

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (1)

本 部 勝 大

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、本号)

II GAAR の導入へ

1 導入の背景

- (1) Stubar 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)
 - (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
- 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) Cophorne 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

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

はじめに¹⁾

近年、アップルやスターバックス、ファイザーなどの多国籍企業が、低税率国などを利用することで、不当に税負担を逃れているとの報道が数多くなされている²⁾。そして、昨今のいわゆる「パナマ文書」報道を受け、日本の法人・個人もこうした税負担の減少と決して無縁ではないことが明るみになりつつある³⁾。

このような税負担の減少は、一般に「租税回避」と呼ばれる。これは、違法な「脱税」と合法的な「節税」の中間領域にある概念であり、違法ではないが不当な方法によって課税要件の充足を回避することで、税負担を軽減又は排除するものである⁴⁾。多国籍企業による租税回避の試みは、国

1) 本稿のカナダ法文献に関する出典表示は、カナダにおける法情報の出典表示の標準化を目指して定められた *Canadian Guide to Uniform Legal Citation*, 8th ed. (Toronto: Carswell, 2014) のルールに依拠している。

2) 例えば、「米企業止まらぬ租税回避、製薬、低税率国に拠点、『利益優先』色濃く」2013年8月10日付日本経済新聞朝刊7面、「欧州委『税逃れ』調査、3加盟国アップルなど優遇で競争阻害、追及強める」2014年6月12日付日本経済新聞朝刊7面など。

3) 「パナマ文書きょう公表、日本在住300人の名含む」2016年5月10日付日本経済新聞朝刊3面。なお、「パナマ文書」に記載されていた個人・法人の名称や住所は、国際調査報道ジャーナリスト連合 (ICIJ) の Offshore Leaks Database (<https://offshoreleaks.icij.org/> [最終アクセス日:2017年5月1日]) において公開されている。

4) 清永敬次『税法』42頁(ミネルヴァ書房、新装版、2013)によれば、租税回避は「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減または排除」であり、「税法上通常のものと考えられている法形式(取引形式)を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的效果ないし法的効果を達成しながら、通常の法形式に結び

家の歳入を蝕む「税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)」として国際的に問題視されており、OECD が 2013 年に行動計画⁵⁾、2015 年に最終報告書⁶⁾を公表するなど、その対策が進められている。

こうした中、世界で進められている租税回避への対抗策の一つが、納税者が行った不当な取引を、課税当局が税法上、通常用いられる取引に引き直して課税する「否認」である⁷⁾。そしてその否認の中でも、適用要件を一般的・抽象的に定めることで、あらゆる種類の租税回避取引を否認できる一般的租税回避否認規定 (General Anti-Avoidance Rule, GAAR) の導入が進められている。例えば、2012 年に欧州委員会が、EU 加盟国に対し GAAR の導入を求める勧告を採択するなど⁸⁾、租税回避への対抗策として GAAR を採用する動きは世界で進んでいる。

この潮流の中、日本は、2011 年から 2016 年まで、OECD 租税委員会 (Committee on Fiscal Affairs) の議長を務めており、BEPS に関する議論にも積極的に関与している立場上、GAAR の導入について何らかの応答が求められている。

日本においては、課税の要件は明確に法律で定めなければならないとする憲法上の租税法律主義 (憲法 30 条、84 条) の要請から、適用要件に一般的・抽象的な文言を用いる GAAR は導入すべきではないとの見解が優

つけられている租税上の負担を軽減または排除する」ものとされる。

- 5) OECD, ACTION PLAN ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (2013), *available at* <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (last visited May 1, 2017).
- 6) OECD, BEPS 2015 FINAL REPORTS (2015). 報告書の内容は OECD のサイト (<http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>) [最終アクセス日: 2017 年 5 月 1 日] で Action ごとに閲覧可能である。
- 7) 金子宏『租税法』128 頁 (弘文堂、第 22 版、2017) は、租税回避の否認を「当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」と定義する。
- 8) EUROPEAN COMMISSION, COMMISSION RECOMMENDATION OF 6.12.2012 ON AGGRESSIVE TAX PLANNING, C(2012) 8806, Brussels (2012), *available at* https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf (last visited May 1, 2017) は、4. General Anti-Abuse Rule において、「個別否認規定の射程外にあるアグレッシブなタックス・プランニングに対抗するために、加盟国は一般的租税回避否認規定を導入すべきである」と述べている。具体的には、「課税を回避する本質的な目的で行われ、タックス・ベネフィットをもたらす人為的な取決め又は人為的な一連の取決めは無視されるものとする。国家の課税当局は、これらの取決めを税法上、経済的実質を参照して取扱うものとする」との条項を各国税法に導入することを勧告している。ただし、これは勧告 (recommendation) であり、法的拘束力は無い。

勢である⁹⁾。その上で、GAARではなく、個々の租税回避取引の類型に応じて具体的な適用要件を定める個別租税回避否認規定による否認を行うことが適切であると考えられてきた¹⁰⁾。

しかし、一般にGAARとされている法規定は、各国で内容が異なっており、その定め方には様々なオプションがありうる。それらの中には、日本法の租税法律主義の下でも利用可能なものが含まれている可能性があり、様々なGAARのオプションを吟味した上で導入するか否かの結論を出す方が、より適切な結果を導くものと考えられる。

そこで、本研究は、既にGAARを導入している国としてカナダをとりあげ、GAARの立法過程やその運用実態を分析することで、我が国におけるGAAR導入の是非を論じる上での基礎を提供することを目的とする。

カナダ法を研究対象としたのは、カナダが先進国の中で最初期にあたる1988年にGAARを導入した国であり、多数の事例に適用してきた実績を有しているからである。GAARは、適用要件が一般的・抽象的であることから、導入したとしても、課税庁による濫用や、あるいは、適用を躊躇することによる死文化が懸念されている。この点で、既に十分な運用実績をもつカナダ法を参照することで、このような課題にどのように対処しているかを明らかにできると考えられる。

このように、カナダ法のGAARは、日本のGAAR導入の是非を検討する上で重要な先例となると考えられる。ところが、我が国においてカナダ法の先行研究は少なく、導入後の一部の裁判例について個別に検討する論考がわずかに存在するにすぎない¹¹⁾。これに対し、本研究では、カナダ法

9) 岡村忠生ほか『ベーシック税法』54頁(有斐閣、第7版、2013)[岡村忠生執筆]は、「租税回避の否認を認める規定(一般的な否認規定)の立法も、租税法律主義からは決して好ましいことではない」としている。

10) 金子・前掲注(7)130頁は、「新しい租税回避の類型が生みだされるごとに、立法府は迅速に対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決を図るべきであろう」としている。

11) カナダ法のGAARに関する先行研究としては、松田直樹「租税回避行為への対抗策に関する一考察：租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として」税務大学校論叢52号1頁(2006)、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(大蔵財務協会、2015)[初出2008]、今村隆「カナダ一般否認規定についての同国判例とその含意」月刊税務事例41巻1号32頁(2009)、矢内一好「カナダにおける一般的否認規定」月刊税務事例46巻11号65頁(2014)、高橋里枝「一般的租税回避否認規定の対象領域と実効性：英連邦諸国の経験からの一考察」租税資料館賞受賞論文集24巻(上)33頁(2015)などがある。

の GAAR を、導入以前の状況から、導入を巡る議論・立法資料までを総合的に分析し、その立法過程をも検討するものである。

そのために、まず、I では、カナダで GAAR 導入以前に連邦議会や裁判所がどのような対策をとってきたかを明らかにする。次に、II で、カナダが GAAR 導入に向かった背景と立法過程について述べる。そして、III で、GAAR が実際にどのような運用がなされ、いかなる事案に適用されているかを検討する。

なお、本文中特に断りのない限り、「ドル」はカナダドルを指すものとする。

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

カナダにおける租税回避への対応を検討する前に、ここではまず、租税回避に関する概念を整理する。日本では、上述の通り、納税者の税負担を減少させる行為については、一般に課税要件の充足の有無と不当性・異常性の有無を基準に、「脱税」、「租税回避」及び「節税」の三種類の区分が可能であるとされている¹²⁾。一方、カナダにおいては、税負担の減少について「tax evasion」及び「tax avoidance」という二つの概念があり、後者

12) 例えば、金子・前掲注(7)127頁は、「脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避し、または減免規定の適用要件を充足させる行為である」とし、また、「節税が租税法規が予定しているところから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いし変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である」としている。ただし、金子教授は、租税回避の定義について、前掲注(7)の第21版まで「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目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を、租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung) という」(第21版125頁)と述べていたのに対し、第22版では「租税回避 (tax avoidance, Steuerumgehung) とは、このような、私法上の形成可能性を異常又は変則的な(「不自然」という言葉は、主観的判断の幅が広く、不明確度が大きい)ため、避けておきたい)態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減または排除を図る行為のことである」(126-127頁)としており、課税要件の充足を軸とした従来の租税回避概念について変化の兆しが見られる。

の「tax avoidance」については、さらに「tax mitigation」と「濫用的な tax avoidance」という二つのカテゴリーに分けられるとされている¹³⁾。

まず、tax evasion は、故意による所得税法の違反を通じて、税負担を減少させるものである¹⁴⁾。tax evasion は違法 (illegal) であり、それを実行した者には刑事罰が課される¹⁵⁾。これに対し、tax avoidance は、tax evasion と異なり、違法ではない (刑事罰が課されない) 税負担の減少を総称したものである¹⁶⁾。

(2) 濫用的な tax avoidance と tax mitigation の区別

tax evasion との対比で、tax avoidance は違法ではないとされるが、これは、あらゆる tax avoidance が常に税法上も容認されることを意味していない。カナダには、本稿の I の 2 及び 3 で述べる判例法理や個別否認規定、あるいは GAAR が存在しており、これらに該当する tax avoidance は濫用的 (abusive) であるとして、税法上許容されない¹⁷⁾。したがって、tax avoidance

13) V. Krishna, *The Fundamental of Canadian Income Tax*, 9th ed. (Toronto: Carswell, 2006) at 1007.

