

** <翻訳> ****

英国のアーロンソン報告、 一般的租税回避対処法及び同ガイダンス REPORT BY AARONSON, UK GAAR and Guidance

- I 一般的反租税回避ルールの研究（アーロンソン報告）
- II 英国の一般的租税回避対処法
 - (1) 英国 2013 年財政法パート 5 一般的反濫用ルール
 - (2) 英国 2013 年財政法スケジュール 43 一般的反濫用ルール：手続要件
- III 英国の一般的租税回避対処法ガイダンス（A、B、C）

翻訳 亜細亜大学経済学部 大学院経済研究科
特任教授 小林剛 (Takeshi Kobayashi)

要 旨

2013 年に制定された英国の一般的租税回避対処法（一般的反濫用ルール）及びその基礎となったアーロンソン報告並びに英国歳入関税庁の一般的租税回避対処法のガイダンスを翻訳したものである。

Abstracts

UK General Anti-Avoidance Rule established in 2013, the Aaronson Report that became base of it and the guidance of the General Anti-Avoidance Rule that the HMRC published as follows.

- I GAAR STUDY REPORT BY GRAHAM AARONSON QC
- II UK General Anti-Avoidance Rule
 - (1) FINANCE LAW 2013 PART 5 GENERAL ANTI-ABUSE RULE
 - (2) FINANCE LAW 2013 SCHEDULE 43 GENERAL ANTI-ABUSE RULE: PROCEDURAL REQUIREMENTS
- III UK General Anti-Avoidance Rule (GAAR) guidance

はじめに

英国は、わが国でも知られたウエストミンスター公爵事件判決（1936年）からも理解されるように、伝統的には租税法律主義を厳格に守ってきた国である。英国は、悪質な租税回避に対処するためには租税法律主義の観点から原則として個別租税回避対処法¹により対処してきた。英国では、個別法による悪質な租税回避への対処は、悪質な租税回避商品販売業者と租税法立法当局との一種のチェスゲームのようなもので、指し手は順次複雑化していったということである。英国の最大規模の個別租税回避対処法は1件だけで法律全書68ページ以上を占めており、そうした個別租税回避対処法が英国には300件以上存在しているそうである（仮に、通常の個別対処法が最大ページ数の半分の34ページ程度だとすれば、全個別対処法は1万ページ程度になる。記者注²）。

このようになると法律の専門家さえも税法を正しく理解することが困難となると共に、法的安定性を確保するための租税法律主義が、逆に租税法の安定的解釈を困難にさせているとも言われていた。そうした英国が2013年財政法の一部として一般的租税回避対処法³を制定し2013年7月17日から施行している。

英国の一般的租税回避対処法の成立過程を簡単に説明すると、2010年12月に政府は、グレハム・アーロンソン勅撰弁護士に、英国に一般的反租税回避ルールが必要であるか否かを検討する委員会を指導するよう依頼した。グレハム・アーロンソンは、税の専門家の検討グループを集め、同グループは2011年11月21日にその報告書を公表した（GAAR最終報告）。この報告書は、政府に、濫用的租税回避スキームを目標とする一般的反濫用ルールを英国税制に導入することを求める勧告を提出した。2012の予算で政府は、その報告書の勧告を受け入れることを発表し、2013年財政法の一部として、一般的租税回避対処法を制定した。

ここで、注意を申し上げると、英国の一般的租税回避対処法は、2013年財政法の全体で7パートあるパートのパート5及び51あるスケジュールのスケジュール43である。パート5が英国の一

¹ 個々の租税回避行為に個別に対処し、これを是正する法は、個別的租税回避対処法（targeted anti-avoidance rule：TAAR）と呼ばれている。

² 「I 一般的反租税回避ルールの研究（アーロンソン報告）」の3.1及び3.15

³ 租税回避行為に個別的にではなく、一般的に対処し是正する法律は、一般的な租税回避対処法、即ち、一般的反租税回避法（general anti-avoidance rule：GAAR）と呼ばれている。

一般的租税回避対処法の実体法であり、スケジュール 43 は、一般的租税回避対処法の運用のための手続法である。パート 5 は 2013 年財政法の § 206 から § 215 の 10 セクションから構成されているが、2013 年財政法 § 206 (2) は、自ら 2013 年財政法パート 5 を「一般的反濫用ルール (the general anti-abuse rule)」と称することとしている。英国の一般的租税回避対処法自体は「一般的反濫用ルール」と自称しているのであるが、一般的理解を容易にするため等から、一般的租税回避対処法と呼ぶこととする^{4,5}。

この資料集は、英国の一般的租税回避対処法の関連資料集として

- I 一般的反租税回避ルールの研究 (アロンソン報告)⁶
- II 英国の一般的租税回避対処法
 - (1) 英国 2013 年財政法パート 5 一般的反濫用ルール⁷
 - (2) 英国 2013 年財政法スケジュール 43 一般的反濫用ルール：手続要件⁸
- III 英国の一般的租税回避対処法ガイダンス (A、B、C)⁹

を訳出した。英国の一般的租税回避対処法の立法経緯、対処法の内容及び対処法の運用方針が比較的容易に理解できるものとなっている。

平成 27 年 10 月 15 日

小林 剛

⁴ 「GENERAL ANTI-ABUSE RULE」は、英国 2013 年財政法パート 5 のタイトル名等としては「一般的反濫用ルール」として訳し、一般論で使用する場合は、通常の租税回避対処法の呼称等と合わせるため、一般的租税回避対処法 (GAAR) と訳した。

⁵ 租税回避行為 (tax avoidance) とは、単に税を軽減する行為であって、それには、濫用的租税回避行為と、そうでない租税回避行為を含むとの前提で概念が整理され、名称が採用されている。是正措置によって一般的に対処するのは、濫用的租税回避行為であるため、一般的反租税回避法 (一般的租税回避対処法) ではなく一般的反濫用法と厳密に名称を与えられたと考えられる。

⁶ http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130321041222/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf

⁷ <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>

⁸ <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/43/enacted>

⁹ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2__HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf

英国の一般的租税回避対処法

総目次

はじめに	(小林 剛)	12
解 説	(小林 剛)	17
I 一般的反租税回避ルールの研究 (アーロンソン報告)		28
(英国税制に一般的反租税回避ルールを導入すべきか否かの検討)		
英国歳入関税庁のアーロンソン報告書の紹介文		29
アーロンソン報告書公表に関する英国財務省プレス・リリース		30
一般的反租税回避ルールの研究		33
一般的反租税回避ルール検討のグループ		35
セクション1 結論の要約		36
セクション2 検討—検討機関の設立と作業方法		41
セクション3 英国はGAARを必要とするか?		45
セクション4 代表機関の見解		52
セクション5 GAARのための諸原則の枠組み		57
セクション6 GAARへの各原則の具体化		68
別表I—実例GAAR草案		71
別表II—実例草案ガイダンス・ノート		78
II 英国の一般的租税回避対処法		96
(1) 英国2013年財政法		
パート5 一般的反濫用ルール		96
§206 一般的反濫用ルール		96
§207 「タックス・アレンジメント (tax arrangements 〈租税回避行為等〉)」及び 「濫用的 (abusive)」の意義		96
§208 「税務上の利益 (tax advantage)」の意義		97
§209 税務上の利益の打消 (Counteracting)		97

§210 派生的救済是正措置 (Consequential relieving adjustments)	98
§211 裁判所又は審判所における手続	99
§212 GAARと優先ルール (priority rules) の関係	100
§213 派生的修正	100
§214 パート5 (一般的反濫用ルール) の解釈	100
§215 適用開始及び移行規定	101

(2) 英国 2013 年財政法

スケジュール 43 一般的反濫用ルール：手続要件	104
パラグラフ 1 GAAR 諮問委員会 (The GAAR Advisory Panel)	104
パラグラフ 2 「指定歳入関税庁官吏 (designated HMRC officer)」の意味	104
パラグラフ 3 提案される税務上の利益の打消案の納税者への通知	104
パラグラフ 4 〈税務上の利益の打消案に対する異議〉	105
パラグラフ 5 GAAR 諮問委員会への回付	105
パラグラフ 6 〈異議がある場合の検討及び検討後の事案の回付〉	105
パラグラフ 7 〈指定官吏が事案を回付する場合の諮問委員会への送付書類等〉	105
パラグラフ 8 〈事案を回付する場合の納税者への通知〉	105
パラグラフ 9 〈納税者の通知又はコメントの検討期間〉	106
パラグラフ 10 GAAR 諮問委員会決定及び意見書通知	106
パラグラフ 11 〈諮問小委員会の意見書の作成、提供〉	107
パラグラフ 12 GAAR 諮問委員会の意見検討後の最終決定通知	107
パラグラフ 13 〈指定官吏が税務上の利益が納税者に生じたと考える場合の通知〉	108

III 英国の一般的租税回避対処法ガイダンス

(一般的反濫用ルール (GAAR) ガイダンス (A、B、C))	110
パート A—ガイダンスの目的と地位	113
パート B—GAAR は何を実現するよう企画されているか、 そして、それを達成するために如何に機能するかの概要	114
パート I—GAAR は何を実現するために企画されているか	114
B1 GAAR 導入の背景	114
B2 GAAR の基本的アプローチ	114
B3 GAAR の目標	115

B4	GAARは何を目標としないか	116
B5	国際的タックス・アレンジメント	117
B6	GAARとその他の租税ルール	117
B7	GAARとその他の法律上の反租税回避規定	118
B8	GAARとその他の規定を使用した歳入関税庁の租税回避に取り組む権利	118
パートII GAARは如何に機能するよう企画されているか		119
B9	GAARが適用される税	119
B10	タックス・アレンジメント	119
B11	「濫用的」アレンジメントの特定の仕方	120
B12	納税者保護措置	120
B13	打消と派生的調整	121
B14	歳入関税庁官吏によるGAARの運用	122
B15	GAAR及び自主査定	122
B16	GAAR及びペナルティー	122
B17	クリアランス	123
B18	GAARルールの施行日	124
パートC 特定事項		125
C1	重要概念	125
C2	税務上の利益	125
C3	タックス・アレンジメント	126
C4	アレンジメント	128
C5	濫用的	128
C6	税務上の利益の打消	137
C7	派生的救済調整	141
C8	審判所又は裁判所における手続き	141
C9	GAAR法の優先性	142
C10	GAAR法の適用開始	143
C11	租税回避スキームの開示(DOTAS)	143
C12	銀行課税実務コード	143

* 〈 〉内の言葉は、すべての箇所において訳者が補ったものである。

解 説

亜細亜大学特任教授 小 林 剛

はじめに、英国において一般的租税回避対処法を制定する必要性、これに対する英国関連各界代表機関の意見、英国に導入すべきと考えられる法律内容についての検討は、「Ⅰ 一般的反租税回避ルールの研究（アロンソン報告）」（以下、アロンソン報告という）で明らかにされている。また、これを基礎として成立した「Ⅱ 一般的租税回避対処法」自体も添付するとともに、同法の解説として「Ⅲ 英国の一般的租税回避対処法ガイダンス」を添付している。従って英国の一般的租税回避対処法の理解のためには、まず、これら資料を直接参考にしていただきたい。

（絶対的租税法律主義と国家観）

英国の一般的租税回避対処法の関連資料の翻訳を行ったものとして特に注目したのは、絶対的とも言える租税法律主義の立場と、濫用的租税回避を是正していこうとする立場の相違には、国家観の相違があるということである。絶対的租税法律主義に立つ人々は、「議会は予想した金額の税を生み出すような方向で租税法律を特定の法律行為に適用することを予定したかもしれないが、あらゆる納税者は、税負担を軽減するために限りなく自己の策略と技術を使う権利がある」との見解に立っており、「一般的に税を国家による財産の没収であり、課税が合法的であるためには法律の文言により正当化されなければならないとした考え方を持っている」ようである¹。

これに対し、英国に一般的租税回避対処法の導入を勧告した英国の租税の専門家（代表者としてのアロンソン勅撰弁護士、オックスフォード大学及びケンブリッジ大学の高名な租税法学者、3名の租税専門の裁判官及び英国トップ企業の税務部門長）²は、「租税は国がその国民のために提供するサービス及び施設のための費用の支払いを行うための主たる手段」と考え、税は「市民の社会における生活のためにコミュニティー及びその他の利益を提供するためのコストに対する分担金である」と考えているようである³。

「したがって、このアプローチに基づけば、税のルールにおけるループホール（抜穴）又は弱点を見つけ出し、それらを悪用するために考案される複雑なスキーム（仕組）を作り出し、自己の税負担の持分を回避する納税者の可能性に、ある種の制限を課すことは合理的である」としている⁴。

¹ アロンソン報告 3.2

² アロンソン報告の「一般的反租税回避ルール検討のグループ」

³ アロンソン報告 3.3

国民主権、福祉国家、財政民主主義を原則に掲げる日本国憲法下の国家観としていずれの国家観が我が国にふさわしいかの問いを投げかけているように思われる。

(開かれた具体的例示主義)

租税法律主義の観点からは驚くべきその他の英国一般的租税回避対処法の特徴としては、「開かれた具体的例示主義」(訳者の命名による)とそれを支える「GAAR 諮問委員会」の制度がある。

英国の一般的租税回避対処法の特徴は、一般的租税回避対処法の導入に際し、一般的租税回避対処法の導入後の租税法の確実性(予測可能性と安定性)の確保と一般的租税回避対処法による是正措置の運用及び結果の合理性、適確性及び公正性をできる限り具体的に確保しようとしていることにある。このために採用されているのが、「開かれた具体的例示主義」(訳者の命名による)と「GAAR 諮問委員会制度」である。開かれた具体的例示主義とは、一般的租税回避対処法導入後の租税法の租税法律主義を徹底するために、濫用的等の抽象的概念に、具体的例示規定を設けることによりその貫徹に心がけるとともに、逆説的ではあるが、言葉の表現による法律規定の限界を認め、具体例を例示にとどめ、例示した具体例の例外を認める立法態度である。

(行為)

これは規定の核心である濫用的租税回避行為の「行為」の表現に、まず、表れている。英国の一般的租税回避対処法では、濫用的租税回避行為の「行為」を表現するために、行為とは表現せず、「アレンジメント」と表現し、英国2013年財政法パート5(以下、各セクションの法律名およびパート名は同一につき省略する) §214の定義規定に於いて、「アレンジメントは、全ての合意、了解、スキーム、取引行為又は一連の取引行為(法的効力を持つか否かを問わない)を含む」と規定している。租税回避行為の是正措置の対象となるのは濫用的租税回避行為であるが、それは法律行為、法律行為の組み合わせ、それが複雑に組み合わせられたスキームと呼ばれるもの、或いは住所の移転等法律行為とは呼ばれないもの等を含むものである。厳密な意味での行為に限定されるものではない。そこで英国の一般的租税回避対処法では、それら行為等を表現するためアレンジメントと表現し、具体的にアレンジメントに含まれる行為等を列挙するが、アレンジメントにはそれら行為等を「含む」と規定し、アレンジメントを列挙した行為等にも限定していない。濫用的租税回避行為は想定されないような形態をとり得るものであり、従って個別対処法で対処しきれないものである。想定しないような租税回避の形態をも含むものとの規定を行うことにより立法の時点で具体的に想定しえなかった想定外の租税回避の形態にも適切に対処しようとしているのである⁵。

⁴ アーロンソン報告3.4

⁵ アーロンソン報告の別表Ⅱの68参照

(タックス・アレンジメント)

次に、英国の一般租税回避対処法は、その適用対象の「租税回避行為」を説明するため「タックス・アレンジメント」との表現を作り出し、「タックス・アレンジメント」を定義するため § 207 (1) に於いて次のように規定している。

- (1) アレンジメントは、すべての状況を顧慮して、税務上の利益を得ることがアレンジメントの主たる目的又は主たる目的の一つであると結論することが合理的である場合には、「タックス・アレンジメント」である。

税務上の利益を得ることが主たる目的又は主たる目的の一つであるアレンジメントがタックス・アレンジメントであり、租税回避行為であるとしているのであるが、「すべての状況」「主たる目的又は主たる目的の一つである」「合理的である場合」の表現を行うことにより、租税回避行為を閉じた定義規定として規定していない。

(濫用的タックス・アレンジメント)

「濫用的租税回避行為」と表現すべき「濫用的タックス・アレンジメント」それ自体の定義に関し設けられている § 207 (2) の規定振りも次のようになっている。

- (2) タックス・アレンジメントは、次の (a) (b) 及び (c) を含む全ての状況を考慮した場合、それらが、それに入ること又はそれを行うことが関係租税法規定に関して合理的行為の過程と見做すことができないアレンジメントの場合、濫用的である。
- (a) アレンジメントの実質的結果が、それらの関係租税法規定が基礎とする原則（明示されているか又は含意されているかを問わない）及びそれら関係租税法規定の政策目的に一致するか否か、
- (b) それらの結果を達成する手段が一つ又はそれ以上の不自然又は異常なステップを伴うか否か、及び、
- (c) アレンジメントがそれら租税法規定の欠陥の悪用を意図しているか否か。

租税回避行為の濫用性を予測させる指標を (a)、(b) 及び (c) と掲げ濫用的租税回避行為の認定指標を具体的に示しているが、濫用的行為であるか否かの最終判断を、「これらを含む全ての状況を考慮した場合…合理的行為の過程と見做すことができないアレンジメントの場合」として断定せず、開かれた表現として規定している。

(濫用的タックス・アレンジメントの例)

「濫用的租税回避行為の例」としての「濫用的タックス・アレンジメントの例」の規定振りも同様である。濫用的租税回避行為を例示する § 207 (4) は、次のように規定している。

- (4) 次のそれぞれは、タックス・アレンジメントが濫用的であることを示しうるものの例である。
- (a) アレンジメントが、その経済的目的の金額よりも、著しく少ない税務上の所得、利益又は利得金額に結果する場合、
 - (b) アレンジメントが、その経済目的の金額よりも著しく高額の本額の控除額又は損失に結果する場合、そして、
 - (c) アレンジメントが、納付されなかったか、納付される可能性のない、税の還付又は税額控除（外国税額控除を含む）の請求に結果する場合

§207 (4) は「濫用的タックス・アレンジメントの例」を3件例示しているが、「濫用的の例」を例示するだけであって、「濫用的の例」をこれに限定しているわけではない。

(税務上の利益)

租税回避行為による利益獲得に係る「税務上の利益」の表現も同様であり、§ 208 は「税務上の利益」を次のように規定している。

「税務上の利益」とは、次の (a)、(b)、(c)、(d)、(e) 及び (f) を含む。

- (a) 税務上の所得控除又は所得控除額の増額、
- (b) 税の還付又は税の還付額の増額、
- (c) 課税される負担額又は課税査定額の回避又は減額、
- (d) 課税査定可能性の回避、
- (e) 税の支払の繰延及び税の還付の繰上げ、及び、
- (f) 税の控除又は予納義務の回避。

「税務上の利益」を (a)、(b)、(c)、(d)、(e) 及び (f) を含むと規定し「税務上の利益」の具体例を示しながらも、「税務上の利益」をこれらに限定しているわけではない。

(是正措置)

更に、濫用的租税回避行為が行われ、それが認定された後の是正措置についても、§209で次のように規定し、是正措置の在り方、対象とする税目、是正の方法等をできる限り具体的に示しているが閉じた表現とされていない。

- (2) 税務上の利益の打消のために行うことを求められる是正措置は、正当かつ合理的なものとする。
- (3) 是正措置は、一般的反濫用ルールが適用される問題とされる税又はその他の税に関し行いうるものとする。
- (4) 行われうる是正措置は、(本パートを考慮しない場合) 租税債務が存在しないか少額の租税債務となる場合に、課税すべき租税債務の賦課又は増額を含み、税は当該是正に従い賦課されるべきものとする。
- (5) このセクション(税務上の利益の打消)に基づき行われることを求められる是正措置(歳入関税庁の官吏又は税務上の利益の生ずることとなる者による)は、賦課決定、賦課決定の修正、請求事項の修正若しくは否認又はその他により行いうるものとする。

(開かれた具体的例示主義の背景)

以上のように、英国の一般的租税回避対処法は、濫用的租税回避行為を抑制し、これによる税務上の利益の実現を是正措置により打ち消そうとする法律である。

英国における一般的租税回避対処法の導入の検討をリードしたのは、アーロンソン勅撰弁護士であるが同氏は報告書で次のように述べている。

「検討の結論は、『本 GAAR が阻止し又は打消しようとしている濫用的なスキームを特定するためには、よりプラグマティックで客観的初期アプローチの採用が必要である』⁶。

一般的租税回避対処法の抑制措置及び是正措置の対象となる濫用的租税回避行為は、行為形態、濫用的行為の形態及び兆候並びに租税回避形態それぞれに多様性があり、簡明には表現しがたいものである。その内容に具体性を与えるために、例示が行われるが、また、それらに限定した場合、不合理または不公平な結果が生ずる可能性がある。従って、具体例を例示にとどめ、例外の存在を

⁶ アーロンソン報告 5.15

許容しているのである。濫用的租税回避行為及びそれに対する是正措置を、文言を持ってできる限り正確に且つ分かり易く誤解のないように表現するが、言葉としての限界、立法時の認識の限界があることを認め、結果の合理性又は公平性を確保する見地から開かれた表現としていると考えられる。

ぎりぎりの租税法律主義の対応ではあるが、租税法律主義の放棄ではないかとの批判もありえよう。これについては、先に述べたように、英国の一般的租税回避対処法は、個別的租税回避対処法による対応が行き着いた時点で、導入されているとの理解も必要である。

税法上のループホールを個別の対処法で塞いでゆくことは租税法律主義の原則から要請される是正措置であるが、是正措置の結果が膨大で、複雑な、税の専門家も容易に理解できないような法令集となり、そうした是正措置自体が租税法の不確実性を増大させるという側面もあるのである。

(GAAR 諮問委員会の制度)

英国に於いて、こうした具体例を例示する法律規定の作成によっても対処できない一般的反濫用法の不確実性等に対処しようとするものが、「GAAR 諮問委員会の制度」であると考えられる⁷。

GAAR 諮問委員会の制度では、英国歳入関税庁が濫用的租税回避行為に対し是正措置を行う場合は、GAAR 諮問委員会に諮問しその意見を聞かなければならないものとされ、争訟においては、審判所又は裁判所の裁判官は、GAAR 諮問委員会により同意されていた歳入関税庁の一般的反濫用ルールに関するガイダンス及び濫用的租税回避行為等に関する GAAR 諮問委員会の意見を考慮しなければならぬものとされている。

英国の一般的租税回避対処法には、英国 2013 年財政法の別表であるスケジュール 43（一般的反濫用ルール：手続要件）にその運用手続規定が設けられている。そして、英国一般的租税回避対処法は次のような規定を設けている。

§ 209（税務上の利益の打消）

- (6) (a) スケジュール 43（一般的反濫用ルール：手続要件）の手続要件が順守されない限り、本セクション（税務上の利益の打消）により歳入関税庁の官吏により如何なる是正措置のステップも行われえないものとする。

