

論 説

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (2)

本 部 勝 大

《目次》

はじめに

I GAAR 導入以前の状況

- 1 カナダにおける tax avoidance の概念
 - (1) tax evasion と tax avoidance の区別
 - (2) 濫用的な tax avoidance と tax mitigation の区別
- 2 連邦議会による tax avoidance への対応
- 3 裁判所による tax avoidance への対応
 - (1) Westminster 原則
 - (2) 判例法理の展開
 - (i) 法的に無効な取引の法理 (ineffective transaction doctrine)
 - (ii) 虚偽取引の法理 (sham transaction doctrine)
 - (iii) 事業目的テスト (business purpose test)
 - (iv) 段階取引の法理 (step transaction doctrine)
 - (3) 厳格解釈の原則
 - (4) 否認規定の適用
- 4 小括 (以上、本誌 274 号)

II GAAR の導入へ

- 1 導入の背景
 - (1) Stubart 事件判決
 - (2) 政治状況
 - (3) 歳入損失
- 2 GAAR の立法過程
 - (1) 1987 年税制改正白書 (第一案)

論 説

- (i) 条項案の内容
- (ii) 専門家の反応
- (2) 1987年12月16日修正案（第二案）
 - (i) 条項案の内容
 - (ii) 専門家の反応
- (3) 1988年4月13日修正案（最終案）
- 3 制定された GAAR
 - (1) 条文
 - (2) 運用上の特色
- 4 小括 （以上、本号）
- III GAAR 導入以後の状況
 - 1 GAAR の適用実態
 - 2 主な適用事例
 - (1) Canada Trustco 事件
 - (i) 事案の概要
 - (ii) カナダ租税裁判所判決
 - (iii) 連邦控訴裁判所判決
 - (iv) カナダ最高裁判所判決
 - (2) OSFC 事件及び Mathew 事件
 - (i) 事案の概要
 - (ii) カナダ租税裁判所判決（OSFC 事件）
 - (iii) 連邦控訴裁判所判決（OSFC 事件）
 - (iv) カナダ租税裁判所判決（Mathew 事件）
 - (v) 連邦控訴裁判所判決（Mathew 事件）
 - (vi) カナダ最高裁判所判決（Mathew 事件）
 - (3) Lipson 事件
 - (i) 事案の概要
 - (ii) カナダ租税裁判所判決
 - (iii) 連邦控訴裁判所判決
 - (iv) カナダ最高裁判所判決
 - (4) Copthorne 事件
 - (i) 事案の概要

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (2) (本部)

(ii) カナダ租税裁判所判決

(iii) 連邦控訴裁判所判決

(iv) カナダ最高裁判所判決

3 判決の傾向

(1) 適用の可否

(2) 争点と判断

(3) 濫用又は悪用の判断

4 GAAR の評価

5 小括

おわりに

II GAAR の導入へ

1 導入の背景

(1) Stubar 事件判決

カナダでは、Westminster 原則の影響の下、tax avoidance に対して、I で述べた対応がとられてきた。そのような対応から GAAR の導入へと舵を切る大きな転機となったのが、Stubar 事件カナダ最高裁判決¹⁾である。こ

1) *Stubar Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, 10 D.L.R. (4th) 1 (S.C.C.). 本判決を研究したものとして、D. Crerar, "Interpretations of GAAR: Before and Beyond McNichol and RMM" (1997) 23 Queen's L.J. 231 at 235-245, J.R. Owen, "Statutory Interpretation and the General Anti-Avoidance Rule: A Practitioner's Perspective" (1998) 46:2 Can. Tax J. 233 at 243-244, D.G. Duff, "Interpreting the Income Tax Act-Part 1: Interpretive Doctrines" (1999) 47:3 Can. Tax J. 464, L. Philipps, "The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence" (2000) 79:2 Can. Bar Rev. 120 at 135-142, W. Mitchell, "A Period of Interest" (2010) 58 (supp.) Can. Tax J. 303, C. Sprysak, "From Sham to Reality: Should a Wrong Be Taxed as a Right?" (2010) 55 McGill L.J. 123 at 131-132 などがある。日本における本判決の研究としては、矢内一好『一般的否認規定と租税回避判例の各国比較：GAAR パッケージの視点からの分析』181-182 頁（財経詳報社、2015）、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 1 頁、75-76 頁（2008）、今村隆「一般的否認規定についてのカナダ最高裁判例の検討」同『租税回避と濫用法理：租税回避の基礎的研究』329 頁、334-338 頁（大蔵財務協会、2015）〔初出 2008〕及び川田剛「カナダで租税回避行為に対する一般否認規定導入の契機となった事例」同『新版ケースブック 海外重要租税判例』442 頁（財経詳報社、2016）〔初出 2008〕がある。ただし、今村教授の論文につ

の判決の具体的な内容は以下のとおりである。

持株会社 Finlayson Enterprises Limited（以下「Finlayson」という。）は、子会社として、食品香料の製造販売業を営む Stuart Brothers Limited²⁾（以下「納税者」という。）と、プレキャストコンクリート製品の製造販売業を営む Grover Cast Stone Company Limited（以下「Grover」という。）を有していた。

Grover の事業は不振であり、1965 年までに、Grover は、相当な繰越欠損金を負うこととなった。1966 年、Finlayson のタックスアドバイザーは、Grover の繰越欠損金を利用する目的で、納税者の資産を 1966 年 1 月 1 日付けで Grover に譲渡する計画を立てた。これらの資産の売買契約と同時に、Grover は、独立の契約によって、納税者を、Grover のために事業を営む代理人として定めた。

この売買契約が締結された後、納税者は、Grover を代理した事業の営むに取り掛かり、1966 年、67 年、68 年の各会計年度末には、Grover に対し、当該事業から実現した純所得を払い渡した。次に、Grover は、この所得を所得税法により、これら 3 年度の法人所得税申告書で申告した。

国家歳入大臣は、後に、本件取引が不完全（法的に無効）な取引であること及び虚偽取引（sham）に該当することに基づき、納税者を再査定し、純所得の Grover への移転を無視し、当該純所得を上告人の課税所得に戻すように求めた。納税者はこの税額査定を取り消しを求め、租税審査庁に異議を申し立てた。

租税審査庁裁決³⁾は、本稿 I の 3(2) (ii) で述べた Diplock 卿の「虚偽 (sham)」の定義が、「虚偽 (sham)」の定義として最も適切であるとした上で⁴⁾、本

いては、334 頁の「事案の概要」において、本稿で述べたものとは異なる内容が示されている。また、川田教授の論考においても 442-443 頁の「事案の概要」で、今村教授と同様の内容が示されている。

- 2) 納税者は、1951 年に W. Lloyd Wood Company Limited として設立されたが、1962 年に他社から食品香料製造販売事業を買収した際に Stuart Brothers Limited へと商号を変更し、1969 年に Stubar Investments Limited へと再度商号を変更した。
- 3) *Stubar Investments Ltd. v. M.N.R.*, 74 D.T.C. 1209 (T.R.B.)。なお、本件最高裁判決は、この裁決が前身の組織である租税訴願庁 (Tax Appeal Board) によって下されたとして述べている。しかし、裁決の下された 1974 年当時、既に租税訴願庁は租税審査庁 (Tax Review Board) に再編されており、本件の下級審判決はいずれも租税審査庁の裁決であったと述べていることから、誤記ではないかと思われる。
- 4) *Ibid* at para 15.