14) 例えば、Vern Krishna 教授は、「tax evasion は、欺く意図をもった (with intent to deceive) 故意の法律違反で、その結果、納税者によって申告される税額が、法律に基づき支払うべき税額よりも過少となるものである」と定義し、例として「故意による収入の脱漏 (deliberate omission of revenue)」、「費用又は控除の詐欺的な請求 (fraudulent claiming of expenses or allowances)」、「故意による虚偽表示 (deliberate misrepresentation)」及び「重要な事実の隠蔽 (concealment or withholding of material facts)」を挙げる (*Ibid.*)。また、P.W. Hogg *et al.*, *Principles of Canadian Income Tax Law* (Toronto: Carswell, 2013) at 635 は、「evasion は、例えば、申告書の不提出 (failing to file a return)、課税所得の不申告 (failing to report all taxable income)、存在しない費用の控除 (deducting non existing expenses) 又はその他関係情報の隠蔽又は仮装 (concealing or falsifying other relevant information) による、故意の所得税法の違反を含む」とする。

15) *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c.1 (5th Supp.) ss.238-239.

16) Hogg *et al.*, *supra* note 14 at 635 は「avoidance は、それが合法 (legal) であるという点で evasion と異なる。avoidance は詐欺 (fraud)、隠蔽その他の違法な方法を含まない」とし、Krishna, *supra* note 13 at 1002 は、「我々は、tax avoidance は正当 (legitimate) であり、法的に受け入れられているという前提からスタートする」としている。これらの考え方は、I の 3 (1) で述べる Westminster 原則の第一の原則を前提としている。

17) Krishna, *supra* note 13 at 1007 は、「tax avoidance は、それが確立した判例法理又は GAAR などの規定に違反した場合にのみ違法 (unlawful) となる」とし、Hogg *et al.*, *supra* note 14 at 640 は「全ての tax avoidance が受け入れられないわけではない。GAAR の制定まで、合法的な tax minimization と、濫用的な tax avoidance の線は、制定法の解釈を通じて裁判所によって、又は、個別否認規定を通じて連邦議会によって引かれた。現在は、GAAR が線引きをする」と述べる。

は、税法上許容される「tax mitigation」と、判例法理等に抵触するために税法上許容されない「濫用的な tax avoidance」の二種類に区分されることになる。以上をまとめると図1のようになる。

tax evasion (刑事罰が課される)	tax avoidance (刑事罰は課されない)	
	濫用的な tax avoidance (税法上許容されない)	tax mitigation (税法上許容される)

図1：カナダにおける概念の整理

通常、「tax avoidance」は「租税回避」と訳すことが多いが、上記の通り、カナダでは課税要件の充足を軸とした定義付けを行っていないため、日本法概念とは必ずしも合致するものではない。さらに、カナダ法における「tax avoidance」は、判例法理等によって否認される「濫用的な tax avoidance」と、否認されない「tax mitigation」の両方を包含する点で、「租税回避」ではなく、租税負担を回避しようとする私人の試みとしての「租税回避の試み」¹⁸⁾の概念に類似するものである。

このように、カナダ法概念と日本の概念に若干の差異が存在するため、「tax avoidance」を「租税回避」と訳すことは適切ではないと考えられる¹⁹⁾。したがって、本稿では、「avoidance」を広い概念を包含したものとして、原語のまま用いるものとする。

カナダの連邦議会及び裁判所による租税回避への対応は、tax avoidance自体は違法ではないことを前提に、図1の濫用的な tax avoidance と tax mitigation の間に引かれる線を確定し、どこまでが許容される tax mitigation であり、どこからが許容されない濫用的な tax avoidance であるかを明確に

18) 谷口勢津夫『租税回避論：税法の解釈適用と租税回避の試み』2頁（清文社、2014）。

19) 「濫用的な tax avoidance」が日本法の「租税回避」に相当するようにも思われるが、「濫用的な tax avoidance」の中には、税法規定の解釈による「租税回避の試みの否認」によって失敗した租税回避の試み（谷口・前掲注（18）16頁）と、成功したが GAAR によって否認される租税回避の双方が混在している点で、「濫用的な tax avoidance」を「租税回避」と訳すことも正確ではないと考えられる。同様に、「tax mitigation」の中には、（成功した）租税回避のうち GAAR によっても否認されないものと、節税と考えられるものが混在している点で、「tax mitigation」を「節税」と訳すことも正確ではないと考えられる。

することを旨とするものであった。以下では、連邦議会及び裁判所が GAAR 制定までにどのような対応を行ってきたかを分析する。

2 連邦議会による tax avoidance への対応

カナダには憲法上の「租税法律主義」は存在しないが²⁰⁾、連邦議会は、日本と同様に tax avoidance に対応するため、多数の個別否認規定を制定した。これらの個別規定は、機能上、(1) 特定の収入を算入する規定²¹⁾、(2) 控除を制限する規定²²⁾、(3) 算入又は控除の時機を規律する規定²³⁾、(4) みなし条項²⁴⁾ の四つに整理される²⁵⁾。

個別否認規定に加えて、カナダ所得税法は GAAR 制定以前に、いくつ

-
- 20) 藤谷武史「論拠としての『租税法律主義』—各国比較」フィナンシャル・レビュー 129号 (2017) 194頁、207頁によれば、カナダの1867年憲法は、連邦議会の専属的立法権限の1つとして「租税に関するあらゆる方法または制度による金銭の徴収」(91条1項3号)を掲げるとともに、財政法案 (Appropriation and Tax Bills) について下院の先議とする特則 (53条)を置くものの、これらは統治機構の権限配分を主眼とするものであって、我が国における「租税法律主義」に相当する憲法上の規定ないし概念は存在しないとされる。ただし、漠然とした課税条項は、1982年憲法法律 (Constitution Act, 1982) 第1編のカナダの権利及び自由の憲章 (Canadian Charter of Rights and Freedoms) 7条の「すべての人は、生命、自由及び身体の安全性並びにそれらの基本的な正義の諸原則に合致した形でなければ剥奪されないという権利を有する」(松井茂記『カナダの憲法』(2012、岩波書店) 332頁の訳を参照した)との規定や、法の支配 (rule of law) に反すると主張される場合がある (GAAR についてこの点が争われた事案として、*Mathew v. The Queen*, 2002 CanLII 46779 (T.C.C.))がある。この事件の詳細についてはⅢの2(2)で述べるが、租税裁判所は、GAAR は違憲には当たらないと結論づけた。
- 21) 例えば、所得税法5条(1)は、原則規定として、「職務又は雇用からの所得は、給与、賃金その他の報酬であり、チップを含む」と定めている。これに加えて、所得税法6条(1)(a)は、納税者が、「職務又は雇用に関して、その中で、又は、そのために、その年に納税者が受領又は享受したベネフィットの価値」に職務又は雇用からの所得に算入することを定めている。
- 22) 例えば、所得税法67条は、控除可能な支出又は費用に関して、控除され得る額を支出又は費用がその状況において合理的である範囲に制限する原則を定める。
- 23) 事業又は資産からの納税者の所得を計算する際に、所得税法12条(1)(a)及び(b)は、納税者が、ある課税年度に受領されるが、9条(1)の原則規定によりある課税年度に算入することを求められない一定種類の収入を算入することを求める。
- 24) 例えば、所得税法40条(2)(g)(iii)は、一定種類の「個人利用資産」についての損失をゼロとみなすことで、納税者が、主として個人的な利用に用いられる資産の処分時に損失を請求することを防止する。
- 25) D.G. Duff *et al.*, *Canadian Income Tax Law*, 5th ed. (Ontario: Lexis Nexis Canada, 2015) at 158.

