

英国の一般否認規定（1）

矢 内 一 好

目 次

1. 本稿における研究対象
2. 英米両国における超過利潤税の動向
3. 英国における個別否認規定（超過利潤税等に係る租税回避防止規定の変遷）
4. 租税回避に関する理論的検討（以上 本号）
5. 1955年から2009年までの英国税制
6. IFS 報告書（2009年2月）
7. DOTAS の導入（2009年12月）
8. 欧州司法裁判所における租税判例の動向
9. アーロンソン報告書（2011年11月）
10. 英国版 GAAR（2013年財政法第5編）
11. 英国における租税回避対策の環境

1. 本稿における研究対象

本稿は、租税回避防止対策としてその動向が注目されている一般否認規定（英国は General Anti-Abuse Rule：以下「英国版 GAAR」と表記し、一般には General Anti-Avoidance Rule と表記していることから以下「GAAR」と区別する。）を今後日本も導入すべきか否かということが焦点であるが、その前に、日本が模範とすべき GAAR の一形態である英国版 GAAR について検討することを研究対象とする。

英国版 GAAR が導入されたのは2013年財政法であるが、この英国版

GAAR 導入に大きな影響を与えたのが2011年11月に公表された「アーロンソン報告書」¹⁾である。同報告書の副題にある文言は、General Anti-Avoidance Rule であるが、同報告書にある GAAR 草案では、General Anti-

1) アーロンソン報告書は、次の文書である。また、この報告書に関連する論稿等は次のとおりである。

- ・ GAAR STUDY : A study to consider whether a general anti- avoidance rule should be introduced into the UK tax system, Report by Graham Aaronson QC (11 November 2011).

(アーロンソン報告書関連論稿)

- ・ ACCA, “The UK General Anti-Abuse Rule”.
- ・ Fletsch, M.C., “Tax Avoidance- The Attitude of the Courts and the Legislature” (Current Legal Problems, 1968).
- ・ Freedman, Judith, “GAAR as a process and the process of discussing the GAAR”, British Tax Review, 2012 No. 1.
- ・ Goodall, Andrew, “Anti-abuse rule would make the tax code simpler, says Cameron” (<http://www.taxjournal.com>) (2015.1.7ダウンロード)
- ・ Lethaby, Helen, “Aaronson’s GAAR” British Tax Review, 2012 No. 1.
- ・ Pinsent Masons LLP, “Tax : General anti-avoidance rule recommended for YK tax system” (<http://www.pinsentmasons.com>) (2015.1.7ダウンロード)
- ・ Roberts, Ben, “The new UK GAAR- a journey into the unknown?” (<http://www.rpc.co.uk/>) (2015.1.7ダウンロード)
- ・ TUC, “The Deficiencies in the General Anti-Abuse Rule” (<http://www.tuc.org.uk/>) (2015.1.7ダウンロード)
- ・ Wilson, Dixon, “The UK new general anti-abuse rule (GAAR) (<http://www.dixonwilson.co.uk>) (2015.1.7ダウンロード)
- ・ 今村隆「英国における General Anti-Abuse Rule 立法の背景と意義」『税大ジャーナル』22, 2013年11月。
- ・ 岡直樹「GAAR STUDY : 包括型租税回避対抗規定が英国税制に導入されるべきか否かについての検討 アーロンソン報告書 (2011年11月11日)」『租税研究』2013年 8 月。
- ・ 矢内一好「英国における一般否認規定の導入」『国際税務』Vol. 34 2014年 2 月。

Abuse Rule に変更されている²⁾。

本稿は、この「アーロンソン報告書」の基盤となった税務上否認対象となる租税回避概念を狭く解する考え方が、アーロンソン報告書作成メンバ

-
- 2) 英国版 GAAR に関する英国政府及び英国歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs : HMRC) 等の刊行した文書は次のとおりである。
- ・ 2009. 12, HMRC, "Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)".
 - ・ 2010. 3, HMRC, "Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS) Consultation Response Document".
 - ・ 2010. 12, HMRC, "Study of a General Anti-Avoidance Rule.
 - ・ 2010. 12, Gov.UK, Government announces tax avoidance clampdown.
 - ・ 2011. 1, Details of Avoidance Study Group set out.
 - ・ 2011. 11, GAAR STUDY Report by Graham Aaronson QC (アーロンソン報告書)
 - ・ 2011. 11, Gov. UK, Independent study on general anti-avoidance rule published.
 - ・ 2012. 6, HMRC, "A General Anti-Abuse Rule, Consultation document"
 - ・ 2012. 6, HMRC, "A General Anti-Abuse Rule, Summary of Responses"
 - ・ 2012. 10 HMRC, "Guidance Disclosure of Tax Avoidance Schemes"
 - ・ 2012. 11, Gov. UK, Interim committee to take forward anti tax avoidance.
 - ・ 2012. 12, HMRC, "A General Anti-Abuse Rule Summary of Responses"
 - ・ 2012. 12, HMRC, "HMRC'S GAAR GUIDANCE-CONSULTATION DRAFT PART A"
 - ・ 2012. 12, HMRC, "HMRC'S GAAR GUIDANCE-CONSULTATION DRAFT PART B"
 - ・ 2012.12, HMRC, "HMRC'S GAAR GUIDANCE-CONSULTATION DRAFT PART C"
 - ・ 2013. 3, Seely Antony, "Tax avoidance : a General Anti- Avoidance Rule (GAAR) — background history"
 - ・ 2013. 4, HMRC, "HMRC'S GAAR GUIDANCE PART A,B,C"
 - ・ 2013. 4, HMRC, "HMRC'S GAAR GUIDANCE PART D"
 - ・ 2013. 4, HMRC, "HMRC'S GAAR GUIDANCE PART E"
 - ・ 2013. 4. 15, HMRC 長官は Patrick Mears 氏を委員会の長に任命した。
 - ・ 2013. 5, HMRC, General Anti-Abuse Rule (GAAR) Advisory Panel : terms of reference.