件の取引が虚偽 (sham) であるかどうかを検討した。裁決は、本件では、Finlayson グループにおいて、納税者と Grover には共通の取締役らが在籍していた以上、納税者が有効かつ真正な契約であったと主張する資産の譲渡契約は、随時、意のままに覆すことが可能であって、契約に記されているような資産の譲渡を実行することは意図されておらず、実際には納税者が事業を経営し続け、単に繰越欠損金を使い切るまで Grover に利益を入れ続けることが意図されていたと認定し、虚偽 (sham) に該当するとした⁵⁾。そして、結論として、納税者の申立てを棄却した。

続く連邦裁判所事実審部門判決⁶⁾は、わずか4パラグラフの非常に簡潔な内容であるが、本件の取引が虚偽 (sham) であるとした租税審査庁裁決を支持し、納税者を敗訴させた。その理由として、判決は、資産譲渡当時の納税者及び Grover の取締役会の内容に関し、弁護士が作成したメモに「Grover の繰越欠損金を使い切られたとき、Stuart Brothers によって経営される事業は Grover から Stuart Brothers に譲渡される予定である」旨の記述があった点を挙げ⁷⁾、この証拠から、両社の取締役らは、本件の取引が納税者の資産を譲渡するものであるとは考えていなかったと言うことができると述べた⁸⁾。

連邦控訴裁判所判決⁹⁾も、納税者の控訴を棄却したものの、その理由付けは裁決及び原判決とは若干異なっていた。連邦控訴裁判所は、「本件の取引が、Grover の繰越欠損金を利用する目的で実行されたことは明らかである。それは非難に値する行為ではなく、ましてや違法な行為でもない、なぜならば、何人も、法によって課される制限の範囲内である限り、租税を最小化するために、自らの税務を取り決めることが認められているからである。そのような取引に、『虚偽 (sham)』の蔑称を与えることは、本件の状況において、証拠はそのような方向を示すと言わざるをえないけれども、不要、不公平かつ不当であるように思える」¹⁰⁾と述べ、本件の取引は「虚偽 (sham)」とはいえないとした。しかし、続けて、「虚偽 (sham)」

5) *Ibid* at para 16.

6) *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, 78 D.T.C. 6414 (F.C.T.D.).

7) *Ibid* at para 1.

8) *Ibid* at para 3.

9) *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1981] C.T.C. 168, 81 D.T.C. 5120 (F.C.A.).

10) *Ibid* at para 14.

ではないとしても、本件では、(1) 譲渡価格にのれん (goodwill) が全く含まれていないこと¹¹⁾、(2) 食品香料の製造に必要な免許の名義が納税者のままであったこと¹²⁾、(3) 資産の譲渡後に Grover が Ontario 州法の法人情報法 (Corporations Information Act, R.S.O 1960, c. 72) に基づき提出した年次申告書には、食品香料の製造が事業内容として記載されていなかったこと¹³⁾、(4) 資産の譲渡後も、食品香料製造の事業場に納税者の商号のみが表示されていたこと¹⁴⁾、(5) 納税者が、食品香料製造販売業の被用者に関する T-4 スリップ¹⁵⁾ を発行・提出していたこと¹⁶⁾、(6) 債権者や被用者、顧客などに当該事業の所有者が変わった旨の通知がなされていなかったこと¹⁷⁾ といった事実が存在しており、これらの事実から、本稿 I の 3 (2) (i) で述べた Atinco Paper Products Ltd. 事件連邦控訴裁判所判決に照らして、納税者と Grover の行った取引が、法的に完全な、真の取引であるとはいえない (したがって、課税上無視される) と判断した。

この判決に対し納税者が上告したところ、カナダ最高裁は、原判決を覆し納税者を勝訴させた。Estey 裁判官による法廷意見は以下の通りである。

Estey 裁判官は、まず、国家歳入大臣は、本件の取引を否認する際に所得税法 137 条¹⁸⁾ の包括的否認規定に依拠しておらず、(A) 本件の取引は法的に無効・不完全な取引であり課税上無視されるべきであること、(B) 有効な事業目的を欠く取引は、税額の算定において考慮されないとの原則がカナダにおいて既に確立されていること、という二つの根拠に基づいていると整理した¹⁹⁾。

その上で、(A) 法的に無効・不完全な取引であるとの主張について、本件の事実関係について検討した。まず、資産の譲渡後に Grover が法人情報法に基づき提出した年次申告書には、食品香料の製造が事業内容とし

11) *Ibid* at para 18.

12) *Ibid* at para 19.

13) *Ibid* at para 19-20.

14) *Ibid* at para 21.

15) T-4 スリップは、日本の源泉徴収票に相当する書類である。

16) *Stubart, supra* note 9 at para 21.

17) *Ibid*.

18) 本稿 I の 2 で触れた、控除に関する包括的否認規定である所得税法 245 条の前身規定であり、過度又は人為的に所得を減じる取引に関してなされた費用に関して、控除を認めない旨を定めている。

19) *Stubart, supra* note 1 at 547.

て記載されていなかった点については、納税者の提出した年次申告書には食品香料の製造が事業内容と明記されており、さらに、Grover が提出した所得税申告書には、事業内容として「プレキャストコンクリート製品及び食品香料の製造」と記載されていた以上、各申告書を合わせて見れば、Grover は納税者を代理人として指名して食品香料の製造販売業を営むことを表示していたということができ、この点は、取引の完全性とは無関係であるとした²⁰⁾。そして、食品香料の製造に必要な免許の名義が納税者のままであった点に関しては、法律は、Grover と納税者の両方が免許を取得することを求めているとは考えられるものの、Grover の代理人として実際に食品香料の製造を行う納税者が免許を有し、Grover が免許を有していなかったことは、譲渡取引の完全性には影響を及ぼさないと判断した²¹⁾。次に、納税者が T-4 スリップを発行・提出していたことについては、Grover の代理人として納税者が実際に食品香料製造販売業を営んでいた以上、納税者がその被用者に関して T-4 スリップを発行すること自体、使用者としての税法上の義務を履行したにすぎず、それによって取引が不完全になるとはいい難いとした²²⁾。そして、Grover の繰越欠損金を使い切った後に、納税者へ資産を売戻すとの合意があったとの点については、その事実は弁護士の作成したメモに記載があるのみで、納税者と Grover 間の拘束力のある契約として存在した証拠がないこと、実際、資産は納税者に売り戻されることなく、Grover から独立当事者たる別の法人に譲渡されていること、Grover と独立当事者たる別の法人との譲渡契約において、納税者は契約当事者として登場しないことなどから、納税者と Grover の取引が不完全であったということは困難であるとした²³⁾。そして最後に、譲渡後も納税者の商号を事業で利用し続けた事情として、資産譲渡取引当時、Grover がセメント事業の未払金に関する訴訟を抱えており、当該訴訟への影響を避けるために可能な限り秘密裡に譲渡取引を実行する必要があった点を認定した²⁴⁾。以上から、「私の意見では、これらの事実や状況は、容赦なく、1966 年の申告人 [引用者注：納税者] から Grover への事業の

20) *Ibid* at 548.