かの包括的な否認規定を定めていた²⁶⁾。代表的なものとしては、55条(1)及び245条(1)が存在した²⁷⁾。

このうち、55条(1)は、取引が過度又は人為的なキャピタル・ゲインの減少及びキャピタル・ロスの増加をもたらす場合、所得計算上そのような減少又は増加が生じなかったものと扱う。また、245条(1)は、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、控除を認めないものである。これらは「過度又は人為的 (unduly or artificially)」を要件として、取引の否認を認める条項であるので、包括的な規定ではあるが、それぞれキャピタル・ゲインの増減及び費用の控除のみを対象とするものであるので、GAARではないと考えられる。

3では、これらの否認規定をもとに、裁判所がどのような対応を取ってきたかを検討する。

3 裁判所による tax avoidance への対応

(1) Westminster 原則

裁判所による tax avoidance への対応を検討する前提として、まず、カナダの裁判所²⁸⁾の姿勢に大きな影響を及ぼしている判決を確認する。それは、

26) B.J. Arnold & J.R. Wilson, "The General Anti-Avoidance Rule—Part 1" (1988) 36:4 Can. Tax J. 829 at 841-848 には、包括的規定の立法経緯等の詳細が示されている。

27) ここでの 245 条は、1988 年施行の所得税法改正以前のものを指す。この改正により 245 条は全面改正され、GAAR となった。また、55 条 (1) 及び 245 条 (1) 以外の包括的な規定として、246 条は、財務委員会 (Treasury Board) が、取引の主要目的の一つが、支払うべき税額の不適切な回避又は減少であると決定した場合、財務委員会は、回避又は減少に対抗するために適切と考える指示を与えることが可能であり、税額の査定及び徴収は所得税法の条項にかかわらずその指示に従って行われると定める。ただし、Arnold & Wilson, *supra* note 26 at 844 によれば、この条項は、めったに適用されることはなかったとされる。この条文は、1982 年権利及び自由の憲章に抵触する恐れがあるとして、1984 年に廃止された。1982 年憲法法律のカナダにおける位置づけなどは、松井・前掲注 (20) 25 頁以下を参照。

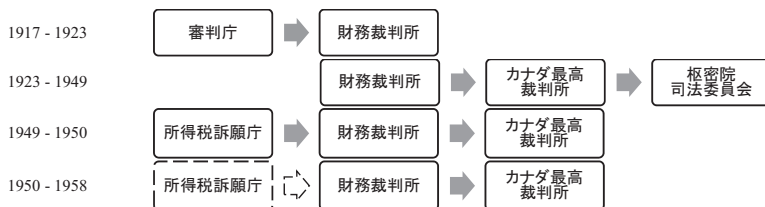
28) カナダの税務訴訟に関わる裁判所の構造は、短期間に幾度と無く再編されている。その結果、同じ名称でありながら、年代によって審級上の位置付けが異なるなど、注意を要するため、ここで裁判所構造の変遷を概説する。なお、構造の変遷については、W. Lefebvre et al., "Income Tax Litigation" (1995) 45:5 Can. Tax J. 1862 及び T. Cook, *Canadian Tax Research: A Practical Guide*, 5th ed. (Tront: Carswell, 2010) at 86-90 を参照した。

カナダでは、1917 年の所得戦争税法 (Income War Tax Act, S.C. 1917, c.28) 制定により、第一次世界大戦の戦費調達のための臨時税として所得税の課税が開始さ

れた。同法は、所得税に関する紛争を解決する裁判所として審判庁 (Board of Referees) を設置できると定めており、必要な場合には財務裁判所 (Exchequer Court) への上訴も可能とされていた。しかし、実際には、戦時下での国民との税務争訟を回避したい連邦政府の意向により、課税当局と納税者の交渉により紛争が解決され、審判庁が設置されることはなかった。こうした事情を受け1923年には審判庁の規定が削除され、財務裁判所に税務争訟の第一審の専属管轄が移された。財務裁判所の判決に不服がある場合には、カナダ最高裁 (Supreme Court of Canada) への控訴及びイギリス枢密院司法委員会 (Judicial Committee of the Privy Council) への上告が可能であった。なお、1949年に、イギリス枢密院への上告制度は廃止された。

臨時税であった所得税の恒久化のための1948年所得税法 (Income Tax Act) の制定に伴い、より簡便な税務争訟手続を提供するため、所得税訴願庁 (Income Tax Appeal Board) が設置され、1949年より業務を開始した。所得税訴願庁は、審判官候補者の推薦も含め国家歳入大臣が所管していたが、その地位は税務争訟について第一審の専属管轄を有する記録裁判所 (court of record、記録裁判所は訴訟手続の記録を保存しなければならず、その記録の正確性は争うことができないとされる。) であった。ただし、翌1950年には、納税者が財務裁判所へ直接訴えを提起することを選択できるようになり、所得税訴願庁の専属管轄は失われた。その後1958年には、遺産税の事件も管轄するようになったことから、租税訴願庁 (Tax Appeal Board) へと改称するに至った。

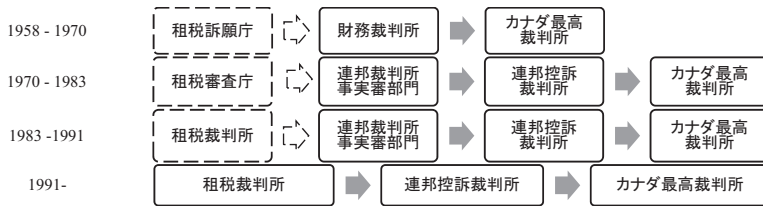
1970年、王立租税委員会 (Carter 委員会) 報告書に基づく税制抜本改正により争訟手続も改められた。ここで、税務争訟を扱う裁判所は、連邦裁判所事実審部門 (Federal Court Trial Division)、連邦控訴裁判所 (Federal Court of Appeal) 及びカナダ最高裁判所の三審制とされた。そして、租税訴願庁は、租税審査庁 (Tax Review Board) に再編された。租税審査庁は、課税当局からの独立性を高めるために司法大臣 (Minister of Justice) に所管が移されたのに加え、手続の簡便性を強調するために、記録裁判所から行政裁判所に地位が変更された。税務争訟の第一審の管轄は、租税審査庁と連邦裁判所事実審部門が共に有しており、納税者が選択可能であった。しかし、この改正を経ても、依然として租税審査庁は連邦政府からの独立性について疑問視されていたため、1983年、租税審査庁は再び記録裁判所であるカナダ租税裁判所 (Tax Court of Canada) に改組された。租税裁判所は連邦政府から一定程度独立した立場にある法務長官 (Commissioner for Federal Judicial Affairs) の所管とされ、独立性に配慮がなされた。しかし、税務争訟の第一審の管轄は、租税審査庁時代と同じく、連邦裁判所事実審部門と共に有していた。その後、1991年に租税裁判所が税務争訟の第一審の専属管轄を有するものと定められ、現在に至っている。



イギリスの Westminster 事件貴族院判決²⁹⁾である。なお、Westminster 事件については、既に福家俊朗教授³⁰⁾及び渡辺徹也教授³¹⁾によって詳細な考察がなされているため、本稿では、カナダにおける tax avoidance の否認の歴史を明らかにする上で必要な範囲に限って紹介する。

この事件では、納税者 Westminster 公が、自らの雇人との間で、事実上、報酬の一部を「年金 (annuity)」として支給する旨の捺印証書契約を締結した。Westminster 公がこのような契約を締結したのは、当時の税法上、付加税 (sur-tax) の算定において、捺印証書契約に基づく年金の支払額は、支払人の総所得から控除することが認められていたためである。内国歳入庁は、これを役務に対する報酬 (remuneration for service) であると認定し、付加税の目的上控除することは許されないとして課税したため、Westminster 公が課税の取消しを求めて訴えを提起した。

貴族院判決は、四対一で Westminster 公に対する課税の取消しを認めたが、その中で四つの重要な原則を確立した³²⁾。それは、(1) 納税者は、納税義務を最小化するように自らの税務を取り決めることが認められること、(2) 納税者の行為は、その経済的又は商業的実質ではなく、その法的形式によって判断されるべきであること、(3) 取引は、事業目的が存在せず、租税を回避する目的のみで行われた場合でさえ、税法上有効であること、(4) 租税制定法は、厳格な文理解釈を受けるべきであること、の四点



破線は納税者の選択で省略可能な手続を指す。

29) *I.R.C. v. Duke of Westminster* (1935), [1936] A.C.1, [1935] All E.R. 259 (H.L.).

