

英国の移転価格税制の始まり

はじめに

米国の移転価格税制である内国歳入法典第482条及び同条に関連する財務省規則の規定は有名であり、第482条がその前身である1928年歳入法第45条から変遷してきたことは多くの著書等に記述されているが、英国の移転価格税制に関する情報量は、米国と比較して少ないといえる。

英国の移転価格税制は、2004年4月より大規模企業の国内取引にまで適用が拡大している点、そして、2012年に報道された国際的コーヒーチェーン店の租税回避と移転価格税制の適用の関連等、米国ばかりではなく、英国の移転価格税制について注目が集まっている。そこで、本稿は、紙幅の関係もあることから、英国の移転価格税制が法令上いつ頃から規定されるようになったのかという点を取り上げることとする。

1 移転価格税制に関する現行の規定までの変遷の系譜

現行の英国移転価格税制は、2010年国際関連税法 (Taxation (International and other provisions) Act 2010: 以下「2010年法」という。) 第4款 (移転価格税制) と第5款 (事前確認制度) に規定されている。2010年法の前が、1998年財政法第108条で、それ以前の1988年所得・法人税法第770条等 (以下「1988年法」という。) がこの第108条により改正されている。

1988年前の規定は、1951年財政法 (以下「1951年法」という。) 第37条の規定である。1951年法第37条の見出しは、「関連者間における販売等」というもので、この規定には、アームスレ

ングス (arm's length) という用語が使用されている。

英国は、1951年法の当時、英国が初めて締結した包括的所得税租税条約である第1次英米租税条約が適用されており、同租税条約第4条に移転価格課税等に係る租税条約の規定である特殊関連企業条項があり、英国国内法においても、この租税条約の影響があったものと思われる。米国の移転価格税制に係る財務省規則が整備されたのが、1960年代後半であることを考慮すると、この時期が現行制度とのつながりから見て、移転価格税制としては、1つの区切りとなる時期といえよう。

2 英国所得税の展開と移転価格税制

最も古い歴史を誇る英国所得税において、いつ頃からこの問題が取り上げられるようになったのかということである。前の項では、現行制度から遡及して第1次英米租税条約が1つの区切りになるという見方を示したが、この項では、逆に、英国所得税法の始まりという古いほうから年代順にその展開をたどることとする。

英国所得税は、1799年のウィリアム・ピット首相による所得税法導入が最初である。そして、ピットの後任の英国首相であったヘンリー・アデントンが制定した1803年に制定した英国所得税法が、シエジュール制の導入、源泉徴収方式の採用等その後の英国所得税法の骨格をなすものであった。

英国所得税法は、戦費調達がその目的であったことから、ナポレオン戦争が終結した翌年の1816年に廃止されている。そして、1842年にピール首相により、3年の臨時税としての所得税が

Topics of International Taxation

再導入されたが、景気の悪化と1853年に始まったクリミア戦争による財政需要により所得税が廃止されず、その後、恒久税として発展するのである。このいわゆるピールの所得税といわれる1842年制定の所得税がそれ以降の19世紀から20世紀にかけての英国所得税法の展開に大きな影響を及ぼすのである。

これ以降も、英国では、法人課税は、所得税法が適用されて、所得税法の一部として法人税法という形になるのは1965年である。なお、法人税が所得税から完全に分離するのは、2010年制定の法人税法以降である。

また、英国では、1890年代以降、毎年立法される財政法において税制改正が規定され、一定の期間を経た後に所得税法という形で、累積した財政法における規定の整備が図られるのである。20世紀に入って以降の所得税法の名称を付されたものは、1918年制定の所得税法である。

英国所得税法における移転価格税制に関連する規定は、1915年第2次財政法（以下「1915年法」という。）第31条第3項の規定といわれている^(注)。この第31条の見出しは、「非居住者に係る所得税課税に関する諸規定」というものであり、同条第3項には、所定の英国非居住者が英国居住者と事業取引を行う場合で、当該非居住者と英国居住者との間に密接な関係があり、かつ、当該非居住者が当該居住者を支配していることを理由して、英国居住者が利益なし又は通常よりも低い利益となる場合、当該居住者が当該非居住者の代理人であるとみなして、非居住者は、居住者の名前で所得税の課税が行われるというものである。

米国における最初の移転価格税制に関連する規定は、1921年財政法第240条(d)であることから、英国の上記の規定は、米国よりも早い時期のものであるが、この規定にある非居住者が、当時の大英帝国の領域の居住者を除くとなっていることから、英国居住者の所得が大英帝国外の居住者に移転することを防止するため

の規定といえる。

また、この規定に、独立企業の原則 (arm's length principle) の類はないが、独立企業の原則が一般化するのには、1933年制定の国際連盟による「事業所得条約草案」であり、それ以前にこのような概念は使用されていなかったのである。

以上のことから、歴史的に古い順序で移転価格税制関連の規定を並べると、1915年法第31条第3項が初めての規定ということになり、英国において課税すべき所得が国外関連者との取引により国外に移転することを防止するために、国外関連者である英国非居住者に対して、関連者である英国居住者の名前で課税をしたのである。

1915年法の次は、1945年署名の第1次英米租税条約における特殊関連企業条項であり、これに続くのが1951年法第37条である。1951年法では、アームスレングスの原則が規定されており、この間における理論的な進展をうかがわせるものがある。

また、2004年の移転価格税制関連規定の改正は、2004年財政法第30条から第32条における規定である。

最後に、日本であまり話題となっていない2010年法の規定の概要をここに記すことにする。第1款はこの法律の概要、第2款は二重課税からの救済、第3款は特別な源泉徴収に係る二重課税の救済、第4款は移転価格税制、第5款は事前確認制度、第6款は租税裁定、第7款は金融取引における原価と所得に係る税務上の取扱い、第8款はオフショアファンド、第9款は修正事項、第10款は一般的な規定、となっている。

(注) Eduardo Baistrocchi and Ian Roxan (ed), *Resolving Transfer Pricing Disputes*, Cambridge University Press, 2012, p.305.

中央大学商学部教授

矢内 一好