

オーストラリア一般否認規定の研究

今 村 隆

目次	
はじめに	
第1章	オーストラリアの租税制度
第2章	一般否認規定の概要
第3章	1981年改正前の一般否認規定
第4章	1981年改正による一般否認規定
第5章	我が国の租税回避問題に対するインプリケーション
結び	
Appendix	

はじめに

1 一般否認規定というドイツの租税通則法 (Abgabenordnung) 42条が有名であるが、英米法系の国々においても、オーストラリアやニュージーランドのように古くから一般否認規定を立法している国々がある。オーストラリアとニュージーランドは、同じ英連邦の国としてお互いに影響し合っており、ニュージーランドでは1900年に、オーストラリアでは1915年に、いずれも所得税についての一般否認規定が導入された。いずれの一般否認規定も、元々はオーストラリアやニュージーランドにおける土地税 (land tax) を地主が借主との契約で免れようとするのを防ぐことに淵源を有しており、両国の当初の一般否認規定はほぼ同じ規定であった。しかし、その後、オーストラリアの裁判所は、選択法理 (choice principle) を採用した上、イギリスの枢密院 (privy council) の判決による断定テスト (predication test) を採る一方で、選択法理を更に拡張する本来の取引テスト (antecedent transaction test) を採用し、この一般否認規定の適用を厳しく制限する判例を形成するに至った。そこで、オーストラリア政府は、1981年に1936年所得税法賦課法 (Income Tax Assessment Act, 以下「ITAA36」ともいう。) を改正して、第IV編A (所得税を減少させるスキーム) を追加し、目的テスト (purpose

test)を中心とする新しい一般否認規定を制定した。その後は、オーストラリアでは、この第IV編Aの適用をめぐる判例が形成されている。

一方、ニュージーランドでは、その裁判所は、選択法理を採用したものの、オーストラリア裁判所にみられるような本来の取引テストまでの採用には至らなかった。そのためニュージーランドでは、1974年に一般否認規定について選択法理を若干厳しくする上記断定テスト(predication test)の適用を制限する立法をしたもののオーストラリアの1981年改正ほどの大幅な改正をせずに現在に至っている。

英米法系の国では、他にカナダの一般否認規定が有名であり、これについては、別稿^(註1)で論じたところである。他方、オーストラリアの1981年改正による一般否認規定は、英米法系の国の中でも特異なものではあるもの、その否認効果が大いことから注目を集めており、香港、南アフリカなどいくつかの国々がこのオーストラリアの一般否認規定を参考に立法している。

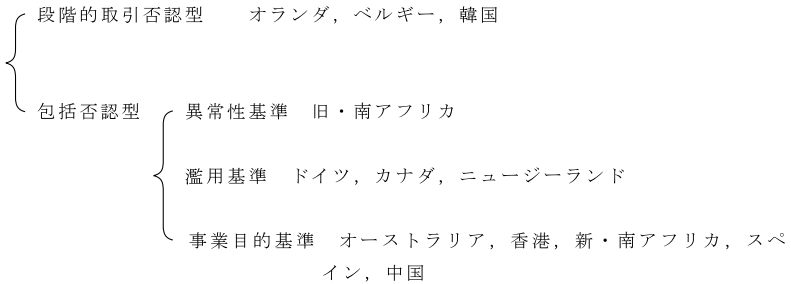
- 2 一般否認規定は、世界的にみると、これを導入あるいは改正する国々が現在増加しているところ、これら一般否認規定を大きく分類すると、まず、適用対象の広狭でみたとき、段階的取引のような取引に絞っているもの(段階的取引否認型)とそれ以外の取引も包括的に対象としているもの(包括否認型)とに分けることができる。さらに、適用対象が広汎な包括型の場合、否認する基準として、①取引の異常性を基準としているもの(異常性基準)、②取引が濫用に当たるか否かを基準としているもの(濫用基準)、③取引における事業目的の有無を基準としているもの(事業目的基準)に分けることができる。

具体的には、段階的取引型の一般否認規定としては、①オランダの一般租税法典31条、②ベルギーの所得税法344条1項がこれに当たり、また、③韓国の国税基本法14条3項もこの類型に当たると考えられる。

一方、包括否認型のうち、異常性基準を採用したものとしては、南アフリカの旧規定である1962年の所得税法103条がこれに当たり、濫用基準を採用したものとしては、①ドイツの租税通則法42条、②カナダの所得税法245条、

(注1) 拙稿「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巻2号1頁

③ニュージーランドの所得税法BG 1条, GB 1条及びOB 1条がこれに当たり、事業目的基準を採用したのものとしては、①オーストラリアのITAA36の第IV編Aの177条Aないし177条H、②南アフリカの所得税法80条AないしL、③香港の内国歳入法112章61条Aがこれに当たり、また、スペインの一般租税法典15条や中国の特別納税調整実施弁法94条もこれに当たると考えられる。以上を図示すると、下図のとおりとなる。



3 このようにオーストラリアの一般否認規定は、事業目的基準を採用している規定の代表的なものであり、その立法経緯や実際の適用状況は、一般否認規定の意義を考える上で欠かすことができない規定である。

このようなオーストラリアの一般否認規定を含め世界の諸国の一般否認規定の意義については、①税務大学の松田直樹教授による『租税回避行為の解明』と題する著書^(注2)があるが、そのほか、②オーストラリアの若手の研究者であるトーマ博士による『租税回避に対する立法』と題する著書^(注3)や③ニュージーランドのビクトリア大学のダンバー准教授による「制定法上の一般否認規定：英連邦諸国からの英国に対する教訓」と題する論稿^(注4)があ

(注2) 松田直樹『租税回避行為の解明』

(注3) Rachel Anne Tooma, "Legislating Against Tax Avoidance"

(注4) D. Dunbar, "Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth", Bulletin for International Taxation December 2008 at 529. 筆者は、この論稿の翻訳をし、租税研究724号219頁に「制定法上の一般否認規定：英連邦諸国からの英国に対する教訓」との題で掲載している。以下、この筆者による翻訳を「拙訳『制定法上の一般否認規定』という。」

る。筆者は、これらの著書や論稿から大いに啓発されたが、殊に、否認機能が大きいとされているオーストラリアの一般否認規定に関心を抱き、オーストラリアの代表的なケースブックであるシドニー大学のクーバー教授らによる『所得税制』^(注5)やウエルナー教授らによる体系書である『オーストラリア租税法』^(注6)などを参考として、オーストラリアの一般否認規定についての判例を分析し、その意義や機能等について研究を進めてきた。

そこで、本稿では、筆者のこのような判例研究をベースとして、まず、オーストラリアの一般否認規定を論じる前提として、第1章において、オーストラリアの租税制度を概観した後、第2章において、1981年に改正された現行の一般否認規定であるITAA36第IV編Aの規定の内容等を概観し、第3章において、1981年改正前の一般否認規定とその適用状況を検討し、第4章において、1981年改正経緯とその後の判例の状況を検討し、第5章において、オーストラリアの一般否認規定の立法や判例の状況が与える我が国における租税回避問題に対するインプリケーションについて論じることとした。

第1章 オーストラリアの租税制度

第1 オーストラリアの租税の種類

オーストラリアの連邦議会は、憲法(Commonwealth of Australia Constitution Act)上、租税に関する立法権限が認められ(オーストラリア憲法51条(ii))、連邦政府は、連邦議会の制定した租税法に基づき、課税権限がある。現在、連邦税として認められているのは、①所得税、②消費税(Goods and Service Tax, GST)、③キャピタル・ゲイン課税、④フリンジ・ベネフィット税などがある。消費税の税率は、10%である。

一方、オーストラリアには、6つの州があるが、州税として、①印紙税(Stamp Duty)、②土地税、③給与税(pay-roll tax)などがある。給与税は、

(注5) P. Burgess, G.S. Cooper, R.E. Krever, M. Stewart & R.J. Vann, "Cooper, Krever & Vann's Income Taxation Commentary and Materials" 6th ed.

(注6) R.H. Woellner, S. Barkoczy, S. Murphy & C. Evans, "Australian Taxation Law" 19th ed.

連邦税である所得税の源泉徴収分ということではなく、給与の支払いをする雇主に対する州独自の租税であるが、各州において課税上の取扱いは一律ではない。

オーストラリアの連邦税の特徴は、個人及び法人に対する所得税が税収の70%以上を占めており、重要な役割を果たしていることである。具体的には、2006年においては、連邦税の内訳は、①給与所得者に対する源泉所得税が43.5%、②その他の孤児に対する源泉所得税が10.4%で、③法人税が22.9%である^(注7)。

また、消費税は、それまでに売上税に代えて、2000年から導入された税であり、2006年には、連邦の税収の15.9%に達しており^(注8)、重要な役割を果たすようになっている。さらに、オーストラリアでは、1941年に遺産税賦課法が制定され、連邦で遺産税が課され、州でも遺産税ないし相続税を課していたが、1975年以降、州において遺産税や相続税が廃止され、1979年には、連邦でも遺産税が廃止されており、オーストラリアでは、遺産税や相続税がないのも特徴である^(注9)。

第2 オーストラリアの所得税制度

1 立法の沿革

オーストラリアでは、1915年に所得税賦課法で、連邦税として所得税が導入された。当時既に州で所得税法を導入していたが、州が連邦に代わって連邦税も併せて徴収することとなった。しかし、州間で不統一があり、1936年にこれを統一するというので、1936年所得税賦課法（前記ITAA36）が制定された。しばらくの間、州の所得税法と連邦の所得税法が併存したが、1942年の第2次世界大戦時に、戦時法として連邦税としての所得税だけとされ、それ以来所得税は連邦税としてのみ存続することとなった。

なお、オーストラリアは、ITAA36の規定を順次改正して1997年所得税賦課

(注7) Id., at 13

(注8) Id.

(注9) 一高龍司「カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得課税制度」日税研論集56巻73頁

法 (Income Tax Assessment Act 1997, 以下「ITAA97」という。)に移行しているが、現在、両法が併存している状況にある。本稿で研究する第IV編Aは、現在も、ITAA36に残っている規定である。

2 所得概念

オーストラリアは、1986年のITAA36の改正で初めて、キャピタルゲインを課税対象とすることとし、ここに包括的所得概念を採るに至ったが、それ以前のイギリス的な制限的所得概念の考え方が強く残っており、課税所得 (assessable income) は、通常所得 (ordinary income) と法定所得 (statutory income) から成るとされている (ITAA97第6条1項1号)。通常所得とは、通常概念 (ordinary concepts) に従う所得であり (ITAA97第6条5項)、判例により認められた所得であり、制限的所得概念の考え方に由来している。

一方で、法定所得とは、1986年以降に新たに課税対象とされたキャピタル・ゲインなどである。

3 税率等

個人所得税は、年間6,000ドルまでは、非課税であり、6,000ドルを超える場合に、15ないし45%の累進税率となっている。法人所得税の税率は、30%である。

納税者は、納税者番号が付されている。

所得税の課税期間は、7月1日から翌年の6月30日までである。

第3 オーストラリア国税庁

オーストラリアの連邦税の賦課及び徴収は、オーストラリア国税庁 (Australian Tax Office, ATO) が行っている。国税庁は、キャンベラにあり、国税庁長官が最高責任者である。国税庁の職員数は、2009年6月現在、2万2,429人であり、連邦政府の国家公務員全体における14%を占めている^(注10)。

第4 租税事件に対する不服申立及び訴訟制度

オーストラリア連邦には、連邦の裁判所と6つの州の裁判所と2つの特別自

(注10) 東屋敷祥世「オーストラリアにおける税制と税務行政」税大ジャーナル14号169頁

治区（北部準州と首都自治区）の裁判所がある。

連邦の裁判所には、①連邦最高裁に当たるオーストラリア高等法院（High Court of Australia）、②オーストラリア連邦裁判所（Federal Court of Australia）、③オーストラリア家庭裁判所（Family Court of Australia）がある。②の連邦裁判所は、1審に当たる連邦裁判所単独法廷（Federal Court (small judge)）と控訴審に当たる3人の裁判官で構成する連邦裁判所合議体法廷（Full Federal Court）とから構成されている。連邦裁判所合議体法廷から①の高等法院への上告は、高等法院の特別許可（special leave）が必要である。

高等法院は、5人ないし7人の裁判官で構成されるが、1986年におけるイギリス枢密院への上訴権の廃止により、連邦司法制度の中の最上級裁判所となったのである。

納税者は、国税庁の賦課処分に対し争う方法としては、行政不服審判所（Administrative Appeals Tribunal, AAT）に不服申立をするか、連邦裁判所（単独法廷）に訴訟を提起するかを選択できる。納税者が行政不服審判所（租税不服審査部）に不服申立をした場合でも、法律問題については、更に連邦裁判所（単独法廷）に訴訟を提起することができる。この行政不服審判所は、オーストラリアに独特の制度であり、連邦行政機関による行政決定（administrative decision）に対する総合的な不服審判所である^(注11)。

第2章 一般否認規定の概要

第1 第IV編Aの要旨

オーストラリアの一般否認規定は、ITAA36第IV編Aの177条Aないし177条Hに規定されている。これら規定の要旨は、以下のとおりである。なお、原文については、本稿末尾のAppendixを参照されたい。

○177条A（解釈）

「1項 この編では、反対の意思が表示されていない限り、次のとおりとなる。

(注11) この行政不服審判所についての優れた先行研究として、確井光明「オーストラリアの総合的行政不服審判所に関する一考察」雄川一郎先生献呈論集中巻87頁がある。

……

『スキーム (scheme)』とは、次の場合を意味する。

- a) 明示されているか否か、また、法的手続に基づいて執行可能なものであるか否かに関係なく、あらゆる合意 (agreement)、取決め (arrangement)、了解 (understanding)、約束 (promise) 又は企て (undertaking)。
- b) あらゆる計画 (scheme)、企画 (plan)、提案 (proposal)、行動 (action) 又は一連の行動 (course of action) 若しくは行為 (course of conduct)。

……

……

- 5 項 本編における特定の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して述べている事項は、当該特定の目的を主要な目的 (dominant purpose)とする複数の目的のために実行されたスキーム又はスキームの一部に関して述べている事項を含むものであると解することとする。」(アンダーライン筆者)

○177条C (租税上の便益)

「1 項 この編において、納税者がスキームに関連して租税上の便益 (tax benefit) を得ているか否かを判断するに当たっては、本条に服し、次による。

- a) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれていたであろう、又は、含まれていたことが合理的にみると期待されたにもかかわらず、当該納税者の当該課税事業年度の課税所得に含まれなかった金額
- b) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度に関連して全部若しくは一部が控除されないであろう、又は、合理的にみると控除が期待されなかったにもかかわらず、当該納税者の当該課税事業年度の課税所得に関連して控除された金額

……

- 2 項 この編において、納税者がスキームに関連して租税上の便益 (tax benefit) を得ているか否かを判断するに当たって、次の場合は、含まれない。

a) スキームが締結・実行されていなかったとするならば、当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれていたであろう、又は、含まれていたことが合理的にみると期待された金額が次の i 及び ii を満たす場合。

i 当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれない金額が、…（この法律…の規定によって明示されている）選択の行使（exercise of an option）による場合。

ii 当該スキームが、宣言、合意、選択、…を行うのに必要な状況又は存在の状態を作るとの目的のために何人によっても締結・実行されたのではない場合。

……

……」

○177条D（本編が適用されるスキーム）

「本編は、1981年5月27日後に入っている又は入るあらゆるスキーム、その日に実行され又は実行が開始されたあらゆるスキーム（その日又はその日以前に入ったスキーム以外のスキーム）で、当該スキームがオーストラリア国内、オーストラリア国外又は一部がオーストラリア国外で開始され又は実行されようが、次の場合に適用される。

a) 納税者（本条において問題となっている納税者として言及される者）が、177条F（筆者注・租税上の便益の否認等）がなければ、当該スキームに関連して、租税上の便益を得又は得たであろう場合。

かつ

b) 以下を考慮して、当該人又は人達の1人が、問題となっている納税者において当該スキームに関連し租税上の便益を得ることができるとの目的又は別の納税者その他の納税者（スキーム若しくはその一部に加わった人が適切な納税者であろうが、その他の納税者であろうが、その他の納税者の1人であろうが、それは問わない。）に当該スキームに関連して租税上の便益を得させることができるとの目的がない限り、当該スキーム若しくはその一部を締結しなかったと結論づけられる場合。

i スキームの締結又は実行の方法

ii スキームの形式と実質（the form and substance of the scheme）

iii スキームが実行された期間

- iv 第IV編Aがなければ実現する結果
- v スキームに起因して生じる納税者の財政状態の変化
- vi スキームに起因して生じる納税者の関係者に生じる財政状態の変化
- vii 納税者とその関係者に生じるその他の変化
- viii 納税者とその関係者の関係」(アンダーライン筆者)

○177条F(租税上の便益の否認等)

「1項 本編を適用するスキームに関連する納税者によって、本条がなければ得ている又は得たであろう租税上の便益がある場合、国税庁長官は、以下をすることができる。

- a) 当該納税者の課税事業年度その課税所得の中に含まれていない金額に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度の課税所得に全部又は一部を含めるべく決定すること。
- b) 当該納税者の課税事業年度に関連する控除に属する租税上の便益の場合—当該納税者の課税事業年度に関連する控除の全部又は一部を認めないことを決定すること。

……

……」

第2 第IV編Aの要件と効果

オーストラリアの一般否認規定は、前記第1のとおり、ITAA36の第IV編Aの177条Aから177条Hに規定されている。一般否認規定が適用されるかは、まず、①スキームがあるか(177条A)、次に、②当該スキームに入ったのが、唯一又は主な目的(the sole or dominant purpose)が租税上の便益を得るためであったか(177条D, 177条A第5項)、最後に、③納税者が当該スキームから得られる租税上の便益を引き出しているか(177条C)により決せられる^(注12)。

このように第IV編Aが適用されるには、まずスキームがあることが必要であるが、このスキームは、177条Dや177条A第5項で、納税者の目的を決する上での基礎となることから重要であり、納税者は、スキームをできるだけ広くとらえた方が租税上の便益以外の目的が認められる可能性が高くなり、一方で、

