

英国の一般否認規定（4）

矢 内 一 好

目 次

- 1 本稿における研究対象
- 2 英米両国における超過利潤税の動向
- 3 英国における個別否認規定（超過利潤税等に係る租税回避防止規定の変遷）
- 4 租税回避に関する理論的検討
（以上『商学論纂』第57巻第5・6号：英国の一般否認規定（1））
- 5 1955年以降の英国税制
- 6 1997年 IFS 報告書とその後の動向
- 7 2009年 IFS 報告書
（以上『商学論纂』第58巻第1・2号：英国の一般否認規定（2））
- 8 DOTAS の導入と執行
- 9 アーロンソン報告書（2011年11月）
- 10 英国型 GAAR（2013年財政法第5編）
（以上『商学論纂』第58巻第3・4号：英国の一般否認規定（3））
- 11 英国における租税回避対策の環境
- 12 sham 概念の沿革
- 13 オーストラリアの一般否認規定
- 14 ニュージーランドの GAAR
- 15 ニュージーランドの GAAR 適用判例
- 16 ニュージーランドにおける sham 概念
- 17 カナダにおける sham 概念
- 18 英米における sham 概念の比較（以上 本号）（了）

11 英国における租税回避対策の環境

(1) 租税回避関連用語

国別に GAAR 関連用語があるが、いずれの国においても GAAR 関連用語として sham という用語は用いられていない¹⁾。

各国の GAAR 関連用語よりも古くから使用されている sham という司法上の公理（ドクトリン）についてその歴史的沿革を明らかにする作業が租税回避原則を検討する場合の出発点となろう²⁾。

米国では、コモンローにおける租税回避を否認する原則としては、一般に次に掲げる原則が示されることが多い³⁾。

- ① business purpose（事業目的）
- ② step transaction（段階取引）
- ③ substance over form（実質主義）
- ④ sham transactions（みせかけ取引）⁴⁾

1) GAAR 関連用語は、矢内一好『一般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』268頁に各国別一覧がある。

2) 資料としては、Simpson, Edwin & Stewart, Miranda (ed), Sham transactions, Oxford University Press 2013. また、ニュージーランド内国歳入庁による、Interpretation Guideline : IG12/01, Goods and Services Tax : Income Tax-“Sham” がある。

3) Likhovski, Assaf, “The Story of Gregory : How are Tax Avoidance Cases Decided?” including Bank, Steven A., Stark, Kirk J. Business Tax Stories, p. 101 Foundation Press, 2005.

4) ABA Tax Section Corporate Tax Committee, “The Economic Substance Doctrine” March 31, 2010, pp. 40-44によれば、次のように分類されている。

- ① Sham transaction doctrine : Rice’s Toyota World, Inc. v. Commissioner, 81 T.C. 184 (1983)
- ② Business purpose doctrine : Helvering v. Gregory (2nd Circuit), affirmed by the Supreme Court in Gregory v. Helvering, 69 F2d 809 (1934)

⑤ economic substance (経済的実質)

(2) スヌーク事案(1967年控訴審判決)におけるディプロック(Diplock L.J.)判決

英国において sham 概念を判決に取り上げた1つが、1967年の控訴審判決のスヌーク事案⁵⁾におけるディプロック判決である⁶⁾。

この事案は、原告であるスヌーク(Snook)氏が車(MG)を購入し、代金の一部を割賦にしたのである。同氏は、資金不足から新しい融資会社を探し、仮装取引をして融資を受けたが、車の所有権が融資をした会社に移転したことからその所有権を巡って訴訟を起こしたのである。したがって、この事案は、税務に関連するものではないが、sham について一定の見解を示したものとして、後発の判例で頻繁に引用されるものである⁷⁾。

③ Step transaction doctrine : Minnesota Tea Co. v. Helvering (302 U.S. 609 (1938))

④ Substance over form : United States v. Phellis, 257 U.S. 156 (1921)

5) 英国の sham に関連した著名な判例は、Snnok v. London and West Riding Investment Ltd, ([1967] 2QB 786, 802) である。

6) この判決から10数年経過後のバーマ石油社事案貴族院判決(1981年12月3日判決 : Inland Revenue Commissioners v. Burmah Oil Co Ltd, H.L. [1982] STC 30.) において、Diplock 卿は、Fraser 卿の意見に賛成し、「ラムゼイ社事案は、租税回避以外には商業上の目的を有しない取引を挿入した、事前に準備された一連の取引(pre-ordained series of transaction) に対するアプローチを採用したものである。」と述べている。

7) この事案は、原告が、車の代金の4分の3以上を支払ったのにその所有権を失ったことで訴訟に及んだのである。

1963年9月、原告(Snook)は、新車MGを935ポンド19シリング8ペンスで購入し、735ポンド19シリング8ペンスを支払った(200ポンド分をT社に対する割賦とした)。T社(Totley)は、その車を購入し、割賦販売(貸付額216ポンド)とした。原告は毎月17ポンド18シリング4ペンスを3月分支払い、1963年12月には、161ポンド5シリングの未払金があった。

ディプロック判決では、sham という用語は、その行為及び書面が法的関連や義務の発生を意図したものではないという取引の両当事者間の共通する認識が必要となる、としている。

12 sham 概念の沿革

(1) 概 論

ここにおける検討事項は、sham 概念が、いくつかの否認原則のうちの1つという理解がなされているが、本当にそのような理解が正しいのかということである。以下は、検討対象となる2つの課題を立ててそれを検討することで租税回避に係る原則或いは概念の沿革を検討する。

- ① 米英の租税回避に係る展開は異なるものがあるが、共通する租税回避否認の概念或いは原則として、sham 概念があり、この概念は英国を起源とした古い概念であり、後に米国、英連邦諸国へも伝播したも

原告は資金を必要とした。自動車を担保とする融資会社を探した。AF (Auto Finance) 社は、被告の代理会社である。AF 社は、T社に残高を支払い、原告に125ポンドを支払った。

原告が書いた書類の第1は、原告からT社宛てのもので、その内容は原告の権利をAF社に譲渡したというものがある。第1審及び控訴審の判事は、これを真実と認めていない。自動車の価値は700から800ポンドあるもので、原告はこの車の唯一の所有者である。

