

英国税務会計史(11)

矢 内 一 好

目 次

はじめに

- 1 1990年以降の財政法等の変遷
- 2 本稿における課題
- 3 法人所得計算の改正
- 4 現行の英国における法人に関する租税管理
- 5 法人税が独立した効果
- 6 英国が分離型の理由
- 7 英国租税回避に関する判例等の変遷
- 8 GAAR の制定

はじめに

英国税務会計史については、これまでに、本誌である『商学論纂』に「英国税務会計史」として(1)から(10)まで掲載し、本学経理研究所の紀要『経理研究』に英国が初めて締結した包括的な所得税租税条約を考察した原稿（「第1次英米租税条約」）、本学企業研究所の紀要『企業研究』には、英国税制の沿革の概要と賦課課税制度等に関する租税管理の原稿1編（「英国法人課税小史」）を掲載してきた。本稿は、これらの諸原稿のまとめとして、1990年代以降の英国税制の変遷と、検討課題でありながらこれまでの研究において積み残した問題を本稿の対象として、英国税務会計史のまとめとする。

1 1990年以降の財政法等の変遷

1990年から2013年の財政法までの変遷は以下のとおりである。この期間における特徴となる立法としては、2009年及び2010年に、法人税法が所得税から分離されて制定されたことである。

(1) 1990 - 1999年

- ① Finance Act 1990 c.29
- ② Finance Act 1991 c.31
- ③ Finance Act 1992 c.20
- ④ Finance (No. 2) Act 1992 c.48
- ⑤ Taxation of Chargeable Gains Act 1992 c.12
- ⑥ Finance Act 1993 c.34
- ⑦ Finance Act 1994 c.9
- ⑧ Finance Act 1995 c.4
- ⑨ Finance Act 1996 c.8
- ⑩ Finance Act 1997 c.16
- ⑪ Finance (No. 2) Act 1997 c.58
- ⑫ Finance Act 1998 c.36
- ⑬ Finance Act 1999 c.16
- ⑭ Tax Credits Act 1999 c.10

(2) 2000 - 2009年

- ① Finance Act 2000 c.17
- ② Finance Act 2001 c.9
- ③ Finance Act 2002 c.23

- ④ Tax Credits Act 2002 c.21
- ⑤ Finance Act 2003 c.14
- ⑥ Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 c.1
- ⑦ Finance Act 2004 c.12
- ⑧ Finance Act 2005 c.7
- ⑨ Finance (No. 2) Act 2005 c.22
- ⑩ Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 c.5
- ⑪ Finance Act 2006 c.25
- ⑫ Finance Act 2007 c.11
- ⑬ Income Tax Act 2007 c.3
- ⑭ Finance Act 2008 c.9
- ⑮ Corporation Tax Act 2009 c.4
- ⑯ Finance Act 2009 c.10

(3) 2010 – 2013年

- ① Corporation Tax Act 2010 c.4
- ② Finance Act 2010 c.13
- ③ Finance (No. 2) Act 2010 c.31
- ④ Finance (No. 3) Act 2010 c.33
- ⑤ Budget Responsibility and National Audit Act 2011 c.4
- ⑥ Finance Act 2011 c.11
- ⑦ Finance Act 2012 c.14
- ⑧ Finance Act 2013 c.29

2 本稿における課題

本稿において検討対象とする課題は次に掲げるものである。

- ① 英国所得税における事業所得の算定方法は、過去3年分の所得平均金額によるとされていたが、これが改正された経緯。
- ② 1990年以降において賦課課税制度から申告納税制度に改正されたことで、法人課税に何らかの変化はあったのか。
- ③ 本論の中心課題である法人税の課税所得の計算構造（税務会計）と企業会計との関連。
- ④ 前稿において、ウエストミンスター事案貴族院判決及びラムゼイ社事案貴族院判決と同判決の影響を受けたそれ以降の判決について、租税回避に関する判例の検討を行ったが、1990年代以降の租税回避に係る判決の動向。

3 法人所得計算の改正

前記①において述べたように、英国所得税における事業所得の算定方法は、過去3年分の所得平均金額によるとされていたが、これが、法人の会計期間に生じた利益を所得とすることに改正されたのであるが、その改正された背景について、本項で検討することとする。

(1) 1918年所得税法¹⁾

1918年所得税法の第1シジュールのシジュールDのケースIに適用されるルールにおいて、3年間の平均による利得（profits and gains）の金額を計算することが規定されている。英国において財政法（finance act）として連年税法が改正されたのは1894年の財政法²⁾以降であり、この財政法以降、初めての所得税法が1918年所得税法である。当時の立法は、財政

1) Income Tax Act 1918 (8&9 Geo. 5 c.40).

2) Finance Act of 1894 (57&58 Vict. c.30 ss.33-38).