(注12) Cooper, supra note 5, at 1054

国税としては、スキームをできるだけ狭くとらえた方が、主要な目的 (the dominant purpose) が、租税上の便益を得る目的であると認定しやすくなる^(注13)。そのため、第4章の第2で検討するが、オーストラリアの判例で、スキームを広くとらえるか狭くとらえるかが争われているのである。

そして、納税者の行ったスキームが租税上の利益を得ることが唯一又は主な目的であるか否かは、177条Dのb号の規定する8つのテストにより客観的に検証され、課税庁は、この8つのテストを検証し、納税者の唯一又は主な目的が租税上の便益を得るためであれば、そのスキームを無視し又は再構成して、納税者の租税上の利益を否認することができる。この8つのテストは、前記第1で訳したとおり、①スキームの実行方法、②スキームの形式と実質 (the form and substance of the scheme)、③スキームが実行された期間、④第IV編Aがなければ実現する結果、⑤スキームに起因して生じる納税者の財政状態の変化、⑥スキームに起因して生じる納税者の関係者に生じる財政状態の変化、⑦納税者とその関係者に生じるその他の変化、⑧納税者とその関係者の関係の8つである。この8つのテストは、3つの重なり合っている部分から成っている。すなわち、第1は、当該スキームがどのように実行され、何をしようとしているかであり、上記①ないし③のテストがこれに当たり、第2が、その効果であり、上記④ないし⑦のテストがこれに当たり、第3が、納税者と関係者との結びつきの性質であり、上記⑧のテストがこれに当たる^(注14)。

第3章 1981年改正前の一般否認規定

第1 1915年所得税賦課法54条

オーストラリアでは、1915年に所得税賦課法で連邦税としての所得税が導入されたが、その際、同法54条で一般否認規定が初めて導入された。1915年所得税賦課法54条は、下記のとおりである。

「土地の譲渡抵当 (mortgage) における捺印契約又は訴訟上の合意が、譲渡抵

(注13) Id. at 1055

(注14) オーストラリア国税庁が2005年3月17日付けで公表したTax Office Comment on the Operation of Part IVA, at 5参照。

当の下における利子の支払いに対する所得税の納税義務を債務者に負わせることを目的とし又はそのような効果を与えるものである場合

- (a) 当該譲渡抵当が本法施行前に締結されたものであるときは、当該利子に対する所得税の納税を考慮しないと当該債務者が納税すべき額よりも多い納税の義務を負わせているのは有効でない。
- (b) 当該譲渡抵当が本法施行後に締結されたものであるときは、全体的に無効である。^(注15)」

この一般否認規定のルーツは、元をたどると、ニュージーランドの1900年土地及び所得賦課法(Land and Income Assessment Act) 82条に遡ることができ^(注16)。ニュージーランドの1900年土地及び所得賦課法82条は、下記のとおりである。

「本規定の施行の前後であるか、また、書面若しくは口頭で締結されたかに関係なく、あらゆる契約、合意若しくは取決めは、直接的若しくは間接的に所得の発生を変更改せるものであるとき、所得税の申告若しくは負担を軽減するとき、本法に基づく所得税の納税義務を無意味にし、脱税し若しくは回避

(注15) 原文は、以下のとおりである。

A covenant or stipulation in a mortgage of land, which has or purports to have the purpose or effect of imposing on the mortgagor the obligation of paying income tax on the interest to be paid under the mortgage-

- (a) if the mortgage was entered into before the commencement of this Act-shall not be valid to impose on the mortgagor the obligation of paying income tax to any greater amount than the amount (if any) which would have been payable by the mortgagor if his taxable income consisted to be paid under the mortgage without taking into account any income tax payable on that interest; and
- (b) if the mortgage was entered into after the commencement of this Act-shall be absolutely void.

(注16) 1915年所得税賦課法54条のルーツをたどると、ニュージーランドの1900年土地及び所得賦課法82条がニュージーランドの1908年同法103条に引き継がれ、オーストラリアの1910年土地法63条の制定に当たって参考とされ、これが1915年所得税賦課法54条となったと考えられる(Petet A. Harris, "Fair in Love but not Taxation: The English Orgins of the Australasian General Anti-Avoidance Rule-Part II", Bulletin For International Taxation March 2007, at 121)。

するとき、又は、本法の執行を阻害するようなものであるときは、絶対的に無効（void）とする。^(注17)」

このニュージーランドの土地及び所得賦課法82条は、元々は、オーストラリアの諸州で土地税（land tax）を地主が借主との契約で免れようとするのを防ぐために制定されていた規定をルーツとしている。この土地及び所得賦課法82条は、行為の外形だけを要件としており、納税者の主観的動機を要件としていないとの特徴があった。オーストラリアの1915年所得税賦課法54条も同様の特徴を維持しているといえる。

第2 1936年所得税賦課法260条

オーストラリアのITAA36の260条は、下記のとおりである。

「本規定の施行の前後であるか、また、書面と口頭のいずれであるかに関係なく、あらゆる契約、合意あるいは取決めが、直接的であれ間接的であれ、下記目的（purpose）ないし効果（effect）をもっているか、あるいは示している限りは、国税庁長官に対し、あるいは本法の下での手続との関係上、絶対的に無効（void）である。しかし、かかる契約等のその他の目的との関係では、その法的効果が損なわれるわけではない。

- (a) 所得の発生（incidence）を変更させるとき。
- (b) 所得税負担の軽減・回避を可能にするとき。
- (c) 所得税法上の納税義務の目的をないがしろにするとき。
- (d) 所得税法上の執行を阻害するとき。

^(注18)」

このようにITAA36の260条は、契約等を締結した目的ないし効果で租税回

(注17) 原文は、以下のとおりである。

Every contract, agreement made or entered into, in writing or verbally, either before or after the commencement of this Act, shall be absolutely void in so far as, directly or indirectly, it has or purports to have the purpose or effect of in any way directly or indirectly altering the incidence of any tax, or relieving any person from liability to pay any tax or make any return, or defeating, evading, or avoiding any duty or liability imposed on any person by this Act, or preventing the operation of this Act in any respect.

避か否かを判断する規定ではあるが、その要件が非常に広汎であり、租税の回避等をする目的が唯一又は主要な目的であることも要しない規定となっており、そのため、オーストラリアの高等法院判例において、この規定の適用を制限する判例理論が形成されたのである。以下、このITAA36の260条についての高等法院の判例を検討していくこととする。

第3 旧所得税賦課法260条における判例—選択法理の採用とその拡張

1 概観

オーストラリアの高等法院は、ITAA36の260条の適用を制限する判例を形成したが、その契機となったのは、①1957年のオーストラリアのケイジェリー事件高等法院判決^(注19)であり、この判決で選択法理(choice principle)が示され、一方で、②1958年のニュートン事件枢密院判決^(注20)で断定テスト(predication test)が採られ、さらに、③1976年のムレンス事件高等法院判決^(注21)で、上記ケイジェリー事件高等法院判決で採られた選択法理を拡張させた本来の取引テスト(antecedent transaction test)で最高潮に達した。このようなオーストラリアの選択法理の拡張の到達点を象徴する判例が、④1977年のクリッドラ

(注18) 原文は、以下のとおりである。

Every contract, agreement, or arrangement made or entered into, orally or in writing, whether before or after the commencement of this Act, shall so far as it has or purports to have the purpose or effect of in any way, directly or indirectly;

- a) altering the incidence of any tax;
- b) relieving any person from liability to pay any income tax or make any return;
- c) defeating, evading or avoiding any duty or liability imposed on any person by this Act; or
- d) preventing the operation of this Act in any respect,

be absolutely void, as against the Commissioner, or in regard to any proceeding under this Act, but without prejudice to such validity as it may have in any other respect or for any other purpose.

(注19) W.P. Keighery Pty Ltd. v. FTC, [1957] 100 CLR66

(注20) Newton v. FTC [1958] 98 CLR 1, 9

(注21) Mullens v FCT (1976) 135 CLR 290

ンド事件高等法院判決^(注22)である。

そこで、これらの判例を順次検討することとする。

2 ケイジェリー事件高等法院判決—選択法理

選択法理を最初に採用した判例は、1957年のケイジェリー事件高等法院判決である。

この事件は、我が国の閉鎖会社に相当する私会社（private company）が、議決権を有しない優先株式を発行することにより公開会社（public company）となり、私会社に対する留保所得課税を免れようとした事案である。事案の概要は、次のとおりである。

(1) 事案の概要

私会社（private company）であるX社が、下図のとおり、所得税・社会サービス税法（Income Tax and Social Services Contribution Assessment Act）の第3章7節の適用を免れるために、償還可能な優先株をわずか1株ずつを8人の追加的な株主に割り当てるとの技巧的な手段を講じて、公開会社（public company）となった。この場合、ITAA36の260条を適用して、X社の留保所得を課税対象とすることができるかが問題となった。

X社 —————→ Aら
優先株の割当て

(2) 訴訟の経過

ア 高等法院単独法廷判決

ウィリアム裁判官が、1957年に単独法廷判決をして、本件課税処分を適法とした。これに対し、X社が異議を申し立てた。

イ 高等法院

高等法院は、X社の以後申立をいれて、3人の裁判官の全員一致で、1957年に課税処分を違法とする判決をした。

(3) 判旨

上記高等法院判決は、「260条の解釈は、たとえどんなに困難であっても、少なくとも1つは明らかである。この条項は、賦課法の一般的条項を葛藤（frustration）から保護することにあり、納税者が本法それ自体が明示的に禁じてい

(注22) Cridland v. FCT (1977) 140 CLR 330

ない取引形態を選択する権利 (right of choice) を納税者に拒否するものではない^(注23)。」(アンダーライン筆者)とした上、「第7節の正に目的や政策は、それが提供する負担を被るか、あるいは、その仕事を支配することができる人を増大させるかの選択を会社に提供するためである。後者を選択したときは、当該法律によって課税されるのを免れることやその作用を阻止することはできない。そのような単純な理由でそのような試みは失敗するに違いなく、国税庁長官は、いかなる膨大な事実を扱っても260条によることはできず、そのような試みは、X社それ自体の組織再編を含むことをとめることはできない。」として、選択法理に基づき、課税処分を違法とした。

(4) 検討

選択法理 (choice principle) とは、上記のとおり、「課税につながる選択肢と課税につながらない選択肢がある場合、税法が禁止していない限り、納税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」とする原則^(注24)のことである。

ITAA36の260条は、前記第2で検討したとおり、非常の広汎な文言となっており、文言どおり解釈すると、租税を軽減する取引のほとんどがこれに該当することになってしまう。そこで、上記高等法院判決は、このような選択法理を採用して、ITAA36の260条の適用を制限することとしたのである。上記高等法院判決は、このような選択法理を採用する理由については特に判示していないものの、イギリスの有名な1935年のウエストミンスター事件上院判決^(注25)に由来すると考えられる。選択法理の上記判示は、ウエストミンスター事件におけるトムリン卿の「国民は誰でも、もし可能であるならば、当該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、自らに関する取引に手を加える権利をもっている^(注26)。もしある者がこのような結果をそうしない場合よりも少なくするために、自らに関する取引に手を加えることに成功

(注23) 原文は、“the section intends only to protect the general provisions of the Act from frustration and not to deny to taxpayers any right of choice between alternatives which the Act itself lays open to the.”である。

(注24) G.T. Pagone, “Part IV: The General Anti-Avoidance Provisions in Australian Taxation” Melbourne University Law Review December 2003, at 773

(注25) I.R.C. v. Duke of Westminster, [1936] A.C. 1.

した場合、内国歳入庁あるいは他の納税者が、彼の巧妙さをどんなに迷惑がったとしても、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。」(アンダーライン筆者)との判示を彷彿とさせるものであり、ウエストミンスター事件上院判決の影響があるものと考えられる。

しかし、この選択法理は、すぐ後に述べるニュートン事件枢密院判決でいったん否定されたものの、その後、1971年のカジュアリナーナ事件高等法院判決^(注27)で、ニュートン事件枢密院判決で採られた断定テストとは区別された別な法理として採用されたことから、オーストラリアの高等法院において、選択法理として定着し、その後、本来の取引テストにまで拡張されていったのである。この点は、トーマ博士が1976年のグリビッチ論文^(注28)を引用して述べているところである^(注29)。

3 ニュートン事件枢密院判決—断定テスト

断定テストを採用した判例は、1958年のニュートン事件枢密院判決である。

この事件は、株主に対する配当に対する課税を減少させようとするものである。事案の概要は、次のとおりである。

(1) 事案の概要

A社ほか2社は、自動車販売をしている会社であるが、1.8百万ドルの利益を得たことからこれを株主Xらに配当しようとしたが、Xらに直接配当すると株主に75%の所得税が課税されることからこれを回避するため、下図のとおり、定款を変更して特別配当権 (special dividend) を設定し、株主Xらをして、B社に1.7百万ドルでこの特別配当権を譲渡させた。その後、B社は、A社ほか2社から1.8百万ドルの配当を受けて、0.1百万ドルの利得を得、さらに、B社の子会社C社にこの権利を赤字で譲渡した。これにより、株主Xらは、直接配当を受けた場合の高額の所得税の負担を免れた。国税庁は、株主Xらが、直

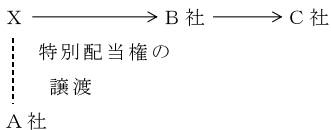
(注26) 原文は、“Every man is entitled if he can to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be.”である。

(注27) FCT v. Casualiana Pty Ltd., [1971] 127 CLR 62

(注28) Y. Grbitch, “Section 260 Re-Examined: Posing Critical Questions about Tax Avoidance” UNSW Law Journal Vol. 1. 1976 at 211

(注29) Tooma, supra note 3, at 140

接A社から配当を受けたとして課税した。



(2) 訴訟の経過

ア 高等法院単独法廷判決

キットー裁判官が、1956年に本件課税処分を違法とする単独法廷判決をした。これに対し、国税庁が異議を申し立てた。

イ 高等法院

本件の高等法院判決^(注30)は、1956年に、「本契約がなければ、本法の下における納税義務が生じたとは言い切れず、また、納税者が選択し得る取引であるものの、実際には選択しなかった取引から生じる税を課するためには、本件取引を否認することは十分ではない。」と判示し、選択法理に基づき、課税処分を違法とした。

これに対し、国税庁がイギリスの枢密院に上告した。

ウ 枢密院

枢密院は、国税庁の上告を容れて、本件課税処分を適法として、上記高等法院判決を破棄した。なお、この事件では、後にオーストラリアの高等法院の首席裁判官となるパーウィックが、Xの法廷代理人として意見を述べている。

(3) 判旨

上記枢密院判決は、多数意見を代表して、デニング卿が、まず、『目的(purpose)』との用語は、動機(motive)ではなく、最終的に達成しようと考えられている結果(achieve-the end in view)である」とし、「当該条項(筆者注・260条)は、個人の動機に関するものではない。個人の租税を回避したいとの願望に係るものでもなく、個人がそれを利用する意味のみに関係する。…当該条項を適用するに当たっては、その正に文言によって、取り決め自体をみて、それをしようとしている人の動機ではなく、その効果をみなければならない。…」とした上、「本条項(筆者注・260条)を取決めに対して適用す

(注30) Newton v FCT, [1957] 96 CLR 577

るには、一実行された明示的な行為を観察することによって—当該取決めが租税を回避することを目的として実行されたと断定 (predicate) されなければならない。もし、断定されず、通常の商取引や関係者間取引 (ordinary business or family dealing) として説明することも可能であるならば、必ずしも租税を回避することを目的とするものと分類する必要はなく、当該取決めは、同条項の対象とはならない。」(アンダーライン筆者)として、断定テストを採るべきことを述べた上、260条は、「その適用は、必ずしも租税を回避することを唯一の目的とするものに限定されないと考えられる」と述べ、本件課税処分を適法として、上記高等法院判決を破棄した。

(4) 検討

断定テスト (predication test) とは、「納税者が租税回避目的で取り決めを行っている」と断定できなければ否認できず、通常の商取引や関係者間取引としても説明可能であれば、このような断定はできない」とする原則のことである。

具体的には、前記2(4)で引用したグリビッチ論文では、上記(3)の判示から分析して、上記枢密院判決の断定テストに従うと、①当該取引によって得られる結果やその結果が得られる段階を客観的に観察することにより決定される効果 (effect) が何かを判断し、②そのような効果や段階から、裁判所は、当該取引の目的 (purpose) について推論し、③裁判所は、当該目的の一つが租税回避であるか、あるいは、当該取引の段階が租税回避に関連させることによってのみ説明が可能であり、かつ、通常の商取引や関係者間取引に関連して説明することができないかを判断しなければならないとしている^(注31)。

断定テストは、ITAA36の260条が、非常の広汎な文言となっており、文言どおり解釈すると、租税を軽減する取引のほとんどがこれに該当することになってしまうことから、取決めの客観的な効果から制限しようとするものであり、イギリスの枢密院の工夫の判断と考えられる。

なお、このニュートン事件の枢密院判決を受け、ニュージーランドでは、1974年に土地及び所得賦課法が改正され、同法99条が制定されたのである^(注32)。この99条の内容は、以下のとおりである。

(注31) Grbitch, supra note 28, at 214

(注32) 拙訳「制定法上の一般否認規定」租税研究724号234頁

「……

2項

本法施行の前後を問わず、いかなる取決めも、内国歳入庁長官に対し絶対的に無効である。

(a) その目的や効果が租税回避である場合

又は

(b) 通常の商取引若しくは関係者間取引 (ordinary business or family dealings) に帰することができる他の目的又は効果があるか否かとは関係なく、2つ以上の目的があっても、それら目的や効果のうちの1つが租税回避である場合 (アンダーライン筆者)

……」

すなわち、2項の(b)のアンダーラインを付した部分が、ニュートン事件の断定テストがそのまま作用するのを修正するものである。

4 ムレンス事件高等法院判決—本来の取引テスト

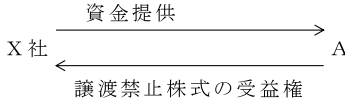
本来の取引テストを採用した判例は、1976年のムレンス事件高等法院判決である。

この事件は、天然ガスの開発を行う会社の株式を購入する者は、購入資金の税務上の控除が得られるとの優遇措置があるが、この適用を受けて、課税を減少させようとするものである。事案の概要は、次のとおりである。