一の創意ではなく、英国独自の伝統的な思考であるとするれば、同報告書のみ分析ではなく、英国における租税回避 (tax-avoidance) の系譜について時代を遡って検討し、英国版 GAAR の基本コンセプトがどのようにして形成されたのか考えるために、英国租税における租税回避概念の生成と展開からこの検討を開始することとした。

2. 英米両国における超過利潤税の動向

税負担の増加が租税回避を生み出す動機として大きく影響している。所得税・法人税等の沿革において税負担が急増するのは戦時財政であり、これは、英国に限らず、同様の状況にあった米国も同じ状況である。

所得税は、英国におけるナポレオン戦争の戦費調達を目的に創設された税制であるが、1914年に第1次世界大戦が始まり1918年に終戦となるが、その前後を含めて、参戦した英米両国にとって、戦時財政としての増税の時期となる。その際、名称は異なるが、戦時下における超過利潤に対する税（以下「超過利潤税」という。）という付加税が課されたのである。この税が、米国及び英国両国において租税回避等に対してどのような影響を与えたかを以下で検討する。

(1) 米国における超過利潤税の動向とその影響

イ 米国における超過利潤税の動向

米国では、第1次世界大戦に関連した増税は5回行われている。第1次世界大戦は、1914年8月に始まっていたが、米国は、遅れて1917年4月6

-
- ・ 2013. 7. 13 Finance Act 2013 Part 5, 施行。
 - ・ 2013. 7. 19 Gov. UK, Reducing tax evasion and avoidance.
 - ・ 2013. 10, Seely Anthony, "Tax avoidance : a General Anti- Avoidance Rule"
 - ・ 2014. 12, Seely Anthony, "Tax avoidance : a General Anti- Avoidance Rule"

日にドイツへの宣戦布告をして参戦している。そして、1918年11月11日にドイツが連合軍との休戦協定に署名して停戦となっている。この第1次世界大戦の期間が最初の超過利潤税等の適用時期である。さらに、米国では、その後、第2次世界大戦と朝鮮戦争に関連して、1940年から1954年までの間、超過利潤税が再度導入されている。

まず、1914年から1919年までの間に行われた第1次から第5次までの増税は次のとおりである³⁾。なお、下記の①～⑤は、制定した年分を付した歳入法等が正式名称であるが、便宜上に付したものである。

- ① 第1次増税法 (1914年10月23日施行, 1916年9月8日の法律により廃止)
- ② 第2次増税法 (1916年9月8日成立, 1916年9月9日施行)
- ③ 第3次増税法 (1917年3月3日成立)
- ④ 第4次増税法 (1917年10月3日成立: 戦時歳入法 (War Revenue Act))
- ⑤ 第5次増税法 (1919年2月24日成立)

ロ 第2次増税法

第2次増税法では、軍需品製造業者税 (Munitions Manufactures' Tax) と法人特別免許税 (Special Excise Tax) として法人資本税 (Capital Stock Tax) が創設されている。

軍需品製造業者税は、第2次増税法により創設され、第4次増税法により1918年1月1日以降廃止されている。

この税は、パートナーシップ、法人及び団体 (associations) を含む所定の軍需品を製造する者が、所得税に加えて納税義務を負うもので、この税は間接税 (excise tax) であり、米国国内で製造した軍需品の販売等から該当する年度中に実際に受領 (actually received) 又は発生 (accrued) したすべての純利益 (entire net profits) が課税対象となる。課税標準算定は、売

3) 拙著『米国税務会計史』(中央大学出版部 2011年) 第I部第5章。

上金額から同法第302条に規定する控除項目等を差し引いた純利益 (net profits) である。控除項目として規定されているものは、① 製造原価、② 一般管理費、③ 支払利子等、④ 租税、⑤ 事業上又は災害等による損失、⑥ 減価償却費、である。

課税年度は暦年で、初年度が1916年1月1日から1916年12月31日までであり、税率は、1916暦年が12.5%、1917暦年が第4次増税法により10%である。

法人資本税は、資本金99,000ドル超の会社の資本金等に1,000ドル当たり50セントを課し、施行は1917年1月1日である。この制度は、その後継続して、1926会計年度前半まで課税が続き、その後に廃止されている。この税の課税標準となる資本金等は、資本金、剰余金及び利益積立金を含むものである。

ハ 第3次増税法

第3次増税法では、超過利潤税 (excess profits tax) が創設されている。この超過利潤税は、1917年10月に成立した第4次増税法により創設された戦時超過利得税 (war excess profits tax) により廃止され、同税に改組されている⁴⁾。

この税は、パートナーシップ等を含む内国法人等と外国法人が納税義務者であり、個人は除かれている。内国法人等の課税標準は、純所得 (net income) が5,000ドル及び投下資本の8%を超過する額に対して8%の税率で課税となる。