法により連年税法改正を行い、適宜間隔をあけて、一定期間の税法改正の集大成を所得税法としてまとめる方式であった。

したがって、英国においては、スケジュール D に属する事業所得について、過去 3 年間の平均所得を課税対象とするという方式が所得税導入時からこの時期まで改正されることなく継続していたということが出来る。

(2) 法人利益税³⁾

この税は、1920年財政法（以下「1920年法」という。）により創設されて、1924年財政法により廃止されている。また、税率は、500ポンドを超える法人の会計期間（12か月）の利益に対して10%を課すもので、法人に対する所得税の付加税という性格である。

1920年法第 5 款第 53 条に、この税の対象となる利益は、会計期間に生じた実際の利益であり、所得税の課税年度或いは数年の平均所得により計算されるものではないことが規定されている。また、課税所得の計算は、1918年所得税法の第 1 シェジュールのスケジュール D の一部修正である。ここにおける問題は、課税所得を構成する益金或いは損金の内容ではなく、課税対象となる所得の算定方式（法人の会計期間の利益或いは過去 3 年間の平均所得）である。

1920年法第 31 条には、所得税における所得計算において法人利益税を超過利潤税に含めることが規定されている。

法人は、所得税、超過利潤税、法人利益税が課されることになるが、所得税の課税年度は、4 月から始まる 1 年であり、法人利益税は、法人が定める会計期間における利益ということになる。また、法人利益税は、約 4

3) Finance Act 1920 (10&11 Geo. 5 c.18) Part V. この税については、英国税務会計史(5)で記述していることから、ここでは、その重複を最小限にして、所得計算方法に焦点を当てることにする。

年間という短期間で廃止されている。

結論としては、この税の課税所得計算は、所得税自体における課税所得計算の改正とはいえないのであるが、方向性としては、現年分の利益に課税するという点では、先駆的な役割を果たしたといえよう。

(3) 国防税⁴⁾

国防税 (National defence contribution) は、1937年財政法第3款第19条から第25条までに規定されたもので、法人に対して税率5%と法人以外の団体に対して税率4%を事業上の利益に対して課したものである。そして、課税所得の計算は、課税対象会計期間⁵⁾において、本法スケジュール4において規定した所得税の計算諸原則を適用している。これらの点は、前出の法人利益税と同様である。

国防税は、1947年財政法により創設された事業利益税 (profit tax) に引き継がれている。

(4) 1952年所得税法⁶⁾

英国所得税法の事業所得算定方法として定着していた前3年間の平均所得に対する課税方法は、1920年の「所得税に関する王立委員会」報告書⁷⁾により廃止されことを契機として、前年度の所得に課税する方式となっ

4) 国防税については、英国税務会計史⁽⁶⁾で記述していることから、ここでは、所得計算方法のみに焦点を当てることにする。

5) 課税対象会計期間 (chargeable accounting period) とは、1937年4月1日以後に開始となる5年間に含まれる会計期間のことである。

6) Income Tax Act 1952 c.10 (15&16 Geo. 6&1 Eliz. 2).

7) Royal Commission on the Income Tax, Vol. 4 Report, Para. 479, 1920. しかし、制定法として、どのような規定に基づくものかは、現在のところ不明である。

た⁸⁾。

既に述べたように、1918年所得税法では、前3年の平均所得が用いられていた。その後の1945年所得税法は、第57条第1項に、「基準期間 (basis period)」が定義され、3年間の平均所得の説明はない。そして、1952年所得税法第3条では、所得税のすべての査定と課税は、4月6日に開始、翌年4月5日に終了する年度で行われることとする、と規定され、3年間平均の算定方法は、所得税から消えたことになる。

4 現行の英国における法人に関する租税管理⁹⁾

(1) 概 要

英国の法人課税を含む所得税は、長い期間にわたり賦課課税制度を採用してきたが、個人所得税、法人税ともに1990年代に申告納税制度に切り替わっている。これは、英国における租税管理 (tax management) に含まれる問題であるが、課税所得の計算の側面に何らかの影響を及ぼしたのか否かは、検討対象とする必要がある。

例えば、申告納税制度の下では、納税義務者が課税所得と税額を自ら計算して納税申告書を作成提出して税額の納付を行えば、申告後に税務調査等により税額の変更がない限り、申告した年分の税額は確定することになる。

これに対して、賦課課税制度の下では、納税義務者は、申告書を課税当局に提出するが、課税当局は、提出された申告書等に基づいて所得金額及

8) Royal Commission on the taxation of profits and income, Final Report para. 785 1955.

9) 賦課課税制度から申告納税制度への改正については、HM Revenue & Customs, "A guide to corporation tax self assessment" April 1999. の第1章を参考とした。

び税額の査定を行い、これを納税義務者に通知する。納税義務者は、その通知を受け取った後に定められた期限内に納税を行うことになり、納税義務者の作成した申告書に示された所得金額等と、査定された所得金額は基本的に遮断されているのである。

また、別の租税管理の側面からすると、賦課課税制度が申告納税制度よりも課税当局の事務量という点では多いことは事実であろう。

このような事柄を踏まえて、以下では、英国がどのような背景から賦課課税制度から申告納税制度に改正したのかを検討する。

(2) 申告納税制度への変遷過程

イ 法人税の納付・申告制度 (corporation tax pay and file)

法人税の納付・申告制度（以下「納付申告制度」という。）は、1993年9月30日後に終了する会計期間に適用されたものであるが、この制度は、納税と申告書提出期限が定められていること、無申告の場合の加算税等の賦課、申告書が法人税の税額を含む等という点では、申告納税制度と類似しているが、課税当局による査定があるということから、申告納税制度とはいえないのである¹⁰⁾。

ロ 1994年財政法による改正

1994年財政法¹¹⁾第178条から第180条に個人所得税の申告納税制度が規定されている¹²⁾。この対象となる者は、個人、パートナー、信託であり、その適用は1996-1997課税年度である。

10) Ibid, para. 1.2.