30) 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 (1)」東京都立大学法学会雑誌 16 卷 1 号 185 頁 (1975)。

31) 渡辺徹也「英国判例における実質課税原則の変遷」同『企業取引と租税回避：租税回避行為への司法上および立法上の対応』(2002、中央経済社)〔初出 1992-1993〕1 頁、7-12 頁。

32) この Westminster 原則の整理は、Hogg *et al.*, *supra* note 14 at 601-602 を参照した。

である。これらは総称して Westminster 原則と呼ばれ、カナダ税法に対しても強い影響を及ぼしてきた。

第一の原則は、Tomlin 卿による「全ての者は、もし可能であれば、適切な法律のもとで課せられる租税を、そうしない場合よりも少なくするために、自らの税務を取り決めることが認められている。もしある者がこのような結果を保証するために自らの税務を取り決めることに成功した場合、内国歳入庁又は他の納税者が、彼の巧妙さをどんなに迷惑がった (unappreciative) としても、彼はそれよりも多い租税の支払いを強制されることはない」³³⁾ との記述から導き出された。この原則は、I の 1 (1) で述べた通り、カナダにおける tax avoidance を考える上での基本原則となっている。

このことは、カナダ最高裁の Wilson 裁判官が「Tomlin 卿の原則は、あまりにも深く我々の税法に根付いており、明白な制定法上の権限を欠く状態で、その原則を否定することはできない」³⁴⁾ と述べていることから分かる。また、研究者の間でも同様の認識が有力であると考えられ、例えば、Vern Krishna 教授は、「納税者が、租税を最小化するように自らの税務を取り決めることを認められるのは、アングロ・カナディアン (Anglo-Canadian) 税法の基本原則」であるとしている³⁵⁾。また、Brian J. Arnold 教授と Jinyan Li 教授は、共著の論文で「納税者は税負担を最小化するために、自らの税務を取り決める事ができるとする Westminster 原則は、カナダ税法に深く根付いている—それは、その原則が裁判所によって、その起源や射程又はその妥当性や実現可能性について分析することなく、常に適用されるほど深く根付いている」³⁶⁾ と評している。さらに、Peter W. Hogg 教授らによる著作では、「245 条の制定法上の GAAR でさえ、この原則を否定しない—単に弱めるだけである」³⁷⁾ とさえ述べられている。

これらの記述から、カナダは Westminster 原則の第一の原則の強い影響下にあることがうかがわれる。したがって、カナダの裁判所は、この「納

33) *Duke of Westminster*, *supra* note 29 at 520.

34) *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536 at 540, 10 D.L.R. (4th) 1 (S.C.C.).

35) Krishna, *supra* note 13 at 1001.

36) B.J. Arnold & J. Li, "Justice Bowman on Substance over Form" (2010) 58 (supp.) Can. Tax J. 127 at 128.

37) Hogg *et al.*, *supra* note 14 at 643.

税者は、納税義務を最小化するように自らの税務を取り決めることが認められる」との原則を前提に、その中でも許容される tax mitigation と、許容されない濫用的な tax avoidance を区別することを試みていくこととなった。これは、Ramsay 事件貴族院判決³⁸⁾で Westminster 原則から脱却したイギリスや、Gregory 事件連邦最高裁判決³⁹⁾以降、独自の否認法理を展開させていったアメリカと対照的であるといえる。

(2) 判例法理の展開

裁判所は、租税事件を判断する際に、まず納税者の行為の実質を認定し、その認定した事実に対し税法を解釈・適用することで結論を導くが⁴⁰⁾、カナダにおける判例法理は、納税者の行為の実質が何であるか認定する際に用いられるものとして展開された。

この局面においては、Westminster 原則の第二の原則が関係する。第二の原則は、「納税者の行為の実質は、その経済的又は商業的実質ではなく、その法的権利義務に基づいて判断されるべきである」というものであるが、これは、貴族院が、Westminster 公の行った使用人への支払いの性質を認定する際に、単なる名目は無視するものの、賃金という経済的実質ではなく、年金という法的権利義務関係に従った性質付けを行ったことに起因する。

この原則に基づき、カナダの裁判所は、「納税者の行為は、その法形式の枠にとらわれず、経済的な動機・目的や成果が実質として捉えるべきである」という意味での「経済的実質主義 (economic substance over legal form)」⁴¹⁾ではなく、「納税者の行為は、その単なる名目は無視され、法的

38) *W. T. Ramsay Ltd. v. I.R.C.* (1981), [1982] A.C. 300, [1981] S.T.C. 174 (H.L.). Ramsay 事件判決後のイギリスにおける Westminster 原則の動揺については、渡辺・前掲注 (31) 12-19 頁が詳細に検討している。

39) *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935). Gregory 事件判決以降のアメリカにおける判例法理の発展は、本部勝大「経済的実質主義の制定法化に関する一考察 (1): アメリカ連邦所得税における議論を中心として」名古屋大学法政論集 263 号 401 頁 (2015) を参照。

40) *Hogg et al., supra note 14 at 598*. また、カナダ最高裁も、*Colgate-Palmolive-Peet Co. Ltd. v. The King* 事件 (*Colgate-Palmolive-Peet Co. Ltd. v. The King*, [1933] S.C.R. 131 (S.C.C.)) で、「税法上、真の取引の性質及び実質が確認されなければならず、租税はそれに基づいて課される」と判示している。

41) アメリカにおける経済的実質主義 (economic substance doctrine) は、事業目的と経済的ポジションの変動を基準に、納税者の取引に「実態」があるか否かを検

権利義務関係が実質として捉えられるべきである」という意味での「法的実質主義 (legal substance over form)」を採用し⁴²⁾、この法的実質主義を中心に判例法理が発展してきた⁴³⁾。

討するというものであり、ここでの経済的実質主義とは内容が異なる。アメリカにおける経済的実質主義の展開と、制定法化された経済的実質主義の内容については、本部・前掲注(39)及び本部勝大「経済的実質主義の制定法化に関する一考察(2): アメリカ連邦所得税における議論を中心として」名古屋大学法政論集264号229頁(2015)を参照。

- 42) Westminster 事件貴族院判決直後のカナダの裁判所は、法的実質主義によらない判断を示すことがあったが、当時存在していたイギリス枢密院司法委員会への上告においてそのような判断は修正された。例えば、Pioneer Laundry & Dry Cleaning Ltd. 事件 (Pioneer Laundry & Dry Cleaning Ltd. v. M.N.R. (1938), [1939] S.C.R. 1 at 9 (S.C.C.)) において、カナダ最高裁の法廷意見は、所得税法に「国家歳入大臣が、所有権の実体又は課税を回避するスキームの可能性を査定する目的上、法的外観 (legal facade) を超えて検討する権限を否定する」条項は存在しないと判示した。これに対し、枢密院司法委員会は、納税者の上告を認め、特に、国家歳入大臣はそのような独自の法的存在を無視することが認められないとのカナダ最高裁の反対意見を支持した。

なお、事件名の M.N.R. は、Ministry of National Revenue (国家歳入大臣) の略である。国家歳入大臣は、内閣の一員として、カナダの連邦課税当局であるカナダ歳入庁 (Canada Revenue Agency) の全ての業務を所管し、連邦議会に対する説明責任を有する。また、税務訴訟においては、国家歳入大臣がカナダ歳入庁を代表する。

- 43) カナダにおける実質主義については、B.A. Felesky & S.E. Jack, "Is There Substance to 'Substance Over Form' in Canada?" in *Report of Proceedings of the Forty-Fourth Tax Conference, 1992 Conference Report* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1993) 50:1-63 が詳細な分析を行っている。同稿4頁によれば、カナダでは法的実質主義と経済的実質主義の区別をしないまま「実質主義」が論じられることも多く、様々な記述が混在し、混乱と不確かさを招いてきたとされる。判例法理についても、論者によって整理の方法が分かれており、例えば、Duff *et al.*, *supra* note 24 at 148-173. は、「実質主義 (form and substance)」「虚偽取引の法理 (sham doctrine)」「法的に無効な取引の法理 (ineffective transaction doctrine)」及び「事業目的のテスト (business purpose test)」を挙げる。また、Krishna, *supra* note 13 at 1004-1013 は、「虚偽取引の法理 (sham doctrine)」「法的に無効な取引の法理 (ineffectual transactions)」及び「実質主義 (substance vs. form)」を挙げる。そして、Hogg *et al.*, *supra* note 14 at 645-652 は、「事業目的の法理 (business purpose)」「経済的実質主義 (economic substance)」及び「虚偽取引の法理 (sham)」を挙げる。さらに、H.J. Kellough, "Tax Avoidance: 1945-1995" (1995) 43:5 Can. Tax J. 1819 at 1835-1841 は、「事業目的のテスト (business purpose test)」「虚偽取引の法理 (sham)」「法的に無効な取引の法理 (incomplete versus illegal transaction)」「代理人の法理 (agency)」「法人格否認の法理 (piercing the corporate veil)」「段階取引の法理 (step transaction)」「法の濫用 (abusive of law)」及び「法の目的と精神 (object and spirit)」及び「実質主義 (substance over form)」を挙げる。F. Raffaele, "From Westminster to Lipson: What Canada Has Done for Eighty Years to Counteract Tax Avoidance" (2010), online: Social Science Research Network <papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1563573> at 4-9 (last visited May 1, 2017) は、「虚偽取引の法理 (sham transactions)」「法的に無効な取引の法理 (ineffective (or incomplete or ineffectual) transactions)」「実質主義 (substance over form)」「段階取引の法理 (step transaction)」及び「事業目的の法理 (the

(i) 法的に無効な取引の法理 (ineffective transaction doctrine)

法実主義に基づく判例法理の一つ目は、法的に無効な取引の法理 (ineffective transaction doctrine 又は incomplete transaction doctrine) である。法的に無効な取引の法理は、「納税者が、それを通じて特定の法的関係が確立される必要な手続きを遵守しなかった場合、裁判所は、納税者が実行することを試みた取引は、法的に無効又は不完全と結論付けることができる。これらの状況において、租税は、実際に行われた取引及び実際に創出された法的関係に基づいて査定される」⁴⁴⁾ とする法理である。