また、スケジュール 43（一般的反濫用ルール：手続要件）の是正措置に関する主な規定は次のようなものである。

⁷ アーロンソン報告 6.8～9

パラグラフ 6 〈異議がある場合の検討及び検討後の事案の回付〉⁸

- (1) パラグラフ 4 〈税務上の利益の打消案に対する異議〉に従い、〈納税者から〉異議が行われる場合は、指定歳入関税庁官吏**はそれらを検討する。
- (2) それら異議を考慮した後、指定歳入関税庁官吏が、税務上の利益は、§ 209 (税務上の利益の打消) に基づいて打ち消されるべきと考える場合は、当該官吏は事案を GAAR 諮問委員会に回付しなければならない。

** 「指定歳入関税庁官吏」とは、一般的反濫用ルールのために歳入関税庁運営委員会により指定された歳入関税庁の官吏を意味する (スケジュール 43 のパラグラフ 2、参照)。

パラグラフ 10 GAAR 諮問委員会決定及び意見書通知

- (1) 事案が GAAR 諮問委員会に回付された場合、〈GAAR 諮問委員会〉議長は、それを検討するため、GAAR 諮問委員会の 3 名のメンバーからなる小委員会を設けなければならない (彼らの 1 名を小委員会議長とする)。

パラグラフ 11 〈諮問小委員会の意見書の作成、提供〉

- (1) 事案が、GAAR 諮問委員会に回付される場合、小委員会は、次のものを作成しなければならない。
 - (a) 小委員会の全てのメンバーの共同の意見を述べる一つの意見通知書、或いは、
 - (b) 全てのメンバーの意見を共に述べる二又は三の意見通知書。
- (2) 意見通知書は、小委員会の全メンバー又はそれらメンバーの 1 名若しくは 2 名の意見として次のことを述べる、通知書である。
 - (a) タックス・アレンジメントに入りそれを行うことは、次の場合、関係租税法規定に関し合理的な行為の過程であること
 - (i) 全ての状況を考慮した場合 (§ 207 (タックス・アレンジメント及び濫用的意義) のサブセクション (2) 〈濫用的タックス・アレンジメントの定義〉 (a) から (c) 及び (3) に述べられている事項を含む)、及び、
 - (ii) 同セクションのサブセクション (4) から (6) 〈濫用的タックス・アレンジメントの例示等〉を考慮した場合、
 - (b) タックス・アレンジメントに入り又は行うことが、その他の状況を考慮し、

⁸ パラグラフ名の 〈 〉 内の名称は訳者が付したものである。

それらのサブセクションを考慮した場合、関係租税法規定に関して合理的な行為の過程ではないこと、又は、

- (c) 利用できる情報に基づけば、その問題に関する見解及び、その意見の理由に達することはできないこと。

(一般的反濫用ルールに関するガイダンス)

「アレンジメントに関する GAAR 諮問委員会の意見」及び GAAR 諮問委員会の意見の集積と考えられる「一般的反濫用ルールに関するガイダンス」は審判所及び裁判所の判決において考慮されなければならないとして英国一般的反濫用法の § 211 (裁判所又は審判所における手続) の (2) において次のように規定されている。

§ 211 裁判所又は審判所における手続

- (2) 一般的反濫用ルールに関する争点の判決に於いて、裁判所又は審判所は次のものを考慮しなければならない。

- (a) タックス・アレンジメントが行われたときに、GAAR 諮問委員会により同意されていた歳入関税庁の一般的反濫用ルールに関するガイダンス、及び、
(b) アレンジメントに関する GAAR 諮問委員会の意見 (スケジュール 43 (一般的反濫用ルール：手続要件) の 11 《小委員会の意見通知書の作成及び提供》参照)。

GAAR 諮問委員会は、原則として、事案の背景となる取引に通じた専門家、公正な一般委員及び歳入関税庁推薦委員の 3 名からなる小委員会により権限を行使することを予定されている。

何が社会正義に反する濫用的租税行為であるかを公正なる専門家により判断させ、その意見を参考に社会正義に反する租税回避行為を濫用的租税回避行為として是正措置により打ち消そうとしているように考えられる。

このように考えていくと、英国の制度も、結局は、濫用的租税回避行為は、法の濫用であり、法の濫用は、社会的概念であるから、取引の事情に通じた専門家の意見を踏まえ、社会正義の観点から濫用的租税回避行為を認定し、これを是正する制度のように考えられる (但し、英国では英国の対象を絞った一般的反濫用法による是正措置は、大陸諸国等の法の濫用の法理による是正とは異なるものと考えられている)。

GAAR 諮問委員会の判断の事例集が、濫用的租税回避行為の事例集となり、税制の確実性（予測可能性、安定性）の担保となることが予定されているわけである。修正された判例法主義のようにも考えられる。

（終わりに）

租税回避行為は法律の用語法の濫用であると言われている⁹。濫用的租税回避行為問題の取扱の困難性は、言葉の限界の曖昧性を利用した濫用的租税回避行為を言葉で表現することの困難性にあるのであって、具体的ケースにおける濫用的租税回避行為の判定は、例外的なものを除き、取引内容に関する専門的知識が提供されれば、良識ある市民の間でぶれるものではないのではないだろうか¹⁰。

英国における一般的租税回避対処法の制定は、租税法律主義、法的安定性及び予測可能性を極端に強調することだけでは、適切な税制を維持することができないことを意味し、悪質な租税回避行為をむしろ蔓延させ、税法上の正義が実現しないことを示している。

⁹ ジュディス・フリードマン「納税者責任の明確化：一般的租税回避対処法原理を支持して、*British Tax Review*, pp. 332-357, 2004 *Oxford Legal Studies Research Paper No.14/2*

¹⁰ アーロンソン報告 5.25 参照

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

©Crown copyright 2011

You may re-use this information (not including logos) free of charge in any format or medium, under the terms of the Open Government Licence. To view this licence, visit <http://www.nationalarchives.gov.uk/doc/open-government-licence/> or write to the Information Policy Team, The National Archives, Kew, London TW9 4DU, or e-mail: psi@nationalarchives.gsi.gov.uk.

ISBN 978-1-84532-927-3

PU12431

I 一般的反租税回避ルールの研究 (アーロンソン報告)

英国税制に一般的反租税回避ルールを導入すべきか否かの検討

グラハム・アーロンソン勅撰弁護士による報告書

2011年11月11日

英国歳入関税庁のアーロンソン報告書の紹介文

一般的反租税回避ルール（GAAR）の独立検討報告書が2011年11月に公表された。グラハム・アーロンソン勅撰弁護士（Graham Aanonson Qc）は、財務省から一般的反租税回避ルール（GAAR）の検討の指導を委嘱された。彼は、英国税制への焦点を絞った一般的反濫用ルールの導入のための勧告を政府に提示した。

税の専門家の委員会のアドバイス受け、彼は、焦点を絞った GAAR（general anti-abuse rule）の導入は、

- ・ 濫用的租税回避スキームを阻止し、
- ・ 事業ためのより公平な活動分野の提供に寄与し、
- ・ 租税回避スキームを巡る法的不確実性を縮小し、
- ・ 納税者と歳入関税庁の信頼関係の育成を支援し、
- ・ 税制簡素化の機会を提供する。

と結論した。

しかし、幅広い適用範囲の一般的反租税回避ルール（general anti-avoidance rule）の導入については警告している。報告書は、「GAARは、初めは主要な直接税—所得税、キャピタルゲイン税、法人税及び石油収入税—同様に、国民保険料に対して適用すべき」と勧告している。報告は、詳細に GAAR の導入できる方法を示しており、実例ルール案を含んでいる。報告書は、また、税務セクターの各代表機関の見解の要約も記載している。

アーロンソン報告書公表に関する 英国財務省プレス・リリース

プレス・リリース (2011年11月21日)

発信者：財務省及びデイビット・ゴウク (David Gauk MP)

一般的な反租税回避ルールの検討書が財務省から公表された

2011年11月21日に、グレハム・アーロンソン勅撰弁護士は、狭く対象を絞った一般的反濫用ルールの英国税制への導入のための勧告書を提示した。

グレハム・アーロンソン勅撰弁護士は、本日、狭く対象を絞った一般的反濫用ルール (general anti-abuse rule GAAR) の英国税制への導入のため政府に対し、彼の勧告書を提示した。この勧告書は、アーロンソン氏の英国税制への GAAR の導入可能性の11か月の審査の最終報告書において公表されている。税の専門家の助言を得て、彼は、狭く対象を絞った GAAR は、

- * 濫用的租税回避スキームを阻止する、
- * 事業活動へのより公平な活動分野の提供に寄与する、
- * 租税回避スキームを巡る法的不確実性を減少させる、
- * 納税者と歳入関税庁との間の信頼の確立に寄与する、そして、
- * 税制簡素化の機会を提供する。

と結論している。

但し、幅広い対象範囲の一般的反租税回避ルール (general anti-avoidance rule) の導入に対しては警告を行っている。報告書は、GAAR は、最初は一所得税、キャピタルゲイン税、法人税及び石油収入税の様な一主要直接税と同様に国民保険料に対し適用されるべきと勧告する。それは、GAAR が導入されうる方法について詳細に述べており、実例法案を掲載している。それは、また、税務分野の各代表機関の見解の要約も掲載している。

勧告書の公表に対する発言で、デイビット・ゴウク財務政務官は、次のように述べた。

政府は租税回避問題に取り組むことを約束している。我々は、グレハム・アーロンソンに、確

実性を提供し、事業活動に魅力的である税制を維持し、そして、事業活動及び歳入関税庁の費用負担を最小限度のものとする一方で、英国 GAAR が租税回避を阻止し、これに対処できるかの検討を依頼した。我々は、彼の検討が完了したことを歓迎し、我々が受け取ることを期待している事業者団体及び税の専門家からの意見と共に、これら判断基準に対する勧告内容を注意深く検討するつもりである。

報告書を公表し、グラハム・アロンソン勅撰弁護士は次のように語った。

信頼できるタックス・プランニングは、英国の様な複雑な税制において必要不可欠のものである。しかし、人為的で濫用的租税回避スキームは、税制の完全性に対する耐え難い攻撃と広く見做されている。そうしたスキームの阻止に狭く対象を絞り、信頼できるタックス・プランニングに影響を与えない一般的反濫用ルールは、より公正で、より理にかなった、そして、最終的にはより簡素な税制に導くであろう。私は、そうしたルールが我が国の税法に導入されるべきであると強く勧告した。

政府は、詳細にその報告を、そして、提言が、歳入関税庁の現在の立法及び行政アプローチへ加え得る、さらに、租税回避の水準を引き下げうる範囲について検討する。政府は、産業界及び税の実務家と提言の意味するものを協議し、適当であれば、更なる正規のパブリック・コンサルテーションの計画に着手し、完全に 2012 年予算で対応する。

報告書は財務省のウェブ・サイトの GAAR セクションで利用可能である。

編集者の注記

1.

グラハム・アロンソン勅撰弁護士は、2010 年 12 月に GAAR の検討をリードすることを財務政務官により委任された。更には、財務省のウェブ・サイトの GAAR セクションを参照。用語の参照は、歳入関税庁のウェブ・サイトで見ることができる。

2.

政府は、英国税制の予測可能性及び安定性の確保を約束しており、正規のパブリック・コンサルテーションを行うことなく GAAR を導入しない。

3.

政府は、租税回避に対し取り組むことを約束している。2011 年に発行された「租税回避への取組」は、国庫を保護し、税制の公正性を維持するための政府のアプローチのための戦略を明確に示している。

一般的反租税回避ルールの研究

英国税制に一般的反租税回避ルールを導入すべきか否かの検討

グラハム・アーンソン勅撰弁護士による報告書

2011年11月11日

内 容

一般的反租税回避ルールの検討グループ	35
セクション1 結論の要約.....	36
セクション2 検討—検討機関の設立と作業方法.....	41
セクション3 英国はGAARを必要とするか?	45
セクション4 代表機関の見解.....	52
セクション5 GAARのための諸原則の枠組み.....	57
セクション6 GAARへの各原則の具体化.....	68
別表I—実例GAAR草案	71
別表II—実例草案ガイダンス・ノート	78

一般的反租税回避ルールの検討グループ

検討リーダー

グラハム・アéronソン勅撰弁護士
(パンプ・コート・タックス・チェンバーズ)

助言委員会

ジョン・バートレット (John Bartlett) (ブリティッシュ・ペトロリアム、税務部門長)
ジュディス・フリードマン (Judith Freedman) (オックスフォード大学、税法教授及びオックス
フォード大学事業課税センター法学研究部長)
サー・ラウンセロット・ヘンダーソン (Sir Launcelot Henderson) (高等裁判所衡平法部判事)
ホン・ロード・ホフマン (The Rt. Hon Lord Hoffman) (元香港最終上訴裁判所非常勤判事)
ホワード・ナウラン (Howard Nowlan) (第一次租税審判所パートタイム判事)
ジョン・ティリー勅撰弁護士 (John Tiley CBE QC (Hon) FBA) (ケンブリッジ大学租税法研究
センター創設所長、租税法名誉教授)

事務局

ジョナサン・ブレムナー (Jonathan Bremer) (パンプコート・タックス・チェンバーズ)
ジェー・ロイグ・ハバード (Zoe Leung-Hubbard) (歳入関税庁)

セクション1 結論の要約

1.1

このセクションにおいて示され、この報告書の後の部分で展開されている結論は、一つの留保があるが、助言委員会の見解を反映している。留保として、英国で裁判官として勤務している助言委員会の2名のメンバー（ヘンダーソン及びナウラン）は、この報告書で議論されている政策問題に、従い、一般的反租税回避ルールが導入されるべきか否かの問題に関し、厳格な公的中立の立場を維持することを望んでいる。但し、彼らは、もしも一般的反租税回避ルールが導入されるべきとする場合、本報告書で勧告された種類のモデルが英国における採用に最適であるように見えるとの助言委員会の同僚の意見に同意している。

1.2

大まかに言って、この委員会の検討目的は、あるタイプの一般的反租税回避ルールを導入することが、英国租税制度に有益であるか否かを検討することであった。

1.3

有益ということは、単に、つまらない租税回避スキームに挑戦するために、兵器庫に他の武器を供給することを意味するものではない。問題は、より複雑で、全体的に見て一般的反租税回避ルールを導入することが、今日、肯定されるステップであるか否かを判断するためには、多くの重要な要素が考慮されなければならない。

1.4

これらの要素の内、最も重要なものは、そうしたステップが、事業活動に対する英国税制の魅力を侵食しないかどうかということである。金融市場における継続的な乱気流及び英国経済のもろさから、この問題を検討グループの議論の最前線に置いた。

1.5

私は、幅広い適用範囲の一般的反租税回避ルールを導入することは、英国税制にとって有益ではないと結論した。これは、賢明で信頼できるタックス・プランニングを行うための事業及び個人の能力を弱体化するとの現実的リスクを伴う。そうしたタックス・プランニングは、英国の様な〈優遇措置等を持ち〉複雑な租税制度に対する全く適切な対応である。

1.6

こうした結果のリスクを減少させるためには、幅広い適用範囲の GAAR ルールは、タックス・プランニング取引行為のための事前クリアランス〈事前許可〉獲得のための、包括的システムを伴う必要があるであろう。しかし、効果的な事前クリアランス・システムは、非常に高額の財源負担を納税者及び歳入関税庁に課すであろう。それは、また、実務上不可避免的に歳入関税庁に裁量権を与え、歳入関税庁は、事実上信頼できるタックス・プランニングの裁定者となるであろう。

1.7

但し、信頼できるタックス・プランニングには適用されないで、濫用的アレンジメントを対象とする緩やかな GAAR ルールを導入することは、英国税制のため有益であろう。そうしたルールは、多くの重要な利益を伴うことができよう。

- (i) 最初の最も重要なことは、それは、英国税制の完全性への耐え難い攻撃と広く見做されている考案された人為的スキームを阻止する。そして、阻止が失敗する場合には、それを打消する。そうした租税回避スキームは議会の意思をあざけている。税務専門家の各種の代表機関との協議において、「そうしたスキームは完全に受け入れられない」との意見の一致があった。
- (ii) そうした対象を絞ったルールは、事業活動により公平な活動分野を提供することに貢献するであろう。即ち、信頼できるタックス・プランニングを行う企業は、もはや、考案された人為的スキームにより税負担を減少させることに努めるその他の企業により競争力を弱体化されることはない。同様に、そうしたスキームを勧めたり行うことを望まない税務の専門家は、そうすることを行おうとする者により蝕まれたベースの顧客を持つことはないであろう。
- (iii) 何らかのそうした反濫用ルールが存在しない現在では、濫用したスキームを取り扱う租税審判所 (Tax Tribunals) 及び裁判所の裁判官の任務は、関連租税規定に通常法律解釈の原則を適用することにより、そうしたスキームが成功したか又は失敗したかを判断することに限定されている。裁判官は、不可避免的に、賢明な結果を達成するために、できる限り解釈を拡大する誘惑に直面している。そして、このことが、そうした争訟の結果の予測に相当の不確実性を生み出していると広く見做されている。実際問題として、この不確実性は、高度に濫用的事件から信頼できるタックス・プランニングの中心的分野にまで及んでいる。濫用的スキームを特に対象とする一般的反租税回避ルールは、拡大解釈の危険性及びこれが伴う不確実性の減少に役立つであろう。
- (iv) 英国の租税法は、長ったらしく且つ複雑であると悪名高い。実際、それは多くの箇所では

解できない。長たらしさ及び複雑さへの重大な要因は、議会が合理的には予定していない方法で、そうしたルールの適用を回避し又はそれらの適用を利用する一部の納税者の意図を想定した一連のルールを起草する必要性があることである。一般的反濫用ルールを立法することは、一群の特別の反租税回避サブ・ルール策定の必要性を除去することにより、将来、より簡素で明確な租税ルールの立案を可能とする。それ故、より少ない構成の立法が行われ、特別の修正立法の必要も少なくなるであろう。

(v) やがて、一般的反濫用ルールの有効性への信頼が確立すれば、現存する一団の詳細な反租税回避ルールの削減及び簡素化のためのプログラムを開始することも可能となる。税制簡素事務局 (Office of Tax Simplification) は明らかにこれを行うべき機関である。これは、現行の租税ルール機能の確実性の大幅な改善に導くであろう。

(vi) 考案された、そして人為的なスキームを対象とする一般的反濫用ルールは、信頼できるタックス・プランニングの中心分野には適用されない。従って、財源負担を伴うクリアランス〈事前承認〉ための包括的システムは必要ないであろう。

(vii) タックス・プランニングのセンターグラントは当然その圏外となる境界を持っている。即ち、タックス・プランニングによりその境界の場所を確かめたいと望む納税者は、そうする自由を残されるであろう。独立諮問委員会の様な仕組が、歳入関税庁に大きな裁量権限を与えるリスクを生じさせることなく、納税者及び歳入関税庁がこの限界の場所を明らかにするのを支援する迅速かつ費用効率の良い方法であろう。この特異な文脈において、そうしたスキームにチャレンジする内国歳入庁の意欲とそうした事件に対する租税審判所及び裁判所の対応の予測不可能性が与えられることにより、現在、ある種のタックス・プランニングの効力は、不確実であるということに注意することは重要である。従い、特に対象を絞った反濫用ルールは、不確実性の領域を大幅に拡大するものではない。

(viii) それは、租税回避及び濫用的実務に関する一般社会の議論を助け、且つ、情報を提供し、受け入れられる行為及び受け入れられない行為の間の境界が明確にされ、納税者と歳入関税庁との間の信頼の確立を支援するであろう。

1.8

特に対象を絞った反濫用ルールがもたらすこれらの利益は、実質的で価値あるものである。従い、私は、「そうしたルールが立法されるべきである」と強く勧告する。これは、また、助言委員会の見解を反映したものである¹。

1.9

納税者及び同じく歳入関税庁のために、そうした GAAR の導入を可能なものとするために、最初は、主たる直接税—所得税、キャピタルゲイン税、法人税及び石油収入税—に適用されるべきである。それはまた国民保険料（別個の立法を必要とする）をも対象とすべきである。その GAAR が公正かつ効果的に機能するとみられた後の段階で、印紙不動産税等のその他の税を含めるための考慮が払われるべきである。但し、付加価値税を含めることは、この税が EU 法に由来する独自の反濫用ルールを持っていること、及び、並行して英国の GAAR を適用することは、EU 法との整合性の問題を生じさせうるので、賢明ではないであろう。

1.10

多くの分野の租税ルールは、極端に複雑となっており、実務上、非常に異常な結果を生じさせる。GAAR は、そうである場合に、特別立法の改善のための改正の必要性を取り除くものではない。実際、それは、特別税ルールを根拠づける原則が明確な場合に、その GAAR は、最も効果的に機能するので、この必要性を強調する。従い、GAAR の長所の一つは、提案される法律の背後にある原則をより注意深く検討することを立法者及び起草者に促すことである。幾つかの分野、例えば信託課税の分野では、暫定的手段として、その GAAR 適用に関する特別ガイダンス・ノートが、歳入関税庁とこの分野で働く代表機関との間で合意される必要がある。こうしたやり方は、また、継続的形態のガイダンスを単に提供するだけでなく、ルールの改正の必要性を強調するためにも使用されるべきである。

1.11

効果的で公正に機能するようそうしたルールを起案することが可能であるべきである。この報告書の別表（別表 I）は、一般的反濫用ルールの実例草案及びそれとともに読まれなければならないガイダンス・ノート（別表 II）である。これらは、濫用的スキームが特に対象とされ、適切に打消されることを可能とすべき原則を組み入れている。GAAR 草案は、責任あるタックス・プランニングのセンターグランドが効果的に保護されることを確保すべき一連の重要な保護措置を含んでいる。

それらの保護措置は、

- (i) 合理的タックス・プランニングの明確な保護（保護措置 1）、
- (ii) 税を減額する意図なく入ったアレンジメントのための明確な保護（保護措置 2）、
- (iii) アレンジメントが合理的なタックス・プランニングではないことの立証責任の歳入関税庁

¹ パラグラフ 1.1 に注記した裁判官としての留保の下に。

への配布（保護措置3）、

- (iv) 歳入関税庁が GAAR に基づき打消措置を求めるに際し正当と認められるか否かについて助言するための、関連専門家を有し非歳入関税庁メンバーが多数を占める諮問委員会（Advisory Panel）の設置（保護装置4）。この諮問委員会（Advisory Panel）は、その助言のダイジェスト（適切に匿名により）を發表すべきとする。
- (v) 納税者及び歳入関税庁には、タックス・プランニング・アレンジメントが行われたときに一般的に利用できた資料集又は情報集を引用する権利が与えられる。これは、アレンジメントが合理的なタックス・プランニングと見做されるか否かの判断に有益な支援を与えることができよう。こうした資料は、それがそうでない場合に、法律的には認められないとしても、証拠として認められるべきである。
- (vi) その GAAR の適用の要請は、歳入関税庁の上級官吏により許可されなければならない。これは、歳入関税庁による適用の一貫性と責任を確保する。

