

---

 論 説
 

---

# カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (4・完)

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、本誌 275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 (4・完) (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 (以上、本誌 276 号)

### 3 判決の傾向

(1) 適用の可否

(2) 争点と判断

(3) 悪用又は濫用の判断

### 4 GAAR の評価

### 5 小括

おわりに

(以上、本号)

## 3 判決の傾向

### (1) 適用の可否

ここでは、2 できとりあげなかった判決も含め、裁判所が GAAR についてどのような判断を下しているかを分析する。2 で述べた通り、カナダにおいて連邦所得税法<sup>1)</sup>の GAAR の適用が争われた事案は 57 件ある。これ

---

1) 各州においても、それぞれの州法に GAAR が規定されており、多くの州が連邦所得税法 245 条に準拠した規定を置いている (British Columbia 州の *Income Tax Act*, R.S.B.C. 1996, c. 215, s.68.1、Manitoba 州の *The Income Tax Act*, C.C.S.M. c. 110, ss.53.1-53.2、Alberta 州の *Alberta Personal Income Tax Act*, R.S.A. 2000, s.85.1 及び Alberta Corporate Tax Act, R.S.A. 2000, c A-15, s.72.1)。また、一部の州は、「連邦所得税法 245 条が州税法上も適用される」とする旨の規定を置いている (Ontario 州の *Income Tax Act*, R.S.O. 1990, c. I.2, ss.5.1-5.2 及び *Corporations Tax Act*, R.S.O. 1990, c. C.40, ss.5-5.3、Nova Scotia 州の *Income Tax Act*, R.S.N.S. 1989, c. 217, ss.80A, 100、New Brunswick 州の *New Brunswick Income Tax Act*, S.N.B. 2000, c N-6.001, s.123、Prince Edward Island 州の *Income Tax Act*, R.S.P.E.I. 1988, c. I-1, s.83、Newfoundland and Labrador 州の *Income Tax Act*, 2000, S.N.L. 2000, c. I-1.1, s.88、Saskatchewan 州の *The Income Tax Act*, 2000, S.S. 2000, c. I-2.01, s.139、Yukon 準州の *Income Tax Act*, R.S.Y. 2002, c. 118, s.61、Northwest 準州の *Income Tax Act*, R.S.N.W.T. 1988, c. I-1, s.56.1、Nunavut 準州の *Income Tax Act*, R.S.N.W.T. (Nu) 1988, c. I-1, s.56.1 がある。)。これら州法上の GAAR の適用が争われた事案として、*OGT Holdings Ltd. v. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2006 QCCQ 6328, aff'd 2009 QCCA 191, aff'd 2009 CanLII 47475 (SCC)、*Canada Safeway Limited v. Alberta*, 2011 ABQB. 329, aff'd 2012 ABCA 232、*Husky Energy Inc. v. Alberta*, 2011 ABQB 268, aff'd 2012 ABCA 231、*Inter-Leasing, Inc. v. Ontario (Revenue)*, 2013 ONSC 2927, rev'd 2014 ONCA 575、*Veracity Capital Corporation v. Canada*, 2015 BCSC 2278 などがある。

また、Excise Tax Act, R.S.C. 1985, c. E-15, s.274 にも、GST (Goods and Services Tax) 等に関する事案に適用される GAAR として、所得税法と同様の条文が置かれている。

らの事案は、カナダにおける GAAR の先行研究<sup>2)</sup>に掲載されているものに加え、Westlaw Next 及び Canadian Legal Information Institute (CanLII) の提供する法情報データベース (<https://www.canlii.org/>)<sup>3)</sup> から抽出した。Westlaw Next 及び CanLII においては、「GAAR」、「general anti-avoidance rule」又は「245」との用語を含む連邦の判決を収集し、単に GAAR を参照するのみで適用の可否を判断していない判決を除外した。このようにして調査すると、2018 年 2 月 1 日現在で、GAAR の適用の可否が判断された事件として、57 件が収集できる<sup>4)</sup>。

これら 57 件を、GAAR の適用可否についてどのような判断がなされたかを審級ごとに整理したものが、表 1 である。

表 1：GAAR の適用事案とその判断内容

事件名	GAAR の適用		
	T.C.C.	F.C.A.	S.C.C.
McNichol v. The Queen 97 D.T.C. 111 (T.C.C.)	○		
RMM Canadian Enterprises Inc. v. The Queen 97 D.T.C. 302 (T.C.C.)	○		
Husky Oil Ltd. v. The Queen 1998 CanLII 497 (T.C.C.)	×		
Nadeau v. The Queen 99 D.T.C. 324 (T.C.C.)	○		
Jabs Construction Ltd. v. The Queen 1999 CanLII 520 (T.C.C.)	×		
OSFC Holdings Ltd. v. The Queen 1999 CanLII 289 (T.C.C.); 2001 FCA 260	○	○	