この法理が明確に示されたのは、Atinco Paper Products Ltd. 事件連邦控訴裁判所判決⁴⁵⁾ である。この事件の概要は次のとおりであった。Atinco Paper Products Ltd. は、紙及びビニール製品製造事業を営む会社であるが、顧問弁護士からその事業をパートナーシップに再編する提案を受けた。この提案を受け、Atinco Paper Products Ltd. のオーナーであった Granovsky 兄弟らは、3つの株式会社と、2つの家族信託 (family trust) をパートナーとするパートナーシップを創設した。このうち、2つの家族信託については、叔母から兄弟それぞれに送られた、「250ドルを贈与するが、その金銭を妻と子供のために投資するように期待する」旨の手紙をもとに設定されたと主張されるものであった。納税者らは、パートナーとして信託が設定されたと主張することで、より多くの当事者間で所得を分割することを試みた。

国家歳入大臣は、2つの家族信託は有効に成立しておらず、したがって、パートナーは3つの株式会社のみであったと主張し、3社の所得を増額する税額査定⁴⁶⁾を行った。これに対し、納税者側は、2つの信託は叔母から

business purpose test) を挙げる。Arnold & Wilson, *supra* note 26 at 848-865 は、「法的に無効な取引の法理 (ineffective transactions)」及び「虚偽取引の法理 (sham transactions)」、「実質主義 (substance over form)」、「段階取引の法理 (step transaction doctrine)」、「事業目的の法理 (business purpose test)」を挙げる。最後に、Felesky & Jack, *supra* note 43 at 3-6 は、カナダに定着した法理として「虚偽取引法理 (sham)」、「法的に無効な取引の法理 (legally ineffective or incomplete transactions)」、「法的実質主義 (legal substance over form)」を挙げ、カナダに存在するか疑わしい法理として「事業目的の法理 (business purpose)」、「段階取引の法理 (step transaction)」、「経済的実質主義 (economic substance over form)」があるとする。

44) Duff *et al.*, *supra* note 25 at 158.

45) *Atinco Paper Products Ltd. v. The Queen*, [1978] C.T.C. 566; 78 D.T.C. 6387 (F.C.A.).

46) カナダ所得税法の申告手続きには査定 (assessment) という段階が存在する。納税者が、国家歳入大臣に申告書を提出すると (所得税法 150 条 (1))、申告書

の贈与によって有効に設定されたとして、税額査定を取り消しを求めた。

連邦控訴裁判所の Urie 判事は、「全ての納税者が、納税義務を最小化するように税務を取り決めることが認められるのが原則である。誰も、これが公序良俗 (public policy) に反するとは主張してこなかった。同様に正しいのは、当裁判所は、国家歳入大臣の番犬 (watch-dog) ではないということである。しかし、納税者により行われたようである全てのことが、事実上、適用可能な法律に従って行われたことを保証するために、納税者が行った全てを詳細に調べることは裁判所の義務である。利用した仕掛け (device) が、単に外見上正しい、すなわち形式上正しいのではなく、事実上、全ての点で法的に正しい、真の取引であることを保証することなく、仕掛けを利用することは、望んだ結果を達成するのに十分ではない。当裁判所、あるいは別の裁判所が、慎重に、問題となる取引のすべての点を検証する基本的義務を履行することを怠った場合、司法上の義務だけでなく、一般大衆に対する義務の不履行となるだろう。(中略) 裁判所にとってとるべき唯一の道は、特定の取引において認定された事実に対し、裁判所が検討したとおりに法を適用することである。取引が、その調査に耐え得る場合、それは、もちろん、支持される。それができない場合、支持されない」⁴⁷⁾ と述べ、本件では、カナダの信託法制上、信託の成立に必要な要件が充足されていないことから、納税者の主張する信託は成立しておらず、したがって、国家歳入大臣の査定通り、パートナーは3社のみであると判断した。

この記述から明らかな通り、納税者が試みた取引が、税法上も認められるためには、それが全ての点で法的に正しい取引でなければならないということである。法的実質主義は、単なる名目によらず、納税者の行為の法的実質を捉えるものであるため、法的に有効に成立していない取引を無視し、実際に行われたと考えられる取引の法的実質を捉えるこの法理は、法

を受領した大臣は、申告書の計算誤り、書式の不備等簡易な審査をした上で、遅滞なく (with all due dispatch)、支払うべき税額を示した査定通知書 (Notice of Assessment) を送付する (所得税法 152 条 (1))。この段階を査定と呼ぶ。なお、大臣は、さらなる調査が必要であると考えた場合、他の申告書・情報申告書との照合や、納税者の帳簿記録等の調査 (所得税法 231.1 条) を行った上で、査定通知書の発送日から3年以内に (所得税法 152 条 (3.1)) 再査定通知書 (Notice of Reassessment) を送付する。

47) *Atinco Paper Products*, *supra* note 45 at para 35.

的実質主義から導き出されることになる。

ただし、法的に無効な取引の法理は、「租税は、当事者によって確立された取引上の法的関係に従って課されるという一般原則の当然の帰結である」⁴⁸⁾として、厳密には、判例法理ではないとする見解もある。

(ii) 虚偽取引の法理 (sham transaction doctrine)

法的実質主義に基づく二つ目の判例法理は、虚偽取引の法理 (sham transaction doctrine) である⁴⁹⁾。虚偽取引の法理は、裁判所が、納税者によって創出された「見かけ (facade)」を無視し、真の事実に従って課税することを認める⁵⁰⁾。全体の取引が虚偽 (sham) であれば取引は完全に無効となる。したがって、「虚偽 (sham)」が具体的に何を指すか、その定義が重要となる。この点については、Cameron 事件連邦最高裁判決⁵¹⁾で定義がなされた。同判決によれば、Cameron 事件の概要は以下のとおりである。

1964年8月19日以前、納税者 James A. Cameron、訴外 Robert A. Steele 及び訴外 Gordon Symon は、Edmonton に本社を有し、西部4州で屋根葺き及びヒーティング工事業を営む会社 J.K. Campbell & Associates Limited (以下「Campbell Limited」という。)によって雇用されていた。Steele は同社の Calgary 支店長、Symon は Edmonton 支店長で、そして納税者は、会社の屋根葺き部門の最高責任者であり、Edmonton にオフィスを有していた。

48) P.W. Hogg & J.E. Magee, *Principles of Canadian Income Tax Law* (Scarborough, Ont.: Carswell, 1995) at 456. また、連邦控訴裁判所の Linden 判事は、Central Supply Company (1972) Ltd. 事件で、同著から引用し、「法的に無効な取引の法理は、『意図された法的結果が達成されない』場合の文書又はタックス・ベネフィットに適用される。そのような場合において、納税者は、実際に産み出された法的結果に従って課税されなければならない。それらの法的無効の結果として、当該取引は『それらの無効が、tax avoidance が議論の主題となる余地をもたらすこと妨げるために、虚偽 (sham) 又は人為的な取引と考えられるには至らない』。この意味で、法的に無効な取引の司法上の禁止を、否認の手法と性質づけることは、完全には正確ではないだろう。むしろ、それは『租税は、当事者によって確立された取引上の法的関係に従って課されるという一般原則の当然の帰結』である」(*The Queen v. Central Supply Company (1972) Ltd.*, [1997] 3 F.C. 674, [1997] 3 C.T.C. 102 at para 4) と判示した。

49) 論者によっては、カナダにおいて明確に判例法理と呼べるのは、「虚偽取引の法理」のみであるとの見解もある。例えば、Hogg et al., *supra* note 13 at 649 は、「虚偽取引の法理は、カナダにおいて、露骨で、人為的な税務の構造を打ち破るために、裁判所によって利用されてきた唯一の法理である」とする。

50) Hogg et al., *supra* note 13 at 649.

51) *M.N.R. v. Cameron* (1972), [1974] S.C.R. 1062, [1972] C.T.C. 380 (S.C.C.).