1.12

この報告書に添付された一般的反濫用ルールは、それが英国にとって有益であるべきとする場合に、一般的反濫用ルールを支配しなければならないと私が考えた諸原則を、法律の形態に具体化することが可能であることを示すための実例として作成されたものであることは、強調されなければならない。主要な原則は、上記サブ・パラグラフ（i）～（vi）に要約した保護措置である。これらの主要な保護措置及びその他の草案に具体化されている原則は、この報告書の後でより詳細に説明される。

1.13

そうした特に対象を絞った反濫用ルールの立法を勧告する一方、私は代表機関との協議の間、しばしば表明された二つの特別の懸念について書き留める。

- (i) 第一は、信頼できるタックス・プランニングのセンターランドを守る重要不可欠の保護措置が、その後の改正により浸食されるかもしれないとする「ミッション・クリープ」の懸念である。
- (ii) 第二は、反濫用ルールが促進すべき特定の個別反回避ルールの規模及び複雑性を減少させるとの期待が実現されないのではないかという懸念である。

政府が推薦されている種類の GAAR の導入を決定するならば、私は、政府はこれらの懸念を考慮に入れると信じている。定期的、いわば5年毎の、進展の審査の規定は、その GAAR がもたらすべき利益が届けられるとの確信を植え付けよう。

セクション 2

検討—検討機関の設立と作業方法

任命と委任事項

2.1

2010年12月に私は、GAARを英国税制に於いて有効であるよう構想できるか否か、そうである場合、そのGAARの規定は如何に立案されるべきであるかを確定するための検討プログラムをリードすることを依頼された。

2.2

私は、特に、そうしたGAARの次の可能性について検討することを依頼された。

- (i) 租税回避を抑止し、これに対処する有効な手段を政府に提供することができるか、
- (ii) そのルールが公正に機能することを確保できるか、
- (iii) そのルールが、英国税制の事業者への魅力を侵食しないことを確保できるか、
- (iv) 事業者及び個人に不当な費用負担を掛けることなく、取引行為の税務上の取扱に対する十分な確実性を確保できるか、
- (v) 歳入関税庁の費用の増加を許容範囲にとどめ、他の優先事項からの経費の振替の必要性を最低限にとどめることができるか否か。

2.3

政府は、検討に関し私と共に働く助言委員会の創設を私に勧めた。私は、税の様々な分野に背景を持ち、緊密に働ける小さなグループを持つことは有益であると考えた。私は、助言委員会が次の者を含むことができるならば、非常に助かるものと考えた。

- (i) 税の分野に広範な経験があり、可能であれば、他の国（other jurisdictions）で一般的租税回避ルールの運用に特別の経験を持った裁判官、
- (ii) 学問上の、税の分野に特別の経験を持った、可能であれば、GAAR問題に関する諸問題に特別の知識を持った法律家、及び、
- (iii) 事業及び産業分野の経験のある税の実務家。

そのような専門知識は、商業的課税分野の私の経験と結びつき、検討への円満な展望をもたらすと

思われた。

2.4

従い、下記の者を助言委員会のメンバーとなるよう招待し、彼らが即時にそうすることに同意したことに感謝している。私は、検討の全過程中の考察に対し生じた、全ての問題の彼らの分析の詳細であるが厳しき及び完全性に対する私の感謝は、それ以上のものであることを付け加えなければならない。

彼らは、

- ・ジョン・パートレット（ブリティッシュ・ベトロリアム社の税務部門長）、
- ・ジュディス・フリードマン教授（オックスフォード大学法学部租税法教授、オックスフォード大学ビジネス・タクシエーション・センター法律研究部長）、
- ・ラウンセロット・ヘンダーソン卿（高等法院衡平法部の裁判官）、
- ・Rt. ホフマン卿閣下（元上訴裁判所判事、香港最終上訴裁判所非常勤判事）、
- ・ハワード・ナウラン（元スローター・メイの税務担当パートナー及び初級税務審判所パートタイム判事）、
- ・ジョン・テイラー教授（ケンブリッジ大学租税法名誉教授、租税法センター創設所長、名誉リバーヒューム・フェロー）。

2.5

研究の大部分の実務的な側面を管理し、若干の検討を実行するために、小規模の事務局が設置された。事務局は次の二者により構成されている。—

- ・ジョナサン・プレムナー（パンプ・コート・タックス・チャンバーの法廷弁護士）、及び、
- ・ジェー・ロイニング・ハーバード（歳入関税庁からの補助者）

2.6

我々全員は、検討の円滑な実行に大きな貢献をした彼らの顕著な効率性と努力に特に感謝している。

検討グループの方法論

2.7

研究分野はいくつかの主題に分けられ、順番に検討された。定期的に、助言委員会は、これらの問題を私と協議するために会合を開いた。助言委員会は、5回の正式な会議をもった。各会議は、対象とする問題を取り扱うために私が準備した概況説明書により始められた。会合の間は、Eメール

通信により協議が続けられた。この期間中、英国並びに諸外国の広範囲なアカデミックで且つ実務的な資料から記録が作成された。

2.8

最初の5か月の間、関心は、ある種の形態のGAARが必要であるか否か、そして、そうであるとした場合、いかなるフレームワークをそのGAARは具体化すべきであるかの問いに集中した。

2.9

検討の最初のステージを完了するために、私は、また、代表機関のメンバーと一ラウンドの協議を持った。

- 英国産業連合の租税委員会、
- イングランド及びウェールズ勅許会計士協会の租税委員会、
- スコットランド勅許会計士協会の租税委員会、
- 法律協会租税委員会、
- ロンドン市法律協会租税委員会、
- 勅許課税研究所、
- 英国労働組合会議の租税委員会、
- 経営者協会の租税理事会、
- 歳入法法曹協会。

2.10

本レポートのセクション5〈GAARのための諸原則の枠組み〉に示された諸原則の枠組みは、助言委員会のメンバーによって表明された見解²を反映し、代表機関により指摘された諸事項を考慮したものである。

2.11

検討の次のステージは、合意された諸原則の枠組みが実例GAAR草案の形式に具体化できるかどうか集中した。このプロセスを知らせるために、今回はスコットランド法曹協会を含め、同じ代表機関と第二回の協議を持った。

² パラグラフ 1.1 に注記した裁判官としての留保の下に。

2.12

本報告書の別表1〈GAARの実例草案〉に示され、セクション6〈GAARの各原則の具体化〉で説明されているGAAR案は、助言委員会の見解を反映し、代表機関との第二回の協議中に行われたコメント及び示唆を考慮している。

報告書の起草

2.13

私は報告書を自ら起草した。従って、何れの欠点も私だけの責任である。この報告書で示された原則の結論に達するに於いて、そして、また、GAAR草案がこれら諸原則を具体化するためにとったアプローチの採用に於いて、私は、検討の期間を通じ助言の包括性と品質の高さに対し私が大いに恩恵を受けている助言委員会の見解³を反映させようと努めた。

³ パラグラフ1.1に注記した裁判官としての留保の下に。

セクション 3 英国は GAAR を必要とするか？

3.1

ある人々は、「議会は、予想した金額の税を生み出すような方向で租税法律を特定の取引行為に適用することを、予定したかもしれないが、あらゆる納税者は、税負担を軽減するために限りなく自己の策略と技術を使用する権利がある」との見解を持っている。こうした見解を持つ者に対する適切な対応は、議会がそうした企てを阻止する特別のルールを導入することである。これは、従い、一種の税務上のチェス・ゲームであるが、指し手と駒は何時までも増加していく。

3.2

こうしたアプローチは、一般に税を「国家による財産の没収であり、課税が合法的であるためには、法律の文言により正当化されなければならない」と見做すことが一般的であった初期の時代に、より多くの支持者を持っていた。それは、租税法律の解釈の非常に厳しいアプローチと手を取り合っ

3.3

私の「租税」、「租税回避」及び「GAAR は英国に有益か否かの問い」に対するアプローチは、「租税は、国がその国民のために提供するサービス及び施設のための費用の支払を行うための主たる手段である」との前提に立っている。ママリー裁判官（Mummery LJ）がごく最近の控訴裁判所判決においてそれを表現したように、税は「市民の社会における生活のためにコミュニティ及びその他の利益を提供するためのコストに対する」⁴ 分担金である。

3.4

このアプローチに基づけば、税のルールにおけるループホール（抜穴）又は弱点を探し出し、それらを悪用するために考案される複雑なスキーム（仕組）を作り出し、自己の税負担の持分を回避する納税者の可能性に、ある種の制限を課すことは、合理的である。法のルールに矛盾しないため、この制限は法律により課せられるべきである。

⁴ R (Huitson) v HMRC [2011] EWCA Civ 893, paragraph 94.

3.5

そして、それが、私のアプローチである。しかし、それは、英国がその問題を扱うために GAAR を導入する必要があるとの結論に、我々がストレートに達するべきであるということの意味しない。そうした何らかの結論に達する前に、現行の英国の租税制度において利用しうる手段により、その問題を適切に取り扱うことができるかどうか先ず検討することが不可欠である。

3.6

これを議論する際に、私は非常に幅広い「租税回避 (tax avoidance)」との表現を使用するが、租税請求権を軽減する全ての試みが、眉をしかめられるべき何かであり、ましてや、それだけで、社会に対する侮辱として取り扱われるべき何ものであるということの意味しているわけではない。この報告書を通じて明確にされるように、全く合法的なタックス・プランニングの広範な分野があるのである。

3.7

現在、租税回避は、三つの主要な方法で対応されている。

- (i) 裁判所による租税法律の目的的解释、
- (ii) 特別の個別反租税回避立法、及び
- (iii) 租税回避スキームの開示を求めるルール。

目的的解释

3.8

租税法律の目的的解释は、比較的最近に発展してきたものである。ラムゼイ (Ramsay) 事件判決⁵におけるウイルバーフォース卿 (Lord Wilberforce) の画期的スピーチまでは、裁判所は、かつてローレバーン卿 (Loreburn LC) が示したように租税法律を厳格に、文言通りに、解釈する傾向があった⁶。

「しかし、現在の文脈において、なおより重要なのは、議会により行使される歳入の賦課と歳出の双方に対する排他的支配 (権) を注意深く保護する特別の憲法上の慣例である。税の賦課には、明確で、表現され、そして間違えようがない言語以外の何ものも、有効ではないということはあるふれた法である。」

⁵ Ramsay v IRC [1982] AC 300 at 323.

⁶ Vickers Sons & Maxim Ltd v Evans [1910] AC 444 at 445.

3.9

この厳格な解釈が課す租税回避への対抗困難に加え、法律上の言葉が曖昧な場合、納税者に有利な解釈を選ぶことを裁判所に求める、もう一つの原則があった。

「課税法律の言葉に二つの合理的に可能な選択的意味がある場合、裁判所が臣民により有利な意味を必ず選択するということは極めて明白なことである。」⁷

3.10

ラムゼイ事件におけるウイルバーフォース卿のスピーチと共にターニングポイントが到来した（但し、そうしたものはすぐには理解されなかった）。ウイルバーフォース卿は述べた。

「臣民は、明確な〈法律の〉言葉に基づいてのみ課税されるべきであって、法令の『真意』又は『公平性』に基づいて課税されてはならない。全ての議会の課税法は、この原則に従って解釈されるべきである。何が『明確な〈法律の〉言葉』であるかは、正常な諸原則に基づき確認されるべきである。但し、これら〈法律の言葉〉は、裁判所を文言解釈に閉じ込めるものではない。それら〈法律の言葉〉は、全体としての法律の文脈及びスキームを考慮することができ、またその〈法律の言葉の〉目的は尊重でき、実際、されるべきである…」

3.11

これは、それ以降の判決で発展し、そして、現在の課税を行う法律の解釈及び適用に関するアプローチは、香港最終上訴裁判所（Hong Kong Court of Final Appeal）⁸におけるアロータウン事件（Arrowtown case）においてリベリオ判事（Ribeiro PJ）により簡潔に要約されている。その一節は、BMBF 対モーソン事件（BMBF v Mawson）⁹において上院〈当時の英国最高裁判所としての〉により明示的に支持されている。

「ラムゼイ事件の一連の事件の駆動原則は、法律解釈の一般ルール及び事実関係の分析の視野の広いアプローチを伴い続けている。究極の問いは、目的的に解釈された関係法律規定が、現実的に分析された当該取引行為に適用されることを意図されていたか否かである。」

⁷ Salmon LJ in *Fleming v Associated Newspapers* [1971] 44 TC 382 at 398.

⁸ *Collector of Stamp Revenue v Arrowtown Assets Ltd* (2004) 6 ITLC 454.

⁹ [2004] UKHL 51, [2005] IAC 684, paragraph 33.

3.12

目的的解释を使用し、幅広い文脈から真の意味を求めるために特定の規定の文字通りの言語を超えて見ることにより、裁判所は、ラムゼイ事件以前には成功したであろう多くの租税回避の意図を打ち砕いてきた。

3.13

一般的な主張として、私はこれを非常に肯定的発展と考えている。但し、私は、「幾つかの事件において、裁判所は、目的的解释の装いの下に、彼らが濫用とみなす租税回避スキームを挫くために租税法律の解釈の拡大を行ってきた」¹⁰との、多くの租税専門家の見解に与する。私は、そうした事件において拡大解釈を与える誘惑は、私が後で説明する不確実性の大問題に関係するので、後でこれに戻ろうと思う。

特別個別反租税回避立法

3.14

特別個別反租税回避規定は、50年以上の間、英国租税立法上の風景の一部となってきた。その早い時期の一例は1960年財政法§28で、経済的損失がないのに、税務上の損失を作り出すための配当ストリップピングと債券ウォッシング*の使用を防止するために考案されたものである。

*配当確定日等をまたいで、株式等を売買することにより経済的利益を確保した上で、配当所得をより税率が低い所得にしたりすること等による租税回避。

3.15

とかくする間に、特別個別反租税回避立法の量と複雑性は、指数的に増大し、現在では英国租税立法の重要な一部を構成している。いわゆる「偽装報酬」を取扱う最新の一例は、法律全書の68ページ以上を占めている¹¹。そして、現在300以上の対象を特定した個別反租税回避ルール（targeted anti-avoidance rules）（TAARs）があると推計されている。

¹⁰ この文脈における法律用語の「拡張」は、HMRC v DCC Holdings [2010] UKSC 58における最近の最高裁判所の判決に於いて認識された。ウォーカー卿は、判決を述べながら、パラグラフの25で、馬鹿げた結果を避けるために1996年財政法§84(1)の用語が拡張できるかどうか如何なる程度までできるかに議論を集中している。

¹¹ 2011年財政法スケジュール2。

租税回避スキームの開示 (DOTAS)

3.16

租税回避スキームの開示ルール (DOTAS) は、比較的新しいもので、主として特定のクラスの事案のために導入され、その後その他の税の分野をカバーするために拡大された。租税回避スキーム開示制度 (DOTAS) は、歳入関税庁が租税回避スキームを評価し、適切であると考えられる場合は、それらに対処する特別立法を行うことができるよう、非常に早く租税回避スキームを届出すること義務付けている。

3.17

全体としての租税回避スキーム開示制度 (DOTAS) の価値を測定するにはまだ早いですが、それは明らかに歳入関税庁のために役に立つ情報源である。そのことは、もちろん、「租税回避スキーム開示制度 (DOTAS)」が納税者に加える追加負担と、結果として生じる反回避法が既に巨大な租税法に加える更なる複雑さと、比較考量されなければならない。また、不可避的に、打消立法が、特異なスキームの早期の利用者を扱うには遅すぎるケースもあろう。それらの性質上、これらのスキームは、しばしば複雑で、歳入関税庁は、そのスキームが現行課税ルール上、有効であるか否か、そして有効でない場合、正確に、それらを取り扱うためにルールの何の改正が必要か、判断するために莫大な知的努力を払わなければならない。

3.18

目的的法律解釈、特別個別反回避ルール及び租税回避スキーム開示制度の結合が、租税回避の範囲を実質的に縮小させたことは疑いない。従って、英国の事情は、GAAR が最初に導入されたオーストラリア及びカナダ¹² の様な他のコモンロー国家におけるものとは非常に異なっている。

3.19

重大な問題は、それが、多くの市民及び納税者が耐え難いと思ふ種類の租税回避スキームを阻止するに十分有効であるかということである。それが、十分有効であるならば、私は、英国に GAAR 導入を勧告するために十分な事例が存在するとは考えない。これは、よく考案された GAAR が、適時に、簡素な租税立法に導くことができ、租税法律解釈の拡大の誘惑を減少させるであろうとしても、そうである。

¹² カナダの一般的反租税回避ルールは、最高裁判所が (Ramsay 判決から生まれたと見られている) 事業目的テストの一般的な適用を拒絶した Stubart 事件判決に対処するため 1987 年に導入された。同様に、オーストラリアの GAAR は、非常に高度な租税法律の文言解釈に対処するものとして導入された。

3.20

しかしながら、残念なことに、目的的解释、特別個別反租税回避ルール及び租税回避スキーム開示制度（DOTAS）は、いくつかの最もひどい租税回避スキームを取り扱うことはできない。そうした回避スキームは、文脈に依存する〈目的的〉解釈を許さない税の規範的指示的ルールに焦点を合わせている。最近の例は、英国納税者の他の租税債務と相殺するために使用できる人為的税務損失を作り出すために7ステップのルートを与える「SHIPS 2」¹³スキームである。上級裁判所（High Court）でプラウドマン判事（Proudman J）は「そのようなあからさまなスキームは成功すべきでないとの本能的反発に」共鳴した¹⁴。しかし、問題の制定法上の規範的指示的性格のルールを与えられ、彼女はそれを打ち負かすに十分な目的的解释を見出すことはできなかった。

3.21

控訴裁判所¹⁵は同じ結論に達した。この現在の文脈において、トーマス判事（Thomas LJ）及びトールソン判事（Toulson LJ）のコメントを記録するのは特に適切である。トーマス判事¹⁶は語った。

「私は、明確さをもって、控訴及び反控訴が却下されなければならない理由を示したマムリー判事（Mummery LJ）の判断に同意する。しかし、トールソン判事により与えられた理由により、私の同意は消極的なものである。そのスキームを利用した高額収益の又はかなりの投資所得のある高額税率の適用を受ける納税者が、おそらく意図されていなかった、そして、他の納税者により支払われなければならないこととなる利益を受け取っている。その判決の幅広い意味を考えるのは、それは、歳入法律が構成され起草される方法に関係するので、議会でなければならない。」

3.22

トールソン判事¹⁷は語った。

「私もまた同意する。不十分な論点に関し、私は、本能的に間違っているように見える結論への気乗りのしない私の同意に対する理由を説明するために、簡単な要約を付け加える。何故なら、それは商業的現実に関係を持っておらず、議会が予定しなかったし意図しなかった

¹³ *Mayes v HMRC* [2011] EWCA Civ 407.

¹⁴ [2010] EWHC 2443 (CH), [2010] STC 1, paragraph 45.

¹⁵ 控訴裁判所の判決は確定している。最高裁判所への上訴は、2011年11月1日に拒絶された。

¹⁶ (at paragraph 100)

¹⁷ (at paragraph 101)

棚ぼた的利益に結果している。」

3.23

私は、議会がその判決の意味するものを検討するのが適当であるとするトーマス判事の意見に同意する。SHIPS 2は、高度に人為的な租税回避スキームと戦う現存手段の不適切性を示している。それ、及び、それと同様のその他のスキームが、「英国は、GAARを必要とするか」の問いに答えを提供している。答えは、「必要としている」ということである。

3.24

ただし、それは十分な回答ではない。十分な回答を与えるためには、英国に導入されるGAARを基礎づけるべき原則を決定することが不可欠である。これを行った後には、次いで、これらの原則を、効果的に機能する法律に具体化できるかどうかを確認する必要がある。これらの検討課題は、このレポートの以下のセクションで取り扱われる。

セクション 4 代表機関の見解

4.1

上記セクション2〈検討－検討機関の設立と作業方法〉の paragraph 2.9-2.11 に記述したように、私は、英国における税法の適切な執行に関心を持つ 10 の代表機関と検討課題について協議した。こうした協議は、二ラウンド行われた。第一ラウンドは、租税回避スキームの実務上又はその結果として生じる諸問題を協議する目的のものであった。第二ラウンドは、事例 GAAR の初期草案形式の具体的提案に対する彼らの反応を協議するものであった。

4.2

彼らが示した代表意見の質の高さへの私の感謝の表明に導くのは、儀礼だけによるものではない。彼らの関心と要望の表明は、可能な GAAR の基礎を形成すべき諸原則の具体化に非常に大きな役割を果たした。彼らは、また、GAAR の事例草案の非常に多くの詳細な規定の改善を支援した。

4.3

一般的な見解として、検討が必要とされる論点及び取り組まれるべき懸念に関し、注目すべき見解の一致があったことを書きとどめて置きたい。また、税制を如何にして改善できるかに関する要望、そして、これらの要望を実現するために GAAR が果たす又は果たすべき役割についてもまた相当程度の一致があった。

4.4

これは、各代表機関が、可能性のある GAAR の見込に対し等しく熱心であったとかそうでなかったとか、又は、実際、各代表機関には統一的熱意があったとかそうでないとか言っているのではない。

4.5

異なる箇所の強調程度は、代表機関ごとに、時には同じ代表機関内においても異なっていた。各代表意見の要約を示すことは必要ではない。むしろ、私は、「租税回避に対する態度」、「GAAR 一般」、「事例 GAAR」及び「要望」の 4 つの幅広い項目の下で彼らの代表の意見を扱うことが最上であるとする。

租税回避に対する態度

4.6

実にひどい租税回避スキームに対しては、全員が一致して反対し、確実に嫌悪していた。即ち、(上のパラグラフ 3.20-3.23 で論じられた) SHIPS 2 のようなスキームは、抑止されなければならないか、抑止できなければ、打ち負かされるべきである。「目的的解释は、租税回避スキーム開示制度 (DOTA) と結びついたとしても、根拠とすべき原則を法律規定に示されたルールに見出すことのできない場合には、規範的指示的ルールの適用に依存する注意深く考案されたスキームを取り扱うことに失敗する」との見方には、全員の一致があった。

4.7

そうした種類の高度にアグレッシブなスキームが、公平でない活動分野を作ったと言うことが、一般的に且つ強く持たれている見解であった。それは、アドバイザーであれ、会社の税務担当管理者であれ、彼らが個人的に嫌悪を持ってそうしたスキームを見做していたとしても、現行法では、そのスキームが殆ど確実に税の納付額の減額の結果を作り出す場合に、彼ら税の専門家を、そうしたスキームを利用することにより、そうするよう努めるべきか否かを決定しなければならない、忌々しい地位に置いた。彼らの競争相手がそうした良心を捨て、そうしたスキームを顧客に助言し又は自社で採用することにより商業上の優位を獲得するかもしれないという事実には、明白なジレンマがある。