- 2) J. Li & T. Hwang, “GAAR in Action: An Empirical Exploration of Tax Court of Canada Cases (1997-2009) and Judicial Decision Making” (2013) 61:2 Can. Tax J. 321 の研究では、裁判所による判断の統計的分析のため、1997 年から 2009 年に GAAR の適用が判断されたカナダ租税裁判所判決のリストが掲載されている。
- 3) CanLII は、Federation of Law Societies of Canada に加盟する弁護士会 (law society) によって運営される非営利組織であり、カナダ法情報の包括的なバーチャル・ライブラリーを構築する活動を行っている。CanLII のデータベースには、カナダの連邦・州裁判所による判決及び連邦・州の制定法並びに規則が収録されている。詳細な収録内容については Scope of Databases (<https://www.canlii.org/en/databases.html> (last visited Feb. 1, 2018)) を参照。
- 4) 2012 年までに GAAR 委員会が適用を推奨したものが 822 件あったことから考えれば、ほとんどのケースにおいて納税者が適用の可否を争うことなく終結しているものと考えられる。

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (4・完) (本部)

Canadian Pacific Ltd. v. The Queen 2000 CanLII 265 (T.C.C.); 2001 FCA 398	×	×	
Duncan v. The Queen 2001 CanLII 595 (T.C.C.); 2002 FCA 291	○	○	
Geransky v. The Queen 2001 CanLII 480 (T.C.C.)	×		
Rousseau-Houle v. The Queen 2001 CanLII 695 (T.C.C.)	×		
Fredette v. The Queen 2001 CanLII 625 (T.C.C.)	○		
Produits Forestiers Donohue Inc. v. The Queen 2001 CanLII 562 (T.C.C.); 2002 FCA 422	×	×	
Jabin Investments Ltd. v. The Queen 2001 CanLII 916 (T.C.C.); 2002 FCA 520	○	○	
Hill v. The Queen 2002 CanLII 843 (T.C.C.)	○		
Mathew v. The Queen 2002 CanLII 46779 (T.C.C.); 2003 FCA 371; 2005 SCC 55	○	○	○
Imperial Oil Ltd. v. The Queen 2002 CanLII 1060 (T.C.C.); 2004 FCA 36	×	×	
Loyens v. The Queen 2003 TCC 214	×		
Canada Trustco Mortgage Company v. The Queen 2003 TCC 215; 2004 FCA 67; 2005 SCC 54	×	×	×
CIT Financial Ltd. v. The Queen 2003 TCC 544; 2004 FCA 201	×	—	
Howe v. The Queen 2004 TCC 719	×		
Brouillette v. The Queen 2005 TCC 203	×		
Univar Canada Ltd. v. The Queen 2005 TCC 723	×		
Evans v. The Queen 2005 TCC 684	×		
Overs v. The Queen 2006 TCC 26	×		
Desmarais v. The Queen 2006 TCC 44	○		

Lipson v. The Queen 2006 TCC 148; 2007 FCA 113; 2009 SCC 1	○	○	○
Ceco Operations Ltd. v. The Queen 2006 TCC 256	○		
MIL (Investments) S.A. v. The Queen 2006 TCC 460; 2007 FCA 236	×	×	
McMullen v. The Queen 2007 TCC 16	×		
Mackay v. The Queen 2007 TCC 94; 2008 FCA 105	×	○	
Cophorne Holdings Ltd. v. The Queen 2007 TCC 481; 2009 FCA 163; 2011 SCC 63	○	○	○
Landrus v. The Queen 2008 TCC 274; 2009 FCA 113	×	×	
Remai v. The Queen 2008 TCC 344; 2009 FCA 340	×	×	
Lehigh Cement Ltd. v. The Queen 2009 TCC 237; 2010 FCA 124	○	×	
Collins & Aikman Canada Inc. v. The Queen 2009 TCC 299; 2010 FCA 251	×	×	
Garron Family Trust v. The Queen 2009 TCC 450; 2010 FCA 309	×	×	
Antle v. The Queen 2009 TCC 465	○		
Triad Gestco Ltd. v. The Queen 2011 TCC 259; 2012 FCA 258	○	○	
1207192 Ontario Ltd. v. The Queen 2011 TCC 383; 2012 FCA 259	○	○	
Global Equity Fund Ltd. v. The Queen 2011 TCC 507; 2012 FCA 272	×	○	
MacDonald v. The Queen 2012 TCC 123; 2013 FCA 110	×	—	
McClarty Family Trust v. The Queen 2012 TCC 80	×		
Spruce Credit Union v. The Queen 2012 TCC 357; 2014 FCA 143	×	×	
Gwartz v. The Queen 2013 TCC 86	×		