ニ 第4次増税法

第4次増税法は、所得税関係では、戦時所得税が、基本税率2%に戦時付加税2%を加算となり、戦時所得税付加税が税率1%~50%で課税とな

4) 超過利潤税は、1917年歳入法 (39 Stat. 1000) の第200条から第207条に規定がある。

った。また、法人税は、基本税率2%に戦時法人付加税4%を加算して6%となり、留保金課税として、個人付加税回避のため法人の留保金額で事業年度6か月以内に配当しない利益に対して10%の課税となった。また、戦時超過利得税は、超過利潤税の改組の結果、法人及び個人を問わず累進税率(20%~60%)を適用することになった。

以上の動向と適用関係を表にすると以下のとおりである。

表 特別税等の適用期間

税 目	1916	1917	1918	1919
①軍需品製造税	○	○	—	—
②法人資本税	—	○	○	○
③超過利潤税	—	④により改組され適用されず	—	—
④戦時超過利潤税(③の改組)1921年に廃止	—	○(法人・個人を問わず適用)	○	○
⑤戦時利得税	—	—	○	—

(注) 年分は暦年で、○は適用年分を示す。

ホ 1940年から1954年までの間の超過利潤税の動向⁵⁾

第2次世界大戦と朝鮮戦争における財政需要から、この期間に適用された超過利潤税は次の2つである。

- ① 1940年10月8日に成立した第2次1940年歳入法(Second Revenue Act of 1940)は、1940年1月1日から適用され1945年末で廃止されている。税率は、25%、30%、35%、40%、45%、50%の6段階である。
- ② 1951年1月3日に成立した超過利潤税法(Excess Profits Tax Act of

5) 拙著 前掲書 第I部第8章。

1950) は、1950年7月1日から1953年6月末まで適用された。税率は調整超過利潤純所得 (adjusted excess profits net income) の30%又は調整超過利潤純所得の62%の超過相当額のいずれか小さな金額である。

1940年超過利潤税では、内国法人 (1940年1月以降新設の法人等を除く) は戦時利得税の方式 (同法第713条) 又は超過利潤税の方式 (同法第714条) のいずれかを選択することにより超過利潤控除額 (excess profits credit) を計算する。

戦時利得税の方式は、1936年から1939年の間の平均所得の95%相当額とその後の増加純資本額の8%の加算又は減少純資本額の6%減算をして超過利潤控除額を算定する。また、超過利潤税の方式は、投下資本 (invested capital) の8%を超過利潤控除額とする。

次に、超過利潤純所得 (excess profits net income) は、一般所得税の課税対象となる純所得から所得税等の控除と投下資本に基づく超過利潤控除額を調整した金額を調整することになる。そして、超過利潤税の課税標準となる調整超過利潤純所得は、上記の超過利潤純所得から5,000ドル、超過利潤控除額及び超過利潤控除額の未使用額の合計を控除した金額である。

その後、朝鮮戦争の戦費調達を目的で1950年超過利潤税法が1951年1月3日に成立するが、超過利潤税の課税方式は基本的に1940年超過利潤税を踏襲したものである。

へ 減価償却の普及

南北戦争期の所得税 (1862年から1872年まで施行) を除き、現行の米国所得税に繋がる最初の所得税法といえる1913年制定の所得税法 (以下「1913年法」という。) では、「財産の使用、磨耗による合理的な減価償却費、鉱山及び天然資源の場合の減耗引当金で計算対象の年度の生産量の総価値の5%以下であるもの等」という規定が控除の項にある (同法第2条)。

その後、1910年代の減価償却の状況は、減価償却が資産取替えのための

準備金 (reserves) であるというものである⁶⁾。また、減価償却の普及に対して税法が果たした役割について、1913年法に減価償却に関する規定が置かれたことは前述のとおりである。しかし当時の法人税率は、1913年法の税率が1%、その後の1916年法の税率が2%であることから、減価償却実務の普及は遅く、1917年以降の戦時税制下では戦時超過利潤税等が重課され、一挙に法人の税負担が増加したことにより、一般に普及したことは事実である⁷⁾。

ト 連結納税申告の創設

1917年10月3日に成立した戦時歳入法により課される戦時超過利潤税に係る財務省規則第41号が1918年に公表され、その第77条(連結適状法人 (affiliated corporations) に対する関連各社に関する情報提供義務)及び第78条(連結適状法人が連結納税申告を要請される場合)に連結納税に関する規定が置かれている⁸⁾。したがって、連結納税申告に係る規定が最初に置かれたのは、所得税ではなく超過利得税である。

第41号の規定は、1917年歳入法本法に置かれた連結納税制度に関する規定ではなく、財務省規則に定められたのである。連結納税申告書の提出に

6) Previts, Gary John and Merino, Barbara Dubis, A History of Accounting in America, John Wiley and Sons, Inc. 1979, p. 173, 大野功一・岡村勝義・新谷典彦・中瀬忠和訳『プレビッツ=メリノ アメリカ会計史』同文館 昭和58年 184頁。

7) 1915年及び1916年に実施された連邦公正取引委員会の調査では、年間10万ドル以上の営業高を持つ約6万の会社のうち半数はまだ減価償却を行っていなかったが、戦時税制による増税により大戦終了までは減価償却会計が一般産業分野に完全に浸透したということである(青柳文司『会計士会计学 改訂増補版』同文館 1969年 112-113頁)。

8) 財務省規則に連結納税制度に関して規定した背景は、内国歳入局の租税に関する助言委員会 (the Advisory Tax Board) によると説明されている (Staub, Walter A., "Consolidated Returns" in Haig, Robert M. ed., The Federal Income Tax, Columbia University Press 1921 p. 189.)。