第2の書類は、被告との割賦販売契約である。車は被告の所有で、現金正価800ポンドで頭金が500ポンドである。残高は355ポンドで、原告は2年間にわたり、月額14ポンド15シリング支払うことになった。AF社はこれらの文書を被告に送付し、被告は、300ポンドを支払い、160ポンドはT社、125ポンドを原告、残りの15ポンドを手数料とした。

このような取引をした理由は、動産を担保とした融資を販売法 (Sales Act) が禁止していたためである (Simpson, Edwin & Stewart, Miranda, op. cit., pp. 8-9.)。なお、1963年当時は、1ポンド=20シリング=240ペンスであったが、1971年2月13日より1ポンド=100ペンスに切り替えられている。

のである。英国において sham 概念はどのように展開したのか (以下「第1課題」という)。

- ② sham 概念は当初から租税回避否認の法理として発展したものではない。Sham 概念が租税回避と関連するのはどのような段階からか (以下「第2課題」という)。

(2) 第1課題 (その1: sham 概念の起源)

オックスフォード英語辞典によると, sham という用語は, 17世紀後半の英国北部の方言であり, shame から派生したものとされている⁸⁾。文書上におけるこの用語の使用は, 1691年の訴訟における原告側の主張にみるることができる。この事案は, 国王から船舶の通脱権限を与えられていない王室アフリカ会社 (the Royal Africa Company) が同社により設立された海事審判所の命令により船舶を通脱したことに対して, 原告側は, 権限のない行為であり, かつ, みせかけの判決 (sham Condemnation) であると主張した⁹⁾。

1700年から1875年の間の訴訟等を記録した CDROM の検索では, fraud (欺瞞), colourable (偽り), sham (みせかけ) の各用語の使用では, fraud が圧倒的に多く, colourable, sham の順序となっている¹⁰⁾。この用語は, sham pleas (虚偽の答弁), sham bidders (みせかけの入札者) 等の表現で使用されたことがある¹¹⁾。

sham 概念自体, 租税回避との関連で発展したものではなく, 各種の法

8) <http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/sham> (アクセス2015年8月19日)。

9) *Nightingale v Bridge* (1691) 1 Show KB 135; 89 ER 496, Simpson, Edwin & Stewart, Miranda, op. cit. p. 30.

10) *Ibid.* p. 30.

11) *Ibid.* pp. 32-34.

律行為等におけるある種の「みせかけ」という行為に当てはまる用語である。Sham という用語は、税法以外の法律において使用されているものではないことから、「借用概念」ということはできないが、法律分野等において汎用性があり、ある種の社会通念から始まって司法上の公理として定着をみたものといえよう。

(3) 第1課題 (その2: Fraus Legis 概念との比較)

Fraus Legis は、法律の回避という意味で使用されている。その起源はローマ法である。

オランダにおける GAAR は制定法の規定と判例法における公理（以下「公理」という。）の2つがある。さらに、GAAR 以外に個別的な否認規定がある。

制定法の最初の規定は、1924年に導入され (rightful levying, in Dutch: richtige heffing), 1925年から施行されてきた。この規定 (Dutch administrative law) は、直接税のみの適用であり、その内容は適正な課税という内容である。現行の規定は、1959年以降、一般租税法典 (General Tax Act) の第31条に規定されている。

判例法における GAAR の公理は、前述のローマ法に由来する Fraus Legis の考え方で、1926年のオランダ最高裁 (Hoge Raad) で確立した概念である。この公理は、形式よりも実質を重視する概念である。そして、2012年の最高裁判決により、この公理は付加価値税にまで適用することになった¹²⁾。

12) R.H.C. Lusia, Regulation of corporation tax avoidance in the Netherlands, Electronic Journal of Comparative Law, vol. 14. 3. ([http://www.ejcl.org/143/art143-12.pdf#search=Dutch+Supreme+Court %2C+tax+avoidance](http://www.ejcl.org/143/art143-12.pdf#search=Dutch+Supreme+Court+%2C+tax+avoidance)) (2014年1月13日ダウンロード)。

Grauberg 氏の論文では、租税回避に対する否認の方法として次のように分類している¹³⁾。

- ① ドイツ, エストニア・アプローチ
- ② ベルギー・アプローチ
- ③ オランダ, フランス・アプローチ
- ④ アングロ-アメリカン・アプローチ

なお、この引用した論文の作成年である2009年以降、ベルギーでは、2012年に GAAR を導入していることから以下の検討では除外する。

この引用した Grauberg 氏の論文では、sham の属するアングロ・サクソニアアプローチと Fraus Legis の属するオランダ・フランスアプローチは異なる系列ということになる。ということは、両者は、最初から別々に展開してきたのかということになる。

これについて、英国法には Fraus Legis の概念はなく、19世紀中頃にこの概念を放棄している。中世以降、この概念は英国の法律等に存在したが、近代になってこれを放棄したということになる¹⁴⁾。

(4) 第1課題 (その3: sham 概念が一般化した時期)

sham 概念が普及したのは、1850年から1860年代といわれている¹⁵⁾。コモンローにおける公理として sham 概念が進展したと理解することができる。

19世紀中頃には、sham に関連した多くの判例がある¹⁶⁾。背景としては、

13) Grauberg, Tabet, "Anti-tax-avoidance measures and their compliance with community law" JURIDICA INTERNATIONAL XVI/2009. pp. 144-148.

14) Simpson, Edwin & Stewart, Miranda, op. cit. pp. 40-42.

15) Ibid. pp. 43-44.

16) Ibid. pp. 44-45.

19世紀に新しいリース等の取引形態が多く出現し、これを法令 (Sale Act) が規制したことから、その抜け道を探して行った取引等を sham とい¹⁷⁾、これらが司法上の公理となったのである。

(5) 第2課題 (その1: 概論)

sham 概念を理解する上で、2つの領域について勘案する必要がある。

第1は、sham 概念と租税回避 (tax avoidance) 概念の関連である。

第2は、租税回避に関する法制との関係である。

上記の2つのアプローチのうち、第2については、判例との関連性はある程度明らかであるが、税制との関連について検討した論稿はあまり目にしていない。

英米の税制史をみると、租税回避が意識されるのは、次の2つの時期である。

- ① 第1期は、第1次世界大戦による財政需要から1910年代後半に所得税を増税した時期である。
- ② 第2期は、1930年代に米国のグレゴリー判決¹⁸⁾、英国のウエストミンスター判決¹⁹⁾というその後の判決に影響を及ぼす2つの判決がほぼ同時期に出たが、前者は、事業目的の有無等に基づいて原告敗訴と

17) Ibid. pp. 4-5.