J.K. Campbell 氏は、Campbell Limited の社長であり、その発行済普通株の全部を所有するオーナーであるが、Steele、Symon 及び納税者を、会社の前途有望な従業員であるとみなし、彼らが普通株の所有に参加すべきであるが、彼の現役期間中には、彼らが同社の支配権をもつべきではないと切望している旨を証言した。彼は、引退又は死亡時に、Campbell Limited の支配権が彼らに譲渡されることを望んだ。彼は、会社の持分の取得に関して、彼らのそれぞれと個別の契約を締結することを望まず、法人を通じてこれを実行することを好んだ。

その点については、Steele、Symon 及び納税者と Campbell の間で交渉された。Campbell は、彼ら 3 人に支配される会社との契約を締結する準備をしたと示した。その結果、Steele、Symon 及び納税者は、1964 年 3 月 12 日に、Alberta 州法により、Independent Management Ltd. (以下「Independent」という。) と呼ばれる会社を設立した。その主要目的は、あらゆる種類の事業に対するマネジメントサービスの提供であった。その授權資本は、額面 1 ドルの普通株 1 万株と、非累積型償還優先株 1 万株からなる 2 万ドルであった。

1964 年 4 月 17 日に開催された設立総会で、Steele、Symon 及び納税者は、Independent の株主兼取締役となった。納税者はその会社の社長、Steele は副社長、Symon は秘書役兼財務責任者となった。各人は、口約束で、Independent の被用者となった。

1964 年 8 月 10 日、Independent は Campbell Limited と契約を締結した。それは特に、以下の定めを置いていた。

1.Independent は、Campbell Limited に、1964 年 8 月 31 日以降、Campbell Limited は要求に応じて人員とマネジメントサービスを提供する。

2.Campbell Limited は、Independent に対し、求める人員を指名することを認められ、Independent は、既存の人員又はこの目的上得たその他の人員を通じてその業務を遂行することができる。

3.Independent から供給される全人員は、当該人員が Campbell Limited で使用される期間中、あらゆる点で、Campbell Limited の社長その他指定された職務担当者の指揮監督に服するものとする。

4. Independent は、Campbell Limited が指名する業務を遂行するものとする。

5.Independent によって提供される役務の報酬は、Campbell Limited の全都市における全事業の税引前当期純利益の 15% である。その現金は、Independent と J.K. Campbell の間で締結された別個の契約に従って、Independent による J.K. Campbell からの Campbell Limited の普通株の購入に充てられる。

6.Campbell Limited はまた、Independent に、Independent から提供される人員の給与その他類似の費用をカバーする予算を支払うことに合意した。

1964 年 8 月 19 日、Steele、Symon 及び納税者は、1964 年 8 月 31 日付けで Campbell Limited の被用者として辞表を提出した。それらは、8 月 21 日に受理された。1964 年 9 月 22 日付けの手紙で、J.K. Campbell は、Campbell Limited を代理して、納税者を 1964 年 9 月 1 日付で Campbell Limited の販売責任者として指名した。納税者は、Campbell Limited の被用者時代と同じようにオフィスと設備を使用し、彼が以前行ってきたのと同じ Campbell Limited の他の被用者に対する指揮監督権限を行使した。

1965 年及び 1966 年、Campbell Limited は、Independent に納税者、Steele 及び Symon の給与を支払った。そしてその額は、Independent から 3 人に支払われ、彼らの所得に職務又は雇用 (office or employment) からの給与として算入された。調査官は、Campbell Limited の全都市における全事業の税引前当期純利益の 15% は、1965 年に 3 万 7,745 ドル、1966 年に 11 万 9,710 ドルであると査定した。

1966 年に Independent に支払われた総額 11 万 9,710 ドルのうち、一部が、Independent から納税者、Steele 及び Symon にボーナスとして支払われた。彼らは、受け取った現金を (個人所得税を支払った後で) Independent に貸し戻した。そして同社はその後、J.K. Campbell からさらに株式を購入した。納税者は、自らの所得税申告書に、Campbell Limited から支払われ、実際に Independent から受領した額を算入したが、Independent が彼に分配しなかった部分を算入しなかった。

国家歳入大臣は、納税者の税額査定において、彼の所得に 1965 年で 1 万 2,581 ドル 67 セント、1966 年に 1 万 5,403 ドル 33 セントを算入した。納税者は、この課税の取消しを求めて本件訴えを提起した。

本件の争点は、Campbell Limited から Independent に対し、1964 年 8 月 10 日の契約に基づく純利益の 15% の報酬として支払われた現金が、

Independent に対する所得ではなく、納税者、Steels 及び Symon に対する所得を表章するかどうかである。

国家歳入大臣は、当該課税年度中の納税者は、Campbell Limited の使用人であり、彼の辞職は虚偽 (sham) であり、Independent は Campbell に人員供給又は役務提供をすることはなく、Independent と Campbell Limited との契約及び、納税者と Independent との取り決めの真の性質は、納税者によって、Campbell Limited の被用者として稼得された所得が、Independent に移転されるということであったと主張した。

この主張に対し、カナダ最高裁の Martland 裁判官は、イギリスの Snook v. London and West Riding Investments Ltd. 事件控訴院判決⁵²⁾における Diplock 卿の「虚偽 (sham)」の定義を引用し、虚偽 (sham) を、「第三者又は裁判所に、当事者が創出することを意図する実際の法的権利義務と異なる、当事者間で創設する法的権利義務の外観を与えることを意図される、『虚偽 (sham)』の当事者らによって行われた行為又は作成された文書」⁵³⁾と解した。その上で、Martland 裁判官は、「上告人の主張は、実際には、Campbell Limited と Independent との契約は、虚偽 (sham) 以外の何者でもないとの主張に依拠する。私は、Campbell Limited と Independent との契約は虚偽 (sham) であると認定する用意がない。それが創設した法的権利義務は、まさに当事者が意図したものであった。Independent の設立、契約の締結、被上告人 (と彼の仲間) の辞職は、全て、Campbell Limited を支配する J.K Campbell と、当該会社の三人の上席被用者の間でなされた取り決めの一部であった。Campbell 氏は、3 人の個人ではなく、会社と取引することを望んだが、彼らに、その目的で設立された会社を通じて、Campbell Limited の純利益に部分的に基づく報酬と引き換えに、会社にマネジメントを提供する機会を与えた。これが行われ、彼が本件事実審で述べた通り、『所得税の節減が何者かに帰結される場合、それは、全体の計画に付随するものである』と述べ、国家歳入大臣の上告を棄却した。

Cameron 事件連邦最高裁判決以降、カナダの裁判所は、「虚偽 (sham)」の具体的な内容については、主として Diplock 卿の定義に依拠することと

52) Snook v. London and West Riding Investments Ltd., [1967] 2 Q.B. 786 at 802, [1967] 1 All E.R. 518 (C.A.).

53) Cameron, *supra* note 51 at 1068.

なった⁵⁴⁾。Chris Sprysak 教授によれば、この定義からは、重要なポイントが導き出される⁵⁵⁾。第一に、虚偽 (sham) は意図的だということである⁵⁶⁾。虚偽 (sham) の当事者は、共同で、実際の権利又は関係と異なる法的権利又は関係の外観を創出することを意図しなければならない。第二に、虚偽 (sham) の本質は、第三者を欺く試みだということである⁵⁷⁾。

虚偽取引の法理もまた、納税者が故意に第三者を欺くために実際とは異なる外観を作出した場合に、その外観を無視し、納税者の行為の法的実質を見出して課税するという点で、法的実質主義から導き出されるものである。

虚偽取引の法理は、第三者を欺くために実際とは異なる外観を作出する意図が必要とされたが、これは虚偽取引の法理の潜在的な適用の射程を著しく狭めたと評されている⁵⁸⁾。なぜならば、ほとんどの場合、納税者は専門家の助言によって、意図した通りの法的結果を創出するので、政府が取引における欺罔を立証することは困難だからである。

(iii) 事業目的テスト (business purpose test)

上記 (i)、(ii) で述べた通り、カナダの裁判所は適用対象が非常に狭い法理を tax avoidance に適用してきた。これに対し、当時の連邦課税当局である国家歳入省⁵⁹⁾ は、より広く tax avoidance に対抗できるように判例法理を拡張することを試みるアプローチを採った⁶⁰⁾。

国家歳入省がまず導入を試みたのは、事業目的テストである。事業目的

54) C. Sprysak, "From Sham to Reality: Should a Wrong be Taxed as a Right?" (2010) 55 McGill L.J. 123 at 126. 例えば、IIの1(1)で検討する Stubar 事件カナダ最高裁判決においても、Diplock 卿の定義が引用されている。

55) *Ibid.*

56) *Ibid.*

57) *Ibid.* また、Hogg *et al.*, *supra* note 14 at 649. も同じく、「Snook 事件判決の定義は、虚偽 (sham) は常に欺罔 (deceit) の要素を含むことを明白にする」と述べる。

58) Arnold & Wilson, *supra* note 26 at 854-856.