4.8

そうしたスキームの存在が、より通常のタックス・プランニングに対する歳入関税庁の態度に影響を与える傾向があるということが、実質的な懸念であった。

4.9

「アグレッシブなタックス・プランニングに対する懸念が、主たるルールを識別できなくさせることとなる、ある意味で高度に詳細で、ある意味で非常に幅広い大量の規定により、税のルールが保護されることを、歳入関税庁に求めさせるのではないか」と一致して考えられていた。ある事例では、これらのルールが、主たる規定が適用を予定していない取引行為を納税者が行う場合に、納税者が落ち込む深刻な罠を作り出している。これは、特に、信託課税の分野で強調された。

4.10

「アグレッシブな租税回避スキームが、裁判官が関連法律規定に拡張解釈を与えることを助長した」との意見の一致もあった。拡張解釈しようとする意思の程度は、裁判ごとに異なり、そして、また、裁判官が特定の取引行為を同意できないと見做す不同意の程度を反映している。これが、相

当の不確実性を生み出している。

GAAR 一般

4.11

代表機関は、例外なく、歳入関税庁の官吏が、そのために設計されていな事案に GAAR を使用する可能性について心配していた。特に、「GAAR の使用が、幾つかのケースに於いて、濫用的ではないタックス・プランニングにプレッシャーをかける手段とされる恐れがある」との懸念があった。

4.12

GAAR が、歳入当局に、非常に多くの裁量権力を与えるのではないかとの一致した懸念もあった。これは、歳入当局が攻撃を加える取引行為の種類を彼らに決定させるか、或いは、そうした取引行為は GAAR の適用範囲に原則としては見えない様に見えるとしても、一定の取引行為を行おうとする納税者の意思に不可避的に影響を与える大量のガイダンスを発行することによっても可能となる。

4.13

GAAR は、概念的に逆説的であると広く考えられた。英国の様な複雑な税制は、納税者に特別の優遇措置を与えることにより、積極的に納税者が一定の取引行為を行うことを奨励している。そして、今までのところ、他の国における GAAR の経験は、取引行為は疑いなく少なくとも部分的には税務上の利益を利用したいとの願望により動機づけられているので、GAAR の条件に基づく挑戦に影響されやすいことを示した。

4.14

「不確実性が、GAAR と、関係租税ルールに基づき一定の取引行為に利用できるように見える特定の救済措置又はその他の租税優遇措置との間の相互作用の中で、生まれるのではないか」との一致した懸念があった。

4.15

「GAAR は、複雑な租税ルールが通常の商業的又は個人的取引の過程に設ける意図されない罅から逃れることを不可能とするのではないか」との懸念がいくつかの代表機関から表明された。

実例 GAAR 草案

4.16

先に記述したように、協議の第二ラウンドにおいて、代表機関は実例 GAAR の初期の草案の検討

を求められた。これに関する彼らの主たる関心分野は、次のようなものであった。

4.17

「実例草案に書き込まれた保護措置は、歳入関税庁にタックス・プランニング取引行為に対する不当な裁量権を与えるリスクを減少させるであろう」というのが一般的な認識であった。

4.18

但し、「実例 GAAR 草案に書き込まれた保護措置は、實際上、将来存続し得ないのではないかと」の強い懸念があった。これは、立法行為以前の段階で起こるかもしれないし（即ち、議会に提出される前の草案段階の重大な変更により）、又は、それはその後の改正により起こるかもしれない。現在の流行の表現をするならば、その GAAR が法令全書に記載された後に生ずる、「ミッション・クリープ」の明白な危険があった。

4.19

実例 GAAR 草案自体の用語に向けられた主たる懸念は、「何処で、所定の取引行為又はアレンジメントが租税回避の範囲に入るのかに関する不確実性」であった。「言語道断の又は非常にアグレッシブな租税回避スキームに対してのみ、明確に適用しようとしていたにもかかわらず、歳入関税庁が、その GAAR をより広く適用しようとすることはあり得る」と考えられていた。先に記述した見解を再度述べると、「GAAR は、言語道断のタックス・プランニング・スキームを除去するのであれば、有益である」との一致した同意があった一方で、「実際にはタックス・プランニングの幅広い分野に対し、歳入関税庁により発動され、裁判所により適用されうるとの実質的懸念」があった。

4.20

「独立した委員長と非歳入関税庁関係者からなる諮問委員会の構想」については、非常に強い支持があった。これは不確実な領域を減少させる三重の効果を持っているものと見られた。

- (i) 第一に、独立委員の一人は、問題となる取引分野に専門知識を有していることを前提として、委員会は、取引行為の本質または目的を理解できない結果として歳入関税庁により発動される GAAR の危険を、減少させるであろう。これは、歳入関税庁への批判として挙げられたものではない。歳入関税庁が、多くの経済活動の分野で（そして、特に金融分野で）最新の経験を持つことは期待できないということは、経験上の単純な事実である。
- (ii) 第二に、諮問委員会が匿名形式でその決定を公開すれば、これは、納税者及び税の専門家が、将来のタックス・プランニング実行への自身の対応の調整に使用できるデータベースを作り上げるであろう。
- (iii) 第三に、諮問委員会をその GAAR 運用のガイドラインの更新および拡張のための有

効な装置とすることが提言された。これは、アレンジメントがタックス・プランニングのスペクトルのどこで失敗するのかに関する不確実性を減少させよう。増加するガイダンスの内容が独立機関により与えられ、それ故、歳入関税庁の裁量権の増大に対する防御となることも、また、確かである。

要 望

4.21

幾つかの代表機関は、「GAAR がもたらそうとしている濫用的租税スキームに対する防御が、将来の租税法がより簡明に起草されることを確保するために使用されるべきである」と、非常に強力に彼らの見解を表現した。歳入関税庁が、GAAR が有効な抑止力として機能することを確信するまで時間がかかるであろうことを認めつつも、彼らは、「現行立法を見直し、簡素化するため、次いで、プログラムが開始されることが、不可欠である」と考えていた。彼らの見解では、「GAAR は、この非常に実質的な成果を獲得する機会を与えるものであり、その機会は、無駄にされてはならない」というものであった。

4.22

多くの代表機関は次のような希望を表明した。「GAAR が提供するであろう受け入れがたい租税回避スキームに対する防御手段を与えられたのであるから、裁判所は判決された事件ですでに到達した段階を超えてラムゼイ原則の適用を拡大するよう努めるべきではない」。これはまた、タックス・プランニングのセンターグランドに影響を与える不確実性を減少させるためでもあった。

セクション 5 GAAR のための諸原則の枠組み

〈英国 GAAR 上の〉全体的大原則

5.1

英国に適切である GAAR は、全体を包括する大原則に基づき運用されなければならないと私は結論した。それは、「GAAR は広く耐えられないと見做される高度に濫用的な考案された人為的スキームをターゲットとすべきであるが、責任あるタックス・プランニングの広いセンタースタンドに影響を与えるべきではない」ということである。

5.2

この全体的大原則は、「特定のアレンジメントがラインのいずれの側に落ちるかについて合理的疑問がある場合には、疑問が納税者に有利に解決され、当該アレンジメントが影響を受けないセンタースタンドに来よう取り扱われるべきである」との、単純な主張により支持されなければならないと厳しく私は考えている。

5.3

採用されるべき他の原則は、また、この全体的大原則を支持し、これに影響を与えるために設計されている。

〈GAAR は〉解釈のルールではない

5.4

全体的大原則を支えるこれらの原則に向かう前に、「本 GAAR は、法律用語の解釈ルールと見做すべきではない」ことを明らかにすべきである。むしろ、「アレンジメントが関与する特定の税務上のルールが、伝統的目的解釈において、それが得ようと企てている有利な税務上の結果の実現に成功している」との前提に基づいてそれは作用する。そして、本 GAAR は、他の租税法律が従属する優先的法律上の原則を提供する。

5.5

「本 GAAR は、そうでなければ利益をもたらす租税立法から生ずる結論を変更するルールである」と認識することは利点をもたらすが、しかしながら、それは、また、重大な責任を課す。

5.6

利点は、「本 GAAR は伝統的解釈を租税ルールに適用することによって発展させることができなかつた概念を使うことができる」ということである。この重要な一例は、彼らの意見では、そうした用語は許され得る司法解釈の範囲を超えるので、クレイブン v ホワイト (Craven v White)¹⁸ 事件に於いて上院の多数派により拒否された重要な用語の「アレンジメント」である。

5.7

重い責任は、「本 GAAR が公共利益に基づき歳入関税庁によって運用されなければならないということを実証する」ことである。これは、「適用できないアレンジメントに関し、納税者を威嚇する武器として用いられてはならない」ことを意味する。そして、「それが歳入関税庁の自由裁量権を増大させる手段になることは許されるべきではない」ということである。

5.8

私は、「本 GAAR 自体が非伝統的種類の租税立法である」ことを留意しつつ、「それらの目的を確保するために2つの非伝統的アプローチを採用することが適切である」と思う。

5.9

これらの内、初めのものは、「本 GAAR が適用される種類の事例に権威あるガイダンスの源泉〈としての地位〉を提供する」ことである。これは、「それが立法に伴う権威を獲得するよう、本 GAAR 自体の立法を行う財政法の別表として含められるガイダンス・ノートを設定する」ことにより実現される。想定される種類の事例ガイダンス・ノートがこの報告書に添付されている。

5.10

ガイダンスが継続的源泉として役立つために、そのようなガイダンス・ノートは、時々更新される必要がある。歳入関税庁の自由裁量権を増大させる危険を避けるために、ガイダンス・ノートの更新は、独立機関の責務とすることが適切である。後で言及される諮問委員会 (Advisory Panel) は、この目的にかなう種類の機関の一例である。

¹⁸ [1989] AC 398. 多数派は、あるステップが計画の一部であって、そして、たとえそれが実際起こっていても、それが起こらないかもしれないという可能性があったならば、合成取引行為は当該ステップを含むことができないと考えた。少数派は、合成取引行為は、含まれる予定だった、そして、実際実行されたどんなステップでも含むと見做すことを選択した。実例となる GAAR 草案のサブセクション 15 (3) は、少数派アプローチを採用している。

5.11

第二に、本 GAAR の適用に関する争訟に於いて、特定のアレンジメントが本 GAAR の意図された対象領域に入るのか、逆に、影響されないセンターグランドに入るのかを決定するのを助ける全ての資料が利用できるものとされるべきである。こうした資料としては、問いに光を投げかけることができる、アレンジメントの行われた時の公的資料又は歳入関税庁実務若しくは一般的な納税者実務の形式のものとして利用できる証拠を含むべきである。そしてこれは、通常の証拠ルールの下では、許可されないものであったとしても、認められるべきである。

責任あるタックス・プランニングと濫用的スキームの区別

5.12

今や全体の大原則に戻り、私は、もちろん、本 GAAR が対象とする濫用的租税スキームとそれが影響を与えない責任あるタックス・プランニングのセンターグランドを最もよく区別する方法について、助言委員会と多くの長期間の徹底検討のための協議を持ってきた。

5.13

多くの海外の GAAR に於いて、そして、実際、英国の特定個別租税回避対処ルールに於いて、アプローチは、「唯一の目的又は主たる目的が税務上の利益 (tax advantage) を実現することであるアレンジメントを対象とする」ことであった。言葉に多くの違いはあるが、基礎となる概念は同じである。「アレンジメントの目的の一つが、税務上の利益を実現することであれば、その理由そのものにより、その税務上の利益は否定されるべきである」。

5.14

私は、これは、英国の税制に適した GAAR のための正しいアプローチであるとは考えない。克服できない問題は、「英国の租税ルールは、納税者に租税債務を軽減する機会を提供しており、実際多くの場合、積極的に奨励している」。「この利益を得ることは、租税回避の一形式と記述しうるが、それは明確に批判される何ものかではなく、従って、GAAR により打消されるべきではない」。明確な例は、プラントへの投資に対するキャピタル・アローワンス (減価償却等)、科学研究費の特別控除、又は、特別事業区への投資に対する税務上のインセンティブにアクセスするために企画されたアレンジメントである。異なってはいるが非常に離れてはいない種類の取引行為 (例えば、貸付け関係、買い戻し特約、デリバティブ) に対し異なった税制が設けられている無数のその他のより微妙な例がある。

5.15

検討の結論は、「本 GAAR が阻止し又は打消しようとしている濫用的のスキームを特定するために

は、よりプラグマティックで客観的初期アプローチの採用が必要である」ということである。「スタート・ポイントでは、アレンジメントが、税務上の有利な結果を達成するための特に企画された異常な側面を持つという意味に於いて、異常であるか否かを確認すべきである」。「アレンジメントが、そうした異常な側面を持つ場合、それは、その効果により本 GAAR のための潜在的対象としての検討の候補となる」。逆に、「そうした側面がないならば、それは即座に検討から退けられる」。

5.16

「アレンジメントをこの概念上の候補リストに置くことは、予備ステップである」。「これは、アレンジメントが本 GAAR の対象領域に実際入るかどうか決定する重大な段階に導く」。

5.17

一見したところ、「アレンジメントが、議会又は法律が意図しなかった税務上の結果を実現するために、企画されたか否か問うことにより、これは実現される」と人は思うかもしれない。ここでの克服できない問題は、しかし、「議会の意図は、立法自体の言葉からのみ認識されると判断する」英国における確立された法律解釈原則である。前提により、本 GAAR は法律の言葉が、正常な解釈原理の下で、実際、有利な税務上の結論を実現するケース（例えば、SHIPS 2 のスキームに於けるように）を取り扱うために企画されている。それ故、この問いには肯定的に答えることが決してできない。

5.18

このアプローチの変形が、法律解釈の原則により産み出されるパラドックスを回避する意図のもとに検討された。例えば、アレンジメントが実現しようとする税務上の結果は、「法律のスキーム」又は「全体として見られた」法律の意図、若しくは「幅広い文脈を考慮した場合」に一致しない結果であるかどうかの様な、基準を使用して。ここでの克服できない問題は、伝統的目的解釈の正にエッセンスは、特定の規定がセットされている文脈を考慮するということである¹⁹。

5.19

私は、より優れたアプローチは、「責任あるタックス・プランニングを異議のないものとするものは何であるかを明らかにすること」であり、そして、これを、「異常な取引行為の候補名簿から、中心的分野に入るものを除外する」方法として使用することである、との結論に達した。

¹⁹ 上記パラグラフ 3.10 のラムゼイ判決のウイルバーフォース卿のスピーチからの引用文を参考。

5.20

私は、GAAR²⁰を取り扱っている香港最終上訴裁判所により発展されているリーゾニングは、英国のための最善のアプローチとなると考える。そのアプローチは、「税のルールは、納税者が行うことのできる、取引行為の種類に関し、そして、選択により実現できる税務上の結果に関し、納税者に多くの合理的選択肢を与えている」ことを理解している。リベイロ裁判官はその原則を、このように表現した。

「§ 61A の法律上の目的は、法律により納税者に利用できるよう意図されている利益を獲得するために行われたアレンジメントを攻撃することではない。」²¹

5.21

法律の言葉からのみで確定されるべき立法上の意思を要求する、確立した英国の法律解釈原則の故に、言葉は修正を必要としている。従い、私は、それを修正し、「法律により与えられた選択肢に対する合理的対応とみなしうる税務上の利益を確保するために行われたアレンジメント」と呼ぶ。

5.22

そして、これは、英国 GAAR のための最も適切と考えるアプローチであり、本報告書に添付された実例 GAAR 草案に採用されている。

不確実性の縮小

5.23

当然のこととして、アレンジメントは税のルールにより利用できるとされている選択肢の合理的行使と見做すことができるかと主張されるが、そうであるか否か明確ではないケースが有り得る。そうしたケースに於いては、私は、その疑問とされる利益を納税に与えるのが適切な原則であると考え。これは、当該アレンジメントは合理的選択権の行使と合理的に見做しえないとの立証責任を歳入関税庁に負担させることにより実現される。

5.24

こうすることにより、アレンジメントが本 GAAR の意図した対象領域に入るか否かに関する疑問の範囲を実質的に減少させるであろう。

²⁰ S.61A Inland Revenue Ordinance

²¹ Ngai Lik Electronics Company Ltd v Commissioner of Inland Revenue, FACV No.29 of 2008, paragraph 101.

5.25

先に記述したように、有効な租税回避の限界を明らかにすることに関しては、既に相当程度の不確実性があり、如何なる立法その他のフレームワークもそれを完全には除去できない。しかしながら、できる限り不確実性の範囲を縮小することは重要である。この目的のため、疑問をできるだけ迅速に処理することのできる何らかのメカニズムが存在することが望ましい。これを実現する有効なメカニズムは、何らかの特別なアレンジメントのケースに於いて、本 GAAR を援用する合理的理由があるか否か歳入関税庁に助言する諮問委員会 (advisory panel) であろう。私は、歳入関税庁からのみならず納税者から文書による説明を受け取る非歳入関税庁メンバーが多数からなる諮問委員会を構想する。そうした委員会を設立することは、いくつかの利点を持つことができる。

- (i) 第一に、それは歳入関税庁による本 GAAR の執行に、公平な監督の要素を提供する。
- (ii) 第二に、諮問委員会の各事案の結論は、公表され (納税者の個人情報情報を保護するため、匿名により)、次いで、責任あるタックス・プランニングと濫用的租税スキームの間の境界線がどうあるかに関し考え方を調整するための納税者及び歳入関税庁により使用できるガイダンス版となる。これは、諮問委員会が定期の匿名とされた意見書の要約版を発行するならば、さらに有益である。
- (iii) 第三に、諮問委員会は先に述べたガイダンス・ノートを更新する適切な機関として使用できる。

5.26

納税者に疑わしい場合に利益を提供し、不確実性の範囲を縮小するこれらの手段を導入することは、本 GAAR のためのクリアランスの一般的システムの導入を不必要なものとする。そうしたクリアランス・システムは、納税者及び歳入関税庁に同様に非常に重い財務負担を課すであろうし、一般的クリアランス・システムが、歳入関税庁自体により運営される場合は、彼らに追加的裁量権を与えるであろう。それは、憲法上の原則問題として誤っている。

5.27

但し、クリアランス制度が、申請及びクリアランス (与えられる場合) が、本 GAAR が関係アレンジメントに適用されないとの確認のために及ぶのであれば、そうした反対は現行制度の拡張に対しては当たらない。従い、本 GAAR にそうした規定を含むことは適切であり、賢明であると私は考える。

5.28

不確実性の問題に関しては、論ずる必要がある更なる 2 つの点がある。

5.29

第1には、センターグランドの外部境界のタックスプランニング・アレンジメントテストに於いて、本 GAAR が適用されるか否かに関し不確実性を生じさせるケースが必ず生ずる。

しかしながら、これらのケースの全てでないと、殆どの場合、本 GAAR を考慮することなく、税のルールそれ自体のベースに基づきその目的をそうしたタックス・プランニングが実現するか否かに関し、いずれにしても不確実性がありそうである。最近の最高裁判所のタワー M キャッシュバック事件²²におけるウォーカー卿のコメントは、この生の事実を強力に思い出させるものである。

「この事件における合成取引行為は、アイゼン事件 (Ensign) に於けるそれのように (そして BMBF 事件に於けるそれと異なり)、事実関係の現実的評価に於いて、取引で使用するためのプラントの取得という現実の目的のためには現実の支出を求める CAA 〈キャピタル・アローワンス法〉により設けられたテストに合致しなかった。あるかもしれない不確実性は、キャピタル・アローワンス法規定の限界をテストすることを決意した税務コンサルタントとインベスト・バンクの揺るぎのない独創性から生ずるものである。」

5.30

第二に、信託の様な、現行の法律規定によるルールが極端に複雑で、多くの異常な結果を生じさせる幾つかの課税領域がある。これは GAAR への反対を勧める理由とはならない。

むしろ、それはこれらルールの合理化を求めるものである。暫定的手段として、特別のガイダンス・ノートが、歳入関税庁とそうしたケースで働く代表機関の間で合意される必要がある。

税の意図を持たないアレンジメントの除外

5.31

私が英国 GAAR に含めるべきと考えるもう一つの原則がある。これは、「完全に税以外の理由から行われるアレンジメントは、本 GAAR の適用の自動的除外の取扱いがあるべきである」ということである。勿論、税の意図を全く持たないアレンジメントが、実際は、税務上の利益を生じさせることはありそうにない。しかし、それは、なおあり得る²³。

²² [2011] UKSC 19, paragraph 80.