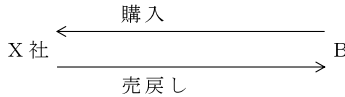
(1) 事案の概要

X社は、天然ガスの開発を行う会社 (Vam Ltd.) の譲渡禁止株式についての権利を有するAにこの権利を取得するための資金を提供し、この株式の受益権を買戻しのオプション付きで譲り受けた (第1取引)。さらに、X社は、第三者Bから上記天然ガスの開発を行う会社の株式を購入した後売り戻す契約をした (第2取引)。これらの場合、X社は、1968年所得税法77条A(3)に基づき、購入資金の控除をすることが認められるかが問題となった。

(第1取引)



(第2取引)



(2) 訴訟の経過

ア ニュー・サウス・ウエールズ州最高裁

原審のニュー・サウス・ウエールズ州最高裁は、1974年判決^(注33)で、Xらの主張を排斥して、本件課税処分を適法とした。これに対し、Xが、高等法院に上告した。

イ 高等法院

高等法院は、バーウィック裁判官とステファン裁判官が多数意見を構成し、ティアナン裁判官が少数意見となって、Xの主張をいれ、原判決を破棄した。

(3) 判旨

本高等院判決において、バーウィック裁判官は、「本条（筆者注・260条）は、取引に入る目的を述べているのだけれども、当該表現を理解するためには、そもそも当該取引が租税の発生を変更するのであれば、無意味である。既に私が指摘しているとおり、当該取引がたとえ本法の条項の便益を得るために関係者によって締結されるとの形式をとっていたとしても、本法の条項を充足させるとすると、租税の発生の意味のある変更はない。本法の特定の条項の便益を得るために問題となっている当該取引を置き換えるため、関係者間で本来の取引 (antecedent transaction) があれば、別であろう。260条は、関係者が締結した実際の取引をしたとの理由のみで納税者が与えられた所得に直接課税するのではない。」（アンダーライン筆者）との意見を述べ、また、ステファン裁判官は、「ケイジェリー事件高等法院判決で示された法理（筆者注・選択法理）

(注33) Mullens v FCT (1974) 5 ATR 120

は、その適用が税法上認められている選択肢のいずれかを選択するケースに限定されるわけではなく、納税者が意図的に税務上最も有利な選択を行うケースにも適用され、このような選択を行ったことにより、260条の適用問題が生じるわけではない。」との意見を述べ、課税処分を違法であるとした。

(4) 検討

本来の取引テスト (antecedent transaction test) とは、「納税者が所得を生じるような本来の取引 (antecedent transaction) があったのに、商業上の考慮からではなく、租税上の理由からこの取引を変更した場合にのみ否認できる」とする原則のことである。このテストの根拠は、上記(3)の判示で示されているとおり、ITAA36の260条 a 項が、「所得の発生を変更させる (alter the incidence of tax)」と規定していたことに根拠を有していると考えられる^(注34)。

本来の取引テストの文言上の根拠は、上記のとおりであるが、上記高等法院判決におけるパーウィック裁判官の考え方は、イギリスのウエストミンスター事件上院判決で採られたルールをいかそうとするものであると考えられる。

また、上記高等法院判決において、ステファン裁判官が、上記のとおり、「選択法理は、税法上認められている選択肢のいずれかを選択するケースに限定されるわけではなく、納税者が意図的に税務上最も有利な選択を行うケースにも適用される。」とし、ケイジェリー事件高等法院判決で示された選択法理を拡張したのも注目される点である。

5 クリッドランド事件高等法院判決

オーストラリアの選択法理の拡張の水位標 (watermark) ともいえるその到達点を象徴する事件が、1977年のクリッドランド事件高等法院判決である。

この事件は、大衆市場のスキーム (mass-marketed scheme) の先駆けともいえる事件であり、小規模の生産業者による信託対する平均所得ルールという租税上の優遇措置により、課税を減少させようとしたものである。事案の概要は、次のとおりである。

(1) 事案の概要

Xは、大学生であるが、その他の多くの一般の大学生達と同様に、下図のとおり、小規模の牧畜農家を営むため設立されたA信託に1 オーストラリア・ド

(注34) 拙訳「制定法上の一般否認規定」租税研究724号239頁注45

ルで持分を取得した。ITAA36の157条3項は、牧畜農家を援助する目的の平均所得ルールの特典を認めていた。Xは、A信託の受益者として、この平均所得ルールの特典を今後7年間使うことができるかが問題となった。

X ←————— A 信託
受益者の持分

なお、ITAA36の157条3項は、「ある人が主として生産業に従事しているか否かを決定するためのみの目的のため、信託の受益者は、その土地の所得を受け取る資格の程度に、所得を生み出す土地の受託者によって営まれている事業に従事しているとみなされる。」と規定していた。

(2) 訴訟の経過

ア ニュー・サウス・ウエールズ州最高裁

原審のニュー・サウス・ウエールズ州最高裁は、1976年判決^(注35)で、Xらの主張を排斥して、本件課税処分を適法とした。これに対し、Xが、高等法院に上告した。

イ 高等法院

高等法院は、Xの主張をいれて、1977年判決で、本件課税処分を違法とした。

(3) 判旨

上記高等法院判決は、「選択法理は、納税者が所得税法において特定の条項で与えている租税上の結果に挑むための取引を締結するような状況を創設する資格があるとの根拠を進めるものであるから、そのような取引の有効性が、租税上の結果が納税者にとって特典を与えるものであるとか、納税者がそのような特典を得るために意図的にそのような取引を締結したからとの理由だけで260条によって影響を受けるものではない。」として、本件課税処分を違法とした。

(4) 検討

上記高等法院判決は、前記4のムレンス事件高等法院におけるステファン裁判官の「選択法理は、税法上認められている選択肢のいずれかを選択するケースに限定されるわけではなく、納税者が意図的に税務上最も有利な選択を行うケースにも適用される。」との選択法理を拡張する考え方に基づくものであり、このように考えると、260条は、租税上の優遇措置を利用する租税回避をおよ

(注35) Cridland v. FCT (1976) 9 ALR 631

そ否認することはできないということになるのである。

6 小括

以上詳述したとおり、オーストラリアの高等法院は、ITAA36の一般否認規定である260条の適用に当たり、選択法理を採用した上これを拡張し、本来の取引テストに至って実質的に同条の適用を制限して、ほとんど適用の余地がない規定としたのである。これをもって、一般に、「260条の死 (demise)」と表現されているところである。このようなオーストラリアの高等法院における選択法理の採用及び拡張には、1964年から1980年の間、同法院の首席裁判官を務めたパーウィック裁判官の影響が大きく、同裁判官を通じて、ITAA36の260条をイギリスのウエストミンスター事件上院判決によって制限しようとする考え方が採られたものと考えられる。この点は、イギリスの租税法審査委員会の1997年の「租税回避」と題する報告書においても、そのように述べられているところである^(注36)。

第4章 1981年改正による一般否認規定

第1 1936年所得税賦課法第IV編Aの制定—目的テストの採用

1 1981年改正の理由

オーストラリアのITAA36の260条は、1981年に改正され、ITAA36に新たに第IV編Aが追加され、ここに新たな一般否認規定が制定された。この編の177条AないしHAは、それまで高等法院の判例理論で採られていた「いきすぎた選択法理」を制限し、これに代えて、目的テストを採用する規定である。ここで目的テスト (purpose test) とは、納税者が当該取引をするのが、租税上の便益を得ることを唯一又は主たる目的である場合に否認できるとする原則のことである。なお、ここで納税者の目的 (purpose) といっても、納税者の主観的な動機 (motive) の意味ではなく、当該取引から客観的に推認される目的の意味である。この点は、第3章の第3の3で論じたニュートン事件枢密院判決において、デニング卿が述べていたところである。

(注36) Tax Law Review Committee, “Tax Avoidance” (London: Institute for Fiscal Studies, 1997), at 23, 24

ITAA36の260条と同法の第IV編Aの各条との違いの1つは、前者は、租税回避目的を要求していたのに対し、後者は、主として租税上の便益を得る目的があれば足りるとして点である^(注37)。

このような1981年改正の趣旨については、財務省が議会に提出した覚書き(Explanatory Memorandum)や当時の財務大臣のハワード大臣(後に首相となる。)のスピーチなどによって明らかである。まず、1981年覚書きは、ITAA36の260条の問題点として、次のとおり説明している。

「司法判決によって明らかとなった260条の範囲の限界の4つのカテゴリーは、次のようなものと認めることができる。

- (a) 納税者には、選択法理の下、所得税法が明示的に制約を加えていない取引形態を利用して租税回避を行うことが認められるため、本規定を適用するには、その他の否認規定を見出すことが必要である。
- (b) 裁判所は、納税者の租税回避行為の裏にある意図を探る権限を有しておらず、スキームの効果の分析を行うにとどまっている。
- (c) 本規定は、租税回避スキーム全体に対して適用され、本規定に基づいてスキームの一部を否認することは可能でないことから、複雑な租税回避スキームに対して柔軟に対応することが非常に困難である。
- (d) 本規定が適用されても、本規定に基づいて課税対象となる取引に引き直すという権限は付与されていない。」

また、ハワード財務大臣の代議院におけるスピーチ(Hansard, House of Representatives, 27 May 1981)は、次のように述べている。

「本提案の条項—所得税賦課法の新しい第IV編Aで表現されている—は、あからさま、人為的又は仕組まれた取決め(blatant, artificial or contrived arrangements)を打ち倒すべき手段を与えるとの政策を追求しており、納税者がその取決めのため合法的に有効な機会を与えられた正常な商業的取引に不必要な抑制を投げかけるものではない。例えば、ある夫婦が、その事業をパートナーシップとして営むことを選択した場合、その取決めが第IV編Aによって影響を受けることをおそれる必要はないであろう。一方、新しい条項は、親が所得を生み出す資産の使用や享受を配偶者や子どもに渡そうと欲し

(注37) Tooma, supra note 3, at 151, 152

ているのを妨げようとしているのは、疑問の余地がないであろう。

何人かの論者は、この問題について、租税回避は、特定の租税上の特典を得るのが唯一又は主たる目的で締結した行為であることを示唆している。この表現は、社会的又は政治的議論で再び使われているが、あからさま、人為的又は仕組まれた、そして本法典によって真にカバーしようとしている租税回避の類型をカバーすることが期待されている。しかし、この表現は、一般否認規定の適切な範囲を超え、必要であれば、個別否認規定で取り扱われるべきその他の取決め(家族間の取決めを含む。)を表現しがちである。

提案している本条項をあからさまな又は書類だけのスキームに限定するため、本法典の手段は、租税上の便益が得られているスキームの効果を減ずるために規定され、かつ、当該スキームそのものやその周辺状況や実務的な結果を考慮し、客観的な調査が、租税上の便益を得るのが唯一又は主たる目的で締結した行為に導きことを規定している。確かに、別な方法も可能かもしれない。政府は、本法を発展させる多くの方針を試みた。1つの考えられる可能性は、ニュートン事件のよく知られた判決において枢密院の表現を採用することであり、そこで〔新規定〕表現されたことを含む肯定的テスト(positive tests)は、通常の商取引や関係者間取引(ordinary business or family dealing)で締結したスキームには、新規定を適用させなくなるものである。しかし、あからさま、人為的又は仕組まれたものをテストするよりよい方法は、肯定的テストを採用することと決定した。このテストは、枢密院で表現された考え方の本質、すなわち、租税を回避するための特定の方法を実行していると断定することができる1つの状況以外の状況として通常の商取引や関係者間取引を代表させているとの考え方をとらえているようにみえる。]

このように1981年の改正による第IV編Aは、「いきすぎた選択法理」を制限し、目的テストを採用することにより、ニュートン事件枢密院判決で採られた断定テストに回帰しようとするものである。もっとも、第2章の第1で翻訳したとおり、選択法理も第IV編A177条C2項a号(i)において、「当該納税者の当該課税年度の課税所得に含まれない金額が、…(この法律…の規定によって明示されている)選択の行使(exercise of an option)による場合」には、第IV編Aの適用に当たって「租税上の便益」の有無の判断には含まれないとし、そ

の範囲内では、選択法理も一部残ってはいる。

2 1981年改正の背景

1981年の改正の理由は、上記のとおり、いきすぎた選択法理を制限するためであるが、このような改正に至った背景には、1970年代の第1次タックス・シェルター産業のブームがある。これは、高等法院判決が、1974年のカーラン事件高等法院判決^(注38)で、「Son of Curran」と呼ばれていた株式を利用するタックス・シェルターを文言解釈を徹底する立場から容認したのを皮切りに、ITAA36の260条の適用を制限する判例を次々と出したこともその原因の一つになっていると思われる。

1970年代に使われたタックス・シェルターの中で最も有名なものが、「bottom of the harbour」というスキームである^(注39)。これは、タックス・シェルターを使おうとする会社がその所有の資産をA社に売却したところ、同社が破産したため、回収不能の損失を被ったとして税の負担を減少させるものであるが、A社はダメー法人であり、税務署の調査を免れるため売却の資料等を全部廃棄するため、その資産の行方が「港の底 (bottom of the harbour)」に沈んで分からなくなるということでこのように呼ばれるようになったスキームである。1970年代にこのスキームを利用する会社が多数あり、政府の対応が遅れたため社会問題となった。結局、オーストラリア政府は、このスキームは、仮装であり、脱税であるとして、このようなスキームを処罰するための法律を作ったりして対応した^(注40)。このようなタックス・シェルターの横行に対するオーストラリア国民の意識の変化が、1981年改正につながったものと考えられる。このようなオーストラリア国民の意識の変化が背景にあることについては、オーストラリアのディーキン大学のキャシディ准教授も指摘しているところである^(注41)。

3 1981年改正後の状況

1981年に第IV編Aが制定され、1980年代は、タックス・シェルター産業は下

(注38) Curran v FCT [1974] 131 CLR 409

(注39) J. Braithwaite, "Markets In Vice, Markets In Virtue" at 37

(注40) H. Ault, "Comparative Income Taxation 3 ed." at 20 (R. Vann教授執筆部分)

(注41) Julie Cassidy, "Concise Income Tax 4th ed." at 81, Cassidy, "Part IVA-A Toothless Tiger?" Rvenue Law Journal vol. 11 Issue 1 at 2

火になり、オーストラリア国税庁も第IV編Aの適用には慎重な姿勢をとり、1980年代の適用事例はほとんどなかった。しかし、1990年代に第2次タックス・シェルター産業のブームが到来し、これに対抗して、国税庁が、第IV編Aを積極的に適用するようになり、裁判でも争われるようになったのである。このような第2次タックス・シェルター産業のブームが到来したのは、一つは、オーストラリアにおいてアドバンス・ルーリングの制度が採られるようになり、タックス・シェルターのスキームについて事前照会がしやすくなったことや多くの給与所得者がタックス・シェルターを使って節税を図るようになり、大衆市場のスキーム(mass-marketed scheme)が横行するようになったりしたためであると考えらる^(注42)。

第2 1936年所得税賦課法第IV編Aにおける判例—目的テストの適用とその拡張

1 概観

これまでにオーストラリアの高等法院は、ITAA36の第IV編Aの適用が問題となった事案については、4件判決を下している。すなわち、①1994年のピーボディ事件高等法院判決^(注43)、②1996年のスポットレス事件高等法院判決^(注44)、③2001年のコンソリデイトッド・プレス事件高等法院判決^(注45)、④2004年のハート事件高等法院判決^(注46)である。オーストラリア国税庁は、①では一部敗訴したものの、他の事件では勝訴している。また、このほかに後記6のとおり、下級審の連邦裁判所段階での判例が多数あり、これらの事件ではオーストラリア国税庁が勝訴し、第IV編Aの適用が肯定されており、その実効性が評価されているところである^(注47)。

これらの判例のうち、高等法院の判決としては、①のピーボディ事件高等法

(注42) Id. at 18

(注43) FCT v Peabody [1994] 123 ALR 451

(注44) FCT v. Spotless Services Ltd [1996] ATC 5201

(注45) FCT v. Consolidated Press Holding Ltd. [2001] HCA 32

(注46) Commissioner of Taxation v Hart and Another [2004] HCA 26

(注47) Tax Law Review Committee, "Countering Tax Avoidance in The Uk: Which Way Forward?" (2009), Appendix E. at 161

院判決は、第IV編Aの適用を否定したものの、スキームについての判断をしたものであり、②のスポットレス事件高等法院判決が初めて第IV編Aの適用を全面的に認めた事件であり、また、③のコンソリデイティッド・プレス事件高等法院判決が、スポットレス事件高等法院判決を再確認したものであり、④のハート事件が第IV編Aの否認機能の高さを示すものであることから、これらの事件を順次検討することとする。

2 ピーボディ事件高等法院判決

まず、高等法院で初めてITAA36の第IV編Aの適用が問題となったのは、1994年のピーボディ事件高等法院判決である。

この事件は、取得した普通株を優先株に転換することにより元々保有していた株価を引き上げ、元々保有していた株式を売却することにより、短期譲渡によるキャピタル・ゲイン課税を免れようとした事案である。事案の概要は、次のとおりである。

(1) 事案の概要

T社 (TEP Holdings Pty Ltd) は、P (Mr. Peabody) において納税者X (Mrs. Peabody) とその家族を受益者とするファミリー・トラストの受託者とするため設立した会社であるが、A社 (Pozalanic) の株式62%を保有していた。一方、B社 (Kleinschmidt) は、T社とは関係のない会社であるが、B社もA社の株式38%を保有していた。Pは、下図のとおり、T社に新たに簡易法人 (shelf company) C社を取得させ、C社を通じてB社からその保有するA社の株式を購入させ (下図①)、C社がB社から取得した株式を普通株式から価値のない優先株式に転換させ (下図②)、T社の元々保有していた株式の株価を大幅に上げた上、その2分の1をD社に売却させた (下図③)。

これにより、T社は、B社から購入した株式をそのまま売却していれば、取得後12か月以内に行われた株式の売却によるキャピタル・ゲインを課税対象に含める旨規定していたITAA36の26条AAAの適用があったのに、これを免れた。この一連の取引による信託の受益者であるXらに第IV編Aが適用されるかが問題となった。