11) Finance Act 1994 c.9.

12) 法人税の場合も同様であるが、財政法における改正は、1970年制定の租税管理法 (Taxes Management Act, 1970 c.9) の一部改正として規定されている。

ハ 1998年財政法による改正

1998年財政法¹³⁾のスケジュール18に法人税の申告納税制度への改正が規定されている。また、同法第42条には、スケジュールDのクラスI(事業所得)とクラスII(専門的役務提供所得)の利益計算は、法令による調整に従うことを条件として、一般に認められた会計慣行(generally accepted accounting practice: 以下「GAAP」という。)により計算することを規定している。また、申告納税制度への影響について、約4万社の公開法人、約93万6,000社の中小法人、その他約5万4,000の非法人組織がその影響を受けている¹⁴⁾。なお、1998年財政法第42条に規定されていたGAAPについて、2004年財政法¹⁵⁾第50条では、国際会計基準(international accounting standards)が含まれている。

(3) 小 括

英国における所得税における所得と課税の区分としての特徴があったスケジュール制度は、個人所得税について、1988年財政法のスケジュール6の2においてスケジュールBが廃止されたのを皮切りに、2005年までにすべて廃止されている。他方、法人税に関しては、スケジュールA, D, Fが残されているが、その役割は、所得区分間の所得と損失の通算の制限、繰越欠損金の利用制限として機能しているといわれている¹⁶⁾。

13) Finance Act 1998 c.36. schedule 18の7において、申告納税制度について規定している。

14) HM Revenue & Customs, op. cit., para. 1.4.4.

15) Finance Act 2004 c.12.

16) 経済産業省・経済産業政策局・企業行動課(委託先 KPMG税理士法人)「平成23年度 諸外国の法人課税改革に関する調査 調査報告書」平成24年3月 117頁。

5 法人税が独立した効果

1965年財政法において個人所得税と分離した法人税法は、1970年の所得税・法人税法 (Income and Corporation Taxes Act 1970)、1988年制定の所得税・法人税法 (Income and Corporation Taxes Act 1988) と変遷して、2009年に初めて法人税法 (Corporation Tax Act 2009 : 以下「2009年法」という。)として独立した規定となった。

2009年法は、全21款1330条から構成されている。この2009年法の先例となったので、1988年の所得税・法人税法及び2005年制定の所得税法¹⁷⁾である¹⁸⁾。英国の法人税法では、1999財政年度には30%であった税率が次第に引き下げられ、2015財政年度には20%の予定である。他方、税法上の減価償却費の耐用年数を延長する等、課税ベースの拡大を図っている。

法人税法が独立した法規となったことにより、その課税所得計算の基本構造に変化をもたらしていないことが確認されたことで、この新しい法人税法の影響を取り上げない。

6 英国が分離型の理由

日本の法人税の課税所得の計算 (税務会計) では、企業利益に申告調整を行って課税所得を誘導する、いわゆる企業会計と税務会計が一体となっている統合型に分類され、米国は、企業会計における会計数値を修正した数字を用いて税務 P/L を法人税申告書において作成して課税所得を計算する分離型となっている。

英国の場合は、事業所得であるシェジュール D の所得算定には、

17) Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 c.5.

18) HM Revenue & Customs, The Corporation Tax Act 2009.

GAAPによる計算に従うとしたことでは、日本の方式との類似性が窺えるが、企業会計における減価償却費を認めず、税法上の減価償却費 (capital allowance) を申告調整において減算する方式は、企業会計と税法の考え方が異なるという象徴的な事項といえる。また、英国では、法人税の課税所得計算にスケジュール制度が残置している点、近年まで賦課課税制度が適用されていたこと等を考慮すれば、日本或いは米国とは異なる分離型の税務会計といえる。

7 英国租税回避に関する判例等の変遷

(1) ラムゼイ社事案貴族院判決以後の動向

法令を厳格に解釈する立場からのウエストミンスター事案貴族院判決 (1935年) と、事前に計画された取引全体から判断して租税回避を否認する立場のラムゼイ社事案貴族院判決 (1981年)、ラムゼイ社判決による原則を支持したバーマ石油会社事案貴族院判決、ドーソン事案貴族院判決、そして、ラムゼイ原則を支持しなかったホワイト事案貴族院判決¹⁹⁾ と租税回避を巡る判決の動向も揺れ動いていた。

その後の展開については、本稿において以下検討するが、英国は2004年から適用された租税回避スキームの開示 (DOTAS) 制度の創設し、2013年財政法第5款及びスケジュール43に一般否認規定 (The General Anti-Abuse Rule: 以下「GAAR」という。) を規定して2013年7月17日より適用されることになった。

19) 3つの判決は次の①、②、③である。

- ① IRC v *Burmah Oil Co Ltd* [1982] STC 30, 54 TC 200, HL.
- ② *Furniss (Inspector of Taxes) v Dawson* [1984] STC 153, [1984] AC 474, [1984] 1 All ER.
- ③ *Craven (Inspector of Taxes) v White* [1988] 3 All ER 495, [1989] AC 398, [1988] 3 WLR 423, HL.