21) *Ibid* at 548-549.

22) *Ibid* at 549-550.

23) *Ibid* at 550-551.

24) *Ibid* at 551-552.

譲渡が法的に完全であるとの結論に導く。Grover が当該事業の所有者となっており、上告人は Grover の代理人として事業を行っていたのである²⁵⁾と判示した²⁶⁾。

次に、(B) 事業目的テストがカナダにおいて確立されているとの主張を検討する上で、Estey 裁判官は、まず、アメリカ、オーストラリア、イギリスの裁判例を検討した。

アメリカでは、Gregory 事件連邦最高裁判決²⁷⁾や Knetsch 事件連邦最高裁判決²⁸⁾などで、事業目的を検討する判例法理が生み出されているが、「アメリカの状況を検討する際には、内国歳入法典およびその前身となる制定法が、1972 年改正前カナダ所得税法 137 条と同様の租税回避否認規定を有していないことに十分に留意すべきである²⁹⁾」と指摘した。

オーストラリアは、カナダ所得税法 137 条よりも広範な適用対象を有する所得税法 260 条を有していることを踏まえ、Estey 裁判官は、「avoidance の統制について一般的な適用対象を有する条項の存在は、それによって法的に禁止された海域に進まない限り、税制の風に対して帆を調整する納税者の権利に対する裁判所のアプローチの前に立ちほだかる。立法者は、許容されない avoidance の基準を定め、所得税法によって課される制限以外は存在しない、裁判所は、新しい制限を創設する義務を負うとは考えていないし、実際にその権限も有していない³⁰⁾」と述べ、一般的・包括的な否認規定を有する国では、裁判所の活動が制約的になると指摘した。

イギリスについて、Estey 裁判官は、裁判所が、かつての伝統的な対処から、アメリカの事業目的テストに類似した方法に移行しつつあるとし

25) *Ibid* at 552.

26) 国家歳入大臣側は、本件の取引が虚偽 (sham) であるとは主張しなかったものの、Estey 裁判官はその点についても判断している。本件の取引が非独立当事者間で実行された点は虚偽 (sham) の判断に影響しないとした上で、本件の取引に関して納税者らが作成した文書には日付の改ざんや、事後的な追加は見られないことから、第三者、とりわけ課税当局に対して誤った印象を与えるために作成されたとはいえないとした。したがって、当該文書によって創出された法的権利義務は真正なものであり、欺罔 (deceit) の要素を欠くとして、虚偽 (sham) ではないと判断した (*Ibid* at 572-573)。

27) *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

28) *Knetsch v. United States*, 364 U.S. 361 (1960).

29) *Ibid* at 555.

30) *Ibid* at 557.

た³¹⁾。Estey 裁判官は、イギリスの方針転換について、「Ramsay 事件貴族院判決³²⁾及び Burmah Oil 事件貴族院判決³³⁾における判例法理の発展は、立法者が課税命令を詳細な方法で明らかにするが、課税条項の明白な目的を回避するためだけに設計されたメカニズムを排除するための一般的なガイドラインをそれらに重ねて課すことをしない体制における裁判所の役割を反映している」と述べ、一般的・包括的な規定を有していないことが背景にあると指摘した。そして、そのような体制下で tax avoidance に対抗するために裁判所が果たすべき役割は、Greenberg 事件貴族院判決³⁴⁾における Reid 卿の意見で示されているとし、以下の部分を引用した。「我々は、明白な文言による以外は課税されないとの一般的かつ有益なルールから長い旅をしてきたようである。しかし、私は、明白な文言は、絶えず課税を免れるように仕組まれる、多種多様で巧妙なスキームを予測し、防止するのにほとんど十分ではないことを認めなければならない。議会は非常に適切にこの種の tax evasion を防止するように決定し、裁判所が、一般的な語句に対し極めて広い意味を与えることが不可能であると認定する場合、唯一の代替案は、議会が、諸外国が行ったように、より広範な性質をもつ立法を導入することである。そしてそれは、悪意のない一般人に対し、我々が検討している条項の広い解釈によって生み出されるものよりも大きなリスクをもたらすことになる」³⁵⁾。

以上のように、Estey 裁判官は、カナダが所得税法 137 条という包括的否認規定を有していることを強く意識した上で³⁶⁾、そのような規定を有していない国が事業目的テストなどの判例法理による対処を行っていることを示唆した。その上で、本件について、「Grover の繰越欠損金を、これら

31) *Ibid.*

32) *W. T. Ramsay Ltd. v. I.R.C.* (1981), [1982] A.C. 300, [1981] S.T.C. 174 (H.L.).

33) *I.R.C. v. Burmah Oil Co. Ltd.* (1981), [1982] S.T.C. 30 (H.L.).

34) *Greenberg v. I.R.C.* (1971), [1972] A.C. 109 (H.L.).

35) *Stubart*, *supra* note 1 at 560-561.

36) Estey 裁判官は、判決の他の箇所においても、「留意しなければならないのは、イギリスの租税制定法は、Gregory 事件判決が下されたアメリカの内国歳入法典と同様に、我が国の所得税法 137 条と同様の条項をもたないということである。イギリス及びアメリカの制定法はそれぞれ、dividend stripping、bond washing、land transactionsなどを防止する個別条項を有しているが、人為的な取引を防止する一般条項は、制定法の中に存在しない」(*Ibid* at 563.)などと述べており、所得税法 137 条をカナダの重要な特質として捉えていることが伺える。

の利益に課される税額を減少させるために利用することは、所得税法のいかなる条項によっても禁止されていない。課税当局は、所得税法 137 条に依拠していない。連邦議会は、所得税法のどこにも、問題となる納税者の会計及び法人の実務に対して、関心を示していない。問題となるのは、これらの状況における裁判所の役割及び機能である」³⁷⁾と述べ、制定法が明文で禁止していない類型の税負担の軽減行為に対して、カナダの裁判所はどのような方法で対処すべきかとの観点から検討を進めた。

国家歳入大臣側の、事業目的テストがカナダにおいて確立されているとの主張については、カナダでは、本件までカナダ最高裁で事業目的テストについて争われたことがなく、不明瞭な状況にあるとした上で³⁸⁾、これまでの下級審判決を検討し、裁判所が真正な事業目的テストを採用しているとはいえないと判断した³⁹⁾。

その上で、判例法理として一般的に適用可能な事業目的テストがカナダにおいて採用可能であるかという点については、「納税者が独立又は真正な事業目的 (*bona fide business purpose*) を有することなく取引を行ったということのみに基づいて、税法上、その取引は無視され得るとの主張には賛同できない。一定の状況での厳格な事業目的テストは、現代の税法において、2つの面を有する明白な立法者の意図と衝突するだろう。我が国の連邦所得税法のような、所得税に関する法は、もはやコミュニティを統治するコストを賄うための歳入を得る単なる道具ではなくなっている。所得税はまた、選択された経済的政策の目標を達成するために政府によって用いられる。したがって、制定法は、財政政策と経済政策の混合物である。所得税法の経済政策的要素は、時として、納税者に特定の行為を実行させるための誘引となる。制定法によって提供された誘引がなければ、誘引された行為が真正な事業目的を有していない納税者によっては実行されないだろう。したがって、そのような真実の事業目的が存在するとの積極的要件を課すことで、納税者は、まさに連邦議会が促進しようとする行為を実行することを禁止されることになり得る。少なくとも、事業目的要件は、納税者が、経済及び、場合によっては社会政策目標を達成するために連邦

37) *Ibid* at 561.