18) グレゴリー事案は、1934年の高裁 (Helvering v. Gregory, 69 F2d 809 (1934)) 及び1935年の最高裁 (Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)) のいずれも国側が勝訴している判決である。

19) ウェストミンスター貴族院判決 (Duke of Westminster v. Commissioners of Inland Revenue, H.L. [1935] 19 TC 490.) は、30年以上後のラムゼイ社事案貴族院判決 (W.T. Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners, H.L. [1981] STC 174.) が出るまでの間、租税法律主義に基づく司法判断の根拠なり、英国ばかりではなく、英連邦諸国においても裁判において引用された判決である。

なり、後者は、租税回避とした原処分が裁判所に受け入れられなかったという正反対の結果になったのである²⁰⁾。

先に述べた英国のスヌーク事案が sham 概念の解釈に大きな影響を及ぼしたのであるが、その判決は、1967年である。その意味から、sham 概念は古くから司法上の公理として存在したが、その概念が明確にされたのも遅く、租税裁判、特に租税回避との関連では、相当時間がかかっていると見える。

(6) 第2課題 (その1 : sham 概念と租税回避)

以下は、Sham 概念と租税回避の関連について述べているニュージーランド最高裁判決 (Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue : 以下、上告人を「BN」という。) に基づいて検討する²¹⁾。

本事案は、1997年における課税事象が対象となるため、適用される所得税法は、1994年所得税法 BG1条の規定である。

イ 事実関係

BN は、森林事業に投資する事業体である。1997年に、Trinity3 (以下「T」という。) が土地を購入し、その土地の50年間の占有を BN に認め、そこで、BN は森林育成を行うことになった。T は、50年間の1ヘクタール当たりプレミアムとして205万 NZ ドルと、1ヘクタール当たり50 NZ ドルのライセンスフィーを BN から受け取ることになった。この土地は、484ヘクタールであったことから、T は、年間9億9,200万 NZ ドルを2048

20) 米国のグレゴリー判決以降の動向については、矢内一好『一般否認規定と租税回避判例の各国比較』48-77頁参照。英国のウエストミンスター貴族院判決以降の動向は、矢内 同上 85-106頁参照。

21) Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2008] NZSC 115, [2009] 2 NZLR 289, (2009) 24 NZTC 23, 188.

年まで受け取ることになった。BN は、T に対する債務の支払いのため、年間 9 億9,200万 NZ ドルの約束手形を発行した。その結果、BN は、1 ヘクタール当たり 50NZ ドルのライセンスフィーを損金として控除し、プレミアムの年間償却費 1 ヘクタール当たり 41,000NZ ドルを計上した。結果として、BN は、年間 1 ヘクタール当たり 41,050NZ ドルの損失を他の所得と通算することが可能となった。

ロ 適用法令

1994年所得税法の BG1の規定は、次のとおりである。

- 「(1) 租税回避の契約等は、所得税の適用上、歳入庁長官の意向に反したもものとして無効となる。
- (2) 歳入庁長官は、Part G (租税回避及び市場外取引) の規定に従って、租税回避の契約等から得た租税上の便益を妨げることができる。」

ハ 判決

第一審、控訴審と同様に、最高裁はこの取引を租税回避として、GAAR の適用を認めた。

ニ 判決の意義

この判決が与えた影響は、GAAR 適用の限界に関するものである。納税義務者は、課税に関する選択をすることができる。例えば、納税義務者が内国法人の形態と外国法人の形態を選択することは可能である。その結果、課税所得の範囲が異なることになる。

判決では、納税義務者が最良の課税上の便益を得るための自由があり、これらは認められたものであるが、GAAR の規定にあるものは認められないとしている。この選択の原則がこの判決により認められたのである²²⁾。

22) Littlewood, Michael, "Ben Nevis Forestry Ventures Ltd and Others v CIR; Glenharrow Ltd v CIR—New Zealand's new Supreme Court and Tax Avoidance" *British Tax Review Issue 2*, 2009. pp. 173-174.

ホ sham と avoidance 概念の関連

この判決のpara34において、sham と avoidance 概念を別のものとして区分している。sham が存在するのは、文書が両当事者の真の合意内容を反映しない場合で、avoidance (租税回避) は、文書が両当事者の実行を意図した取引を正確に反映するが、仕組まれた取引が立法府により受け入れられない租税上の恩典を与えるものをいう、と説明されている。

へ 小括

この事案は、森林育成によるタックス・シェルターの一形態といえる。森林は、その樹木を伐採して所得を得るまで長期間かかるが、それまでの間、費用が掛かるのである。この費用を他の所得と通算できるのであれば、節税効果は大きいといえる。

sham と avoidance 概念の関連の上記ホでは、sham 概念が租税回避の否認の公理として機能しなくなる恐れがあることから、sham 取引により租税回避をするケースもあることから、2つの概念の区分としては上記ホは妥当と思われるが、両概念の接点もみる必要があるだろう。

(7) 第2課題 (その2 : sham 概念と租税回避に係る法令との関連)

前稿で取り上げた1955年のロンドンスクール・オブ・エコノミックスのフィートクロフト教授の論文では²³⁾、最初に、租税回避 (tax avoidance) と脱税 (tax evasion) の2分類が採用され、その区分は、後者が仮装・隠蔽を行っているか否かで区分している。

教授は、租税回避についての定義は、「法を犯すことなく租税を回避する技術」と、「特異な形態を採用しつつ、課税を最小限とするために行う合法的な取引」の2つを挙げている。そして、租税回避となる取引とし

23) Wheatcroft, G.S.A., "The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax Avoidance", *The Modern Law Review*, Vol. 18, No. 3, May 1955.

