

## 英国における一般否認規定の導入

### 1 導入の背景

日本においても租税回避に対して、従来通り個別否認規定の拡充により対処すべきという考え方と、かつて導入を断念した経緯のある一般否認規定(The General Anti-Abuse Rule:以下「GAAR」という。)をこの際導入すべしという意見がある。

租税回避事案による訴訟等が頻発しているのは、多くの先進国にみられる現象といえるが、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。))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。

米国は、1935年のグレゴリー事案の最高裁判決により、判例法の公理として確立した事業目的という判定要素が、その後の判例により事業目的と経済的実質の2つの要件として確立したのであるが、この公理が判決ごとに一貫したものとはいえない状況が生じたことから、制定法化に踏み切ったのである。

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世紀に入って、パークレイ・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 DOTAS制度の創設

英国の歳入関税庁(Her Majesty's Revenue and Customs:以下「HMRC」という。)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(Disclosure of Tax Avoidance Schemes:DOTAS)制度を創設した。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挙げて、政府は、2004年以降、毎年租税回避の対抗立法を計49行い、120億ポンドを超える租税回避を防止した。

米国財務省は、1990年代に法人によるタック

# Topics of International Taxation

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 Centre）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による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ことから推測できることから、事前に関係各国の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。

## 3 GAARの制定

### (1) GAAR導入までの沿革

英国におけるGAAR導入までの動向は次のとおりである。

- ① 2013年財政法第5款及びシエジュール43に一般否認規定である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。
- ② 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。
- ③ 2012年予算において、2013年財政法によりGAAR導入を公表。
- ④ 2012年6月12日：HMRCは、GAARに関する立法草案を公表して各界からの意見を求めた。同年12月11日に、その意見は集約されて公表された。
- ⑤ 2013年財政法第5款（第206条から第215条）及びシエジュール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。

### (2) 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、濫用型の租税回避に対する対抗策としてのGAARが想定され、正常な租税計画（responsible tax planning）に対しては適用されないことになった。

### (3) 監視委員会の設置

シエジュール43では、GAAR適用に関する監視委員会（Advisory Panel）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。

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。

GAARについては、オーストラリア、カナダ等において既に導入されているルールであるが、多国籍企業による国際的租税回避、各国課税当局による各種の協力体制の確立、情報交換協定ネットワークの拡充等、新しい動向のなかで、日本もこの問題を考える時期に至ったのではないだろうか。

中央大学商学部教授

矢内 一好