他方、米国は、租税回避に係る制定法として、2010年3月10日に成立した Health Care and Education Reconciliation Act of 2010 (H.R. 4872) 第1409条 (Codification of economic substance doctrine and penalties) により経済的実質原則 (Economic Substance Doctrine: 以下「ESD」という。)²⁰⁾を立法し、ESDに定める2つの要件を満たさない場合に租税回避と判断する方式を採用した。英国が、GAARを採用したことと、米国の租税回避に対する対抗立法は異なる内容となっている。以下は、ホワイト事案貴族院判決後からGAAR成立までの間における英国の租税回避に係る判例等の動向を検討する²¹⁾。

20) 米国税法におけるESDは制定法化され、内国歳入法典7701条(o)に新たな規定が置かれた。ESDは、租税回避であると認定する要件として、「経済的実質」と「事業目的」の2つが判断基準となる。これについては、拙稿「米国税法における経済的実質原則(1)」『商学論纂』第54巻第1・2合併号2012年12月 171-201頁、「米国税法における経済的実質原則(2)」『商学論纂』第54巻第3・4合併号 2012年12月 529-555頁、「米国税法における経済的実質原則(3)」『商学論纂』第54巻第5号 2013年3月 537-557頁、において検討している。

21) 検討対象とした判例は次のとおりである。なお、この判例の選定については、Sarah Gatley, “Tax avoidance: the current UK approach” (<http://www.inhouselawyerco.uk/index.php/corporate-tax/9655-tax-avoidance>) (2013年6月26日ダウンロード)。

- ① Ensign Tankers (Leasing) Ltd v Stokes (Inspector of Taxes) [1992] 1 AC 655, [1992] 2 WLR 469, HL. なお、本判決及び次の②に掲げる判決については、渡辺徹也「英国判例における租税回避否認原則」『税法学』第532号 1995年4月、10頁以降に評釈が掲載されている。
- ② Moodie v IRC [1993] 2 All ER 49, [1993] 1 WLR 266, HL.
- ③ MacNiven (HM Inspector of Taxes) v Westmoreland Investments Ltd [2001] UKHL 6.
- ④ Barclays Mercantile Business Finance Ltd v Mawson (Inspector of Taxes) [2004] UKHL 51, [2005] 1 AC 684.
- ⑤ Astall and another v Revenue and Customs Commissioners [2009] EWCA Civ 1010: [2009] All ER (D) 100 (Oct).

(2) エンサイン・タンカー社事案貴族院判決

イ 事案の概要

本事案の課税年度は1980年であり、適用条文は、1971年財政法第41条第1項に規定のある初年度減価償却の適用であり、争点はその適用の可否を巡るものである。裁判官は、Keith 卿, Brandon 卿, Templeman 卿, Goff 卿, Jauncey 卿の5名であり、最も長い判決文を書いたのは Templeman 卿である。貴族院の判決は、1992年3月12日である。上告人は、エンサイン・タンカー社(以下「E社」という。)他である。

ロ 事実関係

この事案の事実関係は、日本においても税務訴訟となったフィルムリース事案と類似したものである²²⁾。

適用条文は、1971年財政法第41条第1項に規定する初年度償却(First-year allowance)であり、商業映画フィルムの原画は、当該条文に規定する設備(plant)に該当し、初年度100%償却ができるのである²³⁾。

事実経過としては、1980年に、E社と他の英国法人4社はリミテッド・パートナーとして、ビクトリアフィルムズ製作会社をゼネラル・パートナーとするパートナーシップ(以下「PS」という。)を組織した。

映画の製作予算額は、約1,300万ドルで、PSが325万ドル(25%)を負担し、このうちE社の負担額は、237万ドルであった。制作費の残額は、融資を受けることで資金調達を図り、その契約は、借り手が債務全額の返済

⑥ Tower MCashback LLP and another v Revenue and Customs Commissioners [2011] All ER (D) 90 (May); [2011] UKSC 19.

⑦ Mayes v Revenue and Customs Commissioners [2011] All ER (D) 116 (Apr); [2011] EWCA Civ 407.