38) *Ibid* at 564.

39) *Ibid* at 570.

議会在誘引した特定の行為を実行することを妨げ得る」⁴⁰⁾として、判例法理としての事業目的テストを否定する旨を判示した。

しかし、Estey 裁判官は、続けて、次のように述べた。「長年、厳格解釈と呼ばれている制定法の解釈ルールがあることに留意しなければならない。そしてそのルールによれば、税法における課税条項の曖昧さは、納税者の利益に解釈される。税法は、侵害的な制定法に分類される」⁴¹⁾とするも、「もちろん、逆もまた正しい。納税者が、制定法における控除を求めているときには、厳格解釈のルールは、納税者の請求が明らかに控除条項に該当しない限り、国王（政府）に有利に解釈されなければならない。（中略）実際、非課税や控除の導入は、厳格解釈の支配の終焉の始まりである」⁴²⁾とし、「我々が見てきたとおり、徐々に、コミュニティにおける税法の役割が変化しており、厳格解釈の適用は後退してきている。現在では、裁判所は、制定法に対しては明白な意味のルール（the plain meaning rule）を適用してきている。もっとも、実質的な意味において、納税者が賦課条項の精神の範疇にあれば、課税を免れることはできない」⁴³⁾として、税法における厳格解釈の原則を修正した。

そして、政府が一般条項に依拠する場合の「裁判所の適切な役割」⁴⁴⁾を示すものとして、以下の解釈ガイドラインを示した⁴⁵⁾。

1. 事実が、取引について真正な事業目的を示さない場合、137条は、事件のすべての状況に基づいて適用され得ると考えられる。本件では適用がない。
2. 137条が適用されない状況においては、近年修正された租税制定法の厳格解釈の古いルールが優勢となるが、以下の場合には納税者を支持しないだろう。

40) *Ibid* at 575-576.

41) *Ibid* at 576-577.

42) *Ibid* at 577.

43) *Ibid* at 578.

44) *Ibid*.

45) *Ibid* at 579.

(a) 取引が法的に無効又は不完全である場合。

(b) 取引が古典的定義の範疇にある虚偽 (sham) である場合。

3. さらに、取引の形式的な有効性はまた、以下の場合に不十分となりうる。

(a) 得ることを求められる控除又はベネフィットの所得税法の定めが、明白に、そのようなベネフィットを、純粹に租税の目的で納税者によって採用された取り決めの確立以前に生じた権利に制限する立法の意図を示す場合。

(b) 所得税法の条項が、必然的に、特定の事業の機能と関係する場合。この考え方は、次のアメリカの論文において示された。「事業目的の法理は、解釈すべき税法の条項の文言、性質及び目的が、事業取引のみの機能、パターン及び設計上の性質を示す場合、取引の税法上の有効性をテストする適切な道具である」(Jerome R. Hellerstein, "Judicial Approaches to Tax Avoidance", Canadian Tax Foundation, Eighteenth Annual Tax Conference Report, 1964, p. 66)。

(c) 控除又はベネフィット条項の「目標及び精神」が、損失、繰延その他の租税を節減する仕掛けを合成するために納税者によって露骨に採用された手順によって打ち破られるけれども、これらの行為が、137条の「人為的」の基準には達しない場合。これは、納税者が、「控除」又は「ベネフィット」を認められるために、所得税法の控除条項の要件が、独立にとられ狭く解釈されるとき、支持するように拡張され得る段階を踏む場合に、説明され得る。しかし、控除条項が制定法全体の文脈で、控除条項の内心にある「目標及び精神」並びに目的とともに解釈される時、納税者の行為によって産み出された会計上の結果は、それ自体、控除のベネフィットについて彼の役に立たない。

その上で、「これらの解釈のガイドラインは、謙抑的であり、被上告人によって主張された真正の事業目的のテストには及ばないかもしれないが、これらは、私の見解では、洗練された事業の実務に向けられた複雑かつ特定の租税上の手段によって際限なく生み出される行動や対応、必然的に専門化された納税者の対応を減じるに相当であると考え。しかしなが

ら問題となる条項を文脈で解釈しても、所得税法の実質が明白で曖昧さがなく、かつ、当該納税者を包含することを禁止する条項が所得税法にない場合、納税者は、自由に問題となる有利な条項を利用することができるものとする」⁴⁶⁾とした。

Stubart 事件カナダ最高裁判決の解釈ガイドラインは、独立の判例法理としての事業目的テストを否定した一方で、所得税法 137 条の解釈として、真正な事業目的が欠如している場合には同条項を適用し得ると示した。そして、取引の実質を認定するプロセスは変更せず、従来の判例法理と同様に取引が法的に無効である場合及び虚偽 (sham) である場合には、これらを見捨てた上で取引の実質を認定することを定めている。

一方、所得税法の条項の解釈については、Westminster 原則以来の伝統であった厳格な文理解釈を修正し、条項の文脈や趣旨・目的をも参酌した解釈を行うものとされた⁴⁷⁾。そして、その解釈によって明らかとなった条項の「目標及び精神」が、納税者の実行した取引によって挫かれる場合には、そのような取引も課税上無視されるものとされた。

すなわち、Stubart 事件判決は、条項の文脈や趣旨・目的を参酌した法解釈により、条項の「目標及び精神」を明らかにした上で、文言上は条項に従っていたとしても、その目標及び精神を挫く avoidance transaction を捕捉する新たな対抗手段を示したものである。カナダ最高裁は、判例法理としての事業目的テストを否定した代わりに、この解釈ガイドラインによって、tax avoidance に対抗することを期待していた。

(2) 政治状況

(1) で述べた通り、カナダ最高裁は、Stubart 事件において、税法の解釈原則を転換し、解釈ガイドラインを示すことで、tax avoidance への対処を図ったが、当時の政治状況はそれを許さない状況にあった。1980 年代初頭、カナダでは Pierre Trudeau 首相率いる自由党政権が福祉国家政策を

46) *Ibid* at 580.