²³ See, in the commercial context, *Five Oaks Properties Ltd v HMRC* [2006] STC (SCD) 769

5.32

私は、供給元又は親族に、結果として税の軽減を求める何等の意図もなく財政支援を行うようなアレンジメントを行う小規模事業者又は私的個人による「本 GAAR の適用対象となるかもしれない」という保障されない不安を回避するためだけであるとしても、この保障が与えられることが重要であると考えます。

5.33

そうしたケースに於いては、納税者に「当該アレンジメントは、租税債務減少の意図を持って行ったものではない」とことの証明を求めることが合理的である。従って、この特別の保護措置は、納税者に立証責任を課すことにおいて、本 GAAR に採用される一般ルールとは異なるものである。

〈濫用的アレンジメントの〉打消

5.34

本 GAAR の主たる目的の一つはそれが対象とされている納税者が濫用的アレンジメントの種類に入ることを抑止することである。そうした抑止が失敗し、納税者が、本 GAAR の対象領域に入るアレンジメントと共に前進する場合は、歳入関税庁により適用されるべき打消の形態に対し考慮が払われる必要がある。

5.35

私が採用されるべきと考える基本的原則は、「打消措置は合理的で公正な結果を生み出すべきである」ということである。合理的で公正な結果の決定は租税審判所 (Tax Tribunal) で法的に決着されるべきであって、歳入関税庁の裁量に任せられるべきではない。

5.36

これを達成することができる2つの方法がある。「第一の方法は、租税審判所に、全ての状況の下で、何が合理的で公正かについての決定を単純にゆだねる」ことである。これは、アレンジメントが事実上自己相殺的であるラムゼイ事件それ自体の様なケースの取扱いに適切である。そうしたケースでは、当該取引行為をそれが行われなかったように単純に取り扱うことが (そうして、いかなる損失控除の請求も無視することが)、合理的で公平である。しかし、そうしたアレンジメントが、関係者の経済的地位を事実変更させる事例がある。そうしたケースでは、その変更は打消において尊重されるべきである。

5.37

アレンジメントが、意図された濫用的結果に加え、ある現実的商業的又は個人的目的を実現するた

めに企画されているその他の種類のケースの場合、私は、適切な打消は、可能である場合には、同じ商業的又は個人的結果を、濫用的課税結果を伴うことなく実現する仮定的同等の取引行為に基づく査定と計算に基づくべきであると考えます。

5.38

そうした場合、必ず、「歳入関税庁が、最高に可能な租税債務を生み出す同等のアレンジメントを明らかにし組み立てようとするのではないか」との懸念が有り得る。これに対処するため、本 GAAR の打消規定は、その指定された同等のアレンジメントが条件に適合しているとの立証責任を歳入関税庁に課すべきである。

5.39

更なる保護措置手段として、納税者が歳入関税庁の提示する打消に同意しない場合は、申し立てに基づき、租税裁判所が、何が適切な同等のアレンジメントであるかに関し自らの結論に達すべきことは、私は重要であると考えます。更に、租税審判所が、そうしたアレンジメントを特定することは、不可能であるか、非常に困難であると考え場合は、審判所は、合理的であり公正であると見える打消措置を適用すべきである。

5.40

打消措置が適用された場合、できる限り打消が全体的に過大な課税に至らないことを確保するため、他の期間の同じ納税者の租税債務又は同じ期間の若しくはその他の期間の他の納税者の租税債務に考慮が与えられるべきことがまた重要である。

GAAR の導入

5.41

本 GAAR に基づく打消措置は、そうでない場合に税のルールから生ずる結果を覆す効力を持つ。従い、本 GAAR は、本 GAAR 自体が発効したときまでに行われたアレンジメントに（それらが完了していなかったとしても）適用されるべきではないと主張される場合がある。

5.42

しかし、私は、これは不適當であると考えます。前提により、本 GAAR は、先に説明したように広く耐えられないと見做される人為的で濫用的なスキームに対してのみ適用されるよう企画されている。本 GAAR が立法される場合、その立法はコンサルテーションの期間が先行し、そのコンサルテーションの期間は次いで、この報告書の公表に先行されるということに注意することはまた重要である。

5.43

私は、従って、本 GAAR が効力を持つ日の前に完了していないアレンジメントに本 GAAR を適用することは不公平とは考えないし、私の考えでは、そうすることは適切である。

本 GAAR の〈適用対象税目の〉範囲

5.44

GAAR が制定されることになるならば、それが主な直接税、すなわち、所得税、法人税、キャピタルゲイン税と石油収入税に、まず、最初は限定されなければならないと私は考える。また、国民保険料は議会の手続上、税とは見做されないので別の立法を必要とするが、GAAR は、国民保険料にも拡大されるべきである。

5.45

最初は、印紙土地税の様なその他の税に拡張するための考慮が払われる前に、経験を得ることを許すために、本 GAAR の適用をこれらの税に限定することが賢明である。

5.46

但し、付加価値税はそれ独自の（現在なお発展している）法の濫用の法理を持っているので、付加価値税への拡大を考慮することは適切ではない。従い、本 GAAR の用語と欧州共同体の法の濫用の法理との間の生じ得る不一致に関して問題が生じうる。

罰則金又は罰則利子

5.47

幾つかの諸外国²⁴では、特別の罰則金又は罰則利子を GAAR に基づき回復される税に適用する規定がある。英国の GAAR に類似の手段を含めることは、確かにその抑止力を高めるであろうし、納税者の大多数からは、税の公正な持分の回避を企画したスキームに対する報いと見做されよう。

5.48

しかし、私はそうした規定を含めることは、歳入関税庁に、本 GAAR を意図されるように防御の盾として使用しないで、武器として使用する、抑制できない誘惑を提供するもののように見える。この理由から、私は、本 GAAR の使用により回復される税に特別の利率又は罰則金を適用する

²⁴ 例えば、オーストラリア、ニュージーランド及び南アフリカ。合衆国の経済的実体の法理の法典化を参照。

規定を含めることは適切ではないと考える。

セクション6 GAARへの各原則の具体化

6.1

本 GAAR の検討期間の実質的な部分は、上記セクション5〈GAARのための諸原則の枠組み〉で説明された原則が法律として具体化されるかどうか、そして、そうである場合如何にして具体化されるかの検討に占められた。

6.2

結論は、そうすることは可能であり、別添 I の事例 GAAR 草案は適切な立法例を表示したものである。別添 II のガイダンス・ノートは、GAAR 草案に記述すべき重点を取り上げ、重要なこととして、重大な責任あるタックス・プランニングの保護を行うためのガイダンスを与えている。

6.3

事例 GAAR 草案及びガイダンス・ノートが何であるかの過剰な説明をここで再び示す代わりに、本報告書の読者は、別添 I 及び II を読むことを勧められる。現在の目的については、事例 GAAR 草案は、本報告書のセクション5〈GAARのための諸原則の枠組み〉に示された路線に従っていると記述することで十分である。大まかに言って、本 GAAR は2つの主要な要件を課している。

- (i) 第一に、本 GAAR は、異常なアレンジメントに対してのみ適用される。アレンジメントの異常な特徴は、明らかにされなければならない、それを含んでいることは意図された課税結果を実現する目的のためでなければならない、意図された課税結果は特定された数ある方法の一つにより実現されなければならない。
- (ii) 第二は、本 GAAR は、当該アレンジメントが、合理的に、法律により与えられている行為の選択権の合理的行使と見做されない場合にのみ機能する。これは、責任あるタックス・プランニングの保護（保護措置と呼ばれる）のための最も重要なものである。この報告書の以前のセクションで強調されたように、アレンジメントがその記述に入るか否か疑問がある場合は、その疑問は納税者に有利に解決されるべきである。これは、事例 GAAR 草案では、次の表現を使用して実現されている。

「もしそれが、合理的に行為の選択肢の合理的行使と見做しうる場合は、…」

このテストは、客観的で、実務上、それは、議論がある場合、裁判官自体が当該アレンジメントを行為選択肢の合理的な行使と見做したときのみならず、彼自身そうした見解を持たない場合であっても、彼がそうした見解は合理的に持たれうると見做す場合、租税審判所は納税者の有利に判決することを意味している。

6.4

歳入関税庁に対し負担される立証責任に関し、これは、本 GAAR が超える必要がある高いハードルと見做されるかもしれない。事実、それは高いハードルとなることを意図されている。しかしながら、本 GAAR は、高度に人為的な租税回避スキーム（その内 SHIPS 2 が非常に可視的な一例で、それを阻止又は打ち負かすよう考案されている）を取り扱うときこのハードルを越えることを、私は確信している。

6.5

本報告書のセクション 5〈GAAR のための諸原則の枠組み〉で説明されたその他の保護措置は、「保護措置 (safeguards)」との見出しの下か或いは関係証拠資料の許可を取り扱う実例草案のセクション 10〈ガイダンス・ノート及び資料の証拠能力〉において示されている。

6.6

ここで強調する価値がある一つの特別のポイントがある。これは、実例草案のセクションに示された管理運営の制度である。これは、本 GAAR の使用が予想される場合、歳入関税庁の上級官吏が許可することを義務付けている。この目的は、歳入関税庁による本 GAAR の使用に一貫性と責任を確保することである。

6.7

セクション 13〈管理と運営〉は、「納税者は歳入関税庁による本 GAAR 使用の見込みについて知らされなければならない。そして、彼の見解では、本 GAAR は、何故適用できないか意見を述べる機会を与えられなければならない」と規定を続ける。この特別の規定は、歳入関税庁は、さもなければ、アレンジメントの性格、又は、アレンジメントが行われる経緯を十分理解していない場合に本 GAAR を発動しうるとの懸念に対処したものである。これは、新しい種類のインストルメントの発達についていくことが困難である特に金融及びデリバティブの領域に重要である。

6.8

実例草案の次のセクションであるセクション 14〈保護措置 4 諮問委員会への打消措置案の回付〉は、争訟事項の諮問委員会への付託を規定している。この諮問委員会は、法律に基づく財務省規則

により設けられることを想定している。私は、全体的構成メンバーが、商業活動の分野に経験のある個人及び、また、私的顧客税務（private client taxation）として知られるものに経験を持つ個人から構成されることを想定している。諮問委員会は、歳入関税庁に任命されたメンバーもまた含むものである。私は、与えられた事件では、3名からなる小委員会が歳入関税庁及び納税者の意見を検討するために任命されることを想定している。この小委員会では、メンバーの2名は独立委員で、少なくとも彼らの1名は、関係アレンジメントに関する専門知識を持っている。

6.9

委員会は、助言ベースのみで運営され、その結論は、歳入関税庁及び納税者を拘束しない。但し、諮問委員会の意見は、本 GAAR に基づく打消措置に対する不服申し立てに於いて、租税裁判所により考慮されうるものである。

6.10

最後に、実例草案が正にそれであることは、強調されるべきである。その全ての側面は、より簡潔な又は要約されている草案に具体化されている。逆に表現すれば、草案の規定の幾つかはより詳細に表現することができたということである。本 GAAR がそれ自体、人為的税のスキームのプロモーターの巧妙さにより食い物にされる如何なるギャップ又はループホールも持たないことを確保するよう、その規定の幾つかが、調整される必要があることはまた極めて有り得ることである。

6.11

従って、私は、その実例 GAAR の十分に洗練されたバージョンが法律として立法されることを目にすることが幸せである一方、私の主たる関心は、原作者であることを誇るのではなく、私が示した原則を反映し、それがターゲットとしている濫用的スキームを阻止することのできる GAAR が立法されることにある。

別表 I—実例 GAAR 草案

パート XY 一般的反濫用ルール

§1. 本パートの適用範囲

- (1) 本パートは、所得税、法人税、キャピタルゲイン税及び石油収入税（以下「税」という）に適用する。
- (2) 「税」に適用される法律は、次のものを含み、本パートに於いて「法」と呼ばれる。
 - (a) 〈「法」の〉従属的法律、そして、
 - (b) 2010年課税法の§2（国際その他の規定）に基づき効力を与えられる関係二重課税協定（§15参照）

§2. 〈§8（打消措置）の適用〉

§8（打消措置）は、本パートのない場合、アレンジメントへの「法」規定の適用から濫用的課税結果を実現する、そして、そうした結果の実現を目論んでいる、異常なアレンジメント（§6及び7参照）の打消のために適用される。

§3. 〈濫用的課税結果（abusive tax result）及び異常なアレンジメント（abnormal arrangement）〉

- (1) 本パートの目的上、「濫用的課税結果（abusive tax result）」とは、「合理的タックスプランニング（§4参照）ではないアレンジメント」又は「税の意図（§5参照）を持たないアレンジメントではないアレンジメント」により実現される有利な課税結果（§15参照）をいう。
- (2) 本パートの適用上、「異常なアレンジメント（abnormal arrangement）」とは、異常な特徴（§6及び7参照）の挿入が、次による、濫用的課税結果の実現を、その唯一の目的又はその主要な目的の一つであると合理的にみなすことができる場合において、また、見做すことができる場合においてのみ、濫用的課税結果の実現が目論まれることである。
 - (a) 「法」の特定の規定の適用を避けること、
 - (b) 「法」の特定の規定の適用を悪用すること、

- (c) [法] の規定の適用の不一致を悪用すること、又は、
- (d) [法] の規定の知られている欠陥を悪用すること

§4 保護措置1 合理的タックス・プランニング (reasonable tax planning)

- (1) アレンジメントは、それが、[法] の規定により与えられた行為の選択肢の合理的行使として合理的に見做される場合、濫用的課税結果を実現するものではない。
- (2) 従い、§8 (打消措置) は、そうしたアレンジメントには適用されないものとする。
- (3) そうしたアレンジメントは、本パートに於いては、「合理的タックス・プランニング (reasonable tax planning)」と呼ばれる。

§5 保護措置2 税の意図のないアレンジメント (arrangements without tax intent)

- (1) アレンジメントは、利益を得た当事者が、民事証拠の水準に於いて、アレンジメントが有利な課税結果を実現する意図をもって企画されたことも、行われることもなかったこと、及び、そうした意図をもって、いかなるステップ又は特徴事項も挿入されなかったし、それから除去されなかったことを示す場合は、濫用的課税結果を実現しない。
- (2) 従い、§8 (打消措置) は、そうしたアレンジメントには適用されないものとする。
- (3) そうしたアレンジメントをこのパートでは、「税の意図を持たないアレンジメント (arrangements without tax intent)」と呼ぶ。

§6 異常なアレンジメント (Abnormal arrangements) 及び異常な特徴 (abnormal features)

- (1) 本パートの目的上、「異常なアレンジメント (Abnormal arrangements)」とは、客観的に見て、次のアレンジメントである。
 - (a) 全体として見られ、全ての状況を観察した場合、濫用的課税結果とは別の重要な目的を持っていない (その結果として、そうしたアレンジメントにおいて、その全ての側面が異常と見做される) アレンジメントか、又は、
 - (b) 濫用的課税結果の実現をその唯一の目的として又はその主たる目的として持たなければアレンジメントに存在しない特徴を持つアレンジメント。
- (2) §7 (異常なアレンジメント：考慮される特徴) の規定は、サブセクション (1) (b) の目的上適用する。
- (3) 本パートの目的上、「異常な特徴」とは、§7 (異常なアレンジメント：考慮される特徴) とともに読まれるサブセクション (1) (b) で述べる特徴である。

§7. 異常なアレンジメント：考慮される特徴

- (1) サブセクション (3) は、特定のアレンジメントとの関係において、異常な特徴として見做され、従って、そのアレンジメントが異常なアレンジメントであるか否かの決定に於いて、考慮される特徴を示す。
- (2) サブセクション (3) に示されているもの以外の特徴も、そのように見做し考慮に入れることができる。しかしながら、アレンジメントがそのサブセクションに示されている一以上の特徴を持つことは、アレンジメントが異常なアレンジメントであるとの結論に必ずしも、いたるものではない。
- (3) その特徴とは、
 - (a) アレンジメントが、本パートの適用を行わない場合、真の経済的な所得、利益又は利得よりも著しく少ない、課税目的上考慮される収益に結果すること
 - (b) アレンジメントが、本パートの適用を行わない場合、真の経済的費用又は損失よりも著しく高額の課税目的上考慮される控除に結果すること
 - (c) アレンジメントが、市場価格とは著しく異なる価額又はその他の非商業的条件の取引行為を含むこと
 - (d) アレンジメント又はその何らかの要素が、それに対する当事者の法的義務と一致しないこと
 - (e) アレンジメントが濫用的課税結果を実現するために企画されないならば含まれることのない、人物、取引行為、文書又は文書上の条件をアレンジメントが含んでいること
 - (f) アレンジメントが濫用的課税結果を実現するために企画されないならば除かれることのない、人物、取引行為、文書又は文書上の条件をアレンジメントが除いていること、及び、
 - (g) アレンジメントが濫用的課税結果を実現するために企画されないならば、アレンジメントが、そのようにされることのない、資産の所在地、行為の履行地又は人の居住地を含んでいること

§8. 打消措置

- (1) 濫用的課税結果を達成することを目論む異常なアレンジメントは、次のように打消されるものとする。
- (2) アレンジメントが、全体として、濫用的課税結果の実現を目論み、これ以外の重大な目的を持たない場合は、利益を得た当事者（§15 参照）の収益及び控除は、それが合理的で正当である方法で計算され査定されるものとする（適切な場合は、アレンジメントをそれが行われなかったように取り扱うことを含む）。

- (3) 全体として見られるアレンジメントが、濫用的課税結果を実現するために目論まれることは異なる重大な目的を持っている場合は、サブセクション (5) (保護措置 2: 課税上の意図のないアレンジメント) に従い、利益を得る当事者の収益及び控除は、対応する非濫用アレンジメントが実際のアレンジメントの代わりに行われたように、計算され、査定されるものとする。
- (4) 「対応する非濫用アレンジメント」とは、実際のアレンジメントが実現しようとしたものと同じ又は類似の、濫用的結果を実現しない、目的の実現を可能とする、アレンジメントである。
- (5) 特定のアレンジメントを考慮した場合、何が対応する非濫用的アレンジメントであるか決定することが不可能である時は、利益を得た当事者の収益及び控除は、合理的で公正な方法で計算され、査定されるものとする。

§9. 保護措置 3 歳入関税庁の立証責任

歳入関税庁は民事標準証拠に関し、下記のことを証明するものとする。

- (a) アレンジメントが異常なアレンジメントであること、
- (b) アレンジメントの有利な課税結果が濫用的結果であること (そして、従ってアレンジメントは合理的タックス・プランニングではないこと)、
- (c) 打消措置による計算及び査定は合理的で公正なものであること、そして、
- (d) 適切な場合、何が、対応する非濫用的アレンジメントであるかということ。

§10 ガイダンス・ノート及び資料の証拠能力

- (1) サブセクション (2) に示す事項の確定に於いて、
 - (a) スケジュール XY に於けるガイダンス・ノートが考慮されるものとする。
 - (b) サブセクション (3) で言及する資料は、そうした資料が、他の場合、証拠に認められるか否かにかかわらず、考慮されるものとする。
- (2) サブセクション (1) で言及する事項とは、
 - (a) アレンジメントが異常なアレンジメントか否か、
 - (b) 特定の特徴が異常な特徴であるか否か、
 - (c) アレンジメントが合理的タックス・プランニングを構成するかどうか、
 - (d) 課税結果が濫用的課税結果であるかどうか、そして、
 - (e) 何が、対応する非濫用アレンジメントであるか。
- (3) また、考慮しうる資料は、
 - (a) アレンジメントが行われたときに一般の場に存在する、関連する議会、各省又は歳入関税庁資料、
 - (b) 諮問委員会の公表されたガイダンス又は決定、

- (c) アレンジメントの行われた時の歳入関税庁の実務慣行の証拠、及び、
- (d) アレンジメントの行われた時に一般的に採用されている実務慣行の証拠。

§ 11 他の期間又はその他の者の計算及び査定額に対する対応調整

- (1) 利益を得た当事者の収益又は控除が、§ 8 (打消措置) の規定に基づき、打消される時は、同じ期間か又はその他の期間かを問わず、そして、その者か又は他の者かを問わず、適用される打消措置の性格を考慮し、合理的で公正な、対応調整措置が収益又は控除の計算及び査定額に行われるものとする。
- (2) 対応調整措置を行うことを拒絶する又は行われた対応調整に満足しない者は、審判所に申し立てを行う権利を持つものとする。そうした申し立てに基づき、審判所は審判所が合理的で公正と考える決定に達するものとする。

§ 12. クリアランス

アレンジメントが、いずれかの人によるクリアランスの申請を規定する法の規定内にある取引行為又はステップであるか、又はそれを伴っている場合は、当該者は、同じ期限と手続に従って、§ 8 (打消措置) の規定が当該アレンジメントに適用されないことの確認を申請することができる。

§ 13 管理と運用

- (1) 歳入関税庁の運営委員会によりこの目的のために指定された歳入関税庁の官吏により、このセクションに示された手続に従い、許可されない限り、全てのアレンジメントに関し、§ 8 に基づく打消措置は行われないものとする。
- (2) 指定官吏がアレンジメントに打消措置が適用されると考える場合は、利益を得た当事者であるとする者にその旨通知するものとする。
- (3) 当該通知の受領の日から6週間以内に、当該当事者は、指定官吏に、彼の意見では何故に打消措置が当該アレンジメントに適用されないかについて述べる意見書を送付することができるものとする。
- (4) 6週間以内に意見書が送付されない場合は、指定官吏は、§ 8 に基づき打消措置を許可する権利を与えられる。

§ 14 保護措置 4—諮問委員会への打消措置案の回付

- (1) 意見書が当該期間内に送付される場合、指定官吏は、それを検討するものとし、そうした場合に、打消措置が適用できると考える時は、それらを受け取ったのち4週間以内に、諮問委員会に次のものを送付するものとする。

- (a) § 13 (2) で述べた通知、
 - (b) § 13 (2) で述べた意見書、及び
 - (c) 当該意見書に対する彼のコメント。
- (2) サブセクション (1) で述べた文書の受領の日から 6 週間以内に、当該アレンジメントに関し § 8 に基づき打消措置を指定官吏が許可することが委員会の意見では合理的であるか否かを、諮問委員会は指定官吏に助言するものとする。
- (3) 指定官吏は、諮問委員会の意見書を検討するものとし、その受領から 2 週間以内に関係当事者に次のものを送付するものとする。
- (a) 意見書のコピー、及び
 - (b) 打消措置を許可するか否かの官吏の決定。
- (4) § 8 に基づく打消措置に対する全ての訴えに於いて、諮問委員会の意見（全員一致でない場合は、複数意見）は、証拠として認められるものとする。
- (5) 諮問委員会は、本セクションに従って作成されるレギュレーションに従って構成されるものとする [注：レギュレーションで特定される構成は、独立議長、独立メンバー（可能な場合は、関連専門知識を持った）及び歳入関税庁メンバーとすべきである]。

§ 15 その他の定義

- (1) 「利益を得た当事者 (advantaged party)」とは、当該アレンジメントが濫用的課税結果を実現する場合、その租税債務が減額され、又は、税務上の控除、税額控除若しくは還付金が増額される、異常なアレンジメントの当事者をいう。
- (2) 「有利な課税結果 (advantageous tax result)」とは、次の結果をいう。
- (a) 税の計算又は賦課の目的上考慮される、重大な収益の減額又は重大な控除の増額を実現する結果、
 - (b) 収益の算入される時期の重大な繰延又は控除が算入される時期の重大な繰上げを実現する結果、又は、
 - (c) 課税される税率の重大な引き下げを実現する結果。
- (3) 「アレンジメント (arrangement)」とは、
- (a) プラン又は了解 (事項) (法的に有効であるか否かを問わない) を含む、
 - (b) また、アレンジメントの要素として、含めることを意図され、現実を含められている、全てのステップ又は特徴を含む。その要素をアレンジメントの一部として含むことが、法的に有効であるか事実上不可避であるか否かを問わない。
- (4) 「控除 (Deductions)」とは、費用、負担、免除、損失及び税額控除を含む。
- (5) 「歳入関税庁 (HMRC)」とは、歳入関税委員会を意味する。
- (6) 「収益 (Receipts)」とは、所得、利益及び課税利益を含む。

- (7) 「関連二重課税協定 (Relevant double taxation arrangements)」とは、本パートが法的に適用できる二重課税協定である。
- (8) 「審判所 (Tribunal)」とは、第一次審判所又は、審判所手続規則により又は基づいて決定される場合は、上級審判所を意味する。

§ 16. 適用開始

- (1) このパートは、適用開始日以降に全て行われた又は一部行われたアレンジメントに適用される。
- (2) § 12 (クリアランス) が適用されるアレンジメントが、適用開始日前に部分的に行われた場合は、そのセクションの規定に基づく確認申請の期限は、本パートが執行された後、60日間までに延長されるものとする。

別表Ⅱ—実例草案ガイダンス・ノート

スケジュール XY—ガイダンス・ノート

概 要

GAARの運用

1

チャプター XY の § 1 から § 16 は新しい一般的反濫用ルールを導入する。このルールは、合理的タックス・プランニングを超えており、そして、有利な課税結果の実現を目論む異常なアレンジメントを阻止し、これを打消すために企画し作成されている。そうしたアレンジメントにより実現される有利な課税結果は、本チャプターを通じ「濫用的課税結果」と呼ばれる。

2

本 GAAR に基づく打消措置は、特定の関係課税ルールをアレンジメントへ適用した場合で、その正常な目的的解释を与えられた場合に、濫用的課税結果を生ずるときに、効力を生ずる。従い、本 GAAR は、目的的解释の通常原則を拡張することではなく、むしろ、それら通常のルールの適用が濫用的課税結果の実現の阻止に失敗するときに機能する別のルールである。