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (4・完) (本部)

Pièces Automobiles Lecavalier Inc. v. The Queen 2013 TCC 310	○		
Descarries v. The Queen 2014 TCC 75	○		
Barrasso v. The Queen 2014 TCC 156	○		
Birchcliff Energy Ltd. v. The Queen 2015 TCC 232; 2017 FCA 89	○	—	
Univar Holdco Canada ULC v. The Queen 2016 TCC 159; 2017 FCA 207	○	×	
Golini v. The Queen 2016 TCC 174	○		
Gervais c. La Reine 2016 CCI 180; 2018 FCA 3	○	○	
Oxford Properties Group Inc. v. The Queen 2016 TCC 204; 2018 FCA 30	×	○	
Pomerleau c. La Reine 2016 CCI 228	○		
594710 British Columbia Ltd. v. The Queen 2016 TCC 288	×		
1245989 Alberta Ltd. v. The Queen 2017 TCC 51	○		
Fiducie Financière Satoma c. La Reine 2017 CCI 84	○		
2763478 Canada Inc. c. La Reine 2017 CCI 98	○		
Birchcliff Energy Ltd. v. The Queen (差戻審) <sup>5)</sup> 2017 TCC 234	○		

(注1) 事件は、第一審カナダ租税裁判所判決の日付順に並べてある。

(注2) T.C.C.はカナダ租税裁判所(Tax Court of Canada)、F.C.A.は連邦控訴裁判所(Federal Court of Appeal)、S.C.C.はカナダ最高裁判所(Supreme Court of Canada)を表す。

(注3) 表中の「○」は、GAARの適用が認められたことを表し、「×」は認められなかったことを表す。

(注4) 表中の「—」は、上訴審においてGAARに関する判断がなされなかった場合を表す。

5) Birchcliff Energy Ltd. v. The Queen 事件では、連邦控訴裁判所判決(2017 FCA 207)が、第一審の租税裁判所判決(2015 TCC 232)は、審理を行った判事とは別の判事によって書かれた(租税裁判所首席判事が、その権限がないにも関わらず訴訟手続の途中で事件の担当判事を変更した)ために無効であるとして、GAARの適用について判断せず、原審に差し戻した。2017年の租税裁判所判決(2017 TCC 234)は、その差戻審判決である。

表1から分かる通り、57件のうち、29件がGAARの適用を認められ、26件がGAARの適用を拒けられており<sup>6)</sup>、訴訟となった事案については連邦政府と納税者の勝敗がおおよそ半々となっている。なお、限定的なデータではあるが、カナダにおける税務訴訟全体をみると、第一審に限れば連邦政府が7割程度勝訴していると報告されていることから<sup>7)</sup>、GAARの適用が争われる事案では相対的に連邦政府の勝率が低いといえる。

2(1)(iv)で述べた通り、Canada Trustco 事件カナダ最高裁判決が、「租税裁判所判事が、所得税法を適切に解釈し、証拠に裏付けられた事実認定を行った場合、上訴審は、明白かつ重大な誤りがない限り、それに干渉すべきではない」と判示したこともあり、カナダ租税裁判所の第一審判決が上訴審で覆されるケースは57件中5件(Mackay v. The Queen 事件、Lehigh Cement Ltd. v. The Queen 事件、Global Equity Fund Ltd. v. The Queen 事件、Univar Canada Ltd. v. The Queen 事件及びOxford Properties Group Inc. v. The Queen 事件)と極めて少ない。このことから、GAARの適用に関しては、租税裁判所の認定・判断が重要性をもっていることがわかる。