47) ただし、B.J. Arnold & J.R. Wilson, "The General Anti-Avoidance Rule—Part 1" (1988) 36:4 Can. Tax J. 829 at 865 は、Stubart 事件当時、税法の解釈については、Elmer A. Driedger の提唱した解釈の現代ルール (modern rule) の影響を受け、既に厳格解釈から変容してきており、この解釈ガイドラインは新たな解釈手法を示したのではなく、回顧的な要約をしたにすぎないとしている。

推進していた。当時野党第一党であった進歩保守党は、自由党政権及び福祉国家一般に対する国民の幻滅を誘うため、国家歳入省を標的とした政治キャンペーンを展開した⁴⁸⁾。このキャンペーンでは、進歩保守党がタスク・フォースを設置し、国家歳入省の課税実務に対する国民の不満を聞き取るため、カナダ全土で「国家歳入省によるカナダ納税者の虐待 (Revenue Canada's abuse of Canadian taxpayers)」と題する公聴会を開催した⁴⁹⁾。これらの公聴会で、国家歳入省による課税実務の強硬な実態が明るみになるにつれ、メディアにおいても国家歳入省を批判する報道が繰り返しなされ⁵⁰⁾、国家歳入省及び自由党政権に不信感を抱く国民の世論が形成されていった。

こうしたキャンペーンの成果もあり、1984年9月の総選挙では進歩保守党が勝利し、政権交代が実現した。Brian Mulroney 率いる進歩保守党政権は、国家歳入大臣に前述のタスク・フォースの議長であった Perrin Beatty を指名し、国家歳入省の改革に着手した⁵¹⁾。その結果、判例法理の拡張を試みるような従前の積極的な課税の姿勢は転換され、所得税法の解釈について厳格な文理解釈を採用し、事業目的を欠く取引に対するアドバンス・ルーリングの発遣を容認し、そして、「あなたは、法により求められる租税を最小化するために、自らの税務を取り決める権利を有している」ことを明示する納税者権利憲章 (Declaration of Taxpayer Rights) を策定するなど、納税者に有利な改革が行われた⁵²⁾。ここで、課税当局は税法の解釈について再び厳格な文理解釈をとることとなったため、Stuart 事件カナダ最高裁判決が期待した、文脈や趣旨・目的を参酌した解釈による対抗策は活用されないこととなった。

(3) 歳入損失

Stuart 事件カナダ最高裁判決及び政治的事情により、tax avoidance への

48) 進歩保守党による政治キャンペーンの経過については、L. Sossin, "Squeezing Blood from Stones: The Income Tax Industry in Canada" (1992) 8 JL & Soc. Pol'y 178 at 181-184 が詳しい。

49) Progressive Conservative Party of Canada, *Report of the Task Force on Revenue Canada* (Ottawa: Progressive Conservative Party, April 8, 1984).

50) Sossin, *supra* note 48 at 182.

51) Arnold & Wilson, *supra* note 47 at 837-839.

52) *Ibid.*

対策が消極化したのを捉え、納税者及び専門家らは積極的に tax avoidance を試みるに至った。このような風潮の中、国家歳入省の改革を行った進歩保守党政権といえども、1980年代の財政赤字の増大を背景に⁵³⁾、tax avoidance による歳入損失を深刻に懸念するようになり⁵⁴⁾、また、従来の個別否認規定の制定による対策の限界を認識するに至った。

そこで、1987年2月18日の予算演説 (budget speech) において、Michael Wilson 財務大臣が、「濫用的な tax avoidance transaction は、法人税歳入の侵食における重大な要素」⁵⁵⁾ であり、「それらは、我々の税制の高潔さ (integrity) に対する敬意を傷つける」⁵⁶⁾ との懸念を表明し、「公正かつより安定的な所得税制を保証するため、私は、税制改正の一部として General Anti-Avoidance Rule の改正を提案するつもりである」⁵⁷⁾ と述べた。この演説から4か月後、財務大臣は1987年税制改正白書を公表し、所得税制の抜本改正の一環として GAAR の導入を提案した。

2 GAAR の立法過程

(1) 1987年税制改正白書 (第一案)

(i) 条項案の内容

1987年6月18日、Michael Wilson 財務大臣は1987年税制改正白書を公表し、公式に GAAR 導入を提案した。これは既存の所得税法 245 条 (1) 及び一部の否認規定を廃止し、新たに GAAR を置くというものであった。具体的には、白書は以下の通り、条項案を定めていた⁵⁸⁾。

53) B. Alarie, "Trebilcock on Tax Avoidance" (2010) 60 U. Toronto L.J. 623 at 629.

54) 例えば 1986 年のカナダ会計検査院の報告は、リミテッド・パートナーシップを利用した個別のスキームだけでも 10 億ドル超の歳入損失が生じていると推定している (Auditor General of Canada, *Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons: Fiscal Year Ended March 31 1986* (Ottawa: Supply and Services, 1986) at para 4.48.)。

55) Canada, Department of Finance, *The Budget Speech* (Ottawa: Department of Finance, 18 February 1987) at 11. また、Canada, Department of Finance, *Budget Papers* (18 February 1987) at 21 は、1985-86 年度について、繰越欠損金を利用したスキームの増加のため、実際の法人税歳入が見込みを 12 億ドル下回ったとしている。

56) *Ibid.*

57) *Ibid.*

58) Canada, Department of Finance, *Tax Reform 1987: Income Tax Reform* (Ottawa: Department of Finance, 18 June 1987) at 143-144.

前半部分は以下の通りである。

245 条

(1) この法律の他の条項にかかわらず、取引が **avoidance transaction** である場合、所得、課税所得、支払うべき税額その他この法律により支払うべき若しくは還付される額は、その取引を無視した状況で合理的となるように算定される。

(2) **avoidance transaction** は以下を含む。

(a) 取引が、主として真正な (**bona fide**) 事業目的のために行ったと考えられない限り、租税の相当な節減、回避、繰延べ又は租税その他この法律により支払うべき額の還付を帰結する取引。

(b) 一連の取引又は事象の一部である取引であり、主として真正な (**bona fide**) 事業目的のために行ったと考えられない限り、その一連の取引が租税の相当な節減、回避、繰延べ又は租税その他この法律により支払うべき額の還付を帰結するもの。

(3) 本条において、

(a) 「取引」は、取決め、スキーム又は事象を含む。

(b) 明確化のため、租税の節減、回避、繰延べ又は租税その他この法律により支払われる額の還付は、真正な (**bona fide**) 事業目的とは考えられないものとする。

白書には、条項案の趣旨を示すものとして解説ノート (Explanatory Notes) が付されている⁵⁹⁾。解説ノートによれば、245 条 (1) は、「この法律の他の条項にかかわらず」との文言から、他の条項で扱われている取引についても GAAR が適用され得ることを示していると考えられる⁶⁰⁾。ただし、原則として、「245 条 (1) は、所得税法の他の条項の適用後に、最後の手段 (last resort) の条項として適用される」ものと意図されている⁶¹⁾。

245 条 (2) は、制定法上の事業目的テストを定めている⁶²⁾。これは、正

59) *Ibid* at 137-143.

60) *Ibid* at 137.

61) *Ibid*.

62) *Ibid* at 139.