て、以下の4要件が掲げられている²⁴⁾。

- ① 取引が租税を回避していること
- ② 取引が租税回避の目的で行われていること或いは租税回避のために人為的 (artificial) 或いは通常あり得ない (unusual) な形態を採用していること
- ③ 取引が合法的に行われていること
- ④ 法律が促進することを意図した取引でないこと

英国の税制は、その後、個別否認規定を充実させるが、英国版 GAAR が2013年財政法第5編に制定されるまでの間長い時間を要することになる。前述のスヌーク事案は、1967年判決であることから、フィートクロフト論文の12年後ということになる。

租税回避否認の公理としての sham 概念は、取引が sham であったかどうかという判断基準として機能していたことが、上記(6)ホで明らかである。ここに sham 概念の限界があるとすれば、取引のすべては合法であるが、行われた取引全体が、租税上の恩典を得ることのみを目的としている場合、この取引全体を sham というのではなく、substance over form (実質基準) の適用ということになる。

一般に、制定法と司法上の公理では、後者の解釈に幅があることから、司法の判断が一定せず、制定法が優先適用となる。しかし、ニュージーランドのように、1976年所得税法の第99条に GAAR の規定が置かれているにもかかわらず、前出の最高裁判決のように、制定法を補う関係に司法上の公理があるのである。

24) Ibid. p. 210.

(8) 小 括

当初、sham 概念が古くから存在し、租税回避否認の公理として多く適用されたのではという推測の下で、sham 概念自体の足跡をたどったが、sham 概念自体が古くから存在したことは明らかになったが、租税回避との関連では、スヌーク事案(1967年控訴審判決)に大きく影響を受けていることが判明した。

13 オーストラリアの一般否認規定

以下は、コモンローにおける公理として存在する sham (みせかけ) 概念が英連邦諸国(オーストラリア、ニュージーランド、カナダ)においてどのように展開したかを検証することを目的としている。

sham 概念については、スヌーク事案(1967年控訴審判決)におけるジブロック判事の判決が sham 概念の説明としては最も影響力のあるものであるが²⁵⁾、sham 概念自体の存在は、スヌーク事案判決以前にも社会通念或いは司法上の公理として存在していたことから、sham 概念を租税回避否認の公理として検討する上で、上記の各国でこの概念がどのような展開をしたのか跡付ける必要がある。以下は、上記の各国における sham 概念の変遷がその主題である。

(1) 英国との相違

英国とオーストラリア(以下「豪州」という。)における sham 概念の置かれている位置関係で比較すると、英国は、sham 概念が先行し、租税回避防止規定である GAAR はその後2013年に導入されている。逆に、豪州は、先に GAAR の規定があり、その後に sham 概念に関する判例が出る

25) スヌーク事案(1967年控訴審判決)におけるジブロック判事の判決については、本稿451-452頁参照。

という形になっている。なお、本稿に関連する国々における GAAR の導入年は次のとおりである。

ニュージーランド	1878年（現行1976年，2007年改正）
豪州	1915年（現行1936年）
カナダ	1988年
米国	2010年
英国	2013年

以下では、最初に、豪州の GAAR に関する検討を行い、続いて sham 概念に関する判例を検討する。

(2) 一般否認規定に係る制定法上の規定

豪州の GAAR は、所得税法（Income Tax Assessment Act 1936：以下「1936年法」という。）第4編A（所得税を減少させるスキーム）の第177A条から第177G条までの全10条に規定されている。なお、この GAAR の規定は、2013年6月に改正されている。

上記各条における見出しは、第177A条（解釈）、第177B条（本編の適用）、第177C条（租税上の便益）、第177CB条（租税上の便益を照合するための所得等の金額）、第177D条（本編が適用となるスキーム）、第177E条（会社利益の剝奪）、第177EA条（課税済み負債の創設と課税済み債権の否認）、第177EB条（連結納税申告における課税済み債権の否認）、第177F条（課税上の便益の否認）、第177G条（申告の修正）、である。

(3) 現行 GAAR 規定の変遷

1936年法第4編Aの GAAR 規定の前身は、1936年法第260条であった。この GAAR の規定は、長官に租税上の便益を否認する裁量権（1936年法第

177F 条第 1 項) を与えている。第 4 編は、1981年の改正により創設された規定(適用は1981年5月27日以降)であり、スキームの実行された場所については、国内、国外或いは一部国内・一部国外のいずれの場合でも適用となる(第177D 条第 5 項)。

(4) GAAR 規定の改正点

豪州政府は、2012年11月16日に、GAAR の規定を改正するための草案を公表し、2013年2月13日に、改正法案を審議している。そして、2013年6月25日に、Tax Law Amendment (Countering Tax Avoidance and Multinational Profit Shifting) Bill 2013 : 以下「2013年改正法」という。) が成立している。

以下は、2013年改正法に関する覚書 (Clarifying the operation of the income tax general anti-avoidance rule (Part IVA)²⁶⁾を参考にしている。

イ 改正の目的

改正の目的は、1936年法における GAAR 規定の改正と1997年法 (Income Tax Assessment Act 1997) における移転価格税制に関連する改正である。前者は、国側敗訴となった事案²⁷⁾、判決において明らかになった1936年法の GAAR 規定の欠陥が納税義務者に租税回避を許す結果となったことから、その欠陥を補正し、当該規定の適用に関する予測可能性を高めることであった。

ロ 改正点

2013年改正法では、旧法における第177CA 条と第177D 条が削除され、

26) http://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/legislation/billsdgs/2299302/upload_binary/2299302.pdf;fileType=application%2Fpdf#search=%22legislation/billsdgs/2299302%22 (アクセス: 2014年2月10日)。

27) 高裁: RCI Pty Limited v Commissioner of Taxation [2011] FCAFC 104, Commissioner of Taxation v Futuris Corporation Ltd [2012] FCAFC 32。最高裁: Commissioner of Taxation v RCI Pty Ltd [2012] HCATans 29。

新たに、第177CB条と第177D条が創設された。

ハ 第177CB条の改正点

第177C条は、租税上の便益に関する規定であり、第177CB条では、租税上の便益として影響する項目として、申告所得金額、認められない控除、生じなかった損失、認められない外国税額控除、源泉徴収義務のある納税義務者、があり、これらが租税効果 (tax effect) である。