関しては、第41号第78条の規定にあるように、内国歳入局長官の判断が大きな要素となり、実質的に強制適用という内容である。すなわち、連結適状法人の純所得等の算定が必要であるという判断が内国歳入局長官にある場合、連結納税申告書の提出が強制となるのである。

第41号第77条の規定において、関連法人間における移転価格の操作を通じて所得が移転する場合、連結納税申告を課していることが注目されることである。内国法人間において欠損のある関連法人に対して利益を移す操作（「ミルキング」といわれる手法である。）を行うことを連結納税申告により防止しているのである。

以上のように、超過利潤税等による増税は、納税義務者に対して課税所得を引き下げるための減価償却計算の導入を促進し、連結納税制度では、超過利潤税の課税を逃れるために分社化を図り、さらに、内国法人間では、連結納税が強制されることになると、外国子会社に利益を移転して租税回避を図ることになり、その対策として移転価格税制が創設されたのである。

(2) 英国における超過利潤税の動向

イ 1915年歳入法による超過利潤税（Excess Profits Duty）

英国において超過利潤税が創設されたのは、1915年第2次財政法⁹⁾で、同法第38条から第45条にその規定がある。また、同法における所得税に係る規定（同法第35条）に、超過利潤税に関連する利益及び利得の計算の規定がある。この第35条の規定（Computation of profits and gain in relation to excess profits duty）は、超過利潤税が所得税の利益計算において、納付し

9) 超過利潤税等の規定の変遷は次のとおりである。

- ・ Finance Act 1915 c.62 (5 & 6 Geo. 5) PART III.
- ・ Finance Act 1920 c.18 (10 & 11 Geo. 5) PART IV.

た場合は控除、還付を受けた場合は利益となることを定めている。

超過利潤税は、1914年8月4日以降に終了する事業年度における利益を課税標準とする。ちなみに、英国が第1次世界大戦に参戦したのは、1914年8月4日であることから、超過利潤税が、第1次世界大戦の戦費調達財源であることは明らかである。また、前述の米国の場合は、納税義務者が法人に限定されていたが、英国の場合は、英国に居住するすべての者が納税義務者となる。

税率は、1914年8月4日以前に開始した事業年度の場合が50%の税率となる。そして、それ以降の事業年度の利益については、60%の税率となる。1914年8月4日を跨ぐ事業年度の場合は、50%と60%適用分をそれぞれの適用期間に按分することになる。そして、1916年12月31日後に生じる超過利潤については80%の税率が課される。

超過利潤税の及ぼす効果として、戦時下の税制は、軍事費の需要が増加し、税負担が重くなることは各国共通の現象といえる。英国においても、利益計算における減価償却費について、公平で平均的な費用計上が行われ、架空及び人為的な取引及び過大役員給与による利益操作は税法上認められていない。

ロ 1939年法による超過利潤税 (Excess Profits Tax)

1915年第2次財政法 (Finance (No. 2) Act 1915) 第38条に超過利潤税の規定があり、すべての事業所得を対象として戦前の標準利益 (pre-war standard of profits) の超過額から控除利潤額 (£200) を差し引いた額に税額を乗じて計算するものであった。なお、この税は、1921年財政法第35条により廃止となっている。そして、1920年財政法第44条の規定では、その税率は60%である。

この税は、1939年第2次財政法 (Finance (No. 2) Act 1939 c.109 (2 & 3 Geo. 6)) 第12条において再度導入され、1940年財政法第26条により、1940年4

月1日以後に開始となる会計期間から、従前の超過額の60%に課税していたことに代えて、100%が課税されることになった。

標準控除額 (standard profits) は、1944年財政法第5款第32条第1項の規定により、1944年3月後に開始となる課税年度から1,000ポンドに改正されている。

1945年第2次財政法第3款第29条では、1940年の改正が1946年1月1日後に開始となる課税年度から適用されないことになった。

1946年財政法第36条により、1946年末後に開始となる課税年度から超過利潤税の適用は廃止となった。

3. 英国における個別否認規定 (超過利潤税等に係る租税回避防止規定の変遷)

(1) 租税回避概念の生成と今後の検討対象

英国における超過利潤税については、前述のとおりであるが、1910年に累進付加税¹⁰⁾が導入され、所得税における累進化が進むのである。

税率の累進化への立法の過程は、1906年5月4日に17名の委員から構成された委員会 (議長が Sir Charles W. Dilke であったことから、通称としてディルク委員会といわれている。)¹¹⁾が発足し、1906年11月29日に報告書を提出して

10) ディルク委員会の前は、リッチー委員会が1904年に設置され1905年6月に報告書を作成している。

11) 累進付加税は、1910年財政法により課されることになったが、1909・1910財政年度から1913・1914財政年度の間、5,000ポンドを超えるすべての所得に課されることになった。英国はこの後に、いわゆる戦時財政として増税期に入ることになる。さらに、超過利潤税 (excess profits duty) が1915年財政法、1916年財政法及び1917年財政法により規定されて導入されている。1914年財政法第3条の規定により、1914-1915課税年度における累進付加税の税率は最高6.6%である。この税は、1909-1910課税年度に5,000ポンド超の所得に1ポンド当たり6ペンス (税率2.5%) の単一税率を課することで導

いる。この報告書では、第1案として申告納税方式、第2案として累進付加税の導入、第3案として累退税率が検討されたが、既存の源泉徴収制度を維持しつつ歳入の減少を生じさせない方法として第2案が高額所得に対する付加税として実践的であるとしたのである¹²⁾。