にスキームを広くとらえる判決が下されたことは、国税庁に衝撃を与えた^(注50)。そこで、国税庁が上告した。

ウ 高等法院

高等法院は、国税庁の上告を棄却した。高等法院は、国税庁の主張のようにスキームを狭くはとらえなかったものの、連邦裁判所合議体法廷判決よりは限定した。

(3) 判旨

上記高等法院は、国税庁がA社の株式の優先株に転換する行為をスキームとしてとらえるべきとの主張に対し、「第IV編Aは、あるスキームがスキームの一部を含むとは規定しておらず、スキームの広い定義にかかわらず、そのスキーム自体ではないスキームの一部を構成する一連の事象を含むことは可能である。それは、そのような事象が、『實際上のすべての意味を奪われることなく』、それ自体で自立可能でない (the circumstances are incapable of standing on their own without being robbed of all practical meaning) 場合を生じさせるであろう (IRC v. Brebner [1967] 2 AC 18, at 27)。」(アンダーライン筆者)とし、国税庁の主張する上記取引は、スキームではないとして、もっと広くとらえるべきとした。そして、上記高等法院判決は、国税庁の主張している取引は合理的な期待がないとして、適用がないとした。

(4) 検討

このピーボディ事件では、スキームを狭くとらえるのか広くとらえるのが問題となった。このようにスキームの広狭を問題とするのは、オーストラリア税法の独特の問題である。これは、前記1で論じたとおり、1981年にそれまでの260条に代えて、第IV編Aが制定された理由について、財務省の覚書き (Explanatory Memorandum) が説明しているが、その中に260条の問題点の一つとして、「(c) 本規定は、租税回避スキーム全体に対して適用され、本規定に基づいてスキームの一部を否認することは可能でないことから、複雑な租税回避スキームに対して柔軟に対応することが非常に困難である。」ことが挙げられ、260条下における問題点として、スキームを狭くとらえるべきではないかとの議論が出てきて、第IV編Aの177条Aのスキームについての定義規定が設

(注50) Cooper, surpa note 5, at 1060

けられた経緯があり、スキームの範囲が問題となるからである。具体的には、第2章の第2で述べたとおり、スキームが納税者の目的認定の基礎となるため、スキームをどうとらえるかが問題となるのである。

上記高等法院が引用しているBrebner事件というのは、1967年のイギリスの上院の判決であるが、この事件は、企業買収への対抗策を意図した一連の取引において、法人資本の増減があり、株主に対し、資本減少に伴う現金の支払いが行われ、このような現金の受取が、1960年財政法28条3項が定める株取引等による利益に対する課税免除要件（租税回避取引でないこと）に該当するか否かが問題となった事案である。上院は、本件取引には、租税回避を目的とする行為としない行為があるが、両者を分離すると、本規定のすべての実際上の意味が奪われることから、取引全体の主要な目的如何が問題となるとしたのである。

クーパーらによる『所得税制』によると、国税庁としては、結論としては敗訴したものの、スキームのとらえ方が連邦裁判所合議体法廷判決の広いとらえ方が否定されたことから実質的には勝訴であるにとらえたとされている^(注51)。

このようなピーボディ事件におけるスキームのとらえ方については、後にハート事件における高等法院判決でも再度争われており、結局、現在では判例上曖昧となっている。

3 スポットレス事件高等法院判決

高等法院は、ITAA36第IV編Aの適用が問題となった2件目の1996年のスポットレス事件高等法院判決において初めて第IV編Aの適用を認めた。

この事件は、投資の利子に対する課税を減少させるため、オーストラリアの国外であるクック島に投資し、クック島の源泉所得であるとして、国外所得免除方式での申告をして、利子に対する所得に対する課税を免れようとした事案である。事案の概要は、次のとおりである。

(1) 事案の概要

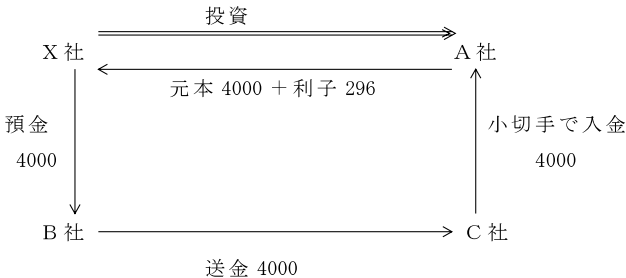
X社ら(Spotless Services Ltd, Spotless Finance PTY Ltd., オーストラリア法人)は、下図のとおり、金融機関A社(EPBCL, European Pacific Banking Co Ltd., クック島法人)が提供した投資スキームに従い、投資することと

(注51) Id., at 1061

した。このスキームに従うと、クック島の利子率は、オーストラリアの当時の利子率より約4%低かったが、クック島の源泉税が5%と低率であったため、手取りではオーストラリアで投資するよりも得となることとであった。また、クック島への投資に当たり、シンガポールの金融機関B社（Midland Bank, シンガポール法人）がLC保証をすることになっており、リスクはないこととであった。そこで、X社は、この投資をすることとし、下図のとおり、1986年12月に、C社に4,000万ドルを預金し、すぐに同社からA社の親会社C社（EPBC, European Pacific Banking Co, クック島法人）に送金させ、X社のD（Mr. Levy）をクック島に派遣し、C社の預金から小切手で4,000万ドルを引き出させ、A社に入金した。この投資の貸付期間は、195日で、利子率は、15.5%であり、B社がC社及びA社の預金をLC保証した。その後、満期の1987年6月に、X社らは、A社から預金証明書を受け取るとともに、元本及び利子296万ドルからクック島の源泉税12万ドルを差し引いた284万ドルを受け取った。X社らは、当時のITAA36の23条q項に基づき、当該利子の国内での課税は免除（exempt）されるとして申告した。

この23条q項は、「居住者がオーストラリアの外の源泉から得た所得…あるいは資本金性格の利得であって、これらが得られた国で課税の対象外となっていない場合である。」と規定していた。なお、オーストラリアは、1987年以降外国税額控除方式を採用しているが、当時は、国外所得免除方式を採用していたのである。

これに対し、国税庁は、当該利子を国内源泉所得とする課税処分をした。



(2) 訴訟の経過

ア 連邦裁判所単独法廷

第1審の連邦裁判所単独法廷は、1993年の判決^(注52)でX社を勝訴させた。この裁判を担当したロックハート裁判官は、当該利子の源泉は、クック島であり、オーストラリアでないとし、第IV編Aは、適用されないとした。第IV編Aの適用につき、ロックハート裁判官は、国税庁の主張するスキームが狭すぎるとし、第IV編Aの177条Aを満たさないとした。すなわち、第1審では、スキームの問題で判断され、X社が本件取引を締結した目的については判断されなかった。

これに対し、国税庁が控訴した。

イ 連邦裁判所合議体法廷

控訴審の連邦裁判所合議体法廷判決^(注53)は、1995年の判決で国税庁の控訴を棄却した。この判決において、3人の裁判官のうちクーパー裁判官とノースロップ裁判官の2人が多数意見を構成し、ピアモント裁判官が少数意見であった。

まず、3人の裁判官全員が、当該利子の源泉は、クック島であるとして、1審のロックハート裁判官の判断を是認した。クーパー裁判官ら多数意見と少数意見のピアモント裁判官との判断が異なったのは、第IV編Aの適用についてであったが、多数意見も少数意見とも、177条Aで定義されている「スキーム」が存在し、当該納税者が177条Cで定義されている「租税上の便益」を得ており、当該スキームの結果として、課税所得から当該利子が除かれたことも認められた。

多数意見と少数意見の判断が分かれたのは、当該取決めの基礎にある主要な目的が租税上の便益を得るためであったか否かである。すなわち、少数意見のピアモント裁判官は、これを肯定して、177条Dを満たすとしたのに対し、多数意見のクーパー裁判官は、「当該納税者が投資をするに当たっての主要な目的は、客観的に見て租税上の便益を得るためといえるだろうか？私見では、そのような意図であったとは言えないと考える。この結論を出すため、23条q項が適用されなかったならば、当該稼得された利子にオーストラリアの税を課すよう導くITAA36の25条その他の条項があるため、当該投資はなされなかった

(注52) Spotless Services Ltd v. FCT [1993] 95 ATC 4397

(注53) Spotless Services Ltd v. FCT [1995] 95 ATC 4775

であろうということは認める。しかしながら、クック島への投資をしないと決定するとしたら、オーストラリアの租税を納めなることになるであろうということではなく、クック島における投資で提供される利子率が、オーストラリアに比較してクック島における投資の方を選択する合理的な商業上の決定 (a rational commercial decision) を受け入れるのに十分でないからであろう。もし、クック島における投資で提供される利子率が、クック島とオーストラリアの税を納めた後よりも十分に高いとすると、税引き後の純益 (the net after tax return) は、オーストラリアでの投資の低い利子率での利子とオーストラリアの所得税を納めたものより多くなり、合理的な商業上の決定 (the rational commercial decision) としては、二重に課税されるにもかかわらず、クック島での投資を選択するであろう。」とし、本件取引の主要な目的は、税を含むすべてのコストの支払い後の投資利益の最大化 (maximum return on the money invested after the payment) であるとして、第IV編Aは適用されないとした。

これに対し、国税庁が上告した。

ウ 高等法院

上告審の高等法院は、1996年の判決で、国税庁の上告をいれて、原審を破棄して、国税庁を勝訴させた。この判決の法廷意見は、無記名 (per curiam) によるものである。

(3) 判旨

上記高等法院判決において、法廷意見は、前記(2)イのクーパー裁判官の意見を引用した上で、「この判示〔原審判決〕において、一方で『合理的な商業上の決定』と他方で租税上の便益を得ることを『投資をする際の納税者の主要な目的』として参照しているが、これは、誤った二項対立 (false dichotomy) である。…納税者は、租税上の便益を納税者に得させることとなる主要な目的が、事業の遂行過程における商業上の利得を得ることと一致する場合であれば、そのような目的で、第IV編Aの意味の範囲内において、スキームを締結・実行することが許されている。^(註54)」(アンダーライン筆者)とし、次いで、「アメリカの連邦最高裁のハーラン裁判官は、ブラウン事件 (CIR v Brown (1965) 380 US 563) において、『租税法は、ビジネスの世界において、一人の競争者の存在と同様、経済的実在 (economic reality) として存在している。ビジネスマンは、両者を考慮しながら計画を立て、租税は、いかなる源泉からも控除され

のと同じくらい現実である。』と言った。その後、アメリカの連邦最高裁は、『租税法がほとんどすべての商業上の取引の形成 (shape) に影響を与えると現実を無視』できないと判示した (Frank Lyon Co v United States (1978) 435 US 561 at 580)。オーストラリアにおいても、国と州の印紙税法は、特に、商業上の取引の形式を重要な要素としている (…)。しかしながら、租税法は、商業を育て、かつ、守るとの範囲内での法的な命令の一部である。…租税法上の納税者は、一般的な意味で、ある取引と呼ばれていることを追求するための特定の目的や必要をもっているかもしれない。その取引の『形成 (shape)』は、1つの形式 (form) である必要はないかもしれない。他の形式でなく特定の形式の選択 (adoption) は、租税を考慮したことに影響を受けているかもしれない。アメリカの連邦最高裁が指摘したとおり、これは、結局期待されているかもしれない。特定の一連の行為は、連邦裁判所 (筆者注・原審) の裁判官の判示では『租税に向けられ (tax driven)』しており、そして合理的な商業上の決定にも耐え得るものである。後者の性格の存在は、第IV編Aの意味の範囲内で、納税者が『租税上の便益』を得ることを『主たる目的』とした『スキーム』を締結又は実行しているかの問題に対する答えを決定するものではない。』とした上、「様々な目的の中で、何が『主要 (dominant)』であるかを特定すること如何に係っているのである。通常の意味においては、支配的 (dominant) とは、有力な、顕著な、あるいは最も影響のある目的 (ruling, prevailing, or most influential purpose) であることを指している。本件では、その課税後のリターンを最大化するステップを採り、そして、『租税上の便益』を得るのが『支配的目的』であることを示す方法でそのステップを行っていたら、国税庁長官の前にある基準は177条Fの下で満足されると決定されるであろう。」(アンダーライン筆者) と述べ、本件スキームは、税務上の利益を得ることを

(注54) 原文は、“on the one hand to a “rational commercial decision” and on the other hand to the obtaining of a tax benefit as “the dominant purpose of the taxpayers in making the investment” suggest the acceptance of a false dichotomy. …A person may enter into or carry out a scheme, within the meaning of Pt IVA, for the dominant purpose of enabling the relevant taxpayer to obtain a tax benefit where that dominant purpose is consistent with the pursuit of commercial gain in the course of carrying on a business.” である。

主たる目的として実行されたものであると認められるとして、第Ⅳ編Aによる否認ができるとした。

(4) 検討

ア 上記高等法院判決において、法廷意見は、原審の連邦裁判所合議体法廷のクーパー裁判官の採った「租税上の便益を得ること」と「合理的な商業上の決定」とを比較するのを誤った二項対立であるとしているが、この判示部分は、難解でわかりにくい。そこで、上記高等法院判決の法廷意見の論理を分析することとする。

上記法廷意見が批判の対象としているのは、前記(2)イで述べた原審のクーパー裁判官の意見である。クーパー裁判官の意見は、租税上の便益を得る目的であるか否かは、合理的な商業決定では説明できない場合であるとの考えを採り、本件では、税引き後の利益を最大にしようとするものであり、合理的な商業決定と説明できるので、租税上の便益とは認められないとしたものである。このクーパー裁判官の意見は、第3章の第3の3で論じたニュートン事件枢密院判決で、デニング卿が、「本条項(筆者注・260条)を取決めに對して適用するには、一実行された明示的な行為を観察することによって一当該取決めが租税を回避することを目的として実行された」と断定(prediccate)されなければならない。もし、断定されず、通常の商取引や関係者間取引(ordinary business or family dealing)として説明することも可能であるならば、必ずしも租税を回避することを目的とするものと分類する必要はなく、当該取決めは、同条項の対象とはならない。」とするいわゆる断定テスト(predication test)を前提するものと考えられる。すなわち、クーパー裁判官の意見は、「租税回避は、租税回避目的をもって取決めを行うことであり、通常の商取引や関係者間取引(ordinary business or family dealing)として説明することが可能であれば、租税回避には当たらない。」との考え方を前提にして、租税上の便益を得る目的(租税回避目的)/合理的商業上の決定(通常の商取引や関係者間取引)とを二項対立させる考え方に基づくものである。

これに対し、上記法廷意見は、「納税者は、租税上の便益を納税者に得させることとなる主要な目的が、事業の遂行過程における商業上の利得を得ることと一致する場合であれば、そのような目的で、第Ⅳ編Aの意味の範囲内

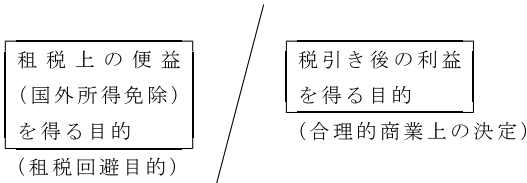
において、スキームを締結・実行することが許されている。」と判示しているが、これは、租税回避であるか否かは、合理的な商業上の決定で説明できるか否かではなく、租税上の便益が商業上の利得を得ることから生じているか否かで決せられるのであり、租税上の便益を得る目的と税引き前の商業上の利得を得る目的とを比較して、いずれが主要であるかで決せられるのであるとするものである。

上記法廷意見は、クーパー裁判官の意見を排斥する理由として、アメリカ連邦最高裁のハーラン裁判官の意見や1978年のフランク・リオン事件連邦最高裁判決の『租税法がほとんどすべての商業上の取引の形成(shape)に影響を与えるとの現実を無視』できないとの判示を引用しているが、これは、ビジネスの世界においては、租税上の便益も考慮して合理的な商業上の決定をするのが通常であり、租税上の便益を得る目的と商業上の合理的な決定を区分することができないとするものである。

結局、原審のクーパー裁判官は、オーストラリアへの投資とクック島への投資を比較したとき、オーストラリアの投資の方が利率が高いのでクック島への投資は不合理にもみえるが、オーストラリアでの投資の税引き後の利益と、クック島の源泉税を免除した税引き後の利益とを比較すると、後者の方が高いことから、後者を選択したのであり、これは、合理的な商業上の決定として説明できるのであるから、国外所得の免除という租税上の便益を得ることを主要な目的とは認められないとしたのに対し、上記法廷意見は、税引き前の利益で比較すると、クック島への投資は不合理であり、それにもかかわらず、クック島への投資を選択したのは、クック島へ投資するとその利子が免除されるとする租税上の便益を主に考慮したからであるとしたものである。

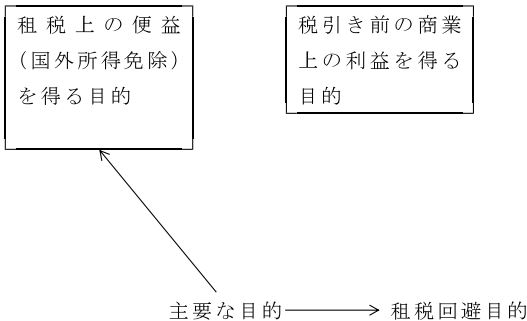
このような原審のクーパー裁判官の意見と高等法院の法廷意見の考え方の違いを図示すると、次図のとおりとなる。

(原審)



※租税回避目的と合理的商業上の決定を二項対立としてとらえ、合理的商業上の決定で説明できれば、租税回避目的は認められないとする考え方

(高等法院)



※上記二項対立は否定し、租税上の便益を得る目的と税引き前の商業上の利益を得る目的とを比較して、前者が主要であれば、租税回避目的があるとする考え方

イ 以上のとおり、このスポットレス事件高等法院判決は、原審のクーパー裁判官の採った租税上の便益を得る目的と合理的な商業上の決定とを対立させ、さらに、租税上の便益を考慮して、税引き後の利益を得る目的があれば合理的な商業上の利益であるとする考え方を否定し、税引き前の商業の利益を得る目的と租税上の便益を得る目的を比較して、後者が主要であれば足りるとする考え方を採ったものである。すなわち、スポットレス事件高等法院判決のこのような考え方は、ニュートン事件枢密院判決の断定テストを捨てて新しい考え方を採ったものと評価できる^(註55)。そして、このような考え方は、

その後のコンソリデイティッド・プレス事件高等法院判決やハート事件高等法院判決でも繰り返し判示されており、特に、ハート事件高等法院判決では、第Ⅳ編Aを適用できるとする判断をする上で決め手の一つとなっている。そこで、スポットレス事件高等法院判決において採られた上記考え方を、特に、「スポットレス事件の法理 (the Spotless Principle)」ということとする^(注56)。