22) フィルムリース事案(パラツィーナ事件)は最高裁第三小法廷平成18年1月24日判決である。

23) 100%の償却率については、1971年財政法第42条第2項の規定である。

責任を負わないノンリコース・ローンであり、映画の収益の75%がこの返済に充てられ、残りの25%がパートナーシップの受取となると共に、映画の総原価について税法上の減価償却費を得るというものであった。E社の納税義務者は、映画の製作費1,400万ドルに対して初年度償却を適用することを請求したが、特別委員会は、パートナーシップが行った取引が金銭の融資であり、事業取引でないことからその請求を認めなかった。第一審は原告側勝訴、控訴審は国側勝訴となり、貴族院では、パートナーシップが負担した325万ドルについての初年度償却を認める判決が出された。

ハ 小括

Templeman 卿の判決は、この一連の取引が、100%初年度償却による課税上の恩典を享受するための租税回避であるという認識を示しているが、ラムゼイ原則及び同判決以後のラムゼイ原則に依拠した判決を本案に当てはめて取引全体を否認するという判断を示していない。ラムゼイ原則に批判的であったホワイト事案貴族院判決²⁴⁾のうち、同事案判決において判決の中心となった Oliver 卿が抜け、代わりに、Brandon 卿が新たに加わっただけで、本判決における他の4名の裁判官は同じである。本判決のポイントは、ノンリコース・ローンの部分について、E社等に返済の責任がないことから、この金額についてPSが事業活動を行ったか否かの判断を行ったものであり、この部分の減価償却を認めなかったのである。

(3) ムーディー事案貴族院判決

イ 事案の概要

この事案の裁判官は、Keith 卿、Templeman 卿、Goff 卿、Browne 卿、Mustill 卿の5名であり、最も長い判決文を書いたのは Templeman 卿で

24) Craven (Inspector of Taxes) v White [1988] 3 All ER 495, [1989] AC 398, [1988] 3 WLR 423, HL.

ある。貴族院の判決は、1993年2月11日である。Templeman 卿は、前述のエンサイン・タンカー社事案貴族院判決の主たる判決文を起草した者である。適用条文は、1970年の所得税・法人税法の第108条及び第109条であり、課税年度は、付加税が1973-1974年から1976-1977年まで、所得税が1973-1974年から1976-1977年までである。

この事案に先立って、同様の事案についてのラムゼイ社事案貴族院判決が出る前の1979年の貴族院判決がある²⁵⁾。この判決では、納税義務者側が勝訴している。

この事案で納税義務者の目論見は、支払った年金が所得税等の課税所得の計算上控除できることであるが、貴族院判決は、これを認めなかった。なお、このスキーム全体では、年金を受け取る慈善信託会社が基本税率以下の税額の場合、支払者の徴収した基本税額相当の税額について還付を受けることができることも事前に計画されている。

ロ 事実経過

Templeman 卿の判決文に、次の10段階の取引の経緯が説明されている。なお、1971年3月に、ムーディー氏（以下「M」という。）は3,693ポンドの手数料を支払っている。

- ① この計画のために設立された信託会社 HOVAS（以下「H社」という。）に対して、SWL銀行は、59,400ポンドを貸し付ける。
- ② H社は、Mに年金の対価として59,400ポンドを支払う。この年金は、H社に対して5年間支払われる。また、この期間が5年未満の場合、その残余の期間について所得税の基本税率控除後の金額12,000ポンドが支払われる。
- ③ Mは、SWL銀行のグループ会社であるO社に対して10枚の約束手形

25) IRC v Plummer (1979) STC 793.

(額面60,000ポンド)の対価として59,400ポンドを支払った。

- ④ O社は、SWL社グループのB社に59,400ポンドを貸し付けた。
- ⑤ B社は、H社に対して59,400ポンドを貸し付けた。
- ⑥ H社は、SWL銀行に対して59,400ポンドを返済した。
- ⑦ O社は、Mに対して手形2枚分の金額12,000ポンドを支払った。
- ⑧ Mは、H社に対して年金分の12,000ポンドを支払った。
- ⑨ H社は、B社に対して12,000ポンドを返済した。
- ⑩ B社はO社に対して12,000ポンドを支払った。

この一連の取引は、self-cancelling transactionsといわれるもので、資金が関連者間に循環もので²⁶⁾、Mは、年金を支払っていない。取引の結果、関連者の資金の保有等に変動がない。このことから、所得からの控除が認められなかったのである。

ハ 小括

ラムゼイ社事案貴族院判決が出された1981年以前の1979年の本件と同様の事案の判決と、ラムゼイ社事案貴族院判決以後の本事案の判決では、その内容に大きな変化があることは明らかである。

(4) **パークレイ社事案貴族院判決**²⁷⁾

イ 事案の概要

この事案の裁判官は、Nicholls 卿、Steyn 卿、Hoffmann 卿、Hope 卿、Walker 卿の5名である。貴族院判決は、2004年11月25日であり、国側が敗訴している。なお、適用法令は、1990年のキャピタル・アローワンス法第24条である。