また、同委員会において、勤労所得とその他の所得の区分が検討されている。勤労所得について、個人企業からの所得を勤労所得としたのは、同委員会において、株式会社からの所得は投資所得として勤労所得以外に分類したためである¹³⁾。

この委員会におけるヒューイト卿 (Sir Thomas Hewitt) の発言として、脱税 (evasion) と区別した合法的な租税回避 (legal avoidance) という用語が初めて使用されている¹⁴⁾。これについて、福家俊朗氏によれば、イギリスでは、租税回避は脱税 (tax evasion) と厳密に区分して認識され、個別否認規定 (anti-avoidance provision) が創設されない限り合法 (legal) なものとして扱われている、とされている¹⁵⁾。

入されたもので、その税率は、1910年から1913-1914課税年度まで改正されていないが、上記の1914年財政法により改正され、免税点を当初の5,000ポンドから2,500ポンドに引き下げると共に、税率の累進化が図られたのである。すなわち、8,000ポンド超～9,000ポンド以下が約14% (1ポンド当たり2シリング10ペンス)、9,000ポンド超～10,000ポンド以下が約15.8% (1ポンド当たり3シリング2ペンス)、10,000ポンド超が17.5%である。

12) Seligman, Edwin R.A., *The Income Tax-History, Theory and Practice of Income Taxation* (1914), Reprinted by Kelly (1970), pp. 197-198. 土生芳人『イギリス資本主義の発展と租税：自由主義段階から帝国主義段階へ』東京大学出版会 1971年 298-299頁。

13) Seligman, *ibid.* p. 200, 土生 同上 300頁。

14) Sabine, B. E. V., *A History of Income Tax*, George Allen & Unwin Ltd. 1966, p. 181 note38. 福家俊朗「イギリス租税法研究序説—租税制定法主義と租税回避をめぐる法的問題の観察 (一)」『東京都立大学 法学会雑誌』第16巻第1号 1975年8月 212頁。

以上のことから整理すると、英国では、租税回避 (tax avoidance) は、脱税と区別され、さらに、租税回避は、合法的な租税回避と個別否認規定により否認される租税回避に区分される。日本では、脱税、租税回避と節税の3つの概念を一般には使用しているが、英国の区分では、脱税と租税回避の2つの概念が使用され、租税回避概念が2つに区分されていることになる。

そして、後年の GAAR の議論を踏まえると、租税回避概念が以下のよう
に3分割されることになる。

- ① 合法的租税回避 (以下「第1類型」という。)
- ② 個別的否認規定がある場合のみ否認される租税回避 (以下「第2類型」という。)
- ③ 一般的否認規定により否認される租税回避 (以下「第3類型」という。)

日本における租税回避についての定義としては、金子宏名誉教授の『租税法』¹⁶⁾に記述されている次の規定が最も引用される頻度が高い。

「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」。

この上記の定義は、上記第1類型を「節税」として区分したことにより、税務上否認される租税回避の概念が日本では租税回避の定義とされているものと思われる。

英国の場合は、脱税と区分されるのが租税回避であり、「節税」という

15) 福家 同上 190-191頁。

16) 金子宏『租税法第18版』(弘文堂) 121-122頁。

概念はなく、違法でない税負担の軽減は租税回避に分類される。したがって、英国流に租税回避を区分すると以下ようになる。

- ① 納税義務者が租税負担の軽減を図った。
- ② ①が違法であれば脱税となる。違法でなければ租税回避である。
- ③ 租税回避について、個別的否認規定により否認される租税回避以外は、合法的租税回避ということになる。

しかし、上記③のように、明解に区分できないところに問題が残り、GAARの存在が議論されるのである。

以下は、主として、第2類型である租税回避に係る規定の変遷である。

(2) 個別否認規定の変遷

イ 超過利潤税に係る租税回避規定 (1915年)

1915年第2次財政法第44条第3項の規定及び同法第4シジュールPART Iは、前者が超過利潤税の課税を回避するために仮装取引 (fictitious transactions) を行った場合の罰金の規定であり、後者は、超過利潤税の所得計算における過大役員報酬に係る否認に関する規定である。前者の規定では、fictitious or artificial transaction 又は operation という文言が規定されている。

ロ 1920年王室委員会報告¹⁷⁾

17) この委員会報告は次の4分冊から成っている。

- ① Royal Commission on the Income Tax, Vol. 1 1919-1920, Minutes of Evidence, 1st to 3rd Instalments
- ② Royal Commission on the Income Tax, Vol. 2 1919-1920, Minutes of Evidence, 4st to 5rd Instalments
- ③ Royal Commission on the Income Tax, Vol. 3 1919-1920, Minutes of Evidence, 6st to 7rd Instalments
- ④ Royal Commission on the Income Tax, Vol. 4 1919-1920, Reports and Index to Minutes of Evidence

この報告書の前文（パラグラフ8～9）では、王立委員会報告以前の所得税に関する検討が記述されている。すなわち、この王立委員会報告における活動が、公式な所得税改革の検討としては、1904年以来であること、1904年で作業を行った分科会（Departmental Committee）が要請された検討課題は次の6つであった。

- ① 仮装隠蔽及び脱税の防止
- ② 著作権、特許権及び有期年金に係る所得の取扱い
- ③ 資本勘定からの控除となる資産の減価償却費
- ④ 査定年度前3年間に於いて実際に実現した利益の平均に係るシェジュールDの利益計算システム
- ⑤ 所得税を多く納付した納税義務者による還付のルール及び規則
- ⑥ 協同組合が現行法において所得税の課税を免れているかどうか