3

このことは特定の関係ルールの適用が、濫用的課税結果の実現に導くことがテストされ確定するまで、本 GAAR の適用可能性の考慮が、延期される必要があるということの意味するわけではない。アレンジメントに関する争いの解決の時間とコストを最小にするために、前提とし、意図していることは、通常の場合、特定の関連ルールの解釈と本 GAAR の適用可能性の検討は、並行して取り扱われるべきであるということである。

4

大まかに言えば、本 GAAR による打消措置が行われるべきか否かは、次の個別の問いに答えることにより決定される。

(i) アレンジメントは、異常なアレンジメントであるか否か？

- (ii) そうであるならば、アレンジメントの異常な特徴は何であるか？
- (iii) その異常な特徴は、有利な課税結果の実現を唯一の目的又は主たる目的として持っているか？

そうであるならば、(iv) に進む。

- (iv) 当該アレンジメントは合理的タックス・プランニングを対象としている保護措置 1 により守られているか？

そうであれば、打消措置は行われるべきではない。そうでなければ、(v) に進む。

- (v) 当該アレンジメントは、有利な課税結果の実現を意図しないで企画され実行されたアレンジメントを対象とする保護措置 2 により保護されているか？

そうであれば、打消措置は行われるべきではない。そうでなければ、打消措置は行われる。

5

重要な追加的保護措置（保護措置 3 と呼ばれる）は、歳入関税庁に、アレンジメントが異常であること、その異常な特徴は、有利な課税結果の実現を唯一の目的又は主たる目的として持っていること、及び、当該アレンジメントは合理的タックス・プランニングを構成していないことの立証責任を負担させることにより与えられる。

6

打消措置が行われる場合、その方式は当該アレンジメント独自の性格に依存する。状況により、それは次の方式をとる。

- (i) 合理的で公正な計算及び査定額の調整、又は、
- (ii) 実際のアレンジメントが実現しようとした濫用的課税結果の実現を持たない、実際のアレンジメントと同様の非課税結果を実現する仮定的アレンジメントを参照することによる計算及び査定額の調整。

7

打消措置が行われる場合、できる限り打消措置がアレンジメントから生ずる所得又は利益の二重課税の効力を持たないように、計算及び査定に対し対応調整が行われるよう（同じ期間若しくはその他

の期間又は同じ者若しくはその他の者に対し) 規定が設けられている。

証拠

8

アレンジメントが異常であるか否か、それが合理的タックス・プランニングを構成するか否か、及び、何が適切な打消措置の形態であるかについて、完全に事情に通じた検討を可能とさせるため、アレンジメントの時の実務慣行（歳入関税庁及びそれ以外のもの双方を含む）の証拠を含む、アレンジメントの時に公共の場に存在した全ての関係資料を許可する規定が設けられている。

歳入関税庁における管理と運用

9

本 GAAR 適用の統一性を確保し、本 GAAR が歳入関税庁事件担当者により不適切に発動されるリスクを最小限にするため、歳入関税庁が本 GAAR のアレンジメントへの適用を求める前に指定歳入関税庁官吏による許可を得ることを義務付けられている。

10

指定官吏は、納税者が、自己の見解では何故に打消措置が不適切であるか説明する機会を与えられることを確保するために企画された手続に従うことを義務付けられる。

諮問委員会

11

本 GAAR の不適切な使用に対する更なる保護措置（保護措置 4 と呼ばれる）は、歳入関税庁が本 GAAR に基づく打消措置の追及に於いて、合理的根拠を持っているか否かについて諮問委員会に意見を求めることを指定歳入関税庁官吏に義務付けることにより与えられる。

12

諮問委員会の構成は、このパートに基づいて発せられる法令手段に示される。全ての与えられる事件に於いて、この委員会は、独立議長、歳入関税庁により指名される者（歳入関税庁官吏であり得る）及び、独立した者（可能である場合、アレンジメントに関係する事業分野の適切な経験を持つ者）により構成される。

13

各意見の概要（納税者の情報保護のため匿名で）及びそうした意見の定期要約版発行のための規則が設けられる。

クリアランス

14

本 GAAR は一般的クリアランス・システムを設けない。これは、合理的タックス・プランニングと合理的に見做すことのできる全てのアレンジメントを打消措置の対象範囲から除くことは、一般的クリアランス・システム及びそれが伴うであろう資源の投入（歳入関税庁及び納税者の）を不必要にさせるからである。

15

但し、現行の法律がクリアランス手続を設けているステップをアレンジメントが含んでいる場合は、本 GAAR は、本 GAAR に基づく打消措置がないことの確認のための申請を含めるようそのクリアランスの対象を納税者が拡張することを許している。従って、これは、重大な追加的資源の必要なく（納税者又は歳入関税庁から）、現存クリアランス手続により実現される取扱いの確実性を維持する。

実例 GAAR 草案

§1 〈本パートの適用範囲〉

16

サブセクション1(1)は、新一般的反濫用ルールを所得税、法人税、キャピタルゲイン税及び石油収入税に適用するとしている。

17

サブセクション1(2)は、それらの税に適用される関連した法への言及が、法律規定及び二重課税協定を含むことを明らかにしている。但し、「関係二重課税協定」の表現は、(§15の定義規定について言及することにより)、2010年課税法(国際及びその他の規定)の§2の規定がその適用を阻止する如何なるケースに於いても、本 GAAR は二重課税協定(又は二重課税協定の条項)に関して運用されない、ことを明らかにするために使用されている。これは、二重課税協定及び協定に適用される OECD の関係コメンタリーの正確な用語法に基づいている。

§2 〈§8(打消措置)の適用〉

18

§2は、2つの機能を持っている。

- (i) 第一に、このセクションは、本 GAAR は通常の目的的解释が問題の法律規定に適用

された後に機能を開始する。別の表現をすれば、本 GAAR は、通常法律解釈課程の一部またはその延長ではない。それよりも、一度、通常法解釈の過程が当該アレンジメントは濫用的課税結果を実現するというを示した場合に、検討されなければならない別個の法律上のルールである。このことは、本 GAAR の適用可能性は、その規定の解釈及びアレンジメントへのその適用が決定された後まで、繰延されなければならないことを意味するものではない。本 GAAR の適用可能性が争訟のいずれかの段階にある場合は、その適用可能性は、その他の法律規定の解釈及び適用の検討と共に、並行的に検討されるべきものである。従って、本 GAAR は、租税法律の通常司法解釈に又は庁が租税回避の目的の実現が無効であると考ええるアレンジメントに対する歳入関税庁の通常の方法による攻撃権に影響を与えるものではないことを注意することは重要である。同様に、納税者のそうした攻撃を争う権利は影響されない。

(ii) 第二に、同セクションは、課税上有利なアレンジメントの打消措置が行われる前に存在する必要がある重要な要素を設けている。その3つの要素は、次のものである。

- (a) 問題とされるアレンジメントは、異常なアレンジメントであること、
- (b) その異常なアレンジメントは、本 GAAR が存在しない場合、濫用的課税結果を実現すること、及び、
- (c) 異常なアレンジメントは、濫用的課税結果を実現することを目論んでいること。

§3 〈濫用的課税結果及び異常なアレンジメント〉

19

サブセクション (1) は、「濫用的課税結果 (abusive tax result)」を定義している。それは、合理的タックス・プランニングのための重要な保護措置 1 (§4 の) 又は課税上の意図を持たないアレンジメントのための保護措置 2 (§5 の) に該当しないアレンジメントから生ずる、有利な課税結果 (§15 (その他の定義) で定義する) を意味する。

20

サブセクション (2) は、 (§6 「異常なアレンジメント及び異常な特徴」 及び §7 「(異常なアレンジメント：考慮される特徴」 で定義する) いずれかの異常な特徴の挿入が、その唯一の目的又はその主要目的の一つとして、濫用的課税結果の実現を持つ場合、異常なアレンジメントは、濫用的結果の実現を目論んだものとして捉えられるべきと説明している。注意すべき2つの特別のポイントがある。

- (i) 「異常な特徴の挿入が…合理的に…を持つと合理的に考えられる場合は…」の表現は、そのテストは客観的なものであることを示している。それは、必ずしも、アレンジメントのプロモーター又はそれへの関係当事者が、主観的に濫用的特徴がそうした目的を持つことを意図していたこと（これは、必ずではないとしても、ありそうなことであるが）を示すわけではない。むしろ、このテストは、異常な特徴の挿入がそうした目的を持つものとして考えることが合理的であるか否かということである。
- (ii) ある濫用的タックス・アレンジメントは、一つは特定の課税結果を実現することを企画し、他はある非税目的を実現することを企画する二重の目的を持つ特徴を含みながら行われる。サブセクション(2)の言葉は、異常な特徴が、それがまたある他の目的を持っているか否かにかかわらず、その結果の実現をその主要な目的の一つとして持っているならば、アレンジメントが「濫用的課税結果を実現するために考案された」ものと見做すのに十分であることを明確にしている。

21

サブセクション(2)は、次に、アレンジメントが濫用的課税結果の実現を求めめるために行う4つの方法のリストにいき、異常な特徴がこれらの方法の一つに使用されることを要求している。それらの方法とは、—

- (a) 特定の規定の適用を回避すること、
- (b) 特定の規定の適用を悪用すること、
- (c) 規定の適用の不一致を悪用すること、又は
- (d) 規定の知られた欠陥を悪用すること。

22

経験によると、濫用的租税回避スキームのプロモーター及び考案者により実務上採用されているものはこれらの上記方法であることを示している。

§4 〈合理的タックス・プランニング〉

23

§4の保護措置1は本GAARの運用上基本的に重要なものである。

24

その目的は、関係租税法により利用できるとされている、行為の選択肢への合理的反応と合理的に見做すことのできるアレンジメントを保護することである。この範疇に入るアレンジメントは、

サブセクション (3) により、「合理的タックス・プランニング (reasonable tax planning)」と記述されている。

25

幾つかの事例に於いて、法律は有利な課税結果が利用できるものとするのみならず、その有利な課税結果を実現するために納税者に取引行為を行わせるインセンティブを与えている。この明白な事例は、機械及び設備への投資のための割増キャピタル・アローワンス〈割増償却等〉及び事業特区又は研究開発への投資のための特別控除の制度である。

26

しかしながら、法律が明確にはなく行為の選択肢を提供する多くのその他のケースがある。例えば、全く異なる課税上の取扱となる会社資本供給手段としての債務と出資の間の選択である。同様に資本取引行為としての投資は、ディーリング事業としての投資と全く異なって取り扱われる。

27

特に金融の分野に於いて、より複雑な事業活動及び仕組みが発達しているため、租税法律は異なる種類の取引行為のため異なるルール又は制度を作ることにより対応してきた。金融手段、貸付け関係、外国為替取引及びデリバティブ取引は、その制度に該当する取引行為に与えられる税務上の取扱が、その制度外の取引行為に与えられるものとは異なる詳細な法律により対象とされている。これらは全てが全く最近の主題の例である。

28

同様に、企業の競争力の強化のために、資産、事業活動及び職員が、異なる事業体及び異なる国に配置される、複雑な事業モデルが、商業企業（特に多国籍企業）により採用される。そして、洗練された専門的取引行為が、現代商業活動の増大する複雑さに対処するために求められよう。

29

§4 に於ける保護措置 1 の目的は、これら異なるルールと制度の存在に内在する選択への個人又は商業企業の納税者による合理的な対応が、本 GAAR による打消措置に服さないことを保障することである。

30

何が、特定のケースに於いて、合理的に、合理的な対応と見做しうるかは、勿論、厳密な状況によるものである。例外的状況では、これは、完全に商業的取引行為の実施から生ずる完全に不適切な

課税上の不利益を回避するステップを行うことを含むうる。

31

「それが行為選択肢の合理的行使として合理的に見做される場合」との表現は、そのテストは、反対の見解がまたそのように持たれうる場合に於いてさえも満足されることを示す。

別の表現をすれば、保護措置1は、アレンジメントが行為の選択肢の合理的行使を構成する場合及び又、反対の見解が持たれ得るが、アレンジメントが行為の選択肢の合理的行使として見做されるべきであるとの見解を持つことが合理的な場合の、双方の場合に機能するよう企画されている。

32

審判所への申立の場面のこの適用に於いては、保護措置1は、裁判官自身がアレンジメントを行為選択肢の合理的行使と見做す場合のみならず、裁判官自身がそうした見解を持たないが、そうした見解は合理的に持ちうる裁判官が考える場合にも適用されることを意味する。

§5 〈税の意図のないアレンジメント〉

33

§5の保護措置2は、有利な課税結果の実現の可能性に対し何等の考えを払うことなく、納税者が事業、投資、家族又は慈善的事由から取引行為に入った場合に打消措置のリスクから納税者を保護するものである。

34

この保護措置の対象となるためには、利益を得た当事者は、有利な課税結果を実現する意図をもって、アレンジメントが企画されたことも、事実行われたこともなかったことを示さなければならず、また、そうした意図をもって、アレンジメントの如何なる要素も含められ又は除かれていないことを示さなければならない。「企画された」及び「行われた」との受動的表現の使用は、意図の不存在をアレンジメントのプランニング及び実施に関与した全ての者の範囲にまで示されなければならないことを明確にしている。

35

客観的に言って、アレンジメントは濫用的課税結果を実現するために考案された異常なアレンジメントと見做されるとしても、利益を得た当事者がこれの立証責任を満たした場合は、打消措置は、適用されない。

§6 〈異常なアレンジメント (abnormal arrangement) 及び異常な特徴 (abnormal features)〉

36

サブセクション (1) は、「異常なアレンジメント」が2つの場合を対象とすることを説明している。

(i) サブセクション (1) (a) に示されている最初の場合は、アレンジメントが（全ての状況を考慮して）全体として見られた場合、濫用的課税結果以外の重要な目的を持っていない場合である。「重要な目的」との表現は、些末な非課税目的の挿入がそうしたアレンジメントへの対処のための本 GAAR の適用可能性に影響を与えないことを保障するために採用されている。

(ii) 第二の場合はサブセクション (1) (b) に示されている。これは、全体として見られた場合、ある重大な非税の濫用的ではない受け入れられる目的を持っているが、濫用的課税結果を実現する主たる目的をまた持たなければ含まれない特徴を含んでいるアレンジメントを対象としている。

37

サブセクション (2) は、セクション7（異常なアレンジメントの概念を詳説する）が、サブセクション (1) (b) の目的上適用されると注記している。サブセクション (1) (a) の適用上 §7 は必要ではない。何故なら、そのパラグラフ（即ち、濫用的課税結果の実現とは別の重大な目的を持たない）に該当するアレンジメントの全ての特徴は、結果として、異常と推定される。

38

サブセクション (3) は、「異常なアレンジメント」及び「異常な特徴」の定義の実体を関連させている。

§7 〈異常なアレンジメント：考慮されるべき特徴〉

39

セクション7は、特定のアレンジメントにおいて異常な特徴と見做し得る、そして、結論として、アレンジメントが異常なアレンジメントであるか否かの決定に考慮され得る特徴のリストを示している。

40

サブセクション (2) は、特徴のリストは単に指針としてのみ意図されていることを明確にしている。それらの特徴の一つ又はそれ以上が存在することは、当該アレンジメントが「異常」であるとの結論に必ずしも導くものではない。例えば、市場価額によらない譲渡は、（親族、顧客又は供給元の支援のための様な）全く課税上の濫用ではない理由のために行われ得る。そうした特徴が、異

86

常性の兆候として考慮されるべきであるか否かは、特定のアレンジメントの事実関係及び付帯状況に非常に多く依存している。

41

逆に、サブセクション7 (2) は、また、リストは網羅的なものではなく、それ故、リストに掲げられていないがアレンジメントに含まれ、そして、その特定のアレンジメントの事実関係と付帯状況を再び考慮した場合、異常と客観的に見做され得る特徴（不訴求投資のような）も有り得ることを明確にしている。

§8 〈打消措置〉

42

§8は本GAARの中心的運用規定である。それは、濫用的課税結果を実現するために考案された、異常なアレンジメントに適用されるべき打消措置の性格を述べている。

43

サブセクション (2) は、異常なアレンジメントが濫用的課税結果の実現以外の重要な目的を持たない場合のケースを取り扱っている。このケースで適用されるべき打消措置は、利益を得た当事者の収益又は控除を合理的で公正な方法により調整することである。あるケースに於いては、合理的で公正な打消措置は単にアレンジメントが行われなかった様に取り扱う形態をとり得る。(ラムゼイ事件 (Ramsay v IRC [1981] STC 174) の様な) 経済的結果を全く持たないアレンジメントは、このカテゴリーに入る。しかしながら、濫用的課税結果の実現以外の重大な目的は持たないが、経済的利益又は損失を生み出すその他のアレンジメントも有り得る。従って、そうしたケースのために、サブセクション (2) は、アレンジメントの経済的結果を反映する金額に、収益又は控除を調整することを可能とさせている。

44

サブセクション (3) は、異常なアレンジメントが、濫用的課税結果に加え他の重大な目的を持っているケースを扱っている。そうしたケースでは、打消措置は2つのフォームの一つをとる。

- (i) 可能である場合には、実際に行われたアレンジメントが実現しようとしたものと同じ又は類似の目的を実現するが、濫用的課税結果を生み出さない、仮説的アレンジメントを比較基準として使用して打消措置の実施が行われる。これは、「対応する非濫用アレンジメント」(サブセクション (4) で定義されている) の表現により記述されている。対応する非濫用的アレンジメントの参照による収益又は控除の調整とは、客観的で仮説的な行為であることは強調されるべきである。それは、利益を得た当事者が実際に対応的非濫用ア

レンジメントを行おうとしたか否かとは、関係ない。

- (ii) 対応する非濫用的アレンジメントとして役立つアレンジメントを特定し又は構成することができないケースがある。特定の状況を考慮し、これがそのケースであると判明するならば、適用されるべき打消措置は、利益を得た当事者の収益又は控除を合理的で公正な方法で調整することである。

§9 保護措置3〈歳入関税庁の立証責任〉

45

§9に於ける保護措置3は、納税者のために追加的保護を与え、重要な§4の保護措置1（合理的タックスプランニング）を強化するために立証責任を使用する。

46

適用されるべき打消措置のためには、歳入関税庁は、本GAARにより求められる全ての重要要素の立証を必要とする。即ち、

- (i) アレンジメントが「異常なアレンジメント」であること、
- (ii) アレンジメントが合理的タックス・プランニングを構成しないこと、
- (iii) アレンジメントが、濫用的課税結果の「実現を目論んでいる」こと、
- (iv) 打消措置は合理的で公正であること、

及び、関連する場合、

- (v) 如何なる仮説的アレンジメントが対応する非濫用的アレンジメントとされるべきであるかということ。

§10 〈ガイダンス・ノート及び資料の証拠能力〉

47

§10は審判所及び裁判所がこのガイド・ノートを考慮すべき、そして、また、審判所及び裁判所が、アレンジメントのときに一般の場に存在し、そして、次のことを明らかにする、全て資料を考慮することを許す証拠ルールを導入している。

- (i) アレンジメントが異常であるか否か、
- (ii) アレンジメントが合理的タックス・プランニングを構成するか否か、
- (iii) 課税結果は濫用的課税結果であるか否か、及び、

(iv) 何が適切な打消措置であるか。

48

サブセクション (3) は、考慮できる資料を示している。それは次の4のカテゴリーに入る。

- (i) これらのガイダンス・ノート、
- (ii) 公共の場にある公的資料（即ち、議会、省庁又は歳入関税庁の資料）、
- (iii) アレンジメントの時点の歳入関税庁の実務慣行の証拠、及び、
- (iv) その時点に、一般に採用されている実務慣行の証拠。

49

そうした同時代の資料の証拠能力は、特定のアレンジメントが、合理的タックス・プランニングと見做しうるか、又は、逆に見做しえないか、そして、如何なる打消措置が適切であるかの判断を助けることを意図するものである。

50

この規定は、公的資料又は一般に行われている実務慣行の証拠が、アレンジメントが関係する時期に、歳入関税庁又はその他の政府機関により異常または濫用的と見做されなかったことを証明しているものとして、合理的に見做しうる場合に、本 GAAR が歳入関税庁により、アレンジメントの打消に使用されるのではないかと、懸念に対応するものである。

51

そうした資料の証拠価値は、勿論、その正確な性質による。納税者により信頼された実務慣行のケースでは、その証拠価値は、歳入関税庁がアレンジメントの時にそのことを知っていたか否か、そして、そうであれば、歳入関税庁は明確に又は黙示的に納税者がそうした実務慣行が異議のないものであることを信じるよう導いたか否かの検討により影響されよう。

§ 11 〈他の期間又はその他の者の計算及び査定に対する対応調整〉

52

サブセクション (1) は、本 GAAR に基づき打消措置が行われる場合の行われるべき対応調整についての規定を設けている。その目的は、§ 8 (打消措置) に基づく打消措置から生ずる不当な課税結果を阻止することである。対応調整は次の計算又は査定に対するものである。

- (i) 先の期間又は後の期間に対する利益を得た当事者の収益又は控除（§ 15 (その他の定義) に定義する)、又は、
- (ii) 他の者のその期間又は先の期間若しくは後の期間に対する収益又は控除。多くのケー

スに於いて、「他の者」とは、アレンジメントの当事者である。但し、対応調整が、厳密にはアレンジメントの当事者ではない者（例えば、受託者が当事者である場合の受益者）に行われることが合理的なケース（例えば、信託が関係する場合）も有り得る。

53

対応調整は合理的で公正と考えられるものであるべきである。実務上対応調整は、通常、歳入関税庁により初めに指定される。

54

サブセクション (2) は、歳入関税庁の提示する調整案に反対する場合（歳入関税庁が当該者に対し調整案を提示しない場合を含む）は、通常の不届申し立ての権利を与えられることを規定する。その不届申し立てのある場合、審判所は自ら、適切な対応調整措置と考えるものを決定する。審判所からの更なる不届申し立ては、法律事項だけの問題となる（すなわち審判所による決定からの訴えに対する通常の規則に従う）。

§ 12 〈クリアランス〉

55

§12 は、クリアランスの申請を扱う。一般原則としては、本 GAAR に基づくクリアランスに関するルールはない。

56

但し、アレンジメントが、それ自体クリアランス手続を定める [税] [法] の規定内にあるステップであるかステップを含む場合には、納税者は、打消措置がアレンジメントに適用されないことの確認の要請を含むようクリアランスの申請対象を拡張することができる。これは、重大な追加的費用又は財源負担なくアレンジメントの税務上の取扱の確実性を維持するものである。

§ 13 〈管理と運用〉

57

このセクションは、本 GAAR の管理と運用を取り扱う。

58

サブセクション 13 (1) は、歳入関税庁内に於いて本 GAAR は特定の官吏の許可を得た場合にのみ適用できると義務づけることにより、本 GAAR の行使に対する管理措置を導入している。これは、本 GAAR の適用の統一性、特に、本 GAAR に基づく打消措置を行いうる可能性が、納税者の通常