## (2) 争点と判断

表2では、Canada Trustco 事件カナダ最高裁判決の三段階の基準にもとづき、裁判所が各争点についてどのような判断を行ったかを整理している。

表2によれば、Canada Trustco 事件カナダ最高裁判決以前の裁判例は、

- 
- 6) 上訴審において、GAARに関する判断がなされなかった2件は除いている。CIT Financial Ltd. v. The Queen 事件では、連邦控訴裁判所において、GAAR適用の主張を課税当局が取り下げたため、第一審租税裁判所が認定した公正な市場価格の当否のみが争われた。MacDonald v. The Queen 事件では、連邦控訴裁判所が個別否認規定である所得税法84条(2)の適用を認めたため、GAARの適用の可否は判断されなかった。
- 7) 2012年5月にカナダ歳入庁が公表した報告書(Canada Revenue Agency Program Evaluation Division, "Internal Audit and Program Evaluation Reports: Tax Appeals Evaluation Final Report" (2013) s.5.1.3, online: [https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/internal-audit-program-evaluation/internal-audit-program-evaluation-reports-2012/tax-appeals-evaluation.html#\\_Toc326740996](https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/internal-audit-program-evaluation/internal-audit-program-evaluation-reports-2012/tax-appeals-evaluation.html#_Toc326740996) (last visited Feb. 1, 2018))によれば、2009～2010財政年度にかけて、第一審のカナダ租税裁判所では3,136件の税務事件が取り扱われ、52%は和解等で解決し、48%に判決が下された。判決のうち、28%は納税者が勝訴し、72%は連邦政府が勝訴した(内訳は、39%は勝訴、33%は納税者による訴えの取下げであった。なお、カナダでは訴えの取下げは棄却と扱われる(Tax Court of Canada Act, R.S.C. 1985, c. T-2, s. 16.2))。

必ずしも三段階の審査をとっていなかった。真正な目的の存在を認定することのみで GAAR の適用を否定する判決 (Husky Oil Ltd. v. The Queen 事件) や、所得税法の悪用又は濫用の認定のみで GAAR の適用を肯定する判決 (Rousseau-Houle v. The Queen 事件、Produits Forestiers Donohue Inc. v. The Queen 事件及び Hill v. The Queen 事件) が存在した。また、この時期の判決には、CIT Financial Ltd. v. The Queen 事件のように、個別否認規定を先に適用すべきであることを理由に GAAR の適用を斥けたものも存在する。

そして、各要件の判断状況について見ると、一つ目の要件である、取引がタックス・ベネフィットを帰結するか否かについては、納税者が自らタックス・ベネフィットの存在を認めることが少なくない。したがって、事件の争点とならない場合も多く、タックス・ベネフィットの不存在により GAAR の適用が否定されるケースは 57 件中 1 件 (Univar Canada Ltd. v. The Queen 事件のみ) と、稀である。

また、Canada Trustco 事件カナダ最高裁判決以降は、納税者が二つ目の要件である avoidance transaction の存在についても認める場合が多くなり (57 件中 13 件)、事実上、法の悪用又は濫用のみが争点となるケースが増えている。すなわち、形式的には三段階の基準で判断しつつも、事実上、三つ目の要件が最も重要視されているのが近年の傾向である。

### (3) 悪用又は濫用の判断

上述の通り、実質的に悪用又は濫用の判断が GAAR 適用の可否の鍵を握る状態にあるため、裁判所がどのような基準で法の悪用又は濫用を認定するかが重要となる。この点について、Canada Trustco 事件カナダ最高裁判決は、納税者が依拠した条項を統一的な文言、文脈及び目的論的に分析することで、当該条項の目標、精神又は目的を明らかにし、それらに合致すると合理的に言えるか否かで濫用の有無を判断するとしている。そして、具体的な濫用の類型として、(1) 納税者が、条項が防止しようとする結果を達成するために、所得税法の個別条項に依拠する場合、(2) 取引が、依拠された条項の根底にある理由付けを挫く場合及び (3) 条項の目標、精神又は目的を挫く方法で、個別否認規定など一定の条項の適用を回避するように取り決める場合の三つを挙げた。

下級審も概ねこの基準に沿って濫用の認定を行っているが、条文の文言、

表2：争点と裁判所の判断

事件名	判決年	タックス・ベネフィット				avoidance transaction			悪用又は濫用	
		あり		なし	あり	なし (真正な 目的あり)	あり	なし	あり	なし
		納税者の 自白	裁判所の 認定							
McNichol	1997	○				○			○	
RMM Canadian Enterprises Inc	1997		○			○			○	
Husky Oil Ltd.	1998	—	—	—			○		—	—
Nadeau	1999	○				○			○	
Jabs Construction Ltd.	1999	○				○				○
OSFC Holdings Ltd. (T.C.C.)	1999	○				○			○	
OSFC Holdings Ltd. (F.C.A.)	2001	○				○			○	
Canadian Pacific Ltd. (T.C.C.)	2000			○			○			(○)
Canadian Pacific Ltd. (F.C.A.)	2001	○				○				
Duncan (T.C.C.)	2001	○				○			○	
Duncan (F.C.A.)	2002	○								
Geransky	2001	—	—	—			○		—	—
Rousseau-Houle	2001	—	—	—			—		—	○
Fredette	2001			○		○			○	
Produits Forestiers Donohue Inc. (T.C.C.)	2001	—	—	—		—	—		—	○
Produits Forestiers Donohue Inc. (F.C.A.)	2002	—	—	—		—	—		—	○
Jabin Investments Ltd. (T.C.C.)	2001	○				○				○