当該分科会は、1905年に詳細な報告書を発行している。この分科会の活動は、1906年の英国下院の特別委員会（前出のディルク委員会）に引き継がれ、所得税の累進制と恒久所得と臨時所得との間の課税上の差別化の実行可能性が検討された。

そして、第1次世界大戦（1914-1918年）の期間に所得税に係る検討を行う作業が中断してこの王立委員会報告に繋がったのである。なお、報告書の記述（パラグラフ16）によれば、王立委員会報告では1918年所得税法を現行法という位置付けで検討を行っている。

ハ 利益を留保する閉鎖会社に対する累進付加税の課税（1922年）

1922年財政法第21条は、株主が50人以下の閉鎖会社が株主に対する利益分配に係る累進付加税の源泉徴収を回避する（avoidance）ために利益を留保することを防止するために留保利益を分配したものとみなす規定である。

ニ 配当付き株式の売却による累進付加税の租税回避防止規定（1927年）

1927年財政法第33条がその規定である。

ホ 外国居住者への所得移転取引による租税回避防止規定 (1936年)

1936年財政法第2款の規定する所得税法第18条に、外国居住者への所得移転取引による租税回避防止規定がある。

この主体となる者は、英国における個人の通常居住者 (ordinarily resident) であり、この者が資産を海外に移転する取引を行うことで所得税の租税回避を行うので、この規定はそれを防止するためのものである。

通常居住者の場合、英国における課税は、英国の国内源泉所得と国外源泉所得のうち英国に送金された金額である。したがって、国外に移転した資産を同地で譲渡してその所得を英国に送金しなければ、英国における課税は起こらないことになる。1936年法第18条は、所定の場合に、当該通常居住者が英国国外に居住する者の所得を享受する権限 (power) を有するものとみなすことを規定している (1936年法第18条第3項)。

この規定は、その所得が国外で生じたものであり、かつ、英国に送金されないものであっても、通常居住者の所得として取り込むことを定めたものである。

ヘ 証券に関する所定の取引による租税回避の防止規定 (1937年)

1937年財政法第2款12条に、「証券に関する所定の取引による租税回避の防止」という見出しの規定がある。証券取引では、同等の証券を売ってから買い戻すことを wash sale といい、米国内国歳入法典第1091条 (a) では、30日以内買い戻し等の場合、証券の譲渡損の控除はできないことが規定されている。英国のこの規定は、これと類似する取引において発生する利子所得の帰属問題を規定している。

(3) 超過利潤税回避防止規定

イ 超過利潤税の変遷

第1次世界大戦の戦時増税としての超過利潤税は、1915年第2次財政法 (Finance (No. 2) Act 1915) で創設され、1921年財政法第35条により廃止となっている。そして、1939年第2次財政法 (Finance (No. 2) Act 1939 c.109 (2 & 3 Geo. 6)) 第12条において再度導入され、1946年財政法第36条により、1946年末後に開始となる課税年度から超過利潤税の適用は廃止となったことは本稿2(2)において述べたとおりである。

超過利潤税の課税所得の計算は、事業年度の利益から戦前の利益水準額を控除した金額が超過利潤額であり、それから所定の控除利潤額を控除した差引額に税率を乗じて計算するものである。

ロ 超過利潤税に係る租税回避規定

超過利潤税に係る租税回避防止規定と見出しは、次のとおりである。

- ① 1939年第2次財政法第17条 (関連者間に係る規定)
- ② 1941年財政法第35条 (超過利潤税の債務を回避することを意図した取引)
- ③ 1943年財政法第24条 (低価による会社株式の処分)
- ④ 1944年財政法第33条 (租税回避)
- ⑤ 1947年財政法第64条 (1943年財政法第24条に係る租税債務に適用となる規定)

ハ 超過利潤税に係る判例と適用条文

超過利潤税に係る判例 (1944年から1947年まで) と適用条文は次のとおりである。

- ・ Pinner & Willis Ltd v. Inland Revenue Commissioners, [1944] 2 All ER 320 (1941年財政法第35条).
- ・ Frodingham Ironstone Mines Ltd v. Inland Revenue Commissioners, [1946] 1 All ER 168 (1941年財政法第35条).

- ・ Ross & Coulter v. Inland Revenue 1946 SC 134 (1943年財政法第24条).
- ・ Crown Bedding Co Ltd v. Inland Revenue Commissioners, [1946] 1 All ER 452 (1941年財政法第35条, 1944年財政法第33条).
- ・ Marshall Casting Ltd and Cindal Aluminium Ltd v Inland Revenue Commissioners, [1946] 2 All ER 16 (1941年財政法第35条, 1944年財政法第33条).
- ・ W.H. Holt & Sons (Chorlton-Cum-Hardy), Ltd and Stanley's Holt and others v Inland Revenue Commissioners, 40R & IT 67 (1946) (1943年財政法第24条).
- ・ British Pacific Trust, Ltd v. I.R. 40 R&IT 177 (1947) (1941年財政法第35条(1)(2), 1944年財政法第33条(2)(3)).
- ・ Dixson & Gaunt Ltd and Another v. Inland Revenue Commissioners, [1947] 1 All ER 723 (1941年財政法第35条(1), 1944年財政法第33条(2)).
- ・ I.R. v. David Allen & Sons (Billposting), Ltd. and Others, 41 R & IT 17 (1947) (1944年財政法第33条により改正された1941年財政法第35条).
- ・ Harridges (Wholesale), Ltd v. I. R., 41 R & IT 44 (1947) (1941年財政法第35条, 1944年財政法第33条).