26) この一連の取引の結果、59,400ポンドと12,000ポンドが反対の向きに関連者間を循環したことになる。

27) 注21) ④。

ロ 事実経過

1993年に、アイルランドの公営ガス供給会社（以下「BGE」という。：Bord Gais Eireann）は、スコットランドからアイルランドに天然ガスのパイプラインを建設した。BGEでは、パイプラインの償却費を上回る課税所得を取得するのに時間がかかることから、英国法人とセールアンドリースバック契約を締結した²⁸⁾。パイプラインを取得した当該英国法人（以下「BMBF社」という。：Barclays Mercantile Business Finance Ltd）は、BGEにリースし、BGEはその英国子会社にその設備をサブリースした。本事業の争点は、パークレイ銀行のグループ会社でファイナンスリースを事業としているBMBF社がパイプラインの取得費91,292,000ポンドに関して税法上の減価償却費を計上できるか否かであった。

当該取得費の資金は、BMBF社がパークレイ銀行から借り入れたもので、BGEが受け取った譲渡金額は、Deepstream社に預金され、その後パークレイ銀行系列のマン島所在のファイナンス会社に預金され、さらにパークレイ銀行に預金されたのである。

課税当局は、これら一連の取引が人為的であり、事業目的がないとして、BMBF社の減価償却費を否認した。

異議申立てを受けた特別委員会及び第一審の高等法院では、BMBF社の取引が商業的実態を欠いていること等の理由から、パイプラインの償却は認められなかった。

控訴院及び貴族院判決は、ラムゼイ原則の適用が難しいという判断を示しながらも、国側勝訴とした。

ハ 小括

貴族院判決はラムゼイ原則の適用を排除したが、異議申立てにおける判

28) BGEは、英国法人にパイプラインを売却して、当該英国法人から同設備を賃借することになった。

断はラムゼイ原則をベースにするものであった。本判決では、ラムゼイ原則の適用の条件であった循環取引 (circularity of payments) の実態に対して BGE とバークレイ銀行グループの取引が独立企業間の取引であったとして、このことを問題としなかったことである。

(5) 租税回避スキームの開示 (DOTAS)

英国の歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs: 以下「HMRC」という。²⁹⁾ は、2004年に租税回避スキームに対する早期の警告及びこれらのスキーム利用者の特定のために、租税回避スキームの開示 (DOTAS) 制度を創設した。その根拠法は、2004年財政法第7款 (第306条から第319条) 等である。この制度の対象税目は、所得税、法人税、キャピタルゲイン税、付加価値税であり、後日、土地譲渡印紙税 (SDLT)、国民保険料 (National Insurance contributions) にまで拡大した。この制度の執行は成果を上げて、政府は、2004年以降、毎年租税回避の対抗立法を計49回行い、120億ポンドを超える租税回避を防止した³⁰⁾。

米国は、1990年代に法人によるタックスシェルターの濫用による租税回避に直面し、1999年にその分析と立法化への要望を含む報告書³¹⁾ を公表している。そして、2004年10月成立の Job Creation Act により濫用型タックスシェルターに対する情報収集の強化が行われた。

この英米両国が同時期に同様の施策を講じたことは、JITSIC (国際タックスシェルター情報センター: Joint International Tax Shelter Information Cen-

29) 英国では、2005年4月に、関税、付加価値税等を担当する関税消費税庁と直接管轄する内国歳入庁が併合されて歳入関税庁が発足している。したがって、正確に言えば、2004年現在では、歳入関税庁発足前ということになる。

30) HMRC, "Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)" Dec. 2009, p. 6.

31) Department of the Treasury, The Problem of Corporate Tax Shelters- Discussion, Analysis and Legislative Proposals (1999).

tre) が、米国、英国、オーストラリア、カナダの課税当局により2004年にワシントンに開設されたことと無関係とは思われない。英米における立法化の年に JITSIC が開設されていることから、JITSIC において情報交換があったということにはならないが、JITSIC 自体も準備期間を要したと推測できることから、その準備期間中等に関係各国間において情報交換があったと推測することは可能であろう。

(6) メイズ事案控訴審判決

イ 事案の概要

この裁判は、第一審高等法院 (the High Court)、そして第二審控訴裁判所 (the Court of Appeal) はいずれも国側敗訴となったもので、控訴裁判所の判決は、2011年4月12日である。なお、適用条文は、1988年所得税・法人税法 (以下「1988年法」という。) 第540条、第549条であり、適用課税年度は、2003-2004年である。

ロ 事実経過

この事案の争点は、高額個人所得者が利用した SHIP 2 というスキームにおいて、事前に準備された複合的、人為的かつ租税回避目的を持つものが税務上否認されるか否かである。

このスキームは次の7つの段階から構成されている。

- ① ジャージー島の居住者である Lovell 氏が AIG より2つの債券 (生命保険証書で各5,000ポンド、計10,000ポンド) を2002年4月2日に購入した。この1つの債券には、各20の生命保険証書を含み、当初の保険料は、1保険証書について250ポンドであった。
- ② Lovell 氏は、ルクセンブルク法人の JSI に証書を2003年3月6日に256,085ポンドで売却した。
- ③ JSI は、2003年3月7日に AIG に対して追加保険料として1億5,000