ウ なお、高等法院判決の法廷意見が引用しているアメリカの1978年のフランク・リオン事件連邦最高裁判決というのは、建設会社であるX社が銀行であるA社から同社のビル建築を請け負って建設したが、完成後直ちに買い受けて、A社にリースバックしたとの事実関係において、X社が同ビルの減価償却費の計上や購入資金の借入利子の控除ができるかが問題となった事案であり、連邦最高裁は、「多くの判決において、当裁判所は、形式的な法的権原の譲渡によって、資産の所有に帰せられる税負担を移転することは、譲渡人が譲渡された資産に対する意味のある支配をなお保持している場合には認めてこなかった。…この実質主義の原則の適用に当たっては、当裁判所は、当事者が採用した特定の形式ではなく、取引の客観的な経済的実体 (the objective economic realities of a transaction) を吟味の対象としてきた。当裁判所は、経済的実体に反する場合には、決して、『単なる紙の上で作られた方便』 (the simple expedient of drawing up papers) を課税を左右するものと認めてはこなかった。」としながらも、「本件のような取引、すなわち、事業又は規制のために強制又は促進され、租税とは無関係な考慮が含まれている取引であり、無意味なラベルが貼られた租税回避の特質をもつのではなく、複数当事者が関与する経済的実質 (economic substance) を備えた真実の取

(注55) スポットレス事件高等法院判決の法廷意見が、ニュートン事件枢密院判決の断定テストを捨て去る新しいルールであることについては、オーストラリアのニュー・サウス・ウェールズ大学のカシミール講師も述べるところである (Maurice Cashmere, “The Interrelation of Schemes and Purpose Under Part IVA”, eJournal of Tax Research Vol 1, No. 2 2003, at 123, “A GAAR For The United Kingdom? The Australian Experiences”, British Tax Review 2008, 2, at 135

(注56) カシミール講師も “the Spotless Principle” との表現を使っている (Cashmere, “The Interrelation of Schemes and Purpose Under Part IVA” supra note 55, at 125)。

引が存在する場合には、政府は、当事者が行った権利義務の分配を尊重しなければならない。」(アンダーライン筆者)として、減価償却費や支払利子の控除を否認した課税処分を違法とした判決である^(注57)。このフランク・リオン事件は、アメリカの判例における経済実質主義(substance rule)を制限した判例であるが、上記高等法院判決は、このフランク・リオン事件の上記アンダーラインを引いた主論(ratio decidendi)ではなく、租税上の便益の追求する目的と商業上の合理的な決定を区分することができないことを根拠づけるため、その途中の判断を引用しているのである。

4 コンソリデイティッド・プレス事件高等法院判決

高等法院でITAA36の第IV編Aの適用が問題となった3件目が、コンソリデイティッド・プレス事件高等法院判決である。

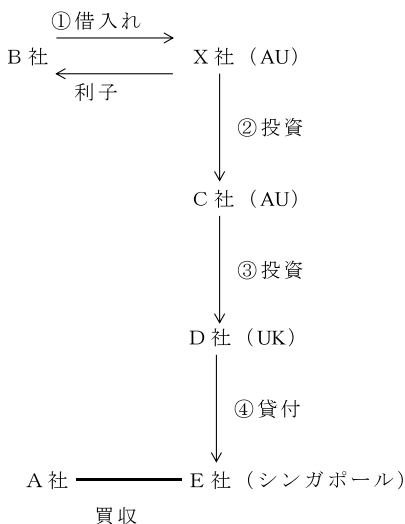
この事件は、法人グループによる組織再編成の過程において、いわゆる配当剥がし(divident stripping)によって課税を減少させようとしたものである。

(1) 事案の概要

X社(Consolidated Press Holding)は、オーストラリア法人であるが、イギリスのA社(BAT Industries plc.)の買収のための入札をする資金として、下図のとおり、オーストラリア国内において、B社(ACP Co.)から4億5,000万ドルを借り(step 1)、オーストラリアの子会社のC社(Murray Leisure Group, MLG)の優先株の引受けのために使い(step 2)、C社がX社の別な子会社であるイギリス法人のD社(Consolidated Press International Ltd., CPIL)の株式を引き受け(step 3)、D社が、シンガポールにあるE社(Holy-lake Pty Ltd.)に貸し付け、E社がA社を買収した(Step 4)。

この場合、X社がB社から借り入れた資金の利子について、ITAAA36の51条1項に基づき控除できるかが問題となった。この51条1項は、配当を受けるオーストラリア法人の株の引き受けをするための借入れの利子を控除するとの規定である。国税庁は、X社からC社の優先株の引き受け(step 2)は、51条1項の適用を受けるためのステップにすぎないとして、第IV編Aが適用されるとして、同項の適用を否認したのである。

(注57) この事件の詳細については、拙稿「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巻2号29頁を参照されたい。



(2) 訴訟の経過

ア 連邦裁判所単独法廷

第1審の連邦裁判所単独法廷は、1998年の判決^(注58)で、X社を勝訴させた。この裁判を担当したのは、有名なヒル裁判官であるが、同裁判官は、会社の損失の繰延べを制限したITAA36の79条Dの解釈でX社を勝たせたものの、傍論で第IV編Aの適用には賛成した。

これに対し、国税庁が控訴した。

イ 連邦裁判所合議体法廷

連邦裁判所の合議体法廷は、1999年の判決^(注59)で、国税庁の主張をいれて、国税庁を勝訴させた。

これに対し、X社が上告した。

(注58) CPH Property PTY Ltd v. Commissioner of Taxation [1998] 88 FCR 21

(注59) Commissioner of Taxation v. Consolidated Press Holdings Ltd (No 1) [1999] 91 FCR 524

ウ 高等法院

高等法院は、2001年の判決で、X社の主張を排斥して、上告を棄却した。

(3) 判旨

上記高等法院判決は、国税庁長官においてstep 2をスキームとしてとらえたのを認めた上、「本件において、当事者である会社の一つないしもっと多くに専門的なアドバイザーの目的が帰せられる可能性がありそれが適当でもある。いくつかの事件において、現実の当事者が、専門的なアドバイザーに依存しているため、主観的にはスキームについての目的をもたなかったとしても、177条Dの作用を妨げるものではなかった。もし、本件において、グループ会社の誰も79条Dを聞いたことがなかったとしても、納税者に有利にはならない。177条Dが立法された理由の一つは、客観的な事項によることを示しており、それは、第IV編Aが納税者の租税についての認識 (fiscal awareness) に依存することを避けるためであることがうかがえるからである。」(パラ95)とし、また、「異議は、スキームとして全体の一部を選択の人為性 (artificiality) についてのものである。これは、ピーボディ事件やスポットレス事件では正当化されていない。人為性は、取引全体がA社の買取のための入札に参加するためとの商業的目的をもってすることが明らかであるとの事実から来ている。しかしながら、スポットレス事件で、『納税者は、租税上の便益を納税者に得させることとなる主要な目的が、事業の遂行過程における商業上の利得を得ることと一致する場合であれば、そのような目的で、第IV編Aの意味の範囲内において、スキームを締結・実行することが許されている』と判示されている。取引全体が利益を得ることを目指しているとの事実、当該取引の仕組みの一部が177条Dの目的に関連していると説明できるかを観察するに当たり、人為的であったり、不適當であるとさせるものではない。まして、当該スキームや177条Dの8つの要素を説明したり理解したりするために取引を広く見ること、矛盾するものでもない。」(パラ96)として、支払利子の控除を否認した。

(4) 検討

このコンソリデイティッド・プレス事件においては、step 2がITAA36の51条1項を適用して、X社の課税を減少させるためのものであり、主として租税上の便益を得るためであると考えられる。したがって、本件は、比較的、租税回避であると認めやすい事案である。

このコンソリデイトッド・プレス事件における高等法院判決において、前記3で検討したスポットレス事件高等法院判決の判示を引用している。ここで、同事件の判旨が引用されているのは、本件では、全体としてみると、X社がA社を買収したいという商業的目的をもっているのであるが、だからといって取引の一部であるstep 2が当然に商業上の目的を有することとはならず、この取引自体に商業上の目的があるか否かを検討すべきとする判断を導き出すためである。すなわち、取引全体からみて、税引き後の利益を得る目的があれば足りるとするのではなく、step 2自体に商業上の利益が必要であるとしているのであり、その意味で、前記3で検討したスポットレス事件法理を確認しているといえる。しかし、この部分は、本件では、それほど決定的な意味まではもっていない。

本件が判例として重要なのは、本件では、専門的なアドバイザーの助言によりスキームを組み立て実行し、会社の関係者が租税が軽減される具体的な理由付けについての認識がなかった可能性があることから、そのような場合でも、177条Dの「目的 (purpose)」があるといえるかの点である。この点、本件的高等法院判決は、前記(3)のとおり、177条Dの立法趣旨からみて、同条の目的は、客観的に判定されるべきであるとして、積極的に解したのである。

5 ハート事件高等法院判決

高等法院で第IV編Aの適用が問題となった最後の事件が、2004年のハート事件高等法院判決である。

この事件は、いわゆる大衆市場スキーム (mass-marketed schme) の一つであり、本来自宅を購入するための資金の借入れの支払利子は控除できないが、スプリット・ローンということで、事業資金のための借入れと組み合わせて、その借入れの支払利子を元本に組み入れていくことにより、実質的に、自宅を購入するための資金の借入れの支払利子控除を受けるのと同じ税務上の効果を得ようとしたものである。

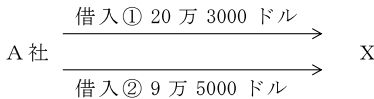
(1) 事案の概要

X (Mr and Mrs Hart) は、富の能率活用ローン (wealth optimizer) と呼ばれていた仕組みで、自宅を買い換えるに当たり、A社 (Austral) から転居先の住宅Iの購入資金と居住していた住宅Jの賃貸のための必要な資金をスプリット・ローンで借り受けることとし、1996年に、住宅Iの購入資金として20

万3,000ドル、住宅Jの必要資金9万5,000ドルをいずれも年利9.15%、期間25年ということで借りた。

この借入利子のうち、住宅Iの借入れの支払利子は、控除されないが、住宅Jの賃貸のための借入利子は、事業経費ということで控除される。そこで、Xは、毎月2,533ドルの返済をしていくが、充当については、XとA社との間で、まず、①の借入の利子と元本の返済に充て、これを全額支払った後、②の借入の利子と元本を返済し、②の借入利子については、毎年元本に組み入れることを約束し、元本に組み入れた利子をその都度、権利確定したということで、支払利子控除を受けることとした。

これにより、②の借入の利子は複利であり、その支払額がかさむのに、後払いとすることにより、借入①と借入②とを比例的に返済したときよりも、支払利子控除を受けられることとなる。そうすると、借入①を7年余りで完済することができるばかりか、最終的な利子の支払額を節約することも可能となるのであった。そこで、Xは、この借入②に対する1997年に発生した利子5,488ドルと1998年分の利子7,385ドルをそれぞれ元本に組入れたとして支払利子の控除を求めたが、これが認められるかが問題となった。



(2) 訴訟の経過

ア 連邦裁判所単独法廷判決

ハート事件の1審は、2001年の連邦裁判所単独法廷判決^(注60)である。この判決で、ギレス裁判官は、国税庁長官の主張する①及び②の借入契約条項 (the provision of the loan) それ自体をスキームととらえるとの考え方を採用した上、納税者がこのスキームを締結した主たる目的は租税上の便益 (支払利子の控除) を得るためであったとして、第IV編Aが適用されるとした。すなわち、ギレス裁判官は、スキームを狭くとらえる立場に立って判断をしたものである。

イ 連邦裁判所合議体法廷判決

これに対し、控訴審の2002年連邦裁判所合議体法廷判決^(注61)は、1審を破棄

(注60) Hart v Commissioner of Taxation [2001] ATC 4708

して、第IV編Aが適用されないとした。この判決において、ヒル裁判官は、まずスキームのとらえ方について、1審がスキームを借入契約条項それ自体と狭くとらえたのに対し、「しかしながら、私の考えでは、本件事実関係によってあばかれたスキームについて広い定義を採るか狭い定義を採るか否かにより、借入行為それ自体と借入行為における利払いを含まないスキームの定義がそれ自体で自立可能でないことが明らかになる。利子控除を生じさせているのは、たとえ当該借入行為が国税庁長官によって租税回避の結論を示唆するものとして固執された仕組みによっているものとしても、借入と借入の下での資金の運用である。」(パラ44)として、借入や資金の運用もスキームに含めて考えるべきだとした上、次にXが本件契約を締結した主要な目的については、「2つの資産への融資や再融資に使うための資金をハートに借り入れさせることを含むスキームの主要な目的は、それらを可能にするための資金を得るためである。」(パラ73)とし、第IV編Aは適用されないとした。

これに対し、国税庁が上告した。

ウ 高等法院

高等法院判決は、5人の裁判官全員一致で、原審を破棄して、第IV編Aが適用されるとした。

(3) 判旨

上記高等法院判決で、裁判官達の結論は一致していたものの、裁判官達の判断過程は違うものであった。

ア グリーソン長官とマックヒュー裁判官の意見

まず、グリーソン長官とマックヒュー裁判官は、「与えられた事件において、スキームの特定を広くも狭くも考えることができるかもしれないが、租税上の便益から切り離れたアプローチを採ることはできない。ここでは、借入行為は、租税上の便益を生じさせる不可欠の部分である。当該スキームを表現するに当たり、借入行為を除くのは無意味である。」(パラ9)として、①の借入行為も含めてスキームを広くとらえる原審の判断を支持したものの、「しかしながら、我々は、ギレス裁判官の誤りを彼に責めに帰すことは受け入れられない。そのような誤りは、当法廷における上告人の議論に暗に帰すことできない。借入行

(注61) Hart and Another v Commissioner of Taxation [2002] FCAFC 222

為の事実を考慮の外にすることはできないものの、借入のプロカーが租税上の便益を得ることを保証するローン取決めをwealth optimizerとして表現したのは、2つの借入の利子の控除ではなく、控除の一部であった。」(パラ10)とし、「上告人が『富 (wealth)』が『活用 (optimised)』されるとしているのは、先に述べたとおり、租税上の便益であり、利子控除ではなく、当該借入行為の特定の形式によって仕組まれた (contrived) ②の借入れの追加的な利子の控除によるものである。」(パラ18, アンダーライン筆者)とした上、スキームを広くとらえる立場に立っても主要な目的は租税上の便益を得るためであったとした。

イ グモウ裁判官とヘイン裁判官の意見

一方、グモウ裁判官とヘイン裁判官は、上記「すべての実際上の意味を奪われることなくそれ自体でそれ自体で自立が可能ではない」との基準について、①スキームが「それ自体で自立」という比喩の法的位置づけが明確でないこと、②このような基準がイギリスのBrebner事件上院判決から持ち込まれたものの、この判決で問題となった事件は、本件と非常に異なる文脈のものであり、法律関係にも差異が認められること、③第IV編Aが定めていない基準を追加する根拠が見いだせないことから、依拠することはできないとした(パラ47)。

さらに、グモウ裁判官とヘイン裁判官は、「ヒル裁判官が初期のころに『投資において税引き後の最大利益を得ることと租税上の便益を得ることを対比するのは、誤った二項対立である』と述べ、スポットレス事件においても、『合理的な商業上の決定』と租税上の便益を得ることを投資をするに当たっての『主要な目的』として比較するのは、誤った二項対立であるとされた。当該スキームの『商業上の結論 (commercial end)』を指摘するのは、誤った二項対立と同じか少なくとも実質的には類似している。」(パラ64)とし、「本件において、もし、177C条1項b号の文言において、当該スキームが締結・実行されていなかったとするならば、『合理的にみると控除が期待されなかったにもかかわらず』、Xは、租税上の便益を得るであろう。177条Dのb号を併せて読むとき、第IV編Aは、問題のスキームと選択的仮定 (alternative postulate) とを比較することを要求していることが明らかとなる。177条Dのb号で認められた8つの要素から〔納税者の〕目的についての結論を出すには、他の可能性が存在するかを考慮することが要請されるであろう。」(パラ66, アンダーラ

イン筆者)との意見を述べた。すなわち、グモウ裁判官とヘイン裁判官は、第IV編Aの177条Cが定める合理的期待テストをクリアしているか否かについて、選択的仮定(alternative postulate)又は仮定の事実(counterfactual)があるか否かが重要であることを明らかにしたのである。

ウ カリナン裁判官の意見

これに対し、カリナン裁判官は、ピーボディー事件で高等法院が判示した「すべての実際上の意味を奪われることなくそれ自体でそれ自体で自立が可能ではない(the circumstances are incapable of standing on their own without being robbed of all practical meaning)」との基準について、「私の理解するところでは、高等法院がこの判示をするに当たり意味していることは、上告人が自立がその他あるいは関連する出来事を考慮したときには、本当は自立できない複合的要素をもっているようにみえる可能性のある出来事を取り出したり分離したりする試みをさせないということである。」(パラ90)とし、ピーボディー事件の上記判示の意味を再解釈した。

(4) 検討

ア 裁判官の意見の分析

本件の高等法院判決は、結論は、全員一致で、第IV編Aが適用されるとした。しかし、裁判達の意見は、スキームのとらえ方や目的の有無の判定方法について、微妙に違っており、必ずしもその考え方も一致しているのではない。上記(3)の裁判官達の意見を整理すると、下表のとおりとなる。

裁判官	スキームのとらえ方	目的の認定
グリーソン マックヒュー	①の借入もスキームに含まれる。スキームは、租税上の便益に関連して広くとらえるべきである。	①の借入もスキームととらえても、本件の目的は、②の借入による利子控除を得るのが主要な目的であり、租税上の便益を得るのが主要な目的といえる。
グモウ ヘイン	①の借入もスキームに含まれる。ピーボディー事件の「すべての実際上の意味を奪われることなくそれ自体でそれ自体で自立が可能ではない」は、採り得ない。	当該スキームと選択的仮定の場合とを比較すると、租税上の便益を得るのが主要な目的であるといえる。
カリナン	①の借入もスキームに含まれる。ピーボディー事件の上記判示は、自立できない出来事を分離して検討してはならないとの意味にすぎない。	第IV編Aの177条Dのb号の挙げている要素に沿って検討すると、租税上の便益を得るのが主要な目的といえる。