以上10件の判決は適用条文別 (適用条文が複数あることから延件数) にすると次のとおりである。

- ① 1941年財政法第35条は, 8件。
- ② 1943年財政法第24条は, 2件。
- ③ 1944年財政法第33条は, 5件。

そして, 1948年から1950年にかけての超過利潤税に係る判決19件の適用条文別 (延件数) は次のとおりである。

- ① 1941年財政法第35条は, 5件。
- ② 1943年財政法第24条は, 12件。

- ③ 1944年財政法第33条は、6件。
- ④ 1939年第2次財政法等その他は、4件。

ニ 1941年財政法第35条

第35条第1項の規定は、取引或いは複数の取引のもたらす効果の主たる目的が超過利潤税の租税債務の回避或いは減少である場合、課税当局は、当該取引の通常もたらす効果に引き直しの修正ができるというものである。

ホ 1944年財政法第33条

この規定は、1941年財政法第35条の一部を改正したものである。1941年財政法第35条第1項に規定されていた「取引或いは複数の取引のもたらす効果の主たる目的」が削除され、「取引或いは複数の取引のもたらす効果の主たる目的或いは主たる目的の1つ」と改正され、同条第3項にある同様の規定も「主たる目的或いは主たる目的の1つ」と改正されている。この改正については、前出の事案 (Crown Bedding Co Ltd v. Inland Revenue Commissioners) の判決において、この改正が具体的な内容であると述べている。

ヘ 小括

1944年財政法第33条第3項の規定では、株式の譲渡或いは取得取引から期待される主たる便益が租税債務の回避或いは軽減である場合、上記の主たる目的或いは主たる目的の1つとみなされるとされている。

この超過利潤税に係る租税回避規定、特に1941年財政法第35条以降、取引のもたらす効果という文言になり、それは、主観的な目的論ではなく、客観的な租税債務の軽減という便益によって判断するというものである。

前出の事案 (例えば、British Pacific Trust, Ltd v. I.R) においても、課税当局は、戦争により利益の減少した法人が超過利潤のある法人の株式を取得した取引を否認している。

(4) 事業利益税 (profits tax) の租税回避防止規定

この規定は、1951年財政法第32条 (Transactions designed to avoid liability to the profits tax) であるが、その文言は、1944年財政法第33条第1項の「取引或いは複数の取引のもたらす効果の主たる目的或いは主たる目的の1つ」という規定が踏襲されている。

(5) 1951年財政法第36条及び第37条

第36条の見出しは、「所得税及び事業利益税の回避を導く所定の取引の制限」というもので、本条の条文は全11項である。

第1項では、所得税及び事業利益税の債務を直接、間接に回避することとなる取引となる種類のすべての取引で、大蔵大臣の同意がない限り、英国居住法人が居住者でなくなる場合、英国居住法人の事業又は事業の一部が当該法人から非居住者に移転する場合等に該当すると違法 (unlawful) と規定している。そして本条第6項に罰則規定がある。

第37条は、移転価格税制に係る規定である。英国は、1945年に米国と租税条約を締結し、同年4月1日から適用となっている。この英米租税条約第4条に特殊関連企業条項 (移転価格課税に係る規定) があり、第37条はその影響があるものと思われる。

4. 租税回避に関する理論的検討

(1) 1955年公表の2つの論稿

1955年に租税回避に係る2つの論稿が公表されている。

- ① Wheatcroft, G.S.A., "The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax Avoidance", *The Modern Law Review*, Vol. 18, No. 3, May 1955.
- ② Royal Commission on the Taxation of Profits and Income Final Report, June 1955 (以下、「最終報告書」という。).

これまでの検討において、超過利潤税に係る租税回避に関連して、これまでの租税回避沿革をまとめると、次のようになる。

1906年のディルク委員会におけるヒューイト卿の発言として、脱税 (evasion) と区別した合法的な租税回避 (legal avoidance) があった。

1915年第2次財政法第44条第3項の規定に、fictitious or artificial transaction 又は operation という文言が規定された。

その後、租税回避に係る個別否認規定が規定されるが、司法上では、1935年に判決が出された制定法の厳格解釈の立場をとるウエストミンスター公事案貴族院判決 (Duke of Westminster v. Commissioners of Inland Revenue, H.L. [1935] 19 TC 490.) が大きな影響を及ぼしたのである。

超過利潤税の租税回避対策立法として、1941年財政法第35条及び1944年財政法第33条が租税回避の概念について、目的論的アプローチを規定し、1951年財政法第36条では、違法となる租税回避と罰則が規定されたのである。

(2) フィートクロフト教授論文の概要

フィートクロフト教授 (以下「教授」という。)¹⁸⁾の論文では、最初に、租税回避 (tax avoidance) と脱税 (tax evasion) の2分類が採用され、その区分は、後者が仮装・隠ぺいを行っているか否かで区分している。

そして、租税回避となる取引として、以下の4要件が掲げられている¹⁹⁾。

- ① 取引が租税を回避していること。

18) 教授は、ロンドンスクール・オブ・エコノミックスの教授で、租税法に関する多くの著書がある。

19) Wheatcroft, G.S.A., "The Attitude of the Legislature and the Courts to Tax Avoidance", *The Modern Law Review*, Vol. 18, No. 3, May 1955, p. 209.