59) 国家歳入省 (Department of National Revenue) は、現行の連邦課税当局であるカナダ歳入庁の前身に当たる組織である。1999年にカナダ税関歳入庁 (Canada Customs and Revenue Agency, CCRA) に改組された。その後、2003年には、カナダ税関歳入庁は、税関業務をカナダ国境サービス庁 (Canada Border Service Agency, CBSA) に移管したことで、カナダ歳入庁に改称され、現在に至っている。

60) Arnold & Wilson, *supra* note 26 at 869-870. は、このアプローチは、論理的に一貫しておらず、体系立った主張ではなかったことから「散弾銃 (scatter-gun)」的なアプローチであったと評している。また、国家歳入省が、このようなアプローチを繰り返したことで、かえって、裁判所が一貫した判例法理を構築することを妨げたとしている。

テストは、主にアメリカやイギリスの裁判所で適用されてきた⁶¹⁾。これは、納税者が行った取引が、法的に有効であったとしても、真正な事業目的 (*bona fide business purpose*) がなければ税法上無視されるとするものである。

しかし、カナダは、他国と比較して事業目的テストの適用に消極的であった。その原因は、Westminster 原則の第三の原則の影響力が強いためであるとされる⁶²⁾。Westminster 事件では、Westminster 公が雇人との間で締結した捺印証書契約は、それらが tax avoidance のためだけに作成されたとの事実にもかかわらず、税法上有効であるとされた。したがって、この判決は、事業目的テストは税法学には存在しないとの重要な主張の先例となる。すなわち、裁判所は、取引が独立の事業目的を欠くというだけで、税法上取引を無視する権限を持たないと考えが導き出されるのである。

ただし、カナダにおいても事業目的テストの適用が全く無かったわけではない。Leon 事件連邦控訴裁判所判決⁶³⁾ は、カナダの税法に初めて「事業目的テスト」を導入した判決であるとされる⁶⁴⁾。Leon 事件の概要は、以下のとおりである。

納税者 Anthony Thomas Leon、納税者 Edward Leon 及び納税者 Lewie Leon ら兄弟は、リミテッド・パートナーシップ Ablan Leon Distributors を通じて家具事業を経営していたが、それぞれ個人のマネジメント会社として Antomel Limited、Timmyal Limited 及び Midemer Limited を設立した。Anthony Thomas Leon は Antomel Limited の発行済み普通株 75% (残りの 25% は妻が所有する) 及び発行済み優先株 100% を所有し、Edward Leon は、Timmyal Limited の全発行済み株式を所有し、Lewie Leon は Midemer Limited の全発行済み株式を所有する。

各マネジメント会社は、Ablan Leon Distributors との間でマネジメント契約を締結した。その契約によれば、納税者らがそれぞれマネジメント会社の被用者として家具事業におけるマネジメント役務を提供し、その対価として各マネジメント会社がマネジメント報酬を受け取るものとされた。各

61) Hogg *et al.*, *supra* note 14 at 643.

62) *Ibid* at 646.

63) *M.N.R. v. Leon* (1976), [1977] 1 F.C. 249, [1976] C.T.C. 532, 76 D.T.C. 6299 (F.C.A.).

64) *Stubart*, *supra* note 34 at 566.

マネジメント会社は、納税者以外の被用者、事業用の設備及びオフィスを有していなかった。

このスキームにより、納税者らが試みたのは、当時個人と比較して低税率であったマネジメント会社にマネジメント報酬として家具事業の利益を移し、納税者は後に優先株の償還を通じてマネジメント会社からその利益を引き出すということであった。

国家歳入大臣は、家具事業に役務を提供したのは各納税者であり、Ablan Leon Distributors は、各納税者の求めに応じて、各マネジメント会社に報酬を支払ったにすぎないことから、報酬を各納税者の雇用所得に算入する税額査定を行った。これに対し、各納税者は、各マネジメント会社の被用者として家具事業にマネジメント役務を提供した旨を主張し、報酬の雇用所得に算入する税額査定を取り消しを求めた。

租税審査庁及び連邦裁判所事実審部門は、各納税者の主張を認め、算入は認められないとしたため、国家歳入大臣が控訴した⁶⁵⁾。

連邦控訴裁判所において、Heald 判事の法廷意見は、「法人化に真正の事業目的を認めることと、マネジメント役務を提供する取引にマネジメント会社を挿入することに真正な事業目的を認めることは全く別の問題である。私の見解では、被控訴人らが本件控訴に勝訴するためには、彼らが、取引の真正な事業目的を立証しなければならない。そして、これらの事件の証拠上、彼らはそれに失敗した。裁判所が見なければならないのは、問題となる契約又は取引である。契約又は取引が、真正な事業目的を欠く場合、それは虚偽 (sham) である。私の見解では、会社は、その設立は、設立の真正な事業目的の存在のために虚偽 (sham) ではないが、問題となる取引に従事することについては、真正な事業目的の不存在のために虚偽 (sham) である可能性がある⁶⁶⁾」と述べた上で、「本件において、ベールが突き破られ、マスクが剥がされる場合、明らかとなるのは、三人の個人である被控訴人らが事実上 Ablan Leon Distributors の、大規模な事業である家具事業を『経営』し、また、事実上、その所得が低所得税率を享受するマネジメント会社に『移された』報酬を稼得したということである。したがって、使用者と被用者の間のマネジメント会社の介在は、純粹かつ単純

65) *M.N.R. v. Leon*, [1974] 2 F.C. 708, [1974] C.T.C. 588, 74 D.T.C. 6443 (F.C.T.D.).

66) *Leon*, *supra* note 63 at para 26.

に虚偽 (sham) であり、その唯一の目的は、租税の支払いを回避することであった。したがって、私の見解では、取引は、維持することが認められ得ず、国家歳入大臣の控訴は、3 件全てにおいて認められるべきであり、検討された税額査定は、復元されるべきである」⁶⁷⁾として、国家歳入大臣による控訴を認めた。

以上の記述から分かる通り、Heald 判事は、事業目的テストを、虚偽取引の法理の一部に組み込む手法でカナダ法に導入した。しかし、連邦控訴裁判所は、翌年の Massey-Ferguson Ltd. 事件判決で、この記述を事実上撤回した。その判決において、Urie 判事は、「私は、その事件 [引用者注：Leon 事件] で定められた虚偽 (sham) の認定に関係する広い原則に賛成したであろうとは全く確信しない。私が思うに、そのように述べられる原則は、恐らく、当該事件の事実には制限されるべきである」⁶⁸⁾と述べ、Heald 判事の示した事業目的テストは他の事件には適用されない旨を判示した⁶⁹⁾。

(iv) 段階取引の法理 (step transaction doctrine)

国家歳入省が次に導入を試みたのは、段階取引の法理である。段階取引

67) *Leon*, *supra* note 63 at para 31.

68) *Massey-Ferguson Ltd. v. The Queen*, [1977] 1 F.C. 760, [1977] C.T.C. 6 at 16, 77 D.T.C. 5013 at 5020 (F.C.A.).

69) ただし、その後も、租税審査庁の裁決においては、Fotheringham 事件 (*Fotheringham v. M.N.R.*, 77 D.T.C. 275 (T.R.B.)) など、Leon 事件連邦控訴裁判所判決を踏襲するものが見られた。この事件の概要は以下の通りである。納税者 William W. Fotheringham は、石油掘削会社 Oil Field Services Limited (以下、「Oil Field」という。)の社長であり、同社の全株式を間接的に保有していた。1965 年までに、Oil Field は、実質的に営業活動を中止し、1971 年までに被用者や設備を持たなくなった。1970 年 Oil Field は、納税者が 50%の株式を有する Riverheights Development Limited (以下「Riverheights」という。)と、Riverheights の不動産プロジェクトの発展について、納税者の役務を提供することで経営工学のサービスを提供する契約を締結した。Oil Field は、1971 年に 6,000 ドル、1972 年に 7,000 ドル、1973 年に 1 万 2,000 ドル、1974 年に 1 万 2,000 ドルを納税者の役務提供と引き換えに報酬として受領した。納税者は、当時繰越欠損金を抱えていた Oil Field に報酬の支払いを通じて利益を留保させることを試みた。

国家歳入大臣は、納税者と Riverheights の間の Oil Field の介在に正当な事業目的が存在しないことから、納税者を再査定し、Oil Field に支払われた額を納税者の各年度の所得に加算したため、納税者が取消しを求めて訴えを提起した。納税者は、その額は役務を提供する真正な契約に基づき Oil Field に支払われたものであると主張した。

租税審査庁の Taylor 審判官は、Leon 事件控訴裁判所判決を引用し、納税者と Riverheights の間の Oil Field の介在は、真正な事業目的を欠き、虚偽 (sham) であるとして、納税者の申立てを棄却した。

の法理は、アメリカで発展した法理であり⁷⁰⁾、裁判所が、それぞれの段階は法的に有効であるが、課税を回避する以外の独立の事業目的を持たない一連の取引について、介在する取引の課税結果を無視して最終結果に基づいて課税することを認めるものである⁷¹⁾。しかし、カナダでは、段階取引の法理は、一般的な判例法理として受け入れられてこなかった。これは、段階取引の法理が、Westminster 原則の影響によりカナダの裁判所が一般には採用していない事業目的テストや経済的実質主義と密接に関係するものだったからである。

しかし、国家歳入省によるアプローチを受け、一部のカナダの裁判所は、露骨な tax avoidance について、一連の取引の一部である介在する取引を無視し、一連の取引があたかも単一の取引であるかのように課税することが適切であるとの判断を例外的に示すに至った。通常、裁判所は、法的実質主義に基づき、一連の取引の各段階を、税法上その法的結果に関して、他の段階とは独立に検討する。しかし、一部の露骨な tax avoidance の事案において、カナダの裁判所は、例外的に、一連の取引の各段階が有効かつ合法的な取引であるにもかかわらず、一連の取引の経済的実質に基づいて課税結果を決定した⁷²⁾。

ただし、裁判所が一連の取引を構成する個別の取引を無視するために、段階取引の法理に依拠することはまれであり⁷³⁾、独立の判例法理として確立されていたとは言い難い状況にあった。

70) Felesky & Jack, *supra* note 43 at 6.