本件の高等法院判決では、まず、前記2のピーボディ事件高等法院判決において採られた『『実際上のすべての意味を奪われることなく』、それ自体で自立可能である』とのスキームのとらえ方が問題となり、裁判官達は、結論としては、①の借入もスキームに含めて考えるべきであるとしているものの、ピーボディ事件高等法院判決で採られた基準によるか否かについては、見解が分かれたのである。結局、現時点では、スキームのとらえ方については、高等法院の立場は曖昧となっているといわざるを得ない。

さらに、グモウ裁判官とヘイン裁判官の上記意見にあるとおり、177条Dの「目的」があるか否かを判断するに当たり、投資に当たっての税引き後の最大利益を得ることと租税上の便益を得ることを対比することは誤った二項対立であるとして、前記3のスポットレス事件高等法院判例で採用された法理が再び確認され、これが決め手となって、本件で第IV編Aが適用されるとしたものである。

また、グモウ裁判官とヘイン裁判官は、目的の有無を判定するに当たり、選択的仮定 (alternative postulate) と比較すべきとしているが、このような目的の判定方法は、2005年に公表された一般否認規定についての国税庁の意見書^(注62)でも採用されている考え方であり、その後実務にも多大な影響を与えたのである。

また、1987年から1995年にかけて高等法院の長官を務めたメイソン裁判官は、グリーンソン長官とマックヒュー裁判官の前記意見で、②の借入が仕組まれた (contrived) ものであるとしていることを重視し、高等法院の他の裁判官達もこの点に賛成し、本件が通常取引ではないとしたのであると分析しているが^(注63)、高等法院の裁判官達は、この点も重視しているものと考えられる。

イ 本判決の意義

第IV編Aの適用が問題となった高等法院の判例のうちで、このハート事件は、大衆市場スキーム (mass-marketed schme) の一つであり、第IV編Aの否認の効果の大きさを示すものであり、国税庁もこの高等法院判例で適用されたことを非常に高く評価しているのである。

(注62) Practice Statement Law Administration PS LA 2005/24 at para 92

(注63) Anthony Mason, "Part IVA Income Tax Assessment Act 1936 An Insoluble Problem" Staff Seminar ANU Wednesday 23 August 2006 at 6

また、このハート事件の高等法院判決は、前記3で詳述したスポットレス事件の法理を再確認した意味でも重要である。

というのは、前記3で述べたとおり、1996年のスポットレス事件高等法院判決で、租税回避目的と合理的商業上の決定とを二項対立させる考え方が否定されたものの、下級審の裁判例では、なお合理的商業上の決定であるか否かを問題とするものが出されていた^(注64)。例えば、①海外のキャプティブといわれている再保険の取決めが問題となった1996年のWD&HOウィルズ事件連邦裁判所合議体法廷判決^(注65)、②リースバック取引におけるレシーによるリース料の支払いを控除できるかが問題となった2001年のメタル・マニファクチャー事件連邦裁判所合議体法廷判決^(注66)や同年のイースタン・ニトロゲン事件連邦裁判所合議体法廷判決^(注67)においては、国税庁が敗訴し、特に②の事件では、両事件とも、高等法院が、国税庁の上告についての特別許可 (special leave) を与えなかったことから、高等法院もこの事件においては原審の判断を是認しているとも考えられていた。

これに対し、前記アのとおり、特にグモウ裁判官とヘイン裁判官の意見に表れているとおり、租税回避目的と合理的商業上の決定とを二項対立させる考え方を否定し、スポットレス事件の法理を採ることを明らかにしたのであり、その後の下級審の裁判例にも目的テストの適用の仕方について重要な影響を与えているのである。

6 ハート事件高等法院判決後の下級審の裁判例

前記第1の3のとおり、1981年に第IV編Aが制定されて後、タックス・シェルター産業は一時下火となっていたものの、1990年代に第2次ブームが到来した。このとき問題となったのは、大衆市場のスキーム (mass-marketed scheme) といわれているものであり、前記5のハート事件高等法院判決の事案もそのような大衆市場のスキームの一つである。

このほか、下級審では、他の大衆市場のスキームも問題となっている。この

(注64) Ault, supra note 40, at 23 (Vann執筆部分)

(注65) WD & HO Wills (Australia) Oty Ltd v FCT [1996] FCA 1284, 65 FCR 298

(注66) FCT v Metal Manufacture Ltd [2001] FCA 365, 108 FCR 150

(注67) Eastern Nitrogen Ltd v FCT [2001] FCA 366, 108 FCR 27

ような大衆市場スキームの大部分は、ノン・リコース・ローンを伴うラウンド・ロビン (round-robin) を含むものであった^(注68)。ラウンド・ロビン (round-robin) というのは、原義は、最初の署名者にその責任が集中することを免れるため署名が丸く円を描くように書かれた回状のことであるが、一つの資源を順番に利用するとの意味であるが、投資した資金を実際には事業に充てずに、税法上の控除に利用するというものである。このようなラウンド・ロビンの典型が、①「Budplan」といわれていた農業への投資スキームの2002年のハウランド・ローズ事件連邦裁判所合議法廷判決^(注69)であり、Ⅱ2004年のスライト事件連邦裁判所合議法廷判決^(注70)である。この他にも、③家畜地域の投資スキームである2002年のヴィンセント事件連邦裁判所合議法廷判決^(注71)、④映画フィルムリースに対する投資スキームの2003年のクランベル・ニューマン事件連邦裁判所合議法廷判決^(注72)、⑤2003年の農業への投資スキームの2003年のプジー事件連邦裁判所合議法廷判決^(注73)などがあり、これらの事件ではことごとく国税庁が勝訴している。

7 小括

以上詳述したとおり、オーストラリアの高等法院は、1981年に導入された第IV編Aの目的テストをその立法趣旨に沿って適用するばかりか、立法趣旨の際にいわれていた「いきすぎた選択法理」を否定して、ニュートン事件の断定テストに戻るとの考え方を実質的に修正し、新たなスポットレス事件の法理を採用して、目的テストを拡張してきているのである。

(注68) Braithwaite, *supra* note 39, at 38

(注69) Howland-Rose v FCT [2002] 118 FCR 61

(注70) FCT v Sleight [2004] 136 FCR 211

(注71) Vincent v FCT [2002] ATC 4490. この事件の詳細については、松田・前掲解明219頁を参照されたい。

(注72) Krampel Newman Partners Pty Ltd v FCT [2003] 126 FCR 561

(注73) Puzey v FCT [2003] 131 FCR 244

第5章 我が国の租税回避問題に対するインプリケーション

第1 租税回避問題の意義

租税回避は、租税法にとって永遠のテーマである。また、租税回避は、我が国だけのテーマではなく、世界の国々にとっても共通のテーマである。その意味で、租税回避の問題を研究するに当たっては、世界の諸国の立法や判例を研究する意味は大きいと思われる。そこで、筆者は、アメリカ、イギリス、オーストラリア、カナダ等の英米法系の国々を始め、ドイツ、フランス、オランダ等の大陸系の国々や、さらには、欧州裁判所 (the European Court of Justice) の立法や判例を研究している。

筆者がそのような研究をするに当たり、重要な問題と考えていることが2つある。一つは、「租税回避とは何か?」という租税回避の定義の問題である。筆者は、この問題について、税務大学校40周年記念論文集に投稿した拙稿「租税回避とは何か」という論文^(注74)で論じたところであるが、租税回避をどのようにとらえるかが論者により異なっており、まずは、この点を明確にするのが重要と考えている。もう一つの重要な問題は、このような租税回避に対し、どのように対抗するかである。一つは、一般否認規定などの立法による対抗があり、あるいは、判例による対抗もあり得る。ここでの問題は、どのような基準で租税回避を選び出し、それに対して、どのような法的効果を与えるかである。これら、①租税回避の定義の問題と、②租税回避への対抗の問題の2つの問題に対し、オーストラリアの立法や判例は、大いなるインプリケーションをもっているものと思われる。特に、ITAA36の260条の下で形成された選択法理、さらに、ITAA36第IV編Aで採用された目的テストは、租税回避への具体的対抗手段として、我が国において租税回避問題を考える上で重要なインプリケーションをもっているものと思われる。

そこで、まず租税回避の定義についてこれまでの議論を整理した上で、オーストラリアにおける選択法理や目的テストの意義等について論じることとした。

(注74) 拙稿「租税回避とは何か」税務大学校40周年記念論文集11頁

第2 租税回避の定義

1 我が国における定義

租税回避 (tax avoidance) の定義として、現在我が国で広く用いられているのは、金子宏教授の「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」との定義である^(注75)。この定義は、ドイツの租税通則法を参考にした定義であり、私法上の選択可能性の濫用を租税回避の本質としてとらえるものである。しかし、この定義は、第1に、私法上の選択可能性の濫用を判断するに当たり、通常用いられる法形式であるか否かを判断要素とするものであるが、多様な取引形態が用いられている現代の取引社会において「通常用いられる法形式」が何かを決するのが困難であること、第2に、この定義は、課税根拠規定の適用を免れる場合を想定しており、課税減免規定を充足させて課税負担を免れ又は減少させる場合を想定していないため、いわゆるタックス・シェルターを租税回避としてとらえることができない場合が多く、非常に狭い定義となっている。そこで、筆者は、アメリカの経済実質原則 (economic substance doctrine) や欧州裁判所の採っている「完全に人為的な取決め (wholly artificial arrangement)」の基準などを参考にして、租税回避の新しい定義を検討し、次のように定義すべきと提唱しているところである^(注76)。

「私法上は、その法形式どおりに有効であるが、(1)租税法上の便益を得るのが主たる目的であってこれ以外の事業目的その他合理的目的がほとんどなく、(2)当該租税法規の趣旨・目的に反するにもかかわらず、租税法上の便益以外の経済上の利益を得る見込みが極めて少ないか又は経済上の地位に意味のある変動を生じさせるものでないことから経済実質を欠く行為を行い、これによって、その法形式に対応する課税要件の充足を免れ又は課税減免規定の要件を充足させ、もって税負担を減少させ又は排除すること」

(注75) 金子宏『租税法第15版』114頁

(注76) 拙稿・前掲税務大学校40周年記念論文集57頁

筆者の提唱する上記定義は、租税回避の本質は、「私法上の選択可能性の濫用」ではなく、「租税法規の濫用」であるとすることを出発点とするものであり、租税法規の濫用であるか否かのメルクマールとして、事業目的 (business purpose) や経済実質 (economic substance) を使ったらいいのではないかと提言である。

2 英連邦諸国における定義

筆者の提唱する租税回避の定義の採用については、今後も検討すべきと考えるが、ここでは、オーストラリアの一般否認規定を検討する上で、イギリスを中心とする英連邦諸国において、租税回避をどのようにとらえているかを確認することとする。

第1は、租税回避を脱税と区別してとらえるものであり、例えば、1966年のカナダのカーター報告がその典型であり、租税回避を「いくつかの条項の租税上の特典や租税法規の条項の欠如を使って、他の方法では生じない租税上の負担の軽減をするすべての企て (attempt)」と定義するものである。具体的には、カーター報告は、「『租税回避』との表現は、いくつかの条項の租税上の特典や租税法規の条項の欠如を使って、他の方法では生じない租税上の負担の軽減をするすべての企て (attempt) と表現できよう。…他の選択の存在を仮定し、他の方法よりも少ない租税となる結果となるものである。それ以上に、動機は、租税回避の本質的要素のようにみえる。最も租税を節約できるが故に可能ないくつかの選択の中からそれを選んだ人は、事業や人的理由から同じ方法を選択した納税者と区別されなければならない。」としている^(注77)。すなわち、脱税を何らかの詐欺的な行為 (fraudulent conduct) によって租税負担の軽減を図るものとするのとらえるのに対し、租税回避をそのような詐欺的な行為ではなく、一応租税法が許容している手段によってはいるが、他の方法では生じない租税上の負担の軽減を図るものとするものである。

ここで注目すべきは、この定義は、脱税との区別を詐欺的行為を使っているか否かとしつつ、内包的な要素として、租税回避の動機が存在をあげているところである。

(注77) Canada Report of the Royal Commission on Taxation (K.L. Carter, Chairman) (Ottawa: Queens Printer, 1996) Vol. 3, Appendix A at 538

第2は、租税回避を制定法の立法趣旨に反するものととらえるものである。例えば、1997年のウイロビー事件^(注78)におけるノーラン卿の意見であり、租税回避を「議会の明らかな意図と抵触するか、これを無効にすることを企図する一連の行為」とするものであり、1997年に公表されたテンブルマン卿の論文における「租税回避は、個人の納税者によって生み出された議会の意図に反する課税の減少である。」^(注79)との定義もそうであり、イギリスに一般否認規定の導入を推奨した同年に公表された租税法審査委員会 (the Tax Law Review Committee) の「租税回避」と題する報告書^(注80)における「このルールは、議会の明らかな意図に抵触するか、これを無効にする方法で租税を回避することを目指した取引を妨げるものである。」とする定義もそうである。

これらの定義は、ダンバー准教授もいうとおり、裁判所は、納税者において人為的な取引を通じて議会の意図を無効にすることを議会が許す意図であると仮定してはならないとの法理に基づいている。それは、租税法がその課税しようとしている負担から逃れることを提供しているとの制定法上の解釈は、合理的でないということであると考えられる^(注81)。

このような第2の定義は、第1の定義が主に租税回避を脱税と区別することにねらいをおいているのに対し、租税回避と節税とを区別しようとのねらいをおいているものと考えられる。

ITAA36の260条は、第1の定義でみられたとおり、租税回避を脱税と区別し、主観的要素を重視する考え方に基づくものであり、第4章の第1で検討したハワード財務大臣の代議院におけるスピーチをみると、ITAA36の第IV編Aも、基本的には、租税回避をこのような第1の定義に基づいてとらえているものと考えられる。この点は、クーパー教授らによる『所得税制』もそのようにとらえているところで、同書では、租税回避を「あからさま、人為的又は仕組まれ (blatant, artificial or contrived arrangements) てはいるものの合法的な手段によって、かつ、主に租税上の便益を得る目的で、租税を最小限にするテ

(注78) Nolan in IRC v. Willoughby [1997] STC 995, at 1004c

(注79) A. Shipwright (ed.), "Tax Avoidance and the Law", at 1 (Lord Templeman 執筆部分)

(注80) Tax Law Review Committee, supra note 36, Executive Summary, Para. 7

(注81) 拙訳「制定法上の一般否認規定」租税研究724号228頁

クニック」と定義している^(注82)。

3 租税回避の類型

租税回避のとらえ方に関連して、租税回避を典型的に考えた場合どのような類型に分けられるかが問題となる。租税回避の類型については、その手段によって分類する考え方もあり、そのような分類も有意義なものとするが、ここでは、課税要件との関係で、課税根拠規定と課税減免規定とに分けて考えることとする。

租税回避は、課税根拠規定の適用を回避する場合と、課税減免規定を充足させる場合があり得るが、さらに、事業目的との関係で考えると、第1の類型としては、全体としては事業目的があるが、全体又は一部に、当該事業目的を達成するためには不必要又はそれ自体で経済不合理な取引を行うことにより、課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させ又は排除する場合があり、第2の類型としては、全体としては事業目的がなく、全体又は一部に、それ自体で経済不合理な取引を行うことにより、課税減免規定を充足させ、もって税負担を減少させ又は排除する場合がある。第1の類型は、前記1の金子教授の定義の場合であり、第2の類型は、いわゆるタックス・シェルターといわれているものである。

問題は、これらの典型的な租税回避の混合したような第3の類型として、全体としては事業目的があるが、一部に、当該事業目的を達成するためには不必要又はそれ自体で経済不合理な取引を行うことにより、課税減免規定を充足させ、もって税負担を減少させ又は排除する場合を租税回避と考えるかである。この場合も、当該課税減免規定の適用の関係で考えると、たとえ全体としては、事業目的はあるとしても、当該課税減免規定の趣旨・目的には反するのであるから、やはり租税回避の一つとしてとらえるべきと考える。これを図示すると、次図のとおりとなる。

(注82) Cooper, *supra* note 5, at 1039

①課税根拠規定の回避（事業目的がある場合）

全体としては事業目的があるが、全体又は一部に、不必要又は経済不合理な取引が存在する場合

②課税減免規定の充足（事業目的がない場合）

全体として事業目的がなく、全体又は一部に、経済不合理な取引が存在する場合

③課税減免規定の充足（事業目的がある場合）

全体としては事業目的があるが、全体又は一部に、不必要又は経済不合理な取引が存在する場合

オーストラリアの高等法院で問題となった4つの事件のうちピーボディ事件を除く3件は、いずれもこの第3の類型に分類される取引である。オーストラリアの高等法院において、ピーボディ事件高等法院判決以来、スキームを広くとらえるべきか狭くとらえるべきかが争われているが、それは、オーストラリアの高等法院において問題となった類型がこの第3の類型に属する事案が主であり、スキームを広くとらえると、事業目的があるとも認められることから、スキームの広狭が問題となっているものと考えられる。

第3 選択法理の意義と限界

1 選択法理の意義

選択法理とは、第3章の第3の2で論じた1957年のケイジェリー事件高等法院判決で初めて示された法理であり、「課税につながる選択肢と課税につながらない選択肢がある場合、税法が禁止していない限り、納税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」とする原則である。

この選択法理のルーツは、第3章の第3の2においてケイジェリー事件高等法院判決を検討した際に述べたとおり、イギリスのウエストミンスター事件上院判決と考えられる。

2 選択法理の拡張と限界

オーストラリアでは、第3章の第3で論じたとおり、選択法理が、本来の利益のテストまで拡張され、第3章の第3の5で論じた1977年のクリッドランド事件高等法院判決で到達点に達し、このようなことから、ITAA36の260条の適用は、實際上ほとんど困難となった。

このようなオーストラリアの高等法院の判例は、第3章の6で述べたとおり、イギリスのウエストミンスター事件上院判決の影響が強く、具体的には、1964年から1980年の間高等法院の首席裁判官にあったパーウィック裁判官の采配によるところが大きいものと考えられる。しかし、このような選択法理の拡張には、オーストラリアでも批判が多く、それが後の1981年の立法につながったものである。