租税効果が生じる状況は次の2つのうちのいずれかである。

- ① 納税義務者が問題となるスキームを行わなかったならば生じたであろう租税効果
- ② スキームが生じなければ結果として合理的に期待されたであろう租税効果

ここにいう租税上の便益に係る判定は、2つの選択的な前提条件により行われることになった。この2つの前提条件の特徴として、①は、スキームをなくした場合の租税効果であり、②は、スキームがあるとして還元した場合の租税効果、ということになる。

ニ 新第177D条

繰り返しになるが、GAAR適用の基本的な要件は次の通りである。

- ① 第177Aに規定するスキームが存在すること。
 - ② 適用除外となる場合を除いて、納税義務者が租税上の便益を得ていること。
 - ③ スキームに関与した者の目的が租税上の便益を得ることであること
- 上記②は、第177C条、第177CB条の適用領域の問題である。上記③は、新第177D条の適用に関するものであり、第177D条第2項は、否認対象となるスキームの判定要素として、(a)から(h)までに、スキームの態様、形式と実質、実施された期間等が明定されたのである。これは、米国における租税条約における特典制限条項 (Limitation of Benefits) においても

議論された事項であるが²⁸⁾、目的というある意味において主観的な要素の有無により租税関係を判断することには無理があり、租税回避の目的の有無という場合、できるだけ客観的な判断基準に基づくことが必要であり、立法者もその点に配慮したものと思われる。

(5) GAAR 関連の判例

1936年法における GAAR の規定は、1981年と2013年に改正されて現在に至っているのであるが、1981年改正後の規定に係る最高裁 (High Court of Australia) が、次に掲げる ① と ② である²⁹⁾。なお、同国における判例法の公理として選択原則 (choice principle) がある。この原則は、課税となる選択肢と課税にならない選択肢がある場合、税法における禁止がない限り、納税義務者が課税につながらない選択肢を選択する権利を否定することはできない、とするもので、英国のウエストミンスター事案貴族院判決 (1935年) の影響といわれている³⁰⁾。

① Federal Commissioner of Taxation v Peabody [1994] HCA 43³¹⁾。

② Federal Commissioner of Taxation v Spotless Services Ltd [1996] HCA 34³²⁾。

そして、1936年法の GAAR 規定は前述の通り2013年改正法により現行の規定となったのであるが、2013年改正を促した判決は次の ③ である。

28) 矢内一好『解説・改正租税条約』財経詳報社 98-103頁参照。

29) これについては、Cassidy, Julie, "Peabody v FCT and Part IVA" Revenue Law Journal Vol. 5 1995, 及び今村隆「オーストラリア一般否認規定の研究」(『駿河台法学』第24巻第1・2合併号(2010年)に判例評釈がある。

30) 今村隆「主要国の一般的租税回避防止規定」本庄資『国際課税の理論と実務』所収 大蔵財務協会 2011年8月 680頁。

31) 内容については、矢内一好『一般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』166-167頁参照。

32) 同上 167-169頁参照。

③ RCI Pty Limited v Commissioner of Taxation [2011] FCAFC 104 (高裁判決), Commissioner of Taxation v RCI Pty Ltd: [2012] HCATans 29³³⁾。

なお、豪州の司法制度は、裁判所単独 (Federal Court)、控訴審が連邦裁判所合議体 (Full Court of the Federal Court)、最高裁 (High Court of Australia) である。

2 豪州の sham 関連の最高裁判決

(1) 事実関係³⁴⁾

事実関係は次の通りである。全体としては、Heran 3 兄弟がその所有する事業の黒字を相殺するために、E&M という不動産投資の信託の累積赤字を利用したものである。

- ① 不動産投資を行っていた E&M は、1986年に 2 名の創立者により創立されたが、1991年の納税申告書では、400万ドルを超える赤字の申告をして倒産した。
- ② E&M の創立者の子は、E&M の受託者を引き継いだ。
- ③ 1995年に、Heran 3 兄弟の経営する 2 つの会社の利益が300万ドルと見込まれた。
- ④ Heran 3 兄弟の長男が累積赤字を持つ信託の取得を弁護士に相談した。同弁護士は、E&M を25万ドルで取得できるようにした。
- ⑤ Heran 3 兄弟の支配する Raftland 信託の受託者が Raftland 社である。
- ⑥ Raftland 社は E&M の受託者となった。

33) 同上 169-171頁参照。

34) Public Information Officer (High Court of Australia), Raftland Pty. Ltd. As Trustee of the Raftland Trust v. Commissioner of Taxation, 22, May 2008.

- ⑦ Heran 3 兄弟の系列会社の利益が Raftland 信託に集められ、同信託は1995年の納税申告書において、284万9,467ドルを E&M に分配した。この金額は実際に支払われていない。
- ⑧ 2002年に課税当局は、1995、1996及び1997課税年度の修正賦課通知書を発行した。

(2) 判 決

最高裁判決は、2008年5月22日である。判決は上告人である納税義務者の敗訴である。

(3) 判決の内容

1936年法の Division 6は、「信託所得 (Trust Income)」で95AAA から102条までが規定されている。

第一審判決(2006年2月17日)において、キーフェル判事(Kiefel J)は、Raftland 信託から E&M への分配は、sham であり否認されるべきという判断を示した。

控訴審判決(2007年1月31日)では、3名の判事(Edmonds, Conti, Dowsett JJ)がいずれも第一審の sham に関する判断を退けた。

最高裁判決では、5名の判事のうちの1名(Heydon J)が sham 概念の適用を排除するとしている。

(4) 豪州における sham 概念の沿革

豪州の最高裁判決において sham 概念が検討された最初の事案は、1924年の Jaques 事案である³⁵⁾。この事案では、本質的に価値のない文書を使用

35) Jaques v Federal Commissioner of Taxation (1924) 34 CLR 328, 358.