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

また、租税回避自体は、古く15、16世紀頃からみられるものであるが、教授は、本格化するのには、第1次世界大戦後の高率課税の時代であると述べている²⁰⁾。そして、教授は、租税回避に対する対応策の形態を次の5つに分類している²¹⁾。

第1は、特定の取引等に対応するための個別対応方式 (patching method) である。

第2は、課税・非課税方式 (hit-or-miss method) である。立法が、課税と非課税の間に一定の境界線を規定する方式である。

第3は、事前の政府承認方式 (prior departmental consent) である。例は、スターリング・ポンド地域以外への財産の移転について、租税回避の要素があるときは、政府の承認を行わないというものである。

第4は、税法を広範囲に適用する方式 (method of making the law so wide) であるが、その適用は、課税当局の健全な判断に依存するものである。

第5は、遡及立法 (retrospective legislation) である。例えば、遺産税の場合、相続開始時の法が適用となるが、租税回避取引はそれより以前に行われていることから、それに対応するということである。

最後に、教授は、3つの提言をしている²²⁾。

第1の提言は、迅速な対応立法の制定である。第2に、司法は、税法の

20) Ibid. p. 210.

21) Ibid. p. 225.

22) Ibid. pp. 229-230.

文理解釈をやめて実質に基づく判断をすべきである。第3は、納税義務者の意図を斟酌する立法をして適用することである。

この教授の論文では、1か所で一般的な否認規定 (general anti-avoidance provision) という用語が使用されているが²³⁾、この用語はその適用範囲が特定の税目に限定されているか、或いは、広く他の税目でも適用できるのかという観点からの使用であり、英国型 GAAR の萌芽をここに見ることはできない。

(3) 最終報告書 (1955年)

前出の教授の論文は、所得に係る王室委員会の進行を意識しつつ書かれたものであるが、王室委員会の最終報告と教授の論文はほぼ同時期に公表されている。

最終報告書における租税回避は、同報告書第6款 (PART VI) 第32章にパラグラフ (以下「パラ」という。) 1015から1047までに掲載されており、パラ1015から1034までの概論部分では、個人所得と法人利益が小区分となっている。

後半の個別立法の部分では、閉鎖法人、資産管理法人、外国居住者への資産の移転、遺産の管理、法人の海外移転に分けて検討が行われている。

イ 租税回避について

租税回避の概念は、ある者が課税対象となる事象を仕組む (arrange) 行為と理解され、当該者は、当該仕組み取引がなければ支払ったであろう税額よりも少額の納税義務を負うことである。したがって、発生した状況は法的には合法であるが、ただし、当該者を課税する個別否認規定 (special rule) が導入された場合はこの限りではない (パラ1016)。

23) Ibid. p. 224.

ロ 一般原則 (general principle)

最終報告書では、GAAR という用語の使用はなく、これに相当する用語が一般原則であり、租税負担を減少させるために課税対象となるものの性格を変えることなしに、ある者が納税義務を負うとすることをここでは一般原則と称している (パラ1017)。この用語は、パラ1016で表記された個別否認規定に対応する概念であることから、最終報告書では、GAAR に相当するものとして一般原則という用語を使用したものと理解した。そして、最終報告書は一般原則を採用しないとしている (パラ1017)。

ハ 英国において支配的な公理 (doctrine)

ウエストミンスター事案²⁴⁾の貴族院判決におけるトムリン卿 (Lord Tomlin) の付加税に関する判決文からの引用であるが、すべての者は、関連する法律により生じる租税額の額を軽減するために、課税に関連する事象を調整する権利があり、課税当局がこの納税義務者の創意ある行為に対して異議を申し立てても、当該納税義務者は税の追徴を課されることはない、という公理が英国において支配的として、一般原則とは逆方向を指しているというのが、最終報告書の意見である。

ニ 小括

上記のトムリン卿の判決文に示された公理が、英国において支配的と最終報告書は記述しているが、表現方法は異なるが、米国の租税回避に係る著名な判決であるグレゴリー事案高裁判決²⁵⁾におけるランド裁判長の下記

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

25) 高裁判決 (第2巡回裁判所: 1934年3月19日判決)

Helvering, Commissioner of Internal Revenue, V. Gregory, 69 F. 2d 809, Circuit Court of Appeals, Second Circuit. 判事は, Learned Hand, Thomas Walter Swan, Augustus Noble Hand, であり, 裁判長は, Learned Hand である。

の判決文においても同様な内容が示されている。

「租税法の例外事項を含む取引が、租税回避或いは脱税をするという意欲により行うという理由だけで、課税上の免除を失うことはないという点において、不服審判所、納税義務者と本裁判所は同意見である。誰もが、その税負担をできる限り低くなるように調整することが可能であり、課税当局（財務省）の期待する税額を納付するという方式を選択する必要もなく、自らの納税額を増やすという愛国的な義務さえもないのである。」

このグレゴリー事案高裁判決が1934年であり、ウエストミンスター事案の貴族院判決が1935年であるが、英国の司法判断が米国の判例に影響を受けたという証言等はないことから、トムリン卿の判決文は英国の支配的な公理の発露と結論付けることができる。

以上のことから、最終報告書の公表された1955年段階では、英国はGAAR導入の状況ではなく、租税回避（tax avoidance）は、脱税と区分されるべきものであり、租税回避の部分のうち、個別否認規定のある部分は税務上否認対象であるが、支配的な公理部分は租税回避であっても、税務上の否認対象ではないと整理できるのである。（続く）