万ポンドを支払った。

- ④ JSI は、2003年3月31日に保険の一部解約により③の投資額全額をAIGから回収した。JSIは、英国個人居住者でないことから、当該解約に係る課税はない。
- ⑤ JISは、証書を英国のLLPであるPESに2003年11月6日に譲渡した。
- ⑥ PESは、メイズ氏に133,104.20ポンドで2003年12月18日に譲渡した。内訳は、5つの証書を含む債券が125,949ポンド、2つの証書を含む債券が7,155ポンドである。
- ⑦ メイズ氏は、証書を2004年1月13日に解約した。メイズ氏が受け取った金額は、1,780.94ポンドで、損失額は1,876,134ポンドである。キャピタルゲイン税における損失額は、131,326ポンド（⑦の受取金額と⑥の取得価額の差額）である。

この事例の特徴は、英国非居住者であるジャージー島の居住者が、これも英国非居住者であるルクセンブルク法人（JSI）に譲渡した。次に、JSIは上記③で追加保険料を支払い、④で保険の一部解約を行った。この場合、支払保険料の20分の1の控除のみが認められることから、受取金額とこの控除額の差額の利得が出るが、JSIは、個人でもなく、英国居住者でもないことから、この利得に課税にならない。そして、この非課税となった利得と支払保険料は、⑦の解約時に所得税において控除となる金額となる。この計算による損失額が1,876,134ポンドである。

本判決の序論部分にあるように、ラムゼイ原則は、①人為的な複合取引、②これらの取引の一部がself-cancelling transactionsを理由として税務上否認されること、③これらの取引の一部が租税回避目的でのみ挿入され、商業上の目的がないこと、と記述されている。

この事案の焦点は、前記口における③と④の取引の解釈により税法の適

用が異なることである。

課税当局は、この2つの取引は一連の取引であり、self-cancelling であり、事前に計画された租税回避目的で、商業上の目的のない取引と断じてこれらを否認すると主張した。

これに対して、メイズ氏は、③は保険料の支払いで、④は保険の一部解約という主張であり、この主張が認められると、2004年1月の全部解約が1988年法第549条に規定する corresponding deficiency に該当し、メイズ氏は、損失1,876,134ポンドの控除が認められることになる。

結果として、メイズ氏の主張が認められたのである。

ハ 小括

この判決は、課税当局にとって有力な味方であったラムゼイ原則が反映されない結果となった。本事案が生じた2004年に英国では、DOTAS が制定され、租税回避に対する対抗立法の機運が高まっていたことに加えて、本判決が一般否認規定 (GAAR) の導入に強いインパクトを与えたことは明らかである。大局的には、米国と同様に、判例において確立したドクトリンともいべきラムゼイ原則について、その後の判決において支持されない傾向となったことがその原因のように思われる。

8 GAAR の制定

(1) 背景

英国では、米国のグレゴリー最高裁判決と同年に、法令を厳格に解釈する立場からのウエストミンスター事案貴族院判決 (1935年) が出され、英国における租税回避に対する判決に同貴族院判決が長期間影響を及ぼしたのである。

しかし、英国では1970年ごろから租税回避が多発する事態となり、ウエストミンスター事案貴族院判決に対する批判的な見解が出始めて、1981年

に、事前に計画された取引全体等から判断して租税回避を否認する立場のラムゼイ社事案貴族院判決（以下「ラムゼイ判決」という。）が出された。

その後、ラムゼイ判決による原則を支持したバーマ石油会社事案貴族院判決、ドーソン事案貴族院判決、そして、ラムゼイ原則を支持しなかったホワイト事案貴族院判決と租税回避を巡る判決の動向も揺れ動いていた。

21世紀入って、バークレイ・マーカンタイル・ビジネスファイナンス事案貴族院判決では、国側が勝訴したとはいえ、ラムゼイ原則が認められなかったこと等が生じた。そして、2011年4月のメイズ事案控訴審判決では、これまでの判決では否認が認められた状況にもかかわらず、国側が敗訴したのである。

(2) GAAR 導入までの沿革

GAAR 導入までの動向は次のとおりである。

- ① 2004年に DOTAS 制度を導入。
- ② 2010年12月に、政府は、Graham Aaronson QC（以下「Aaronson 委員長」という。）に対して、英国の租税制度において GAAR が有効か否か、また、有効と判断される場合、その規定の概要を依頼した³²⁾。
- ③ 2010年12月に、英国財務省は、租税回避の規制を行うことを公表した。
- ④ 2011年1月に、Aaronson 委員長は、委員会を立ち上げる。
- ⑤ 2011年11月21日、Graham Aaronson QC による報告書（以下「導入報告書」という。）が公表された³³⁾。

32) HMRC, “Study of a General Anti-Avoidance Rule” 6 December 2010.