Ceco Operations Ltd.	2006	○					○		○	
MIL (Investments) S.A. (T.C.C.)	2006	○					○			(○)
MIL (Investments) S.A. (F.C.A.)	2006	○					○			(○)
McMullen	2007	○					○			(○)
Mackay (T.C.C.)	2007	○					○		○	—
Mackay (F.C.A.)	2008	○					○			○
Copthorne Holdings Ltd. (T.C.C.)	2007				○					○
Copthorne Holdings Ltd. (F.C.A.)	2009				○					○
Copthorne Holdings Ltd. (S.C.C.)	2011				○					○
Landrus (T.C.C.)	2008	○					○			○
Landrus (F.C.A.)	2009	○					○			○
Remai (T.C.C.)	2008	○					○			○
Remai (F.C.A.)	2009	○					○			○
Lehigh Cement Ltd. (T.C.C.)	2009	○					○			○
Lehigh Cement Ltd. (F.C.A.)	2011	○					○			○
Collins & Aikman Canada Inc. (T.C.C.)	2009	○					○			○
Collins & Aikman Canada Inc. (F.C.A.)	2010	○					○			○
Garron Family Trust (T.C.C.)	2009	○					○			○
Garron Family Trust (F.C.A.)	2010	○					○			○
Antle	2009	○					○			○
Triad Gestco Ltd. (T.C.C.)	2011				○				○	○
Triad Gestco Ltd. (F.C.A.)	2012				○				○	○

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (4・完) (本部)

1207192 Ontario Ltd. (T.C.C.)	2011	○							○	
1207192 Ontario Ltd. (F.C.A.)	2012	○							○	
Global Equity Fund Ltd. (T.C.C.)	2011		○							○
Global Equity Fund Ltd. (F.C.A.)	2012		○						○	
MacDonald	2012		○						○	
McClarty Family Trust	2012	○						○		—
Spruce Credit Union (T.C.C.)	2012	○						○		—
Spruce Credit Union (F.C.A.)	2014	○						○		—
Gwartz	2013	○						○		○
Pièces Automobiles Lecavalier Inc.	2013		○						○	
Descarries	2014	○						○		○
Barrasso	2014	○						○		○
Birchcliff Energy Ltd.	2015		○						○	
Univar Holdco Canada UJLC (T.C.C.)	2016	○						○		○
Univar Holdco Canada UJLC (F.C.A.)	2017	○						○		○
Golini	2016	○						○		○
Gervais (T.C.C.)	2016		○						○	
Gervais (F.C.A.)	2018		○						○	
Oxford Properties Group Inc. (T.C.C.)	2016	○							○	○
Oxford Properties Group Inc. (F.C.A.)	2018	—	—					—	—	○



文脈及び目的論的解釈において、裁判官が何を重視してその条文の目標、精神又は目的を明らかにしているかが不明瞭な状態にある<sup>8)</sup>。

この点について、表3は、法の悪用又は濫用の要件が判断された事件（傍論として判断されたものを除く<sup>9)</sup>）の第一審において、裁判官が条文の目標、精神又は目的の認定のために何を参照したかを示している。表3では、条文の文言、法令中での当該条文の文脈、当該条文が立法された経緯、立法資料、同種の条文について解釈した裁判例及び論文・書籍を参照要素として挙げているが、立法資料を参照せず、条文の文言や文脈のみで条文の目標、精神又は目的を示す判決が少なくない。さらに、参照した要素を明示せずに条文の目標、精神又は目的を認定する判決もあるなど、認定の基準は裁判官の裁量に委ねられている。

このように、GAARの適用判断の核心となる濫用の認定において、裁判所が採用する基準は十分に明らかとなっていない。そのため、立証責任を負う課税当局側が納税者による法の悪用又は濫用を有効に主張・立証することができず、結果として、訴訟における勝敗が納税者と政府で半々となっているものと考えられる。

---

8) Li & Hwong, *supra* note 2 at 360-361 は、統計分析の対象となるデータが少数であることを断りつつも、多くの判決は、立法の経緯や資料、所得税法の構造を検討しておらず、所得税法の条項の目的を慎重に考慮せずに結論に達していると指摘する。また、GAARの適用判断は、性別、教職経験、弁護士経験、任命した政権等の属性による影響を受けているとし、GAARの適用判断は裁判官の感性に左右される「smell test」に陥っていると指摘する。