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (2) (本部)

当な事業目的を有している通常の商業取引に GAAR の影響が及ばないことが意図されたものである⁶³⁾。

そして、245 条 (2) (b) は、取引が、事業目的を欠き、租税の節減等を帰結する一連の取引の一部である場合、avoidance transaction に該当するとしている点で、「段階取引の法理」を導入するものである⁶⁴⁾。

245 条 (2) で用いられる「相当な (significant)」という文言について、何が「相当」であるかは条文上定義されていないが、それは個別の事案の事実に応じて決定されなければならないとされている⁶⁵⁾。

後半部分は次の通りである。

(4) (1) が適用される場合、所得、課税所得、支払うべき税額その他この法律により支払うべき若しくは還付される額をその状況において合理的であるように算定する際、前の条項の一般性を制限することなく、

(a) 所得、課税所得若しくは支払うべき税額又はその一部を計算する際の控除は、全部又は一部認められ得ない。

(b) そのような控除、所得、損失その他の額又はその一部は、その他のものに配賦され得る。

(c) 支払いその他の額の性質は、再構成され得る。

(5) 本条において、

(a) 国家歳入大臣は、二重課税を防止するため、(4) で述べられた者以外の者の所得、課税所得、支払うべき税額その他この法律により支払うべき若しくは還付される額を調整することができる。また、国家歳入大臣は、その者に、合理的な期間内に調整を通知するものとする。

(b) (4) で述べられた者以外の者は、avoidance transaction が生じた年度について、ある者に査定通知が郵送された日から 90 日以内に、国家歳入大臣に (a) に従った調整を求めることが認められるものとする。また、国家歳入大臣が調整を拒絶する場合、その者は、合理的な期間内に当該拒絶を通知されるものとする。

63) *Ibid.*

64) *Ibid.*

65) *Ibid* at 138.

(c) 56 条 (1) (1) 並びに 60 条 (o) 及び I 並びに J は、それらが査定又は再査定に関係する限りで、状況に応じて修正された上で、(b) による調整の拒絶に対して適用される。

(6) この条項の目的は、人為的な tax avoidance に対処することである。

245 条 (6) は、この条項の目的が「人為的な tax avoidance に対処することである」と述べている。これは、条項が正当な商業取引や家族間取引に適用されず、人為的な tax avoidance にのみ適用されることが意図されていることを示している⁶⁶⁾。245 条 (6) は、条項の解釈適用の指針を提供するものであって、avoidance transaction の別個のテストや定義を定めるものではない⁶⁷⁾。

(ii) 専門家の反応

第一案の公表を受け、カナダでは導入の是非を巡って無数の議論が巻き起こった。まず、GAAR を導入する根拠として、連邦政府は、「カナダで tax avoidance の試みが横行していること」⁶⁸⁾、「既存の 245 条 (1) が有効ではないこと」⁶⁹⁾、「既存の判例法理が不十分であること」⁷⁰⁾ 及び「個別規定は新たな抜け穴を生むこと」⁷¹⁾ を示したが、これらの理由付けについて Howard J. Kellough 勅撰弁護士は、既存のルールの活用が不十分であり、これらで十分対処できると批判した⁷²⁾。

また、Craig C. Sturrock 弁護士は、GAAR は規定が曖昧ゆえに無効であり、抽象的な文言で連邦議会の権限を移譲する点でも違憲であると批判し

66) *Ibid* at 141.

67) *Ibid*.

68) D.A. Dodge, "Tax Reform and the Anti-Avoidance Proposals" in *1987 British Columbia Tax Conference* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1987) tab 4 at 2-3.

69) CCH Canadian, *Special Report: Notice of Ways and Means Motion, Phase One of Tax Reform*, no. 9955 (Don Mills, Ont.: CCH Canadian, December 16, 1987) at 321.

70) *Ibid*.

71) Dodge, *supra* note 68 at 2-3.

72) H.J. Kellough, "The Redrafted General Anti-Avoidance Rule" (1988) 36:1 Can. Tax J. 23 at 60. なお、L. Sossin, "Redistributing Democracy: An Inquiry into Authority, Discretion and the Possibility of Engagement in the Welfare State" (1994) 26:1 Ottawa L. Rev. 1 at 31 は、1980 年代初頭には、自由党政権下の国家歳入省による積極的な課税が批判されていたことからすれば、「GAAR は不要であり、むしろ、既に存在する租税回避への対抗策が十分に積極的に適用されていないことが問題である」との実務家の主張は「興味深く、いくぶん皮肉である」と評している。

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (2) (本部)
た⁷³⁾。また、これに関連して David C. Nathanson 勅撰弁護士は、GAAR が
国家歳入省に過大な裁量を与えることを懸念し、GAAR によってもたら
される不明確さが正当な商業取引を阻害すると主張した⁷⁴⁾。その一方で、
Brian J. Arnold 教授は、GAAR が濫用的な tax avoidance に対する最適かつ
唯一の技術であると述べ、不明確さはあらゆる新法にとって不可避であり、
一時的なものにすぎないと反論した⁷⁵⁾。

下院財務経済常任委員会 (House of Commons Standing Committee on
Finance and Economic Affairs) 及び上院銀行、通商及び商業常任委員会
(Senate Standing Committee on Banking, Trade and Commerce) は、第一案に
ついて研究し、次の通り報告した。

まず、下院常任委員会は「政府は、より実効的な GAAR を採用する明
白かつ緊急の必要性がある」⁷⁶⁾ ことは認めたが、様々な団体からの意見を
受け⁷⁷⁾、以下の通り条項案を修正するように勧告した⁷⁸⁾。

245 条

(1) 国家歳入大臣は、avoidance transaction の結果を無視し、所得、課
税所得、支払うべき税額その他この法律により支払うべき若しくは還付
される額を合理的に決定し、そして、その額が、avoidance transaction の
結果として決定されたと結論付けることができる。

(2) avoidance transaction は以下を意味する。

73) C.C. Sturrock, "Tax Reform and the Anti-Avoidance Proposals", in *1987 British Columbia Tax Conference* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1987) tab 7.

74) D.C. Nathanson, "The Proposed General Anti-Avoidance Rule", in *Report of Proceedings of the Thirty-Ninth Tax Conference, 1987 Conference Report* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1988) 9:1-27.

75) B.J. Arnold & J.R. Wilson, "The General Anti-Avoidance Rule— Part 2" (1988) 36:5 Can. Tax J. 1123 at 1133-1134.

76) Canada, The Standing Committee on Finance and Economic Affairs, *Report on the White Paper on Tax Reform (Stage 1)*, including the Eleventh Report to the House (Ottawa: Queen's Printer, November 1987) at 122.

77) なお、ほとんどの団体 (Canadian Organization of Small Business, Canadian Federation of Independent Business, Canadian Bar Association, Canadian Petroleum Association, Canadian Institute of Chartered Accountants Retail Council of Canada 及び Canadian Cattlemen's Association) が反対意見を表明した一方で、労働団体である Canadian Federation of Labour は導入に賛成した。

78) The Standing Committee on Finance and Economic Affairs, *supra* note 76 at 124-125.