する場合、取引を無効にするのに立法は必要ない、という判断が示されている³⁶⁾。この判決が sham 概念を最初に使用した最高裁判決といわれている³⁷⁾。

上記の最高裁判決からも明らかなように、sham 概念自体が、GAAR 及び個別否認規定のある状況下において、租税回避を否認する公理として十分に機能するものではないことが明らかになった。

14 ニュージーランドの GAAR

ニュージーランドの GAAR は、その創設が世界で最も古い規定で、1878年制定の土地税 (Land Tax Act) 第62条が最初であり、1891年にこの規定が土地・所得税法 (Land and Income Tax Assessment Act 1891) まで拡大して、同法第40条に GAAR の規定が移項している。なお、財・サービス税 (Goods and Services Tax (GST)) は1986年に同法76条に GAAR を導入している。

その後、1976年所得税法の第99条に GAAR の規定が置かれ、現行の所得税法は、2007年制定 (Income Tax Act 2007) であるが、GAAR に関連する規定は、同法 BG1に租税回避が、同法 GA1に課税当局の権限に係る規定が、そして、YA1に租税回避と租税回避の契約等 (tax avoidance arrangement) に関する定義がある。さらに、租税管理法 (Tax Administration Act 1994) の141EB 条及び141EC 条には、租税回避のプロモータに関する罰則規定がある。

ニュージーランドの歳入庁 (Inland Revenue Department : 以下「NZIR」という。) は、2007年所得税法における BG1及び GA1に関する解説文書 (Inter-

36) The Hon. Michael Kirby AC CMG, "Sham and Tax Law in Australia" including in Simpson, Edwin & Stewart, Miranda (ed), Sham transactions, Oxford University Press 2013. p. 276.

37) Ibid.

pretation Statement, Tax Avoidance and the Interpretation of Sections BG 1 and GA 1 of the Income Tax Act 2007: 以下「解説文書」という。)を2013年6月に公表している。この解説文書の前に2011年6月に公表された草案に対して、ニュージーランド会計士協会 (New Zealand Institute of Chartered Accountant) は、その見解を示す文書 (Submission on Tax Avoidance and the Interpretation of Sections BG 1 and GA 1 of the Income Tax Act 2007) を2012年6月に公表している³⁸⁾。

NZIR は、1990年2月に、旧法である1976年所得税法第99条の機能に関する見解を公表している。その後、2004年に、後継となる文書の作成を準備したが、2008年に2つのGAARに関する最高裁判決が出たことから、検討草案の公表は2011年にずれ込んだのである。

ニュージーランドの裁判制度は、地方裁判所 (district courts), 高等法院 (The High Court), 控訴裁判所 (The Court of Appeal), そして最高裁の順序となっているが、裁判となった事案の金額等が大きな場合は高等法院を第一審とする場合がある。

15 ニュージーランドの GAAR 適用判例

ニュージーランドにおける GAAR 適用となった最高裁判決には、次の2つがある。

- ① Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v Commissioner of Inland Revenue
(以下「BN 事案」という。)³⁹⁾
- ② Glenharrow Holdings Ltd v Commissioner of Inland Revenue⁴⁰⁾

38) 矢内一好 前掲書 178頁。

39) 2008年12月19日最高裁判決 (国側勝訴) [2008] NZSC 115, [2009] 2 NZLR 289, (2009) 24 NZTC 23, 188.

40) 2008年12月19日最高裁判決 (国側勝訴) [2008] NZSC 116, [2009] 2 NZLR

上記①の事案は、法人税に関する事案であるが、②は、財・サービス税に関する事案である。

これに続く事案が、Ian David Penny and Gary John Hooper v Commissioner of Inland Revenue, 2011年8月24日最高裁判決（国側勝訴）[2011] NZSC 95（以下「P&H事案」という。）である。

(1) B N 事案

本事案は、既に述べたとおりである。最高裁判決における判決（パラ33）で sham 概念について述べられているが、英国のスヌーク事案等を先例として、新しい sham 概念の検討を行っていない。

(2) P&H 事案

イ P&H 事案の事実関係

本事案の事実関係は次の通りである。

- ① Ian David Penny（以下「P」という。）と Gary John Hooper（以下「H」という。）は共に整形外科医である。なお、この事案の課税年度は2002年度から2004年度であり、適用法令は、1994年所得税法（Income Tax Act of 1994）である。
- ② Hと妻は信託を設定し、妻、子、孫を受益者とした。この信託は、Hの設立した法人の株式を所有し、Hは同法人の1人役員であった。Hは、法人に「のれん」330,000ドルを含む332,473ドルで事業を譲渡した。
- ③ Hの利子及び税額控除前の営業利益額は、1999年度が659,000ドル、2000年度が51,000ドルであり、2001年度から2004年度の間、最高額が

712,000ドル、最低額が556,000ドルである。Hは、この期間に法人から年間120,000ドルの給与を受け取っていた。

- ④ 2001年度から2004年度の間、当該信託は228,000ドルから392,000ドルの配当を受け取り、その一部が3人の娘に分配され、それぞれが納税した。信託に留保した金額は、自宅、別荘、預金のために使われた。
- ⑤ Pは1997年に法人(POS)を設立した。Pは同法人の1人株主であった。さらに、同年、Pは別法人(OSCL)を設立し1人役員となった。OSCLの全株式は、Pの家族信託により所有されていた。信託受益者は、Pと配偶者、子供、孫であった。Pの事業は144,310ドル(100,000ドルの「のれん」を含む。)でPOSに譲渡され、2か月後の1997年4月にOSCLに「のれん」を100万ドルに増額して譲渡された。
- ⑥ 1999年度と2000年度の利子、税額及び報酬控除前の営業利益額は、825,000ドルと633,000ドルであった。Pの各年度の引き出し額は302,000ドルと125,000ドルであった。2001年度から2004年度の営業利益額は655,000ドルと832,000ドルの間であり、その間、Pの報酬は年間100,000ドルであった。
- ⑦ Pは2004年末までに信託から1,236,000ドルの前渡金を受け取り、妻の離婚手当と子供の教育費に充てている。

ロ 判決

下級審からの本事案判決は次のとおりである。

- ① Penny v CIR [2009] 3 NZLR 523 (HC) (納税義務者側勝訴)
- ② CIR v Penny & Hooper CA201/2009 [2010] NZCA 231 (控訴審判決：国側勝訴)