また、ITAA36の260条における高等法院の判例は、個々の租税法規の解釈のあり方についての文言解釈によるべきとの考え方にも基づくものでもある。イギリスを始め英連邦諸国では、コモン・ローを重視するとの伝統から、制定法の解釈については文言解釈をすべきとの考え方が強く、租税法規の文言どおりの解釈をすると、たとえ当該租税法規を規定した議会の意図に反したり不合理な結果となったとしても、それは議会が考えるべきことで裁判所の役割ではないと考えられていた。この点、パーウィック裁判官が、1980年のウエストレーダー事件高等法院判決^(注83)の意見で明言していたところであった。しかし、この点、イギリスの上院を始め、カナダ等の英連邦諸国の裁判所においても、制定法の解釈に当たり、議会が当該租税法規を制定した立法趣旨に沿った解釈をすべきとの目的論的解釈が大きな流れとなっている。オーストラリアでも同様であり、1981年のクーパー・ブルークス事件高等法院判決^(注84)でも採用されたところであり、これも選択法理のいきすぎた拡張の流れを止めるべき作用していると考えられる。

このような租税法規の解釈に当たって裁判所が目的論的解釈を採用ようになったのは、有名なヒル裁判官の影響によるところが大きいと考えられる。なお、ヒル裁判官は、ITAA36のIV編Aの立法にも関与しているが、第4章の第2の2及び5で論じたピーボディ事件高等法院判決やハート事件高等法院判決の原審である連邦合議体法廷の裁判官でもある。

3 ニュージーランドの選択法理

(1) 選択法理といっても、ニュージーランドの動きは、オーストラリアとは対

(注83) FCT v Westradlers PTY Ltd [1980] HCA 24

(注84) Cooper Brookes (Wollonong) Pty Ltd v FCT, [1981] 147 CLR 297. この事件の詳細については、松田・前掲解明212, 213頁を参照されたい。

照的である。

ニュージーランドでは、第3章の第1で論じたとおり、1900年に土地及び所得賦課法 (Land and Income Assessment Act) 82条で一般否認規定が導入された。これは、元々は、オーストラリアの諸州で土地税 (land tax) を地主が借主との契約で免れようとするのを防ぐための規定をルーツとしている。この82条は、行為の外形だけを要件としており、納税者の主観的動機を要件としていないとの特徴があった。この82条が、その後、形を変えて引き継がれ、1954年の土地及び所得賦課法108条に引き継がれ、1960年代に適用されるようになった。

その後、上記1954年の土地及び所得賦課法108条は、1974年に改正され、99条となった。この改正は、第3章の第3の2で論じた1958年のオーストラリアのニュートン事件枢密院判決の採った断定テスト (predication test) を明らかにしたが、この108条でも採られると、無力化することが懸念されたからである^(注85)。さらに、その後、2001年に上記99条が改正され、現行法のBG1条に至っている。

上記規定のうち99条の適用があるか否かが問題となった際、ニュージーランドの控訴院 (the Court of Appeal) は、1986年のチャレンジ事件控訴院判決^(注86)で、リチャードソン裁判官が、後に「仕組みと目的アプローチ (scheme and purpose approach)」と呼ばれる立場を採ったが、これは選択法理がニュージーランドの土地及び所得賦課法99条にも適用されるとしつつ^(注87)、これを制限する判断をしたのである。このような立場に基づき、同控訴院判決は、結論としては、チャレンジ事件では、99条が適用されないとした。

なお、この事件は、枢密院に上告され1987年にチャレンジ事件枢密院判決^(注88)で破棄され、99条が適用されるとした。この枢密院判決は、選択法理には言及せずに、イギリス上院の有名な裁判官であるテンブルマン卿の租税

(注85) 拙訳「制定法上の一般否認規定」租税研究724号234頁

(注86) CIR v. Challenge Corporation Ltd (1986) 8 NZTC 5, 001

(注87) C. Alley, D. Dunbar, ... & D. White, "New Zealand Taxation 2010 Principles, Cases and Questions", at 1103 (Dunbar 執筆部分)

回避と節税 (tax mitigation) の区別により判断したものである。

上記「仕組みと目的アプローチ」というのは、ニュージーランド所得税法BG1条の適用は、当該取引が租税回避 (tax avoidance) か節税 (tax mitigation) かといった一般理論によって決せられるとするのではなく、あくまでも問題となっている特定の条項の仕組み (scheme) と目的 (purpose) を解釈することにより、その条項の目的の範囲内か否かにより決せられるとする解釈方法のことである^(注89)。

ニュージーランドでは、2004年にニュージーランド最高裁が新設され、2009年ベン・ネビス事件最高裁判決^(注90)で初めてBG1条の適用が判断されたが、この判決においても多数意見は、「仕組みと目的アプローチ」の考え方を採用して、BG1条が適用されるとした。

- (2) このようなニュージーランドの「仕組みと目的アプローチ」は、選択法理を制限する考え方であるが、結局、カナダの一般否認規定である同法の所得税法245条にあるような濫用 (abuse) か否かを問題とする考え方と類似する考え方である。ニュージーランドの現行の一般否認規定である所得税法BG1, GB1及びOB1をこのように「仕組みと目的アプローチ」で解釈すると、ダンバー準教授がいうとおり、ニュージーランドの一般否認規定とカナダの一般否認規定は類似していることとなる^(注91)。

第4 目的テストの意義と機能

1 目的テストの意義

ITAA36の第IV編Aにおける目的テストは、租税上の便益を主要な目的としているか否かで決するものであり、租税回避となる取引を広く包摂し、本来の取引テストでみられるような選択法理の行き過ぎを抑制するものである。その

(注88) CIR v Challenge Corporation Ltd, [1987] A.C. 155

(注89) Alley, supra note 87, at 1099 (Dunbar執筆部分)

(注90) Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v. CIR, Accent Management Ltd. v. CIR (2009) 24 NZTC 23, 188

(注91) このような指摘は、拙訳「制定法上の一般否認規定」租税研究724号250頁でもダンバー準教授によって指摘されているところである。同準教授は、Alley, supra note 87, at 1139においても同様の指摘をしている。

意味では、否認の効果が大きいといえよう。

もっとも、1981年の改正に当たっては、第4章の第1で検討したとおり、「あからさま、人為的又は仕組まれた取決め (blatant, artificial or contrived arrangements)」を対象とするものであり、通常の商取引や関係者間取引 (ordinary business or family dealing) を対象とするものではないとされていた。その意味では、第IV編Aにおける目的テストは、ニュートン事件の「租税回避は、租税回避目的をもって取決めを行うことであり、通常の商取引や関係者間取引 (ordinary business or family dealing) として説明することが可能であれば、租税回避には当たらない。」との断定テストを採るものであり、その意味では制限的であった。

しかしながら、第4章の第2の3で論じたスポットレス事件高等法院判決において、上記のような租税回避目的と合理的商業上の決定の二項対立を否定する考え方、すなわち、租税上の便益を得る目的と税引き前の商業の利益を得る目的とを比較して、前者が主要であれば足りるとする考え方が採られ、適用範囲が急に広がったといえる。このようなスポットレス事件の法理が、オーストラリアの高等法院における目的テストでは非常に重要な意味をもっていることから、このスポットレス事件の法理について更に検討することとする。

2 スポットレス事件の法理の意義

スポットレス事件の法理は、第4章の第2の4のコンソリデイティッド・プレス事件高等法院判決及び第2の5のハート事件高等法院判決でも繰り返し採用され、いずれの事件においても、第IV編Aを適用するか否かを判断する上で決め事となっていると考えられる。この点、クーパー教授らによる『所得税制』の共同執筆者であるシドニー大学のヴァーン教授も、明言するところである^(注92)。また、ヒル裁判官も、高等法院が、第IV編Aの適用を徐々に拡張してきたやり方として、一つは、スポットレス事件で、商業上の目的が租税上の便益を得ることによってのみ得られるスキームにも第IV編Aが適用されるとしたこと、もう一つは、納税者が特定の方法でスキームを締結する目的について結論するためには、選択が可能な場合にそれを選択した明白な理由が必要であるとする方法であるとして、ヒル裁判官も、高等法院におけるスポットレス事件

(注92) Ault, supra note 40, at 23 (Vann執筆部分)

の法理の採用が第Ⅳ編Aの拡張的な適用の原因としているところである^(注93)。

しかし、このようなスポットレス事件の法理に対しては、オーストラリアにおいても批判が多い。例えば、クーパー教授らによる『所得税制』では、ハート事件について、多くの人達は、この事件が示すいくつかの特徴からあからさまな租税回避 (blatant avoidance) ではないとの意見であるとし、第1の特徴としては、借入れが租税上の節税効果のある借入れとして意識的に市場に提供されていたものであること、第2の特徴として、納税者は、このような効果を得るために、住宅を賃貸するための借入れの利子が高くなることを承知で支払っていたことを挙げている^(注94)。

また、ニュージーランドのダンバー准教授も、「第Ⅳ編Aは、納税者が租税上の便益を得るためにスキームを締結した場合、たとえ、当該便益がITAA 1936によって特別に期待されたとしても、これ〔租税上の便益を得るのが主たる目的であることを〕を理由に適用されるのであろう。別な言い方をすると、もし、当該スキームの商業上の特典が、租税上の便益によってのみ生じるのであれば、ITAA1936によって特別に提供された租税上の便益を得ることを意図的に目指している取引を締結することはできないということになる。そのようにすると、納税者が第Ⅳ編Aにさらされることになる。」と批判している^(注95)。

このようにオーストラリアの高等法院の採っている目的テストを採用するか否かは、このスポットレス事件の法理を採るか否かが最大の問題点であろう。

筆者としては、この問題を考えるに当たっては、前記第2の3で論じた租税回避の類型に基づき分析する必要があると考える。オーストラリアの高等法院で問題となった4つの判例のうちピーボディ事件を除く3件は、いずれも全体としては事業目的があるが、全体又は一部に、不必要又は経済不合理な取引が存在して課税減免規定を充足させる場合であり、筆者のいう第3の類型に属する租税回避である。全体としては、事業目的があるとみることから、はたして租税回避といえるかが問題となり、スキームの広狭の問題や租税回避目的の

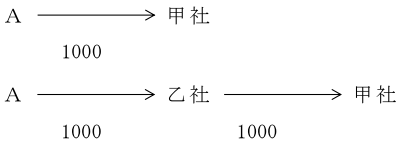
(注93) Graham Hill, "The incremental expansion of Part IVA", *Taxation in Australia* 1 Jun 05, at 33

(注94) Cooper, *supra* note 5, at 1070

(注95) 拙訳「制定法上の一般否認規定」租税研究724号243頁

認定方法が問題となってきたのである。我が国では、このような第3の種類の租税回避は、これまで余り問題とはされてきていない。

考えられるものとしては、例えば、自己株式譲渡に当たり、下図のとおり、個人株主Aが、1株当たり100の払込みで取得した株式を発行会社甲社に1,000で直接譲渡すると、900(1,000-100)のみなし配当課税をされることになるが、法人株主乙社を介して譲渡すると、Aの所得は、より税率の低い900(1,000-100)の譲渡所得の分離課税となり、乙社は、Aから取得原価1,000で購入した株式を甲社に1,000で譲渡することにより、900(1,000-100)が益金不算入で、その分株式の譲渡損を計上できることとなる。



この場合、全体としては、Aが甲社に株式を譲渡するとの事業目的はあるが、A→乙社の譲渡が不必要又は経済不合理な取引であり、第3種類の租税回避に当たるといえよう。この場合法人株主の益金不算入を規定している法人税法23条の趣旨に反しないかが問題となる。これは難しい問題であり、にわかに断定はできないが、筆者は、このような第3種類の租税回避も、当該課税減免規定の趣旨に反するといえるのであれば、租税回避に当たると考える。

このように考えると、筆者のように租税回避を「租税法規の濫用」であるとの立場に立っても、オーストラリアの高等法院が目的テストを行うに当たり、スポットレス事件の法理を採っていることは理解することができる。スポットレス事件高等法院判決は、税引き後の手取りで考えると、オーストラリアで投資するよりもクック島で投資したとの事案であり、我が国では、これが租税回避というのは非常な違和感がある。我が国で外国税額控除が問題となった最高裁平成17年12月19日判決(民集59巻10号2964頁)も、原告である銀行がクック島の源泉税を負担すると逆鞘取引となることから、「取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって」ということを決め手としているのであり、取引自体が事業目的のない場合である。すなわち、筆者のいう第2種類の租税回避の場合である。これに対し、スポットレス事件高等法院判決は、投資による利子を得よう

との事業目的自体はある取引であり、節税とも考えられる。この点、ITAA36の23条qが国外所得免除方式を採用しているのが、国内の法人が外国での事業活動によって課税されることにより、国内で事業活動をしている外国会社と比較して不利にならないようにする趣旨であると考えれば、スポットレス事件高等法院判決の事案のように、国外で投資活動をする必要はないのにあえて国外に投資した事案に国外免除方式を適用する必要はないこととなる。しかし、このようにITAA36の23条qの趣旨に反すると断定できるかは微妙な問題であり、断定できないと考えると租税回避ではないこととなろう。

また、ハート事件は、事業資金の借入利子の元本組入れを認めるのは、実質的には、自宅の購入資金の借入利子の控除を認めることと同じとなり、ITAA36の51条1項が事業資金の借入利子のみ控除できるとしている趣旨に反することとなる。こちらは、筆者の立場でも租税回避と考えられる。

しかしながら、オーストラリアでは、このような租税法規の趣旨に反するかとのアプローチではなく、当該取決めの目的が租税回避目的であるかとのアプローチで決しようとし、そのような租税回避目的が主であるかの判定で、税引き前の目的で検討すべきとのスポットレス事件の法理が採られたのである。オーストラリアでは、選択法理のいきすぎを修正するため、目的テストが採用されたものであり、個々の租税法規の趣旨に反するか否かを問うのは、選択法理への復帰につながるおそれがあり、採用されにくいものと思われる。しかし、目的テストだけだと、なぜそのような取決めが否認されるべきかの根拠が曖昧となり、筆者としては、その点が問題と考える。

3 目的テストと濫用テストとの異同

これまでオーストラリアの高等法院が採ってきた目的テストについて論じてきたが、ここで、カナダの最高裁やニュージーランドの裁判所で採られている「仕組みと目的アプローチ」に基づく濫用テストとの違いを検証することとしたい。具体的には、ダンバー准教授も検討しているところであるが、イギリスの2004年のパークレイ・マーカントイル事件上院判決^(注96)の事案で検討することとする。この事件の概要は以下のとおりである。

(注96) Barclays Mercantile Business Finance Ltd. v. Mawson, [2005] 1 A.C. 684

(1) 事案の概要

X社（BMBF社, Barclays Mercantile Business Finance Limited）は、パークレイ・グループに属する会社で、ファイナンス・リース等を営む会社であり、アイルランド法人であるA社（BGE, Bord Gains Eireann）は、アイルランドで天然ガスの供給をする会社である。X社は、次図のとおり、1993年12月31日、A社が開発し所有していたスコットランドのモファットからアイルランドのパローまでの間の天然ガスのパイプラインを91.292百万ポンドで購入し、直ちにリースバックした。A社は、このパイプラインを同社の完全子会社であるB社（BGE（UK））にサブリースした。なお、この売買代金額は、上記パイプラインのA社による建設コストの額である。

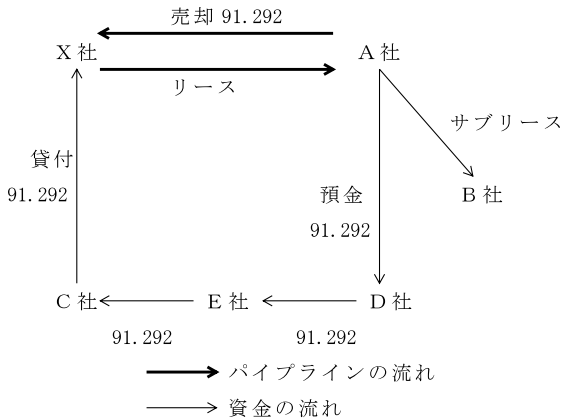
X社とA社のリース契約におけるリース期間は、33年間で、リース料は、最初の2年間は、2.86百万ポンドずつであり、3年目は、6.01百万ポンドでその後は毎年5%ずつ増加していくとの契約であった。X社は、A社にリース料の保証を求め、C社（Barclays Bank）が保証をした。C社は、この保証をするに当たり、B社に対し、91.292百万ポンドの担保を求め、このため、A社がパークレイ・グループの会社でジャーシー島所在のD社（Deepstream Investment Ltd）に91.292百万ポンドの預金をした。

X社は、購入代金91.292百万ポンドをC社から借りたが、この91.292百万ポンドは、A社がD社に預金した91.292百万ポンドがパークレイ・グループ会社でマン島所在のE社（BIOm, Barclays Finance Co (Isle of Man) Ltd）を経由して、C社に環流している。A社は、D社に対する預金の利息として、8.1百万ポンドを得ているが、X社から受け取った売買代金は実質は受け取っていない。このスキームは、パークレイ・グループの会社であるF社（BZW, Barclays de Zoete Wedd Ltd）により考案されたもので、予め予定されたものであった。

この場合、X社は、1990年資本控除法（Capital Allowances Act）24条1項に基づき、パイプラインの資本控除（capital allowanace）が認められるかが問題となり、内国歳入庁Yは、X社の資本控除を否認した。

なお、資本費用控除法24条1項は、「このパートの条項を前提として、(a)事業を営む者が専らその事業の目的に使うための機械やプラントの供給のための資本支出を被ったとき、かつ、(b)その支出の結果、機械やプラントがその者に

帰属することとなったときには、この章の条項に従って、その者に控除が認められる^(注97)。」と規定していた。



(2) 訴訟の経過

1 審は、commarcial reality が無いとして、Yの処分を適法としたが、2 審判決^(注98)は、commarcial reality があるとし、Yが上告した。

これに対し、上記上院判決は、無記名(per curaim)で判決をした(ニコルス卿, ステイン卿, ホフマン卿, ホープ卿, ウォーカー卿)。

(3) 判旨

上記上院判決は、まず、1981年のラムゼイ事件上院判決^(注99)のウイルバー

(注97) 原文は、以下のとおりである。

Subject to the provisions of this Part, where-

- (a) a person carrying on a trade has incurred capital expnditure on the provi-
sion of machinery or plant wholly and exclusively for the purposes of the
trade, and
- (b) in consequence of his incurring that expenditure,the machinery or plant
belongs or has belonged to him,
allowances and chrges shall be made to and on him in accordance with
the following provisions of this section.