(a) 取引が、人為的又は過度な、租税の相当な節減、繰延べ又は租税その他この法律により支払うべき額の還付を帰結する取引。

(b) 一連の取引又は事象の一部である取引であり、その一連の取引が人為的又は過度な租税の相当な節減、繰延べ又は租税その他この法律により支払うべき額の還付を帰結するもの。

(3) 本条において、「取引」は、取決め、スキーム又は事象を含む。

(4) (1) による所得、課税所得、支払うべき税額その他この法律により支払うべき若しくは還付される額合理的な決定を行うため、国家歳入大臣は次の事項を行うことができる。

(a) 所得、課税所得若しくは支払うべき税額又はその一部を計算する際に、控除を全部又は一部認めないこと。

(b) 控除若しくは所得、損失その他の額又はその一部を別の者に配賦すること。

(c) 支払いその他の額の性質を再構成すること。

(5) 国家歳入大臣は、二重課税を防止するため、(4) で述べられた者以外の者の所得、課税所得、支払うべき税額その他この法律により支払うべき若しくは還付される額を調整するものとする。また、国家歳入大臣は、その者に、avoidance transaction が生じた年度について、(4) で述べられた者に査定通知が郵送された日から 90 日以内に調整を通知するものとする。

下院の修正案は、GAAR の適用について国家歳入大臣の裁量としたことが特徴的である。また、事業目的テストの不明確性に対する懸念の声に応え、avoidance transaction の定義から事業目的テストを排除し、従来の 245 条 (1) の要件として定められていた「人為的又は過度」を定義に採用した。また、白書で述べられていた加算税については制定すべきではないと勧告した。

一方、上院常任委員会は「我々は、白書で提案された GAAR の条項は、これ以上手続きを進めないように勧告する」⁷⁹⁾ として、GAAR の導入自体を否定した。

79) Canada, The Standing Senate Committee on Banking, Trading and Commerce, *Tax Reform in Canada*, including the Twentieth Report to the Senate (1987) at 58.

(2) 1987年12月16日修正案(第二案)

(i) 条項案の内容

第一案に対する批判に応え、連邦政府は1987年12月16日に、第一案の一部を以下の通り修正した第二案を公表した⁸⁰⁾。

245条

(1) 本条及び152条(1.11)において、

「タックス・ベネフィット」は、租税その他この法律により支払うべき額の節減、回避、繰延べ又は租税その他この法律による額の還付の増加を意味する。

ある者に対する「課税結果」は、所得、課税所得若しくはカナダにおいて稼得した課税所得の額、この法律によりその者が支払うべき、若しくはその者に還付すべき税額その他の額、又はその額を計算する目的と関係するその他の額を意味する。

「取引」は、取決め又は事象を含む。

(2) ある取引が *avoidance transaction* である場合、ある者に対する課税結果は、本条がなければ、当該取引又は当該取引を含む一連の取引から直接又は間接に生じたであろうタックス・ベネフィットを否認するため、その状況において合理的であるように決定されるものとする。

(3) *avoidance transaction* は以下の取引を意味する。

(a) 取引が主としてタックス・ベネフィットを得る以外の真正な (*bona fide*) 目的で、実行又は取り決められたと合理的に考えられない限り、本条がなければ、直接又は間接に、タックス・ベネフィットを帰結する取引

(b) 一連の取引の一部で、取引が主としてタックス・ベネフィットを得る以外の真正な (*bona fide*) 目的で、実効又は取り決められたと合理的に考えられない限り、その一連の取引が、本条がなければ、直接又は間接に、タックス・ベネフィットを帰結する取引

80) Canada, Department of Finance, *Supplementary Information Relating to Tax Reform Measures tabled in the House of Commons by the Honourable Michael H. Wilson, Minister of Finance* (16 December 1987) at 146-148.

(4) 明確性のために、取引が、この条項がなければ、直接又は間接にこの法律の条項の悪用又は、全体として解釈してこの法律の条項に関する濫用を帰結しないと合理的に考えられる場合、当該取引に(2)は適用されない。

(10) この条項を解釈する際、この条項の発効後直ちに当該ノートをカナダ官報 (Canada Gazette) で発行させるものとする財務大臣によって示される解説ノート (explanatory note) に依拠しうる。

第二案は、245条(6)の目的を示す条項を削除し、245条(3)についても事業目的テストを「租税以外の目的テスト」に転換している。また、245条(4)に法律の条項の悪用又は濫用を帰結しない場合にはGAARが適用されないとの例外が定められた。そして、245条(10)に裁判所がGAARを解釈する際に、解説ノートに依拠することができるとの条項が追加された。

(ii) 専門家の反応

第二案についても、専門家の批判を受けた。Howard J. Kellough 勅撰弁護士は、適用除外となる「悪用」又は「濫用」の意義が不明確であることを、裁判所がどのような場合に解説ノートに依拠するかが不明確であることを批判した⁸¹⁾。

(3) 1988年4月13日修正案(最終案)

1988年4月13日、連邦政府は第二案をベースとしたGAARの草案を公表した。この案は、同年6月30日、所得税制を抜本的に改正する法案であるAn Act To Amend the Income Tax Act and Certain Related Acts (Bill C-139)の中の一つの条項として下院に提出され⁸²⁾、同日第一読会 (first reading) を通過した。

所得税制の抜本改正の一部として提案された経緯から、連邦議会ではGAAR以外の税制に関する議論に時間が割かれ、GAARが取り上げられ

81) Kellough, *supra* note 72 at 63-69.

82) Canada, Parliament, *House of Commons Debates*, 33rd Parl, 2nd Sess, Vol 13 (30 June 1988) at 16964.

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (2) (本部)

る機会は少なかった。しかし、そうした中でも、当時野党第二党であった新民主党の Michael Cassidy 下院議員は、GAAR の導入に反対した⁸³⁾。Cassidy 下院議員は、GAAR を導入すれば、裁判所が新しい規定が何を意味するかを明らかにするまで 6 から 8 年は混乱が続くとし、問題の大部分は立法ではなく、国家歳入省が積極性を欠いていることであると主張した。Cassidy 下院議員の主張は、与党である進歩保守党の Paul McCrossan 下院議員による部分的な賛同を得たものの⁸⁴⁾、法案自体は 7 月 25 日に第二読会 (second reading) を通過した⁸⁵⁾。

その後、8 月 26 日に Cassidy 下院議員が再び GAAR の導入を批判したが⁸⁶⁾、法案は 8 月 29 日に第三読会 (third reading) を通過し、上院に回付された⁸⁷⁾。この間の下院での審議により法案の修正が行われたが、GAAR については、裁判所が解説ノートに依拠することを認める条項が削除された。

上院では、GAAR に対する反対の意見はみられず、8 月 30 日に第一読会を通過し、8 月 31 日に第二読会を通過⁸⁸⁾、9 月 9 日には第三読会を通過した⁸⁹⁾。そして、1988 年 9 月 13 日、Bill C-139 は国王の裁可 (royal assent) を受け発効し⁹⁰⁾、同法案に含まれていた GAAR がカナダに導入された。

3 制定された GAAR

(1) 条文

最終的に制定された GAAR の内容は、以下の通りである。

83) Canada, Parliament, *House of Commons Debates*, 33rd Parl, 2nd Sess, Vol 14 (21 July 1988) at 17832.