この判決は、個人事業を法人化することを租税回避と認定するのではなく、法人からの報酬を低額にしたことを租税回避としたことである。そして、この判決の影響として、NZIRは、2008年3月発行のRevenue Alert

RA08/01と2010年6月発行の同RA10/01を撤回して、新たに同RA11/02を発行したことである。この新通達は、信託或いは法人を利用して個人の役務提供所得を分散することに関して、租税回避と課税当局が判断する状況を説明したものである。

16 ニュージーランドにおける sham 概念

ニュージーランドは、すでに述べたように、所得税法では1891年、財・サービス税 (Goods and Services Tax: 以下「GST」という。) は1986年にGAARを導入している。また、sham 概念に関しては、同国は、英国のスヌーク事案のディプロック判事の見解を踏襲している⁴¹⁾。

その意味から、sham 概念がどのように理解されているのかを知る手段として、NZIRが2012年6月14日に公表した解釈ガイドライン⁴²⁾(以下「ガイドライン」という。)が参考になる。

sham に関するガイドラインの結論の要約は次のとおりである⁴³⁾。

- ① sham を判定することは相当に重く、虚偽 (fraud) と同等といえる。法廷が sham と判断するには、高いレベルの証拠を必要とする。
- ② sham が存在する状況は、取引の両当事者が法的権利義務を生じさせる意図がなく、第三者に法的権利義務が生じたように思わせることを意図したものである。両当事者は、文書に記録されたものと異なる権利義務を作り出すか、或いは、何らの権利義務も作り出さないかのいずれかを意図したものである。
- ③ 取引の文書がみせかけ (sham) かどうかを判断する際に、裁判所は、

41) Snnok v. London and West Riding Investment Ltd, ([1967] 2QB 786, 802).

42) NZIR, Interpretation Guideline: IG12/01, Goods and Services Tax; Income Tax-“Sham” 14 July 2012.

43) Ibid. pp. 2-3.

両当事者の主観的意図に関心があり、取引の経済実質或いは商業上の実体には関心がない。

- ④ 裁判上、sham が証明された場合、当該文書は sham である範囲について否認される。
- ⑤ sham の本質的な特徴は、みせかけ (pretence) である。
- ⑥ 司法上 sham と判定するためには、3段階ある。第1に、裁判所は、文書に記録された法的な権利義務を確定する。そして文書がその内容どおりの意味を作り出しているかを考慮する。この段階では、両当事者の主観的意図については考慮しない。第2に、裁判所は、この文書が sham かどうかの判定をする。第3に、裁判所が当該文書を sham と判断した場合、sham の範囲で当該文書は否認される。
- ⑦ BN 事案の最高裁判決パラ (34) には、sham 概念と租税回避 (tax avoidance) とが異なるものであるという判断が示されている。sham 概念はすでに述べたように、両当事者の合意した文書が、真実の内容を反映していない場合に成立する概念であり、租税回避は、両当事者の合意した文書が適切な内容であっても、その仕組んだ取引が、立法府にとって受け入れられない租税上の便益を与えるものである場合である。

17 カナダにおける sham 概念

(1) カナダにおける GAAR について

カナダの GAAR は、1988年に所得税法第245条 (以下「第245条」という。)として導入された。その取扱い等については、カナダ歳入庁 (Canada Revenue Agency : 以下「CRA」という。)による通達 (INFORMATION CIRCULAR, NUMBER : 88-2, October 21, 1988 : 以下「通達」という。)がある。

第245条は、カナダ所得税法 (Income Tax Act) 第16款 (PART XVI) の見

出しは「租税回避 (TAX AVOIDANCE)」に規定され、同条は全8項から構成されている。

同条第1項は、定義規定であり、tax benefit (租税上の便益)、tax consequences (課税標準及び納税額等)、transaction (一連の取引を含む) が定義されている。

同条第2項は、GAARに係る次のような規定である。

「取引が租税回避取引 (avoidance transaction) である場合、その者の課税標準及び納税額等は、租税上の便益を否認することが正当であるものとして決定されることになる。その状況は、直接間接に当該取引或いは当該取引を含む一連の取引から生じるものとする。」

同条第3項は、租税回避取引に係る規定である。第3項(a)では、直接間接に租税上の便益を得るものが租税回避取引に該当し、真正な目的のために遂行された取引とみなされる場合は適用除外となる。同項(b)では、取引が一連のものである場合も同様になることを規定している。

第4項は第2項の適用、第5項は課税標準及び納税額等に係る規定、第6項は更正の請求等の調整に係る規定、第7項は例外規定、第8項は課税当局の責任に関する規定である。

また、通達の2において、GAARの適用に関してCRAがアドバンス・ルーリングを発遣することになるとしている。

(2) キャメロン事案⁴⁴⁾

1972年6月29日のカナダ最高裁の判決は、GAAR導入前の事案である。この判決の時期は、sham概念を定義した英国のスヌーク判決(1967年)

44) Minister of National Revenue v. Cameron [1974] SCR 1062. なお、裁判官は、Abbott, Douglas Charles; Martland, Ronald; Ritchie, Roland Almon; Pigeon, Louis-Philippe; Laskin, Bora. である。

の後で、上述したカナダにおける GAAR 判決導入前という時期である。

イ 事案の概要

この事案の課税年度は、1965年と1966年で、被上告人である James A. Cameron が勝訴した事案である。この事実経過は次のとおりである。

- ① 被上告人と Robert A. Steele と Gordon Symon の 3 名は、J.K. Campbell & Associates (以下「C社」という。)に雇用された。
- ② C社はエドモントン州を本店とした屋根及び暖房関係を業務とする会社で、Steele は、カルガリ支店の支店長であり、Symon はエドモントン支店の支店長であり、被上告人は屋根関係の責任者であった。
- ③ 被上告人は、給与のほかに賞与として、エドモントンとカルガリ州における会社の純利益の5%を受領した。Steele は、給与のほかに賞与として、カルガリ支店の純利益の3%を受領した。
- ④ C社のオーナーである Campbell 氏は、引退又は相続時に、会社の経営を3名に譲ることとし、3名は、C社の支配をする会社である Independent Management 社(以下「I社」という。)を1964年3月12日にアルバータ州に設立した。I社の目的は、あらゆる種類の経営上の役務提供をすることであった。
- ⑤ I社では、3名は、株主兼役員であり、被上告人は社長、Steele は副社長、Symon は財務担当の責任者となった。そして、3名は、口頭契約により、I社に雇用されることになった。
- ⑥ 1964年8月10日に、I社はC社と契約をした。この契約では、I社がC社のために役務提供をすること、C社はI社に対して派遣する者を指定できること、I社からの派遣者はC社の指示と支配に従うこと、I社の受け取る報酬は税引前純利益の15%で、この金額は、C社株式を購入するために使用された。C社は、I社に対して人件費等の金額を支払うことで合意した。