9) 「傍論として判断されたもの」は、裁判所が、既に他の要件によってGAARの適用を斥ける判断をしたが、念のため悪用又は濫用の有無も検討した判決を指す。このような判決は、悪用又は濫用の有無が結論に影響を及ぼさないことから、要件の充足について十分な検討を行っていないため、分析対象から除外した。

表3：納税者が依拠した条文の目標、精神又は目的を認定するために第一審のカナダ租税裁判所が参照した資料

事件名	判決年	裁判官	裁判所が参照した資料					
			条文の 文言	条文の 文脈	立法の 経過	立法資料	裁判例	論文・ 書籍
McNichol	1997	Bonner		○	○		○	
RMM Canadian Enterprises Inc	1997	Bowman		○				
Nadeau	1999	Tardif						
Jabs Construction Ltd.	1999	Bowman					○	
OSFC Holdings Ltd.	1999	Bowie		○				
Duncan	2001	Bowie		○				
Rousseau-Houle	2001	Archambault		○				
Fredette	2001	Archambault		○				
Produits Forestiers Donohue Inc.	2001	Archambault						
Jabin Investments Ltd.	2001	Hamlyn				○		
Hill	2002	C.J. Miller						
Mathew	2002	Dussault					○	
Imperial Oil Ltd.	2002	Mogan			○	○		
Loyens	2003	Campbell			○			○
CIT Financial Ltd.	2003	Bowman						
Canada Trustco Mortgage Company	2003	C.J. Miller				○	○	
Desmarais	2006	Archambault	○	○		○		○
Lipson	2006	Bowman						○

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (4・完) (本部)

Ceco Operations Ltd.	2006	Bonner	○	○					○
MIL (Investments) S.A.	2006	Bell	○						
McMullen	2007	Lamarre							
Cophorne Holdings Ltd.	2007	Campbell	○	○					○
Landrus	2008	Paris	○	○					○
Remai	2008	Rossiter	○	○					
Lehigh Cement Ltd.	2009	Mogan	○	○					○
Collins & Aikman Canada Inc.	2009	Boyle	○						
Garron Family Trust	2009	Woods						○	
Antle	2009	C.J. Miller	○	○	○				○
Triad Gestco Ltd.	2011	Favreau						○	
1207192 Ontario Ltd.	2011	Paris	○						
Global Equity Fund Ltd.	2011	Woods							
MacDonald	2012	Hershfield					○		
Gwartz	2013	Hogan	○	○				○	
Pièces Automobiles Lecavalier Inc.	2013	Bédard	○	○					
Barrasso	2015	Paris							○
Birchcliff Energy Ltd.	2015	Hogan	○	○			○		
Univar Holdco Canada ULC	2016	V.A. Miller	○	○					
Golini	2016	C.J. Miller	○						○
Gervais	2016	Jorré							○
Oxford Properties Group Inc.	2016	D'Arcy	○	○					

論 説

Pomerleau	2016	Favreau	○	○	○	○	○	○
594710 British Columbia Ltd.	2016	Rossiter	○	○	○	○	○	○
1245989 Alberta Ltd.	2017	Lyons	○	○	○	○	○	○
Fiducie Financière Satoma	2017	Lamarre	○	○	○	○	○	○
2763478 Canada Inc.	2017	Paris	○	○	○	○	○	○
Birchcliff Energy Ltd. (差異審)	2017	Jorré	○	○	○	○	○	○

(注) ○は該当を表す。

## 4 GAAR の評価

以上のような運用実態にある GAAR は、現在どのように評価されているか、tax avoidance の抑止と否認の面に分けて検討する。

抑止の面での位置付けを示す資料としては、2016 年の下院財務常任委員会報告書がある<sup>10)</sup>。この報告書は、会計事務所の KPMG が 1990 年代にオフショアを利用したプランニングを富裕層に提供していたことに関して委員会が調査したものであり、KPMG 税務部門責任者の証言が記録されている。その証言によれば、GAAR が 1988 年に導入されたとき、会計事務所の態度は劇的に変化したとされ、それ以降、会計事務所は、タックス・プランニングの商品及びサービスが、所得税法の精神に合致しているかを検証する必要に迫られたとしている<sup>11)</sup>。すなわち、GAAR の導入により、納税者側の専門家はタックス・プランニングをする際に、単に所得税法の文言のみに合致するだけでなく、依拠する法の目標、精神及び目的をも考慮することが必要となったことが示されている。したがって、tax avoidance の抑止の面では、GAAR は、濫用的なプランニングに対し一定の抑止効果をもたらす有効な手段として位置付けられ得る。

一方、否認の面では状況が異なる。III の 1 で述べた通り、連邦政府は、2012 年までに 822 件の事案に GAAR を適用しているが、その半数以上にあたる 453 件は、個別否認規定とともに適用している。さらに、連邦政府は、GAAR 導入後も個別否認規定を制定し続けている<sup>12)</sup>。近年でも、2012 年に所得税法 212.3 条 (foreign affiliate dumping rules)<sup>13)</sup> が制定され、2013

---

10) Canada, The Standing Committee on Finance, *The Canada Revenue Agency, Tax Avoidance and Tax Evasion: Recommended Actions, including the Sixth Report to the House* (October 2016).