84) *Ibid* at 17833.

85) *Ibid* (25 July 1988) at 17935.

86) Canada, Parliament, *House of Commons Debates*, 33rd Parl, 2nd Sess, Vol 15 (26 August 1988) at 18918

87) *Ibid* (29 August 1988) at 18987.

88) Canada, Parliament, *Debates of the Senate*, 33rd Parl, 2nd Sess, Vol 4 (31 August 1988) at 4231.

89) *Ibid.* (9 September 1988) at 4355.

90) Parliament, *supra* note 86 (13 September 1988) at 19218-19219.

245 条

(1) 本条において、

「タックス・ベネフィット」は、この法律により支払うべき税額若しくはその他の金額の減少、回避若しくは繰延べ又はこの法律により受け取る還付税額その他の金額の増加を意味する。また、租税条約を除くこの法律により支払うべき税額若しくはその他の金額の減少、回避若しくは繰延べ又は、租税条約の結果としてのこの法律により受け取る還付税額その他の金額の増加を含む。

ある者に対する「課税上の帰結 (tax consequences)」は、所得、課税所得若しくはカナダにおいて稼得した課税所得の額、この法律によりその者が支払うべき、若しくはその者に還付すべき税額その他の額、又はその額を計算する目的と関係するその他の額を意味する。

「取引」は、取決め又は事象 (event) を含む。

(2) ある取引が avoidance transaction である場合、ある者に対する課税結果は、本条がなければ、当該取引又は当該取引を含む一連の取引から直接又は間接に生じたであろうタックス・ベネフィットを否定するために、その状況において合理的であるように決定されるものとする。

(3) avoidance transaction とは、下記に該当するあらゆる取引を意味する。

(a) その取引が主にタックス・ベネフィットを得ること以外の真正な目的 (bona fide purposes) のために実行又は取り決められたと合理的に考えられる場合でない限り、本条がなかったならば、直接又は間接にタックス・ベネフィットを生じさせることとなる取引 又は

(b) その取引が主にタックス・ベネフィットを得ること以外の真正の目的のために実行又は取り決められたと合理的に考えられる場合でない限り、本条がなかったならば、直接又は間接にタックス・ベネフィットを生じさせることとなる一連の取引の一部である取引

(4) (2) が適用されない場合

より明確にするため、(2) は、取引が、直接又は間接にこの法律の悪用又はこの法律を全体として解釈して、本条以外の条項に関する濫用を帰結しないと合理的に考えられる取引に適用されない。

(5) (2) の一般性を制限すること無く、また、その他の法律にもかかわらず、本条がなければ、租税回避取引から直接又は間接に生じたであろうタックス・ベネフィットを否認するために、その状況において合理的であるように、課税上の帰結を決定する際には、下記のとおり留意しなければならない。

(a) 所得、課税所得若しくはカナダで稼得した課税所得の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あらゆる控除又は免除は、全体又は一部として認容又は否認され得る。

(b) 上記の控除若しくは免除又は所得、損失その他若しくはこれらの一部は、あらゆる者に配賦 (allocate) され得る。

(c) あらゆる支払いその他の額の性質は、再構成され得る。

(d) さもなければこの法律の他の条項の適用から生じるであろう租税上の効果は無視され得る。

なお、245 条 (4) は 2005 年に以下の通り改正された⁹¹⁾。

(4) (2) は、ある取引が合理的に下記の通りに考えられる場合にのみ適用される。

(a) 本条を参照しないでこの法律を読む場合、直接又は間接に、下記の 1 つ又は複数の条項の悪用 (misuse) が生じるとき。

(i) この法律

(ii) 所得税規則 (Income Tax Regulations)

(iii) 所得税適用ルール (Income Tax Application Rules)

(iv) 租税条約

若しくは、

(v) 税額その他この法律により、ある者の支払うべき若しくはある者に対して還付すべきすべて金額の計算又はその計算の目的に關係する額の決定に關係するその他のすべての法律

91) この改正は 2005 年であるが、1988 年 9 月 12 日まで遡及して適用されると定められた (*Budget Implementation Act, 2004, No. 2, S.C. 2005, c.19 at ss.52, 60*)。

又は、

(b) 本条以外の上記条項を全体として (as a whole) 解釈すると、直接的若しくは間接的に、濫用 (abuse) を帰結するとき。

(2) 運用上の特色

GAAR は、適用基準が不明確であるとの懸念に応えるため、国家歳入省は、GAAR 制定と同時に Information Circular 88-2⁹²⁾ を定めた。その中の一つは、「GAAR が一貫した方法で適用されることを保証するために、GAAR に関する査定案は、国家歳入省本省によって審査される」⁹³⁾ と定められている。

これを受け、国家歳入省は、本省に GAAR 委員会 (GAAR Committee) を設置した⁹⁴⁾。この委員会は、国家歳入省、財務省及び司法省の職員らで構成され、各地の税務署の調査官から回付された事案について GAAR の適用の可否を検討するものである。ただし、この委員会は、あくまでも GAAR の統一的な適用と慎重な運用を目的とした課税当局内部の諮問機関であるため、委員会の決定が裁判所を拘束することはない。

4 小括

以上、II では、GAAR 導入に至る背景と、その立法過程を概観した。

GAAR 導入に至る転機として、1984 年の Stubar 事件最高裁判決があった。判決が示した解釈ガイドラインは、判例法理として事業目的テストを否定し、所得税法 137 条 (後の 245 条 (1)) の解釈において、事業目的の要素を導入した。そして、取引の実質を認定する点については従来の法的

92) *Information Circular 88-2*, "General Anti-Avoidance Rule Section 245 of the Income Tax Act", October 21, 1988.

93) *Ibid* at para 2.

94) GAAR 委員会の運営実務を研究したものとして、W. Adams, "The General Anti-Avoidance Rule (GAAR) Committee" in *Report of Proceedings of the Forty-Seventh Tax Conference, 1995 Conference Report* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1996) 54:1-9、GAAR 委員会の構成員であった職員によるパネルディスカッションとして、P. Boyle *et al.*, "The GAAR Committee: Myth and Reality" in *Report of Proceedings of Fifty-Fourth Tax Conference, 2002 Conference Report* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 2003) 10:1-20 がある。

実質主義的なアプローチを維持したものの、税法解釈については厳格な文理解釈の原則から脱却し、条項の「目標及び精神」に従った解釈を行うものとした。

裁判所は、法解釈により tax avoidance への対応を図ろうとしたが、当時の政治状況のため、国家歳入省はこれらの解釈ガイドラインに従わず、消極的な姿勢に転換することとなった。

その結果、tax avoidance の横行を招くことになり、新たな対策を図る必要が出てきた。そこで導入が提案されたのが GAAR であった。GAAR 導入を巡っては実務家などから強い批判がなされたものの、政府による三度の修正を経て、1988年に所得税制の抜本改正の一部として成立に至った。

III では、この成立した GAAR が実際にどのように運用されたかを明らかにする。

* 本研究は JSPS 科研費 17J09310 の助成を受けたものである。