71) *Ibid.*

72) 例えば、Smythe v. M.N.R. 事件 (*Smythe et al. v. M.N.R.* (1969), [1970] S.C.R. 64, [1969] C.T.C. 558, 69 D.T.C. 5361 (S.C.C.)) では、分配に対する課税を回避するために行われた一連の取引について、カナダ最高裁は、法的に有効に行われた一連の取引を無視し、取引の経済的実質は分配であると認定した上で、納税者に課税を行った。

73) Arnold & Wilson, *supra* note 26 at 861. この事実を示す一例として *The Queen v. Esskay Farms Ltd.* 事件 (*The Queen v. Esskay Farms Ltd.*, [1976] C.T.C. 24, 76 D.T.C. 6010 (F.C.T.D.)) がある。この事件では、不動産トレーダーが地方自治体から現金払いでの土地売却のオファーを受けたが、トレーダーは税法上キャピタル・ゲインを繰り延べるため、分割払いで売却することを望んだ。しかし、地方自治体は、州法の定めにより、分割払いでの購入ができなかった。トレーダーは代わりに、土地を信託会社に繰延べ基準で売却し、信託会社は直ちにその土地を地方自治体に転売した。連邦裁判所事実審部門は、一連の取引の tax avoidance の目的を認定しながら、段階取引の法理を適用しなかった。

(3) 厳格解釈の原則

(2) で述べた判例法理により、納税者の行為の実質を認定した後、裁判所はその事実に対し税法を解釈し、適用する。この税法解釈については、Westminster 原則の第四の原則が影響を及ぼしている。Westminster 事件判決において、Russell 卿は、「国民は、推論 (inference) 又は類推 (analogy) によっては課税され得ない。国民は、自らの事案に関する事実及び状況に適用される制定法の明確な文言によってのみ課税される」⁷⁴⁾ として、租税制定法の厳格解釈の原則を強調した。この原則は、カナダにおいても影響を与え、厳格な文理解釈の原則が尊重されてきた。カナダの裁判所は、忠実な文理解釈を実行しており、判決において文言の意味を明らかにする際に、辞書を引用し、その記載に沿った解釈を行うことが一般に行われている⁷⁵⁾。

ただし、租税制定法の厳格解釈の原則は、Westminster 原則が初めて明らかにしたのものではない。コモン・ローの国では、伝統的に制定法は厳格に解釈するものとされてきた。例えば、イギリスの *Partington v. Attorney-General* 事件貴族院判決⁷⁶⁾ は、「課税されることを求められた者が法律の条文に該当する場合、どれほど大きな苦難が裁判官の内心に生じようとも、彼は課税されなければならない。その一方で、国王（政府）が、税の徴収を求めるが、対象を法律の条文に該当させることができない場合、どれほど明白にその事案が法律の精神の範疇にあると思われようとも、その対象は課税されない」と判示した。また、同じくイギリスの *Cox v. Rabbits* 事件貴族院判決⁷⁷⁾ も、「税法は、厳格解釈されなければならない。あなたは、税を課すための文言を見つけなければならず、税を課す文言が見つからない場合、税は課されない」とした。

この原則の根拠について、Vern Krishna 教授は、「所得税法の解釈原理は、

74) *Duke of Westminster*, *supra* note 29 at 524. カナダを含むコモン・ロー法圏での伝統的な法解釈に関する先行研究としては、吉村典久「租税法規の伝統的な解釈方法についての一考察：コモン・ロー法圏における厳格解釈アプローチの分析」記念論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成：村井正先生喜寿記念論文集』643頁（清文社、2012）がある。

75) 例えば、Ⅲの4(1)で分析する *Cophorne* 事件カナダ最高裁判決においても、語句の意味を明らかにするために、最高裁が *The Oxford English Dictionary* を引用している (*Cophorne Holdings Ltd. v. The Queen*, 2011 SCC 63 at para 53)。

76) *Partington v. Attorney-General* (1869), L.R. 4 H.L. 100.

77) *Cox v. Rabbits*, [1878] 3 A.C. 473 (H.L.).

税制の短い歴史と、コモン・ローの長い伝統の産物である。カナダの解釈技術は、イギリスとアメリカ税法の様々な原理を反映する。しかし、3つのシステムに共通するのは、政府が、個別の財政制定法の権限によってのみ所得税を課すことができるということである。したがって、コモン・ローには税を課す権限がない。この原則は、マグナカルタ（1215）以来のアングロ・サクソンの法的伝統の一部であった。憲法上の伝統（constitutional tradition）は税法の解釈において重要な役割を果たす。租税制定法は、選挙で選ばれた立法者の産物である。所得税法の文言は、選挙で選ばれた代表者を通じて、国民の憲法的な意思（constitutional will）を反映する。したがって、税法の解釈は、制定法の文言に対する慎重な注意を必要とする」⁷⁸⁾と述べている。

また、厳格解釈の原則は税法についてのかつての前提を反映しているとされる⁷⁹⁾。伝統的に、イギリスの税法は、刑法や資産の没収と対比されたが、この伝統は、カナダにおいても引き継がれてきた。その結果、租税制定法の文言の意味が疑わしい場合、刑法と同様に、疑わしきは国庫に不利に、すなわち、納税者に有利に解決されなければならないとされた。この厳格解釈は、納税者の財産権を、事前に明確に定められていない政府の要求から保護することを目的としていたのである。

（4）否認規定の適用

以上のように、裁判所は、tax avoidanceの事案において、事実認定については、法実質主義に基づき、射程の狭い判例法理を中心として運用し、法解釈については厳格な文理解釈を採っていた。その結果、連邦議会が制定した多数の個別否認規定が十分に活用されない状況が生じた。

包括的な規定である所得税法 245 条（1）については、「人為的に」との要件について、裁判例上二つの解釈があり、射程が不明確であるとの問題があった⁸⁰⁾。一つ目の解釈は、「人為的」が、実態を伴わない「仮装された

78) Krishna, *supra* note 13 at 63-64.

79) Hogg *et al.*, *supra* note 14 at 603.

80) D.A. Dodge, "A New and More Coherent Approach to Tax Avoidance" (1988) 36:1 Can. Tax J. 1 at 5-7. なお、「過度」については、裁判例上、控除額の過大さを意味するとの解釈が確立していたが、控除の絶対的な額の大きさが問題となるため、適用の余地が限られていた。

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule(GAAR) の生成と展開 (1) (本部)

(simulated)」又は「架空 (fictitious)」の取引を指すとのものであったが⁸¹⁾、この厳格な解釈は適用対象が限られる上、事実上「虚偽取引の法理」と機能が重なるとの指摘がなされた⁸²⁾。二つ目の解釈では、「人為的」は「不自然 (unnatural)」又は「通常ではない」取引を指すものとされたが⁸³⁾、その認定のためには、「通常あるべき取引」が何かを示す必要があり、立証に困難を伴った。そのため、245 条 (1) は、解釈自体が不明確である上、いずれの解釈をとっても十分な活用は難しい状況にあった。

4 小括

以上、I では、カナダにおいて GAAR 導入以前に、tax avoidance に対してどのような対策が取られてきたかを明らかにした。

カナダにおいては、Westminster 原則の下、納税者が税負担を最小化するように税務を取り決める tax avoidance 自体は違法ではないとされるものの、連邦議会や裁判所は、その中でも税法上許容される tax mitigation と、許容されない濫用的な tax avoidance の線引きを試みてきた。

まず、連邦議会は、無数の個別否認規定と、包括的否認規定を制定することで、許容されない納税者の tax avoidance を明文化する対策を行った。

次に、裁判所は、Westminster 原則の影響の下で、tax avoidance の対策をとってきた。納税者の行為の実質を認定するプロセスにおいては、名目は考慮しないものの、納税者の行為の経済的実質ではなく、法的成果を実質と捉える法的実質主義を採用した。裁判所は、この法的実質主義に基づき、法的に無効な取引の法理及び虚偽取引の法理を運用してきたが、この二つの法理は適用の射程が狭いものであった。そこで、国家歳入省は、訴訟において判例法理を拡張するアプローチをとり、事業目的テストや段階取引の法理などの導入を試みたが、独立の法理として確立するまでには至らず、かえって、論理的一貫性のない「散弾銃」的なアプローチのために、裁判所が体系立った判例法理を確立することを妨げることとなった。また、税

81) 例えば、*Spur Oil Ltd. v. The Queen*, [1981] C.T.C. 336, 81 D.T.C. 5168 (F.C.A.) を参照。

82) Dodge, *supra* note 80 at 5-7.

83) 例えば、*I. Shulman v. M.N.R.*, [1961] C.T.C. 385, 61 D.T.C. 1213 (Ex. Ct.) を参照。

論 説

法の解釈においては、厳格な文理解釈がとられ、文言の意義を明らかにする際に、辞書を参照するなど、文言に忠実な解釈が行われた。裁判所が以上のような姿勢であったため、連邦議会が制定した包括的否認規定も、十分に活用されないという状況が生じることとなった。

Ⅱでは、以上の状況から、カナダがどのような背景で GAAR の導入に向かったのかを明らかにする。

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