の調査の過程で納税者へプレッシャーをかける手段として不適切に発動されないことを確保するために設けられている。

59

サブセクション (2)～(4) は、歳入関税庁の指定官吏が本 GAAR の適用が検討されなければならないケースに於いて、従わなければならない手続きを示している。

- (i) 納税者は指定官吏により、本 GAAR の適用を検討していることを、知らされなければならない。
- (ii) 納税者は、次いで、納税者の見解によると本 GAAR は適用されるべきではないとする文書による理由を提供する機会を持っている。

§ 14 〈保護措置 4：諮問委員会への打消措置案の回付〉

60

§14 は、保護措置 4 の運用における諮問委員会の役割を示す。

61

保護措置 4 は、納税者の意見書を受理した場合に、歳入関税庁の指定官吏が本 GAAR に基づく打消措置を追求し続けることが適当であると考える時に機能を始める。

その手続きは、次のものを求めている。

- (i) 指定官吏の納税者への通知、通知に対する納税者から受け取った意見書及び指定官吏によるそれら意見書に対するコメントの諮問委員会への提出、及び、
- (ii) 諮問委員会のこれら文書の検討。この検討は、次いで、指定官吏に、彼が打消措置を許可することが合理的であるか否かについての委員会の意見を与える。

62

その審査の実施に於いて、諮問委員会は、アレンジメントは、本 GAAR の適用可能性を別として、有利な課税結果を実現するとの前提に基づいてケースを検討する。

63

打消措置が適用されるべきか否か、又は、如何なる形態の打消措置が取られるべきであるかを決定するのは、諮問委員会の役割ではないことは強調される必要がある。むしろ、その役割は、納税者意見を検討し、その諮問委員会の意見に於いて、歳入関税庁が本 GAAR に基づく打消措置の手續

を開始するに充分の説得力あるケースが存在するか否かを助言することである。歳入関税庁が、そうすることを決定するときは、次いで、打消措置が適用されるべきか否か及びいかなる形態のその適用が行われるべきか決定するのは、審判所となる。

64

サブセクション (3) は、諮問委員会の意見は、歳入関税庁が自由に留意し又は拒絶すべき勧告であることを明らかにしている。

65

但し、サブセクション (4) は、諮問委員会意見は、打消措置に対する訴えに於いて、証拠として認められるべきものであることを規定している。従って、指定官吏が、諮問委員会意見が打消措置を続けることは合理的ではないというものであったケースに於いて、打消措置を続行することを決定するときは、納税者は当該諮問委員会意見を全ての上訴手続に於いて引用することができる。諮問委員会意見が一致していない場合は、その各委員の意見の引用が認められる。

66

サブセクション (5) は、諮問委員会の構成を定めるために作られる規則について規定している。3名の委員からなる各小委員会に於いて、独立した議長と独立した委員及び1名の歳入関税庁職員がいるものとなっている。實際上、独立した委員は特定のアレンジメントに関する経験を持つ者である。

§ 15 〈その他の定義〉

67

§15 は、サブセクション (3) を除き、更なる説明の必要性の生じない追加的定義を示す。

68

サブセクション (3) は、「アレンジメント」との言葉を定義している。本 GAAR は、全体を通じ、「取引行為 (transaction)」ではなく「アレンジメント」の表現を使用している。これは、「アレンジメント」は租税濫用スキームに現在見出される要素を含むために適切であるよりルーズな表現であるからである。例えば、英国国外に住所を設け又は移動することは、適切に「取引行為」として記述され得るか疑問があるが、それは「アレンジメント」には該当しよう。サブセクション (3) (a) は、アレンジメントは、契約として執行できないとしても、全てのプラン又は了解を含むことができると述べることにより、これを詳説している。

69

サブセクション (3) (b) は、アレンジメントは、アレンジメントに含めることを意図され含まれている全てのステップ又は特徴は、そのステップの挿入が、法的に執行されず事実上当然でないとしても、含む、と述べている。そうすることにより、サブセクション (3) (b) は、クラービン対ホワイト事件 (Craven v White [1989] AC 398) で上院における少数派により主張されたアプローチを採用している。

§ 16 〈適用開始〈時期〉〉

70

サブセクション (1) は、本 GAAR は、適用開始日の後に実行されるか、一部実行されるアレンジメントに適用すると規定している。適用開始日前に、アレンジメントが開始されたであろうこと、及び、最初のステップが行われたという事実は、少なくとも、アレンジメントの一部が開始日後に行われるならば、無関係となる。本 GAAR の導入に長期の審議期間及びその法律の実質的な告示が先行する場合には、これは適切な取扱いである。

71

サブセクション (2) は、アレンジメントが、適用開始日をまたぐステップを含むケースに於いて、§ 12 〈クリアランス〉に基づく確認のための申請が行える期間を延長している。そうしたケースでは § 12 〈クリアランス〉に基づく申請を行う期間は、その GAAR が執行された後 60 日より早い時期に終了しないよう、延長されている。

FINANCE LAW 2013

PART 5 GENERAL ANTI-ABUSE RULE

II 英国の一般的租税回避対処法

(1) 英国 2013 年財政法 パート 5 一般的反濫用ルール

§206 一般的反濫用ルール

- (1) このパート 5 (一般的反濫用ルール) は、濫用的 (abusive) であるタックス・アレンジメント (tax arrangements) から生ずる税務上の利益 (tax advantages) を打消す (counteracting) 目的のために効力を有する。
- (2) このパートのルールは、全体として、「一般的反濫用ルール (the general anti-abuse rule)」と呼ばれるものとする。
- (3) 一般的反濫用ルールは、以下の税に適用される。
 - (a) 所得税、
 - (b) 法人税 (法人税のような又は法人税のように扱われる全ての負担金を含む。)、
 - (c) キャピタル・ゲイン税、
 - (d) 石油収入税、
 - (e) 相続税、
 - (f) 印紙土地税、そして、
 - (g) 居住用不動産税 (annual tax on enveloped dwellings)。

§207 「タックス・アレンジメント (tax arrangements (租税回避行為等))」及び「濫用的 (abusive)」の意義

- (1) アレンジメントは、全ての状況を顧慮して、税務上の利益を得ることがアレンジメントの主たる目的又は主たる目的の一つであると結論することが合理的である場合には、「タックス・アレンジメント」である。
- (2) タックス・アレンジメントは、次の (a) (b) 及び (c) を含む全ての状況を考慮した場合、それらが、それに入る事又はそれを行うことが関係租税法規定に関して合理的行為の過程と見做すことができないアレンジメントの場合、濫用的である。
 - (a) アレンジメントの実質の結果が、それらの関係租税法規定が基礎とする原則 (明示されているか又は含意されているかを問わない) 及びそれら関係租税法規定の政策目的に一致するか

否か、

- (b) それらの結果を達成する手段が一つ又はそれ以上の不自然又は異常なステップを伴うか否か、及び、
 - (c) アレンジメントがそれら租税法規定の欠陥の悪用を意図しているか否か。
- (3) タックス・アレンジメントがその他のアレンジメントの一部をなす場合、それら他のアレンジメントに対しても関心は払われなければならない。
- (4) 次のそれぞれは、タックス・アレンジメントが濫用的であることを示しうるものの例である。
- (a) アレンジメントが、その経済的目的の金額よりも、著しく少ない課税上の所得、利益又は利得金額に結果する場合、
 - (b) アレンジメントが、その経済目的の金額よりも著しく高額の課税上の控除額又は損失に結果する場合、そして、
 - (c) アレンジメントが、納付されなかったか、納付される可能性のない、税の還付又は税額控除（外国税額控除を含む）の請求に結果する場合。
- 但し、いずれの場合も、関係租税法規定が立法されたときに、当該結果が予定された結果でなかったと合理的に想定されるときに限る。
- (5) タックス・アレンジメントが確立した実務慣行に一致し、歳入関税庁が、行為が行われたときに当該実務の受入を示した事実は、当該アレンジメントが濫用的でないことを示すものの例である。
- (6) サブセクション (4) と (5) で挙げられている例は、網羅的なものではない。

§208 「税務上の利益 (tax advantage)」の意義

「税務上の利益」とは、次の (a)、(b)、(c)、(d)、(e) 及び (f) を含む。

- (a) 課税上の所得控除又は所得控除額の増額、
- (b) 税の還付又は税の還付額の増額、
- (c) 課税される負担額又は課税査定額の回避又は減額、
- (d) 課税査定可能性の回避、
- (e) 税の支払の繰延及び税の還付の繰上げ、及び、
- (f) 税の控除又は予納義務の回避。

§209 税務上の利益の打消 (Counteracting)

- (1) 濫用的であるタックス・アレンジメントがある場合、タックス・アレンジメントから生ずる税務上の利益（本法パートを考慮しない場合の）は、是正措置 (adjustments) を行うことにより打消しされるものとする。
- (2) 税務上の利益の打消しのために行うことを求められる是正措置は、正当かつ合理的なものとする。

する。

- (3) 是正措置は、一般的反濫用ルールが適用される問題とされる税又はその他の税に関し行いうるものとする。
- (4) 行われうる是正措置は、(本パートを考慮しない場合) 租税債務が存在しないか少額の租税債務となる場合に、課税すべき租税債務の賦課又は増額を含み、税は当該是正に従い賦課されるべきものとする。
- (5) このセクション(税務上の利益の打消)に基づき行われることを求められる是正措置(歳入関税庁の官吏又は税務上の利益の生ずることとなる者による)は、賦課決定、賦課決定の修正、請求事項の修正若しくは否認又はその他により行いうるものとする。
- (6) 但し、
 - (a) スケジュール 43(一般的反濫用ルール: 手続要件)の手続要件が順守されない限り、本セクション(税務上の利益の打消)により歳入関税庁の官吏により如何なる是正措置のステップも行われえないものとする。また、
 - (b) このセクション(税務上の利益の打消)による是正措置を行う権限は、本パート 5(一般的反濫用ルール)以外の立法により課される又はそれに基づく期間制限に服すものとする。
- (7) このセクション(税務上の利益の打消)に基づいて行われる全ての是正措置は、全ての目的に対し効力を持つものとする。

§210 派生的救済是正措置 (Consequential relieving adjustments)

- (1) このセクションは、次の場合、適用する。
 - (a) § 209(税務上の利益の打消)に基づく税務上の利益の打消が最終的である場合、及び、
 - (b) 税務上の利益の打消の通知がスケジュール 43(一般的反濫用ルール: 手続要件)のパラグラフ 12(GAAR 諮問委員会意見検討後の最終決定通知)に基づいて与えられていない場合は、歳入関税庁が、納税者により打消の通知をされているとき。
- (2) 人は、一般的反濫用ルールが適用される税に関して行われる一又はそれを超える派生的是正措置の請求を行うため、打消措置が最終となる日から始まる 12 か月を与えられる。
- (3) このセクションに基づく請求に基づき、歳入関税庁の官吏は、公正で合理的な派生的是正措置を行わなければならない。
- (4) 派生的是正措置は、
 - (a) いずれかの期間に関して行うことができ、そして、
 - (b) 全ての者に(タックス・アレンジメントの当事者か否かにかかわらず)影響を与えうる。
- (5) しかし、このセクションの何ものも、官吏が、人の租税債務を増加させる効力の派生的是正措置を行うことを求め、又は、許可しない。

- (6) このセクションの目的上
- (a) 請求が所得税又はキャピタル・ゲイン税に関係する場合は、1970年租税管理法スケジュール1Aがそれに適用される。
 - (b) 請求が法人税に関係する場合は、1970年租税管理法スケジュール1Aがそれに適用される(1998年財政法スケジュール18は適用されない)。
 - (c) 請求が石油収入税に関係する場合は、1970年租税管理法スケジュール1Aが、そのスケジュールの paragraph 2A (4) における参考が、1975年石油課税法(同法 § (3) 及び (4) 参照) の意味における課税期間に対する参照を含むものとして、それに適用される。
 - (d) 請求が、相続税に関する場合は、請求は歳入関税庁へ文書でなされなければならない、1984年相続税 § 221 が、当該請求が同法に基づく請求のように適用される。
 - (e) 請求が印紙土地税又は居住用不動産税 (tax on enveloped dwellings) に関係する場合は、2003年財政法スケジュール11Aが、その請求がそのスケジュールの paragraph 1 の請求のように適用される。
- (7) 歳入関税庁の官吏が、このセクションに基づき、派生的是正措置 (consequential adjustment) を行う場合、当該官吏は、請求を行った者に、行われた是正措置を記載する文書による通知を行わなければならない。
- (8) このセクションの目的上、税務上の利益の打消 (counteraction) は、是正措置が打消の効力を生じさせ、その是正の結果として生ずる金額が、申立又はその他により、変更できなくなったとき、最終的に確定する。
- (9) このセクションに基づき行うことを求められる是正措置は、
- (a) 査定、査定の修正、請求の訂正、その他により、そして、
 - (b) このパート (一般的反濫用ルール) 以外の法律により又は基づく期間制限にかかわらず、行われる。
- (10) このセクションに於いて、「納税者」とは、§ 209 に基づく税務上の利益の打消 (counteraction) に関し、税務上の利益が生じた者を意味する。

§211 裁判所又は審判所における手続

- (1) 一般的反濫用ルールに関する裁判所又は審判所における手続に於いて、歳入関税庁は、次のことを証明しなければならない。
- (a) 濫用的であるタックス・アレンジメントが存在すること、及び、
 - (b) アレンジメントから生ずる税務上の利益を打消 (counteraction) するために行われる是正措置 (adjustments) が、公正でかつ合理的であること。
- (2) 一般的反濫用ルールに関する争点の判決に於いて、裁判所又は審判所は次のものを考慮しなければならない。

- (a) タックス・アレンジメントが行われたときに、GAAR 諮問委員会により同意されていた歳入関税庁の一般的反濫用ルールに関するガイダンス、及び、
 - (b) アレンジメントに関する GAAR 諮問委員会の意見（スケジュール 43（一般的反濫用ルール：手続要件）の 11（〈小委員会の意見通知書の作成及び提供〉参照）。
- (3) 一般的反濫用ルールに関する争点を決定するに於いて、裁判所又は審判所は次のものを考慮することができる。
- (a) アレンジメントが行われたときに一般の場に存在したガイダンス、陳述書又はその他の資料（歳入関係税庁、国務大臣又はその他の）、
 - (b) その時点の確立した実務慣行の証拠。

§212 GAAR と優先ルール（priority rules）の関係

- (1) 全ての優先ルールは、（優先ルールの用語にかかわらず）一般的反濫用ルールに従属する効力を持つ。
- (2) 「優先ルール」とは、特定の規定が他の何ものかを除外する、又は、それへ優先する効力を有するという効力のルールを意味する。
- (3) 優先ルールの例は、
- (a) 2009 年法人税法 § 464、§ 699、又は § 906 のルール（法人税課税上の、ローン関係ルール、ディリバティブ契約ルール、及び、無形固定資産ルールの優先）、及び、
 - (b) 2010 年課税（国際的その他の規定）法 § 6 (1) のルール（全ての立法の全てにかかわらず二重課税アレンジメントに与えられるべき効力）。

§213 派生的修正

- (1) 1970 年租税管理法 § 42（請求を行う手続）は、次のように修正される。
- (2) サブセクション (2) において、「(3ZB)」を「(3ZC)」に代える。
- (3) サブセクション (3ZB) の後に、次を挿入する。
- “(3ZC) サブセクション (2) は、2013 年財政法 § 210 に基づく全ての請求（一般的反濫用ルールに基づき税務上の利益の打消し後の派生的救済是正措置に対する請求）に関し適用されない。”

§214 パート 5（一般的反濫用ルール）の解釈

このパート（一般的反濫用ルール）に於いて、

「濫用的 (abusive)」とは、タックス・アレンジメントに関し、§ 207（「タックス・アレンジメント」及び「濫用的」の意義）(2) から (6) により与えられる意味を持つものとする。

「アレンジメント (arrangements)」とは、全ての合意、了解、スキーム、取引行為は一連の取引行為（法的効力を持つか否かを問わない）を含む。

「運営委員 (the Commissioners)」とは、歳入関税庁の運営委員を意味する。

「GAAR 諮問委員会 (the GAAR Advisory Panel)」とは、スケジュール 43（一般的反濫用ルール：手続要件）のパラグラフ 1（GAAR 諮問委員会）により与えられる意味を持つ。

「一般的反濫用ルール (the general anti-abuse rule)」とは、§ 206（一般的反濫用ルール）により与えられる意味を持つ。

「HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs)」とは、歳入関税庁を意味する。

「税務上の利益 (tax advantage)」とは § 208（「税務上の利益」の意義）により与えられる意味を持つ。

「タックス・アレンジメント (tax arrangements)」とは § 207 (1) により与えられる意味を持つ。

§215 適用開始及び移行規定

- (1) 一般的反濫用ルールは、この法律が成立した日及びそれ以降に行われる全てのタックス・アレンジメントに関し効力を持つ。
- (2) タックス・アレンジメントがその日以前に行われた他のアレンジメントの一部を構成する場合、それらその他のアレンジメントは、§ 207 (3) の目的上無視され、サブセクション (3) に服するものとする。
- (3) 結果として、当該タックス・アレンジメントが濫用的でないならば、§ 207 (3) の目的上、考慮はそれら他のアレンジメントに関し行われる。

FINANCE LAW 2013

SCHEDULE 43 GENERAL ANTI-ABUSE RULE: PROCEDURAL REQUIREMENTS

II 英国の一般的租税回避対処法

(2) 英国 2013 年財政法 スケジュール 43 一般的反濫用ルール：手続要件

パラグラフ 1 GAAR 諮問委員会 (*The GAAR Advisory Panel*)

- (1) このパートに於いて「GAAR 諮問委員会」は、一般的反濫用ルールのため歳入関税庁運営委員会 (the Commissioners) により設置された委員会を意味する。
- (2) このスケジュールで「議長」とは、GAAR 諮問委員会の議長に任命された委員会のメンバーを意味する。

パラグラフ 2 「指定歳入関税庁官吏 (*designated HMRC officer*)」の意味

このスケジュールに於いて、「指定歳入関税庁官吏」とは、一般的反濫用ルールのために歳入関税庁運営委員により指定された歳入関税庁の官吏を意味する。

パラグラフ 3 提案される税務上の利益の打消案の納税者への通知

- (1) 指定歳入関税庁官吏が、次の様に考える場合は、
 - (a) 濫用的であるタックス・アレンジメントから税務上の利益がある者（「納税者」）に生じた、そして、
 - (b) その税務上の利益を § 209（税務上の利益の打消）に基づき打消されるべきである、当該官吏は、納税者にそうした効力の文書による通知を与えなければならない。
- (2) その通知は、
 - (a) アレンジメント及び税務上の利益を特定し、
 - (b) 当該官吏が、何故に、濫用的であるタックス・アレンジメントから納税者に税務上の利益が生じたと考えるかを、説明し、
 - (c) 当該官吏が行われるべきと考える打消措置を示し、
 - (d) 納税者に異議を行うパラグラフ 4（税務上の利益の打消案に対する異議）に基づく期間を知らせ、
 - (e) パラグラフ 5（GAAR 諮問委員会への回付）及び 6（異議がある場合の検討及び検討後の事案の回付）の効力を説明する。
- (3) その通知は、納税者が提言された打消措置を避けるためにとり得る措置を示すことができる。

パラグラフ 4 〈税務上の利益の打消案に対する異議〉

- (1) 通知がパラグラフ 3（提案される税務上の利益の打消案の納税者への通知）に基づき、納税者に与えられる場合、納税者は、指定歳入関税庁官吏への当該通知に対する文書による異議を送付するため、通知が与えられた日から始まる 45 日を与えられる。
- (2) 指定官吏は、納税者により行われる文書による要求に基づき、異議が行える期間を延長することができる。

パラグラフ 5 GAAR 諮問委員会への回付

パラグラフ 4 〈税務上の利益の打消案に対する異議〉に従い異議が行われない場合は、指定歳入関税庁官吏は、事案を GAAR 諮問委員会に回付しなければならない。

パラグラフ 6 〈異議がある場合の検討及び検討後の事案の回付〉

- (1) パラグラフ 4 〈税務上の利益の打消案に対する異議〉に従い、異議が行われる場合は、指定歳入関税庁官吏はそれらを検討する。
- (2) それら異議を考慮した後、指定歳入関税庁官吏が、税務上の利益は、§ 209（税務上の利益の打消）に基づいて打消されるべきと考える場合は、当該官吏は事案を GAAR 諮問委員会に回付しなければならない。

パラグラフ 7 〈指定官吏が事案を回付する場合の諮問委員会への送付書類等〉

事案が GAAR 諮問委員会に回付される場合、指定歳入関税庁官吏は、同時に、次のコピー等と共にそれを提供しなければならない。

- (a) パラグラフ 3（提案される税務上の利益打消案の納税者への通知）に基づき納税者に与えられた通知のコピー、
- (b) パラグラフ 4 〈税務上の利益の打消案に対する異議〉に従って行われた異議のコピー及びそれら異議に対して当該官吏が持つ全てのコメント、及び、
- (c) パラグラフ 8 〈事案を回付する場合の納税者への通知〉に基づき納税者に与えられる通知のコピー。

パラグラフ 8 〈事案を回付する場合の納税者への通知〉

事案が GAAR 諮問委員会に回付される場合、指定された歳入関税庁の官吏は、同時に納税者に次の通知を与えなければならない。

- (a) 回付された事案を明記し、
- (b) パラグラフ 7 〈指定官吏が事案を回付する場合の諮問委員会への送付書類等〉(b) に基づき GAAR 諮問委員会に提供されたコメントのコピーを同封し、

- (c) 異議を行うためのパラグラフ9〈指定官吏が事案を回付する場合の諮問委員会への送付書類等〉に基づく期間、及び、当該官吏へ異議を送付する同パラグラフに基づく条件を納税者に知らせる通知。

パラグラフ9 〈納税者の通知又はコメントの検討期間〉

- (1) 納税者は、次の通知又はコメントに関する異議をGAAR諮問委員会に送付するために、パラグラフ8〈事案を回付する場合の納税者への通知〉に基づいて通知が与えられる日から始まる21日を与えられる。
- (a) パラグラフ3〈提案される税務上の利益の打消案の納税者への通知〉に基づき納税者に与えられる通知、又は、
- (b) パラグラフ7〈指定官吏が事案を回付する場合の諮問委員会への送付書類等〉(b)に基づいて与えられるコメント
- (2) GAAR諮問委員会は、納税者により行われる文書による請求の基づき、異議が行える期間を延長できる。
- (3) 納税者は、異議がGAAR諮問委員会に送付されるのと同時に、指定歳入関税庁官吏に全ての主張のコピーを送付しなければならない。
- (4) パラグラフ4〈税務上の利益の打消案に対する異議〉に従った異議が行われない場合は、当該歳入関税庁の官吏は、
- (a) GAAR諮問委員会にこのパラグラフに基づく全ての異議に対しコメントを行うことができ、そして
- (b) コメントが提供される時は、同時に納税者にコピーを送付しなければならない。