33) この報告書は、GAAR STUDYというタイトル（副題：英国租税システムへの一般否認規定導入の可否に関する検討）で、Graham Aaronson 弁護士を委員長として、委員長を除いて6名の委員から構成され、英国の租税制度

- ⑥ 2012年予算において、2013年財政法により GAAR 導入を公表。
- ⑦ 2012年6月12日、HMRC は、GAAR に関する立法草案³⁴⁾を公表して各界からの意見を求めた。HMRC には、1万4,000を超える意見が寄せられ、同年12月11日に、その意見は集約されて公表された³⁵⁾。
- ⑧ 2012年12月11日に、HMRC は、GAAR の説明書を公開した³⁶⁾。
- ⑨ 2013年財政法第5款(第206条から第215条)及びシジュール43に GAAR を規定して2013年7月17日より適用されることになった。
- ⑩ 2013年5月に、GAAR 監視委員会(Advisory Panel)が活動を開始した。

(3) 導入報告書のポイント

同報告書における基本的なスタンスは、GAAR 導入が課税当局に対して租税回避否認の武器を与えることではなく、また、英国における企業経営に悪影響を与えるという批判も考慮することであった。その結果、広義の GAAR の導入は、英国の租税システムに適さないという判断が下され、適用対象を絞った GAAR の導入が勧告された。

その結果、GAAR による権限濫用を予防するため、次のような措置を講じることを提言した。すなわち、① 合理的な租税計画を保護、② 税の減少を図る意図がない計画を保護、③ HMRC に対して合理的な租税計画でないことを証明する挙証責任を負わすこと、④ HMRC 職員以外が多数

において GAAR 導入に関する是非を検討したものである。

34) HMRC, "A General Anti-Abuse Rule, Consultation document" 12 June 2012.

35) HMRC, "A General Anti-Abuse Rule, Summary of Responses" 12 June 2012.

36) HMRC, "HMRC'S GAAR GUIDANCE-CONSULTATION DRAFT" 11 December 2012.

を占める監視委員会を設定し、HMRC に対して対抗策等の助言をすると共に、その助言の概要を公表する、ことである。

以上のことからいえることは、同報告書では、GAAR 導入に伴って生じる可能性のある弊害をどうするのかという点について多くの配慮が払われていることをみることができる。

(4) 制定法の概要

2013年財政法（以下「2013年法」という。）第5款第206条から第215条までがGAAR に関する規定であり、その他に、同法スケジュール43に細則の規定がある。

第5款の各条文の見出しは次のとおりである。

- ① 第206条（一般否認規定の概要）
- ② 第207条（仕組み取引及び濫用の意義）
- ③ 第208条（租税削減の意義）
- ④ 第209条（租税削減に対する対抗措置）
- ⑤ 第210条（否認規定からの適用除外）
- ⑥ 第211条（訴訟或いは審査請求前の諸手続）
- ⑦ 第212条（GAAR と従前のルールに関連性）
- ⑧ 第213条（法令の改正）
- ⑨ 第214条（第5款の解釈）
- ⑩ 第215条（適用開始と経過規定）

スケジュール43では、GAAR 適用に関する監視委員会等に関する規定が置かれている。この監視委員会は、GAAR の執行に関して中立的な立場から監視をすることになっている。

(5) GAAR の特徴

GAAR 全体の特徴は、権限濫用の予防措置と監視委員会の設置により、ある種の制限的な一般否認規定であることである。

また、2013年法第206条第3項に GAAR の適用となる税目が掲げられているが、租税条約への適用を含めて、ほとんどすべての税目とその対象となっていることから、個別税法における否認規定ではなく、通則法として適用となることがわかる。

さらに、同法第207条には、仕組み取引 (tax arrangements) と濫用 (abusive) の意義が規定されているが、GAAR が適用となる仕組み取引については、2012年12月に HMRC が作成公表した資料³⁷⁾に税目ごとに例が示されている。また、濫用の判断要素については規定があるが、一般的な租税回避の要件 (例えば、通常取り得ないような手段等の利用等) が示されていると理解でき、特に、明確な要素等が規定されているわけではない。

GAAR が適用となる順序 (①から順番のフローチャート) を示すと次のようになる³⁸⁾。

- ① 税務上の恩典がある。
- ② 2013年法に規定する所定の税目に関連する恩典である。
- ③ その恩典は租税計画から生じたものである。
- ④ 仕組み取引が濫用型である。

以上の①から④の要件に合致する場合は、GAAR の適用となる。

37) HMRC, "HMRC'S GAAR GUIDANCE-CONSULTATION DRAFT PART B" 11 December 2012.

38) HMRC, "HMRC'S GAAR GUIDANCE-CONSULTATION DRAFT PART A" 11 December 2012 p. 10.

(6) 小 括

英国の導入した GAAR は、行き過ぎた租税回避を防止する一方、例えば、公平性を阻害する或いは企業活動の障害等の弊害を最小限にする工夫として、監視委員会が設置される等、単なる法改正ではないことに注目すべきであろう。この点、同様に、租税回避規定の制定法化を図った米国とは異なる管理方式を採用しているといえる³⁹⁾。

39) ドイツの一般否認規定の系譜は、1919年ライヒ租税基本法第5条 (Reichsabgabenordnung) から始まり、1934年制定の租税調整法 (Steueranpassungsgesetz) 第6条を経て、AO42条となり、2007年12月には、新AO42条制定されている (この件に背景については、谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」『税務大学校論叢40周年記念論文集』239-269頁)。米国における判例等の変遷については、20) 参照。各国の一般否認規定の概要については、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) 203-205頁参照。