- ⑦ 1965年及び1966年に、C社はI社に3名の給与を支払った。C社からの利益分配額は1965年が3万7,745ドル、1966年が11万9,710ドルであった。これらの金額は3名の所得として1度帰属した後に、I社への貸付金となった。

ロ 課税当局の主張と判決

課税当局の主張は、3名からI社に所得を移転するための効果を見込んだ約定は sham であると主張した⁴⁵⁾。しかし、判決は、この課税当局の主張を退けたのである。

(3) スチュバート事案 (1984年最高裁判決)⁴⁶⁾

カナダが1988年の税制改正により GAAR の規定 (所得税法第245条) を創設した背景には、本事案における最高裁判決において、国側が敗訴したことが原因といわれている⁴⁷⁾。

イ 事実関係

Stuart Investment Ltd (以下「S社」という。)は、1951年設立の持株会社 Finlayson Enterprises Limited (以下「F社」という。)の子法人である。S社は、1962年に食品関係事業の Stuart Brothers Company Limited を買収し、被買収会社の社名に変更したが、1969年に現行の社名に再変更した。

F社の100%子法人に建設資材の製造販売を行っている Grover Cast Stone Company Limited (以下「G社」という。)がある。G社は1965年までに多額の損失を計上し、これは所得税法上の損失として認識され、繰越で

45) Ibid. page (1068).

46) Stuart Investment Ltd. v. The Queen (1984) 1. S.C.R. 536. 1984年6月7日最高裁判決。

47) 今村隆「一般否認規定についてのカナダ最高裁判例の研究」『駿河台法学』21-2 2008年 6頁。

きるものである。1966年にF社のタックス・アドバイザーの立てた計画により、S社の資産をG社に売却して、G社はS社に経営を委任し、事業の損益は、G社に帰属するものとした。1966年から1968年の間、S社はその所得をG社に帰属させ、G社はその所得を加えて納税申告を行った。G社は1969年に経営を第三者に売却している。

課税当局は、G社に帰属させた所得をS社に帰属するものとして更正した。異議審査庁(The Tax Appeal Board)は、S社の請求を却下した。その理由は、当該取引がみせかけ(sham)であると判断したからである。

第一審(The Trial Division of the Federal Court)と控訴審(The Federal Court of Appeal)は、S社の請求を却下した。控訴審では、取引がみせかけであることを立証することの必要性を認めず、S社とG社の取引が不完全(incomplete)であったという判断を示したのである。その理由としては、取引価格が暖簾(goodwill)を考慮していないこと等を判断したものである。

ロ 判旨

最高裁における争点は、①取引が不完全であるか否か、②事業目的の有無、の2点である。この②は、英国の判例であるラムゼイ事案、バーマオイル事案、ドーソン事案において判示された原則である(パラ16)。

上記①の点について、1966年のS社からG社への経営の移転及び売却は、法的に完全であるという判断が示された。G社は経営の所有者であり、S社がG社の計算で経営を代行していると判示した(パラ25)。

第2の点については、本事案における取引がみせかけのものではなく、有効な取引であるとして、事業目的テストとみせかけテスト(the sham test)は別のものであるという判断が示されている。そしてウエストミンスター事案貴族院判決⁴⁸⁾におけるTomlin 卿の判決文である、「すべての

48) Duke of Westminster v. Commissioners of Inland Revenue, 19 TC 490 (1935).

者は、関連する法律により生じる租税額の額を軽減するために、課税に関連する事象を調整する権利がある。」が引用され（パラ73）、上告人である納税義務者の請求が認められたのである。

18 英米における sham 概念の比較

(1) スヌーク事案（1967年控訴審判決）におけるディプロック（Diplock L.J.）判決

英国における sham 概念の展開に大きな影響を与えたのは1967年の控訴審判決のスヌーク事案におけるディプロック判決である⁴⁹⁾。

この事案の判決において、ディプロック判事は、sham という用語は、その行為及び書面が法的関連や義務の発生を意図したものではないという取引の両当事者間の共通する認識が必要となる、としている。

(2) 豪州とニュージーランド

豪州は、ディプロック判事の sham 概念の見解を司法上でも踏襲している。ニュージーランドも基本的には豪州と同様であるが、前述したガイドラインを公表して sham 概念についての分析を行っている。そして、BN 事案の最高裁判決パラ（34）には、sham 概念と租税回避（tax avoidance）とが異なるものであるという判断が示されている。sham 概念はすでに述べたように、両当事者の合意した文書が、真実の内容を反映していない場合に成立する概念であり、租税回避は、両当事者の合意した文書が適切な内容であっても、その仕組んだ取引が、立法府にとって受け入れられない租税上の便益を与えるものである場合である。

49) Snnok v. London and West Riding Investment Ltd, ([1967] 2QB 786, 802).

(3) カ ナ ダ

スチュバート事案(1984年最高裁判決)では、本事案における取引がみせかけのものではなく、有効な取引であるとして、事業目的テストとみせかけテスト(the sham test)は別のものであるという判断が示されている。

(4) 米 国

本稿では検討対象としなかった米国は、英国における1967年の控訴審判決のスヌーク事案におけるディプロック判決を司法の場で引用していない。米国では、租税裁判において sham 概念の適用を巡る判決に紆余曲折があるが、ライス・トヨタ社事案の高裁判決(1985年)において、「みせかけ取引」であるか否かの判定要素として、「事業目的」と「経済的実質」の2要素を満たせば、「みせかけ取引」にはならないということが示されている。なお、米国における sham 概念の展開は稿を改めることとする。