11) *Ibid* at 24.

12) Martha O'Brien "Canada" in *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World* (Amsterdam: IBFD, 2016) 147 at 163.

13) この個別否認規定がターゲットとする典型的な取引は、次の通りである。非居住者たる法人に支配されるカナダの居住者たる法人が、同じ法人グループの非居住者たる法人の株式を他のグループ法人から購入するなどで取得し、同時に購入価格を支払うために利子付の負債を負う。負債は、居住者たる法人に、カナダの税を減じる支払利子控除をもたらす。非居住者たる法人の課税免除の剰余金からの配当は、カナダにおいて非課税で受領され、購入価格の支払いは法人の剰余金をカナダ国外に移すことになる。212.3 条が適用されると、居住者たる法人は非居住者たる法人にカナダの源泉税に服する配当を支払ったとみなされる。

年には、所得税法 80.6 条 (synthetic disposition rules)<sup>14)</sup> が立法されるなど、複雑化する tax avoidance に対して個別否認規定で対処する例が見られる。

GAAR は、導入を提案した 1987 年の税制改正白書において、「最後の手段 (last resort) の条項」であると説明されているが<sup>15)</sup>、同白書は同時に、GAAR は Stubar 事件カナダ最高裁判決が示した「洗練された実務を対象とした複雑な個別税制及び、専門家に指導され同程度に専門化した納税者の不可避の対応によって生み出される終わりのない行動と対応」を減らすために必要とされることも述べている<sup>16)</sup>。すなわち、当初、GAAR の制定には、抜け穴を塞ぐための個別規定が新たな抜け穴を生み出し、そこが納税者に狙われる、いわば「いたちごっこ」の状況を改善するために、税制を簡素化する目的があったと考えられるが<sup>17)</sup>、実際には、GAAR 導入後も個別否認規定は制定され続けている。

当初の目的が果たされなかった背景には、前述の通り、GAAR の適用を判断する際に課税当局が立証する必要のある法の悪用又は濫用の有無について、裁判官がいかなる基準で判断しているが依然として不明瞭のままであり、日々進化するスキームに対して GAAR が必ずしも連邦政府にとって信頼のおける武器とはなり得ていないことがあると思われる。また、裁判官の中には、GAAR の「最後の手段」としての側面を強調し、個別否認規定が適用できない場合に限って謙抑的に適用すべきであるとの見解をとる者もおり<sup>18)</sup>、GAAR の位置付けも個別否認規定の補助的なものとせざ

14) この個別否認規定がターゲットとするのは、資産を持つものが、定期又は不定期に資産に関する損失のリスク及び収益又は利益の機会の両方を全て又は実質的に全て取り除く契約を締結することで、資産処分時の課税を繰り延べる取引である。80.6 条が適用されると、資産は契約締結時に公正な市場価格で処分されたとみなされる。

15) Canada, Department of Finance, *Tax Reform 1987: Income Tax Reform* (Ottawa: Department of Finance, 18 June 1987) at 137.

16) *Ibid* at 130.

17) 実際に、1988 年の GAAR 制定時に所得税法 55 条 (1)、245 条 (1.1) など、一部の個別否認規定は整理・削除された。

18) 例えば、Lipson 事件カナダ最高裁判決の Rothstein 裁判官による反対意見では、「当裁判所は、Canada Trustco 事件カナダ最高裁判決で GAAR が最後の手段であることを明らかにした。国家歳入大臣によって濫用的な tax avoidance に対抗するために依拠されるのは、所得税法の個別否認規定が適用されない場合に限られる。GAAR は補助的な規定である。それは、大臣が納税者に濫用的な tax avoidance の嫌疑をかける場合にいつでも適用を選択できるキャッチオール条項ではない」(Lipson v. The Queen, 2009 SCC 1 at para 116) と述べる。

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (4・完) (本部)

るをえないことも関係していると考えられる。

したがって、否認の面においては、GAAR は、濫用的な tax avoidance に対する万能の対抗策であるとは位置付けられておらず、あくまでも詳細な個別否認規定を整備した上で、その不足を補うものとして運用されているといえる。