(注98) Barclays Mercantile Business Finance Limited v. Mawson [2002] EWCA Civ 2853

(注99) W.T. Ramsay Ltd. v. I.R.C. [1982] A.C. 300

フォース卿の意見のうちの「何が明白な文言であるかは標準的な原則により確定されなければならない。しかし、これらは、裁判所に文言解釈をするよう制限するものではない。問題となっている法律の文脈や体系を全体として検討すべきであり、法律の目的を考慮すべきである。」との部分と「税が賦課されることが求められるような取引の法的性質、そして、もし、それが一連の取引又は複合取引から生じるものならば、そのように機能するよう意図された取引の法的性質を確定することは、裁判所の職務である。」との部分を引用して（パラ29及び30）、「これらの2つの原則を適用すると、解釈問題として、裁判所が関心をもっていた制定法の条項、すなわち控除すべき損失を差し引いた利得に対しキャピタル・ゲイン税を課すには利得や損失は商業的実体 (commercial reality) を有する利得や損失に言及していたとの結論を導き出したのである。」（パラ31）とし、「新しい方法の本質は、現実の取引（これは、共に機能する目的での一連の要素の包括的効果を考慮することを含んでいる。）が制定法の条項に制定法の表現に合致しているかどうかを決めるための取引の性質を決めるために目的的な解釈を与えることであった。」（パラ32、アンダーラン筆者）とした上、「しかし、不幸のことに、制定法の解釈原理についてのこの通常原則の表明の租税に関する法律家への目新しさがラムゼイ事件が独自の特殊なルールにより支配された新しい司法判断を確立したとする傾向を生み出したのである。」（パラ34）として、1984年のドーソン事件上院判決^(注100)などを引用して、「これらの事件は、租税法規の解釈に当たり、商業目的 (commercial purpose) のない取引又は取引の構成要素を否認すべきとの見解を引き起こしている。しかし、それは度をすごしている。どのような制定法規の解釈に当たっても必要な2つの段階（すなわち、第1段階は、目的的解释において、どのような取引が制定法の表現しているものに合致するかをきっちりと決めることであり、第2段階は、問題の取引がそれに当たるか否かを決めること）を省くことになる (elide)。」（パラ36）とした。

そして、上記上院判決は、2001年のウエストモーランド事件上院判決^(注101)を

(注100) Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson and related appeals, [1984] 1 All ER 530

(注101) MacNiven (Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Ltd. [2003] 1 AC 311

引用して、「ウエストモーランド事件は特定の制定法の条項に注意深く焦点を当てることが必要であり、租税回避目的で挿入された循環的支払いや要素が否認されるか、あるいは、制定法の目的に関連性がないとして扱われるかを定める前に制定法が要求していることを特定する必要があることを示している。」

(パラ38, アンダーラン筆者)とし、「本件は、ウエストモーランド事件と同様、目的的解释において、制定法が現実は何を要求しているかに迫る分析(close analysis)が必要であることを示している。控除を許す目的は、我々が既に述べたとおり、事業(trade)の目的のために使われた機械やプラントの減価償却を利益から控除するという通常の会計的控除と租税における同等のものを提供することにある。この目的に一致するように、24条1項は、事業者が彼の事業の目的のための機械やプラントの供給における資本支出(capital expenditure)を被ったことを要求しているのである。事業がファイナンス・リースである場合には、これは資本支出がその事業の過程(in the course of the trade)においてリースをする目的で機械やプラントを取得したことにより被ったものであることを意味している。そのような事件において、プラントの価値の減価償却を受けるのは所有者としての貸主でありそれ故に彼の事業の利益に対する控除を受ける資格があるのである。」(パラ39)とし、また、「もし借主がアレンジをすることを選んでいても、たとえそれが売買とリースバックのための取引の予め予定された部分であり、売買代金の大部分が賃料の支払いの撤回不能な実行によりもたらせられる結果となったとしても、それは貸主には関係がない。貸主の立場に立つと、この取引は全く同じである。誰もX社がパイプラインの所有権を取得したことは争いがなく、あるいは、法人税を負担する賃料という形式において、X社に対しその事業の過程における所得を生み出すものであることも争いはない。その見返りに、91百万ポンドを支払っているのである。パーク裁判官や特別委員会が強調する支払いの循環性は、X社が、その事業の通常の過程において、パイプライン購入のためのC銀行からの借入れを引き起こし、また、C銀行がたまたま賃料の支払いをX社に担保する現金を提供する銀行になった。しかし、これらは思いもかけないことであった。これらの取引は、循環していきがいがいまいが、資本控除を受けるための資格を生み出す要素として必要なものではない。」(パラ42)として、Yの上告を棄却した。

(3) 検討

ダンバー准教授は、第IV編Aがパークレイ・マーカンタイル事件上院判決の事実^(注102)に適用されると、第IV編Aが適用される可能性が極めて高いとする。ダンバー准教授は、その理由として以下のとおり述べる。まず、本件で、スキームがあることは明らかであり、租税上の便益すなわち資本費用控除がレッサー（X社）に移転されたこともまたそうである。8つの基準の適用は、違った絵を描く。2つの特徴が形式と実質の基準で認定されるこのケースを区別する。レッシー（A社）は稼働資本の形式でも不都合な借入からの撤退でも当該スキームからいかなる資金提供も得ていない。これは、当該売却から受け取った購入価格がすぐに将来のリース料の支払いの保証として売主に戻されているからである。第2に、レッサー（X社）はレッシー（A社）にいかなる資金提供もしていない。

レッシー（A社）の観点に立つと、いかなる商業上の利益も当該取引から生じていない。議論の余地があるが、レッシーは、当該資産がもはや資金を受ける保証として使うことができなくなっているのであるから、苦しくなっている。レッサー（X社）の観点に立つと、レッサーは、資金が手渡されていないのであるから金融上のポジションは全く同じであるが、資本費用控除を受けることができるようになったのである。最終的な結果は、両当事者がレッシーからレッサーに資本費用控除を移転させることにより租税上の便益を受けている。当該取引は、ただ租税上の便益があったが故に締結されたのである。これらの理由から、第IV編Aがパークレイ・マーカンタイル事件に適用される可能性が極めて高いとする。

確かに、パークレイ・マーカンタイル事件上院判決の事案にスッポトレス事件の法理を採用した目的テストを適用すると、第IV編Aが適用されるとする可能性が高いであろう。この場合、全体としてみたとき、X社に事業目的があるか否かが問題となる。この点、X社は、ファイナンス・リースを営む会社であり、否定するのは難しいであろう。しかし、A社が苦労して建設したパイプラインを建設コスト代で売却しているのが経済不合理な取引である。このような取引をしたのが、X社が資本控除の適用を受けることが主要な目的といえるの

(注102) 拙訳「制定法上の一般否認規定」租税研究724号252頁

であれば、第IV編Aが適用されることとなる。

これに対し、カナダやニュージーランドの濫用テストによると、ダンバー准教授は、資本控除法24条1項の趣旨に反するとはいえず、資本費用控除を否認することはできないとする^(注103)。これは、カナダのカナダ・トラスト事件最高裁判決^(注104)を分析した際に別稿で述べたとおり^(注105)、カナダにおいても議論があり、「濫用(abuse)」か否かを判断するに当たり、経済実質をも考慮するか否かにかかっている。しかし、カナダ・トラスト事件最高裁判決のように経済実質を考慮しないとの立場に立つと、ダンバー准教授のいうとおり、資本費用控除を否認することはできないこととなる。

このように目的テストと濫用テストは、リース・バック取引のような事案で違いが顕著に表れると考えられる。

結び

以上、オーストラリアの一般否認規定について、同国の高等法院判例の動きをベースにして、同国の一般否認規定の意義や問題点を検討してきた。オーストラリアの一般否認規定の歴史は長く、様々な判例の積み重ねがあり、その解明には難航した。また、オーストラリアの高等法院の上記判例については、同国の租税法学者に賛成する人が少なく^(注106)、判例の論理を理解するのも手間取った。本稿の執筆を通じて、外国の判例を研究する難しさを痛感した次第である。

しかしながら、オーストラリアは、我が国との取引も多く、非常に密接な関係にある国である。したがって、オーストラリアの一般否認規定は、我が国にとってのインプリケーションも大である。また、それ以上に世界全体を鳥瞰したとき、オーストラリアの一般否認規定は、各国の立法にも影響を与えていることから、その影響は大きい。そのような意味でも、オーストラリアの一般否

(注103) 拙訳「制定法上の一般否認規定」租税研究724号250頁

(注104) Canada Trustco Mortgage Co. v. R., [2005] SCC 54

(注105) 拙稿・前掲駿河台法学21巻2号28頁以下

(注106) 肯定的に評価するのは、冒頭で述べたトーマ博士くらいのものである。

認規定を研究することは重要であり、今後も研究を続ける必要があると考える。

【後記】

本稿を脱稿後、アメリカが、2010年3月30日に内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 7701条 (o) 項に「経済実質原則の法典化と行政罰 (condification of economic substance doctrine and penalties)」との表題の下、これまでアメリカの連邦最高裁判決等で採られてきた判例を明確化する規定を新設したことが判明した。この規定は、7701条という定義規定の中に規定されており、果たして一般否認規定あるいは包括否認規定といえるか問題となる。一般否認規定と考えると、本文の「はじめに」で分類した一般否認規定の類型としては、包括否認型の事業目的基準に分類される可能性があるが、まだ立法されたばかりで、この規定の性格を確定することが困難であるので、この規定については、今後の研究で検討することとした。

Appendix

PART IVA—SCHEMES TO REDUCE INCOME TAX

177A Interpretation

- (1) In this Part, unless the contrary intention appears:

“capital loss” has the meaning given by subsection 995-1 (1) of the Income Tax Assessment Act 1997.

“foreign tax credit” means a credit within the meaning of Division 19 of Part III.

“scheme” means:

- (a) any agreement, arrangement, understanding, promise or undertaking, whether express or implied and whether or not enforceable, or intended to be enforceable, by legal proceedings; and
- (b) any scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct.

“taxpayer” includes a taxpayer in the capacity of a trustee.

- (2) The definition of taxpayer in subsection (1) shall not be taken to affect in any way the interpretation of that expression where it is used in this Act other than this Part.
- (3) The reference in the definition of scheme in subsection (1) to a scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct shall be read as including a reference to a unilateral scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct, as the case may be.
- (4) A reference in this Part to the carrying out of a scheme by a person shall be read as including a reference to the carrying out of a scheme by a person together with another person or other persons.
- (5) A reference in this Part to a scheme or a part of a scheme being entered into or carried out by a person for a particular purpose shall be read as including a reference to the scheme or the part of the scheme being entered into or carried out by the person for 2 or more purposes of which that particular purpose is the dominant purpose.

177B Operation of Part

省略

177C Tax benefits

(1) Subject to this section, a reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme shall be read as a reference to:

(a) an amount not being included in the assessable income of the taxpayer of a year of income where that amount would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or

(b) a deduction being allowable to the taxpayer in relation to a year of income where the whole or a part of that deduction would not have been allowable, or might reasonably be expected not to have been allowable, to the taxpayer in relation to that year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or

(ba) a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income where the whole or a part of that capital loss would not have been, or might reasonably be expected not to have been, incurred by the taxpayer during the year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or

(bb) a foreign tax credit being allowable to the taxpayer where the whole or a part of that foreign tax credit would not have been allowable, or might reasonably be expected not to have been allowable, to the taxpayer if the scheme had not been entered into or carried out;

and, for the purposes of this Part, the amount of the tax benefit shall be taken to be:

(c) in a case to which paragraph (a) applies—the amount referred to in that paragraph; and

(d) in a case to which paragraph (b) applies—the amount of the whole of the deduction or of the part of the deduction, as the case may be,

- referred to in that paragraph; and
- (e) in a case to which paragraph (ba) applies—the amount of the whole of the capital loss or of the part of the capital loss, as the case may be, referred to in that paragraph; and
 - (f) in a case where paragraph (bb) applies—the amount of the whole of the foreign tax credit or of the part of the foreign tax credit, as the case may be, referred to in that paragraph.
- (2) A reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme shall be read as not including a reference to:
- (a) the assessable income of the taxpayer of a year of income not including an amount that would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:
 - (i) the non-inclusion of the amount in the assessable income of the taxpayer is attributable to the making of an agreement, choice, declaration, agreement, election, selection or choice, the giving of a notice or the exercise of an option (expressly provided for by this Act other than section 160ZP or 160ZZO or the *Income Tax Assessment Act* 1997) by any person, except one under Subdivision 126-B, 170-B or 960-D of the *Income Tax Assessment Act* 1997; and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be; or
 - (b) a deduction being allowable to the taxpayer in relation to a year of income the whole or a part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, allowable to the taxpayer in relation to that year of income if the scheme had not been entered

into or carried out where:

- (i) the allowance of the deduction to the taxpayer is attributable to the making of a declaration, agreement, election, selection or choice, the giving of a notice or the exercise of an option by any person, being a declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option expressly provided for by this Act or the *Income Tax Assessment Act 1997*, except one under Subdivision 960-D of the *Income Tax Assessment Act 1997*; and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be; or
- (c) a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income the whole or part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, incurred by the taxpayer during the year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:
- (i) the incurring of the capital loss by the taxpayer is attributable to the making of a declaration, agreement, choice, election or selection, the giving of a notice or the exercise of an option (expressly provided for by this Act or the *Income Tax Assessment Act 1997*) by any person, except one under Subdivision 126-B, 170-B or 960-D of the *Income Tax Assessment Act 1997*; and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be; or
- (d) a foreign tax credit being allowable to the taxpayer the whole or a part of which would not have been, or might reasonably be expected

not to have been, allowable to the taxpayer if the scheme had not been entered into or carried out, where:

- (i) the allowance of the foreign tax credit to the taxpayer is attributable to the making of a declaration, agreement, election, selection or choice, the giving of a notice or the exercise of an option by any person, being a declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option expressly provided for by this Act; and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be.
- (2A) A reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme is to be read as not including a reference to:
- (a) the assessable income of the taxpayer of a year of income not including an amount that would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:
 - (i) the non-inclusion of the amount in the assessable income of the taxpayer is attributable to the making of a choice under Subdivision 126-B of the *Income Tax Assessment Act* 1997 or an agreement under Subdivision 170-B of that Act; and
 - (ii) the scheme consisted solely of the making of the agreement or election; or
 - (b) a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income the whole or part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, incurred by the taxpayer during the year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:

- (i) the incurring of the capital loss by the taxpayer is attributable to the making of a choice under Subdivision 126-B of the *Income Tax Assessment Act 1997* or an agreement under Subdivision 170-B of that Act; and
 - (ii) the scheme consisted solely of the making of the agreement or election.
- (3) For the purposes of subparagraph (2) (a) (i), (b) (i), (c) (i) or (d) (i) or (2A) (a) (i) or (b) (i):
- (a) the non-inclusion of an amount in the assessable income of a taxpayer; or
 - (b) the allowance of a deduction to a taxpayer; or
 - (c) the incurring of a capital loss by a taxpayer; or is taken to be attributable to the making of a declaration, election, agreement or selection, the giving of a notice or the exercise of an option where, if the declaration, election, agreement, selection, notice or option had not been made, given or exercised, as the case may be:
 - (ca) the allowance of a foreign tax credit to a taxpayer;
 - (d) the amount would have been included in that assessable income; or
 - (e) the deduction would not have been allowable; or
 - (f) the capital loss would not have been incurred; or
 - (g) the foreign tax credit would not have been allowable.
- (4) To avoid doubt, paragraph (1) (a) applies to a scheme if:
- (a) an amount of income is not included in the assessable income of the taxpayer of a year of income; and
 - (b) an amount would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income if the scheme had not been entered into or carried out; and
 - (c) instead, the taxpayer or any other taxpayer makes a discount capital gain (within the meaning of the *Income Tax Assessment Act 1997*) for that or any other year of income.
- (5) Subsection (4) does not limit the generality of any other provision of

this Part.

177CA Withholding tax avoidance

省略

177D Schemes to which Part applies

This Part applies to any scheme that has been or is entered into after 27 May 1981, and to any scheme that has been or is carried out or commenced to be carried out after that date (other than a scheme that was entered into on or before that date), whether the scheme has been or is entered into or carried out in Australia or outside Australia or partly in Australia and partly outside Australia, where:

- (a) a taxpayer (in this section referred to as the relevant taxpayer) has obtained, or would but for section 177F obtain, a tax benefit in connection with the scheme; and
- (b) having regard to:
 - (i) the manner in which the scheme was entered into or carried out;
 - (ii) the form and substance of the scheme;
 - (iii) the time at which the scheme was entered into and the length of the period during which the scheme was carried out;
 - (iv) the result in relation to the operation of this Act that, but for this Part, would be achieved by the scheme;
 - (v) any change in the financial position of the relevant taxpayer that has resulted, will result, or may reasonably be expected to result, from the scheme;
 - (vi) any change in the financial position of any person who has, or has had, any connection (whether of a business, family or other nature) with the relevant taxpayer, being a change that has resulted, will result or may reasonably be expected to result, from the scheme;
 - (vii) any other consequence for the relevant taxpayer, or for any person referred to in subparagraph (vi), of the scheme having been entered into or carried out; and
 - (viii) the nature of any connection (whether of a business, family or

other nature) between the relevant taxpayer and any person referred to in subparagraph (vi);

it would be concluded that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for the purpose of enabling the relevant taxpayer to obtain a tax benefit in connection with the scheme or of enabling the relevant taxpayer and another taxpayer or other taxpayers each to obtain a tax benefit in connection with the scheme (whether or not that person who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme is the relevant taxpayer or is the other taxpayer or one of the other taxpayers).

177E Stripping of company profits

省略

177EA Creation of franking debit or cancellation of franking credits

省略

177EB Cancellation of franking credits—consolidated groups

省略

177F Cancellation of tax benefits etc.

省略

177G Amendment of assessments

省略

177H Amendment of foreign tax credit determinations

省略