## 5 小括

以上、III では、GAAR 導入以後におけるカナダの状況を検討した。

カナダでは、課税当局が積極的に GAAR を運用し、surplus stripping など 822 件の事案に適用を試みてきた。ただし、このうち、半数以上の 453 件において、個別否認規定とともに適用が主張されており、GAAR は個別否認規定の補助的な役割として運用されている傾向がうかがわれた。

適用事案のうち、訴訟で適用の可否が争われたものは 57 件であり、その勝敗は、納税者側と連邦政府側でおよそ半々となっている。このうち、カナダ最高裁判決は 4 件存在するが、重要な適用基準を示したのが最初の最高裁判決である Canada Trustco 事件カナダ最高裁判決である。同判決は、(1) タックス・ベネフィットの存在、(2) avoidance transaction の存在及び (3) 納税者が依拠した条項の悪用又は濫用の存在という三段階の適用基準を定立した。そして、上記の (1) 及び (2) は納税者側が存在を立証する必要がある、(3) は課税当局側が存在を立証する必要があるとした。

ただし、近年の事件では、納税者がタックス・ベネフィットの存在と avoidance transaction の存在を自白することが少なからずあり、事実上条項の悪用又は濫用のみが争点となる場合が多い。条項の悪用又は濫用の認定に関しては、Canada Trustco 事件カナダ最高裁判決が、納税者が依拠した条項を統一的な文言、文脈及び目的論的に分析することで、当該条項の目標、精神又は目的を明らかにし、それらに合致すると合理的に言えるか否かで悪用又は濫用の有無を判断するものとした。しかし、条項の目標、精神又は目的を明らかにする際に裁判官が何を参照し、いかなる基準で決定しているのかは依然として不明瞭のままであり、課税当局側の立証が容易ではない状況となっている。

このような事情を背景に、連邦政府は立法当初の目標に反し、GAAR

導入後も個別否認規定を制定し続けており、GAAR を万能の対抗手段としては位置付けていない。すなわち、カナダでは、詳細な個別否認規定を整備することで濫用的な tax avoidance に対処しており、GAAR は個別規定の不足を補うものとして運用されていると考えられる。

## おわりに

以上、本章では、カナダが GAAR を導入する以前の状況から、GAAR の導入に至った経緯を示し、導入後はどのような運用がなされてきたかを検討した。

GAAR 導入以前のカナダにおいては、連邦議会や裁判所が、濫用的な tax avoidance に対する対処を試みてきた。しかし、Westminster 原則の下、裁判所は十分に判例法理を発展できず、連邦議会の制定した多数の否認規定も活用できない状況が生じた。

その後、Stuart 事件連邦最高裁判決を転機に、従来の考え方の見直しが行われたものの、政治状況によりその実行が困難となり、tax avoidance の横行を招いたため、新たな対策手法として GAAR が導入されるに至った。

GAAR の導入後、Canada Trustco 事件最高裁判決が三段階の基準を示し、後の判決もこの基準を踏襲した。そして、近年の事件では、納税者がタックス・ベネフィットの存在と avoidance transaction の存在を自白することが少なからずあり、事実上法の悪用又は濫用の有無のみが争点となる場合が多い。この争点を判断するためには、問題となるタックス・ベネフィットが納税者の依拠した条項の目標、精神又は目的に合致しているかを明らかにする必要があるが、裁判所による判断基準は不明確である。結果として、納税者と政府の訴訟における勝敗はおよそ半々となっており、カナダでは GAAR が必ずしも連邦政府の信頼に足る武器とはなり得ていない。このような状況の中、連邦政府は、GAAR 制定後も、詳細な個別否認規定の立法を継続し、GAAR は個別規定を補う形で運用するという状況となっている。

日本法における GAAR の導入の是非に関しては、日本法の詳細な分析をした上で改めて論じる予定であるが、カナダの現状を踏まえると、仮に

カナダにおける General Anti-Avoidance Rule (GAAR) の生成と展開 (4・完) (本部)

カナダ法の GAAR を直接導入したとしても、GAAR 単体では租税回避への有用な対抗策として機能しない可能性が高く、従来通り、詳細な個別否認規定を整備することが必要となるものと考えられる。

ただし、カナダ法の GAAR は、現行の日本法に存在する、各種の行為計算否認規定のような適用要件が極めて不明瞭である条項と比較すれば、要件が客観的かつ具体的である。これらの既存の条項を修正する観点からは、カナダの GAAR のは十分に有益であると考えられる。日本法が今後どのような立法により、租税回避に対抗していくかについては、日本法の課題を十分に分析した上で、改めて研究したい。

※本研究は JSPS 科研費 17J09310 の助成を受けたものである。