パラグラフ10 GAAR諮問委員会決定及び意見書通知

- (1) 事案がGAAR諮問委員会に回付された場合、議長は、それを検討するため、GAAR諮問委員会の3名のメンバーからなる小委員会を設けなければならない(彼らの1名を小委員会議長とする)。
- (2) 小委員会は納税者又は指定歳入関税庁官吏(若しくは双方)が、要請書に特定する期間内に追加情報を小委員会に提供しよう要請することができる。
- (3) 要請書は、サブパラグラフ(4)又は(5)の効力を(適切に)説明しなければならない。
- (4) 納税者がこのパラグラフに基づき小委員会に情報を提供する場合、納税者は同時に指定歳入関税庁官吏に情報のコピーを送付しなければならない。
- (5) 指定歳入関税庁官吏がこのパラグラフに基づき小委員会に情報を提供する場合は、同時に納税者に情報のコピーを送付しなければならない。

パラグラフ 11 〈諮問小委員会の意見書の作成、提供〉

- (1) 事案が、GAAR 諮問委員会に回付される場合、小委員会は、次のものを作成しなければならない。
 - (a) 小委員会の全てのメンバーの共同の意見を述べる一つの意見通知書、或いは、
 - (b) 全てのメンバーの意見を共に述べる二又は三の意見通知書。
- (2) 小委員会は、次の者に、意見通知書のコピーを提供しなければならない。
 - (a) 指定歳入関税庁官吏、及び、
 - (b) 納税者。
- (3) 意見通知書は、小委員会の全メンバー又はそれらメンバーの1名若しくは2名の意見として次のことを述べる、通知書である。
 - (a) タックス・アレンジメントに入りそれを行うことは、次の場合、関係租税法規定に関し合理的な行為の過程であること、
 - (i) 全ての状況を考慮した場合（§ 207（タックス・アレンジメント及び濫用の意義）のサブセクション（2）（a）から（c）及び（3）に述べられている事項を含む）、及び、
 - (ii) 同セクションのサブセクション（4）から（6）を考慮した場合、
 - (b) タックス・アレンジメントに入り又は行うことが、その他の状況を考慮し、それらのサブセクションを考慮した場合、関係租税規定に関して合理的な行為の過程ではないこと、又は
 - (c) 利用できる情報に基づけば、その問題に関する見解及び、その意見の理由に達することはできないこと。
- (4) このパラグラフに基づく意見を与える目的上、アレンジメントは、タックス・アレンジメントであると仮定される。
- (5) このパートに於いて、タックス・アレンジメントに関する GAAR 諮問委員会意見とは、アレンジメントに関する意見通知の内容である。

パラグラフ 12 GAAR 諮問委員会の意見検討後の最終決定通知

- (1) パラグラフ 11 〈諮問小委員会の意見書の作成、提供〉に基づく通知を受け取った指定歳入関税庁官吏は、タックス・アレンジメントに関する GAAR 諮問委員会の意見書を検討し、納税者にアレンジメントから生ずる税務上の利益が、一般的反濫用ルールに基づき打消されるべきであるか否かを示した文書による通知を納税者に与えなければならない。
- (2) 通知が税務上の利益は打消されるべきであると述べる場合は、それは、次のものを、又、示さなければならない。通知は、税務上の利益が生じているとの前提で与えられる。
 - (a) 打消の効果を与えるために必要とされる是正措置、
 - (b) 適切な場合は、それに効力を与えるために納税者が行うことを求められる措置。

パラグラフ 13 〈指定官吏が税務上の利益が納税者に生じたと考える場合の通知〉

- (1) 指定歳入関税庁官吏は、税務上の利益が納税者に生じたと考える場合は、このスケジュールに基づき、通知を与え、又はその他のことをすることができる。
- (2) 従って、このスケジュールに基づき、指定歳入関税庁官吏によって与えられる全ての通知は、税務上の利益が（そうしたことが生じたことに同意することなく）生じているとの仮定に基づき与えられる。

**HM Revenue and Customs (HMRC)
General Anti-Abuse Rule (GAAR) guidance
(Approved by the Advisory Panel with effect from 30 January
2015)**

Ⅲ 英国の一般的租税回避対処法ガイダンス

英国歳入関税庁 (HMRC)

「一般的反濫用ルール (GAAR) ガイダンス (A、B、C)」

パート A—ガイダンスの目的と地位

パート B—GAARは何を成し遂げるよう企画されているか、そして、それを達成するために如何に機能するか概要

パート C—特定事項

(GAAR 諮問委員会承認、2015年1月30日から適用)

目 次

パート A—ガイダンスの目的と地位	113
パート B—GAARは何を実現するよう企画されているか、そして、 それを達成するために如何に機能するかの概要	114
パート I—GAARは何を実現するために企画されているか	114
B1 GAAR 導入の背景	114
B2 GAAR の基本的アプローチ	114
B3 GAAR の目標	115
B4 GAARは何を目標としないか	116
B5 国際的タックス・アレンジメント	117
B6 GAAR とその他の租税ルール	117
B7 GAAR とその他の法律上の反租税回避規定	118
B8 GAAR とその他の規定を使用した歳入関税庁の 租税回避に取り組む権利	118
パート II GAARは如何に機能するよう企画されているか	119
B9 GAAR が適用される税	119
B10 タックス・アレンジメント	119
B11 「濫用的」アレンジメントの特定の仕方	120
B12 納税者保護措置	120
B13 打消と派生的調整	121
B14 歳入関税庁官吏による GAAR の運用	122
B15 GAAR 及び自主査定	122
B16 GAAR 及びペナルティー	122
B17 クリアランス	123
B18 GAAR ルールの施行日	124
パート C 特定事項	125
C1 重要概念	125
C2 税務上の利益	125
C3 タックス・アレンジメント	126

C4	アレンジメント	128
C5	濫用的	128
C6	税務上の利益の打消	131
C7	派生的救済調整	141
C8	審判所又は裁判所における手続き	141
C9	GAAR法の優先性	142
C10	GAAR法の適用開始	143
C11	租税回避スキームの開示 (DOTAS)	143
C12	銀行のための課税実務に関するコード	143

パート A ガイダンスの目的と地位

- A1 このガイダンスは、2つの主要な目的をもって公表される。
- A2 第一に、普通人の言葉で、GAAR<一般的反濫用ルール>が実現しようとしたこと及びその実現のために GAAR は如何に機能するかについて幅広い要約を提供することである¹。
- A3 第二は、その目的を議論することにより、GAARの特有の特徴を考慮し、必要に応じて、具体例によってその議論を例示することにより、GAARの解釈と適用のための助けとすることである。
- A4 この場合、解釈と適用の助けになるこのガイダンスの機能は、GAAR立法によって明確に認められていることに注意することは重要である。2013年財政法 § 211 (2) は、GAARの適用を検討する全ての裁判所又は審判所が、GAAR諮問委員会により承認されたガイダンスを考慮することを義務付けている。このガイダンスのパート A、B、C 及び D は諮問委員会により承認されている（諮問委員会は、関連知識と経験により選任された全ては歳入関税庁から完全に独立した個人からなる委員会である）。
- A5 このガイダンスのパート E は、GAARの運用の手続き的な側面を扱う。そのパートは、諮問委員会により審査されたが、委員会に承認されることは義務づけられていない。そうしたものとして、裁判所は、法律により義務づけられてはいないが、それを考慮することができる。*
- A6 このガイダンスは、歳入関税庁及び諮問委員会の見直しの下に置かれ、定期的に最新のものとされる。ガイダンスが、改正される時は、ガイダンスの改正日は明確に記録される。アレンジメントが行われる時に通用しているガイダンスの特定の版の引用を容易にするため、ガイダンスの各々の版は、HMRC<歳入関税庁>ウェブサイトのリンクとしてアクセスできる。

¹ GAAR法自体は、2013年財政法パート5及び同法のスケジュール43に掲げられている。

* 本書ではパートA、B及びCを取り扱い、D及びEは取り扱っていない。

パート B—GAAR は何を実現するよう企画されているか、そして、それを達成するために如何に機能するかの概要

パート I—GAAR は何を実現するために企画されているか

B1 GAAR の導入の背景

B1.1 2010年12月に政府は、グレハム・アロンソン勅撰弁護士に、英国に一般的反租税回避ルールが必要であるか否かを検討する委員会を指導するよう依頼した。

B1.2 グレハム・アロンソンは、税の専門家の検討グループを集め、同グループは2011年11月21日にその報告書を公表した(11111GAAR最終報告)。この報告書は、政府に、濫用的租税回避スキームを目標とする対象を狭く絞った一般的反濫用ルールを英国税制に導入することを求める勧告を提出した。

B1.3 2012の予算で政府は、その報告書の幅広い内容の勧告を受け入れることを発表した。

B1.4 2013年財政法におけるGAARは、大部分は、GAAR検討グループ報告で発展された原則に基づいているが、公式の諮問手続の結論を反映し、いくつかの実質的相違点を有している。

B2 GAAR の基本的アプローチ

B2.1 GAAR検討グループ報告書は、「租税の賦課の制度は、国が、市民のために提供するサービス及び施設の費用の支払いを行うための主要なメカニズムであり、全ての納税者は適正な自己の分担金を納付すべきである。」との前提に基づいている。この同じ前提がGAARの基礎となっている。従って、それは、多くの古い事件に於いて裁判所により取られた、「手段が如何に不自然で、税務上の結果が如何に真の経済的地位から隔たっている」とも、納税者は合法的手段により自己の租税債務を減額するために自己の独創性を自由に活用できる。」とするアプローチを拒絶している。

B2.2 これらの裁判所判決のうち、次のものは、最も濫用的な租税回避スキームにさえ合法性を与

えるものとして、通常、引用されているものである。

「上院議員閣下、最上級当局（である上院は）はいつも、『臣民は、法律内で、そうすることができる限り、君主により課税される税を引き寄せないよう自己の諸事を整える権利を与えられていること、及び、租税法で賛同を発見することができる、どんな明白な言葉又はどんな遺漏も合法的に利用することができることを』認めてきております。それをする際に、臣民は責任を負担しないし、非難も招かないのであります。』²

「全ての人は、できるのであれば、適用される法により引き寄せられる税がその他の場合より少なくなるよう、自己の諸事を整える権利を与えられているのである。この結果を得るために諸事を整えることに成功すれば、内国歳入庁長官又は仲間の納税者が、納税者の獨創性を如何に評価しなくとも、納税者は増額された税を納付することを強要されないのであります。』³

「この国の人間は、誰も、内国歳入庁が最大級のシャベルを自己の店舗に差し入れることを可能にするよう自己の事業又は自己の財産への法律関係を形成する、最小限の義務、道徳又はその他の下には置かれていない。内国歳入庁は、納税者のポケットを減少させる目的のため税法に基づいて歳入関税庁に提供されている全ての強みを活用するに、のろまではないし—そして、正しく、迅速であるのである。そして、納税者は、同様に、歳入庁による彼の財産の減少を阻止するために、正直にできる範囲で、抜け目なくする権利を与えられているのである。』⁴

B2.3 エアシャー・ブルマン事件のクライド卿の判決からの引用である最後のものは、議会がGAAR法を制定する際に拒絶したアプローチを要約するものである。税制は、納税者が租税債務を除去又は軽減するために巧妙なスキームにふけることのできるゲームのように取り扱われるべきではない。

B2.4 従って、下記を理解することが重要である。GAARの運用に関する限り、議会は、こうしたアプローチを断固として拒絶し、納税者が自己の租税債務を減額しようとして行うことのできる範囲に関し、優先的法律上の制限を課したのである。合理的に合理的行為の過程と見做され得るものを超えていこうとする、そうした目的を達成するためにアレンジメントが納税者により実施される時に、その制限に達するのである。

B3 GAARの目標

B3.1 GAARの主たる政策目的は、納税者が濫用的アレンジメントに入ることを阻止し、自称プロモーターのそうしたアレンジメントの販売促進を阻止することである。租税法典の他の部分を使用して歳入関税庁により拒絶される租税回避アレンジメントがあり得るが、それら租税回避

² Lord Sumner in *Fisher's Executors v CIR* [1926] AC395

³ Lord Tomlin in *Duke of Westminster v CIR* [1936] AC1

⁴ Lord Clyde in *Ayrshire Pullman v CIR* (1929) 14TC754

アレンジメントは、濫用的なものでない限り、GAARの適用範囲にはない。

B3.2 納税者が濫用的アレンジメントを阻止されず、前進する場合は、GAARが納税者の実現しようとする濫用的税務上の利益を打消すよう機能する。GAARが認めている打消は、全ての状況の下で、公正で合理的な税の是正である。適切な税の是正は必ずしも税を最も多くさせるものではない。

B4 GAARは何を目標としないか

B4.1 GAARが何を目標としているかを理解することが不可欠なように、何を目標としていないかを理解することは等しく不可欠なことである。

B4.2 GAAR立法の根底にあるものは、英国租税法の下では、様々な状況において、納税者が全く適切に選択できる行為の異なる過程があるということの認識である。GAARは、行為過程の合理的選択がGAARの目標領域から除外されるよう、多くの保護措置を含めるよう注意深く作成されている。

B4.3 明白な例を挙げれば、事業を行うことを決定する納税者は、個人事業者としてか、又は、出資者となり会社を設立し被用者として働くことによっても、そうすることができる。そうした選択は、完全にGAARの目標領域外である。そして、そうした会社が一度利益を獲得し始めると、即時に高額の給与を支払わないで将来配当により支払うために殆どの利益を蓄積することとは、再度、再び、正常な事業内の事柄であり、GAARの目標領域外とされる。

B4.4 同様に、個人貯蓄優遇勘定 (ISA) に、そうした投資に伴う所得税法上の優遇措置の提供を受けるために、投資する決定、或いは、死亡時に納付すべき相続税を少なくさせるとの考えから、贈与財産上の利益を維持することなく息子又は娘に財産を与える決定は、明らかに、GAARの目標領域外となる。事業活動及び投資を直接的に支援する法律上の奨励措置 (incentives) 及び軽減措置 (reliefs) (事業財産特別控除、企業投資特別措置、資産償却等) の利用は、また、GAARにより捕えられない。しかしながら、これまでの経験は、奨励措置及び軽減措置は濫用され得ることを示してきた。例えば、納税者が、軽減措置の獲得のために考案された、しかし、それに相当する経済的リスクを生じさせない、アレンジメントに入ることにより、税法のあるループホールの悪用を企てる場合、納税者はGAARの目標領域に自らを連れ込むこととなる。

B5 国際的タックス・アレンジメント

B5.1 一国を超える諸国を伴う投資及び事業の課税を規制するルールを設ける諸国間の条約網がある。これらの条約（一般的には OECD モデル条約に基づいている）は、通常、「二重課税条約」と呼ばれ、その目的は、そうした投資または活動を、一国を超える複数の国での課税に服させることを回避し、脱税を阻止することである。英国はそうした 100 以上の条約を締結しており、それらは国内税法に於いて効力を与えられている。

B5.2 国際課税の多くの確立したルールは二重課税条約に示されている。例えば、これらは、支店への或いは多国籍企業のグループ会社間への利益の帰属問題、そうした企業が事業を行う異なる諸国間の課税権の配分問題を対象としている。これらルールからアレンジメントが利益を得るという単なる事実は、アレンジメントが濫用となることを意味しない。それ故、GAAR はそれらに適用されない。従って、GAAR の法制化に導いた数か月間のメディア及び議会の多くの議論を生み出した種類の多くのケースは、GAAR によっては取り扱うことはできない。

B5.3 しかしながら、二重課税条約の特定の規定、又は、そのような規定が英国税法の他の規定と相互作用する方法を悪用しようとする濫用的アレンジメントがある場合は、GAAR は濫用的アレンジメントを打消すために適用できる。D12 (Huitson – DTAs) の例を参照。

B6 GAAR とその他の租税ルール

B6.1 GAAR はそうでなければ（即ち、GAAR がなければ）濫用的アレンジメントが達成する税務上の利益を打消すために企画されていることを理解することは重要である。このことは、アレンジメントが GAAR の意味において「濫用」であるか否かを考慮する前に、アレンジメントが他の（即ち GAAR のない課税ルール）租税法典の下でその租税回避目的を達成するか否かを判断することが、通常必要であることを意味する。歳入関税庁は、実務上は、選択肢として利用できるその他の技術的挑戦を主張すると同時に、適切な場合には、GAAR を主張することを予定している。

B6.2 しかしながら、はなはだしく濫用的であり、アレンジメントがその他の租税ルールの下で意図した税務上の結果を達成するか否かを、歳入関税庁が判断する作業を完了することなく、GAAR を発動することが適切である、いくらかのアレンジメントが有り得る。従い、歳入関税庁が濫用的アレンジメントと考えるものを攻撃するために利用できるすべてのその他の手段が使用されていないとの単なる理由で、納税者は GAAR の使用に反対することはできない。

B7 GAAR とその他の法律上の反租税回避規定

B7.1 特別〈個別〉反租税回避ルールを設けた、GAAR の適用対象とされた各税に関する多くの規定がある。これらのいくらかは特定〈個別〉反租税回避ルールとして知られており、その他のものは、明示性の少ない反租税回避の擁護の形態を持っている。

B7.2 原則として、GAAR はこれらその他の反租税回避ルールから独立して機能する。そして、それは、特定〈個別〉反租税回避ルール又はその他のルールにかかわらず、その他の反租税回避ルールの欠陥の悪用を目論む濫用的アレンジメントの打消のためにうまく使用される。

B8 GAAR とその他の規定を使用した歳入関税庁の租税回避に取り組む権利

B8.1 これまで強調されてきたように、GAAR は、それが「濫用的」アレンジメントと定義するもののみを目標とし、打消すよう企画されている。

B8.2 多くの場合、存在する（非 GAAR）租税ルールは、濫用的租税回避アレンジメントを有効に打ち負かすことができ、そうした場合、歳入関税庁は GAAR に頼る必要はないということに注意することは重要である。しかしながら、濫用的スキームが GAAR の存在しない場合に成功するケースが有り得るが、それが、正に GAAR が導入された理由である。

B8.3 また、濫用とは記述できないが、それでもなお、歳入関税庁がある税務上の利益の実現を求めていると見做し、受け入れられるタックス・プランニングの範囲界外に陥ると見做すアレンジメントも有り得る。GAAR がそうした状況では適用できないという事実は、必要な場合、裁判所で発展された法原則に従って適用される租税法典の他の部分に依存し、そうしたケースに挑戦する歳入関税庁の権利を否定するものではない。

パート II GAAR は如何に機能するよう企画されているか

B9 GAAR が適用される税

B9.1 GAAR は 2013 年 7 月 17 日から次の税に適用されている。

- * 所得税
- * キャピタルゲイン税
- * 相続税
- * 法人税
- * 被支配外国会社課金、銀行課金、石油追加課金及びとん税のように、法人税のように課税されるか法人税のように取り扱われる税額
- * 石油収入税
- * 印紙税土地税
- * 法人等囲込住宅年税 (The Annual Tax on Enveloped Dwellings)

B9.2 GAAR は改正され 2014 年 3 月 13 日から国民保険料 (NICs) をも対象とする。これは、異なる法 (2014 国民保険料法 § 10) に含まれている。国民保険料法の規定は、特に 2013 年財政法パート 5 の GAAR 法及び同法のスケジュール 43 を国民保険料法に適用しており、従って上記掲載各税への GAAR の適用に関し適用される同じ原則が適用され、同じ手続き上の保障を有している。国民保険料規定は、財政法 2013 パート 5 の税は国民保険料を含むと規定している。同様に、このガイダンスにおける税は、特定の税を言及するものを除き、国民保険料を含む。

B10 タックス・アレンジメント

B10.1 GAAR は「濫用的」な「タックス・アレンジメント」に適用される。幅広く定義すれば、タックス・アレンジメントとは客観的に見た場合、その主たる目的として、或いは、その主たる目的の一つとして、税務上の利益の獲得を持っているアレンジメントである。この場合、「税務上の利益」も、また、幅広く定義されている。

B10.2 幅広い定義の「アレンジメント」及び「タックス・アレンジメント」は、GAAR の適用可能性の最初の検討のための敷居の低い入り口となっている。遥かに高い敷居が次に、「濫用」

であるタックス・アレンジメントに GAAR の適用を制限することにより設けられている。

B11 「濫用的」アレンジメントの特定の仕方

B11.1 英国の詳細な租税ルールの下では、納税者は取引行為が行われ得る方法に関ししばしば選択肢を持っており、行われた選択により異なった税務上の結果が生ずるということは、理解されている。GAAR は、そうした選択が濫用的であると見做されない限り、そうした選択に挑戦をしない。幅広い用語の結果として、GAAR は、納税者により取られた行為の過程が、議会が問題の租税ルールを導入したときに議会が予想しなかった有利な課税結果を達成することを目的としているときに、そして、正確には、行為の過程が合理的には合理的とは見做すことができない場合に、機能を開始する。

B12 納税者保護措置

B12.1 アレンジメントが濫用的であるか否かを決定するとき、実質的に、納税者が理にかなった嫌疑の利益を与えられることを確実にするために、多くの保護措置が GAAR に設けられている。これらの保護措置は次のものを含む。

- * 歳入関税庁が、アレンジメントが濫用であることを立証すること（アレンジメントが、濫用ではないことを証明するのは納税者の責任ではない）。
- * 「二重の合理性」テストの適用、これは、歳入関税庁が、当該アレンジメントは「合理的な行為の過程と合理的に見做すことができないこと」を証明することを求め、そして、他の一部の人は認めないが一部の人が合理的なコースの過程と見做すアレンジメントが存在することを認めている。「二重の合理性」テストは、アレンジメントが合理的行為の過程であるとの見解を持つことが合理的であるか否かを問うことにより、高い敷居を設けている。そうした見解を持つことが合理的ではない場合にのみ、アレンジメントは濫用的として取り扱われることとなる。
- * 納税者が濫用したことが示唆される法律の目的に関し、又は、アレンジメントが行われる時に確立した実務慣行となっていた種類の取引行為に関し、裁判所又は審判所が関連資料を考慮することを認めている。
- * 歳入関税庁が GAAR 適用を開始できる前に、アレンジメントが合理的行為の過程にあたるか否か、独立した諮問委員会の意見を得ることを歳入関税庁に義務付けている。

B12.2 これらの保護措置は、このガイダンスのパート C でより詳細に取り扱われている。しかし

ながら、これら保護措置（及び特に「二重の合理性」のテスト）は、さもなければ、それはより直接的な取引行為によって引き起こされる、適切でない税負担を避ける目的で行われたアレンジメントに関し、GAARが機能するのを阻止することを、ここで述べることは有益である。この種の税負担（時に「ベア・トラップ」と呼ばれている）は時々遭遇し得るものである。例えば、経済的利得よりも多く課税されないようにするために、人為的ステップと見えるものを納税者が行わなければならないときは、そうしたアレンジメントは、一般的に濫用と見做されない。

B13 打消と派生的調整

B13.1 アレンジメントが濫用的であると決定されると、次いで、アレンジメントが実現しようとした税務上の利益は打消されると、GAARは規定する。GAARは、これは、－英国税法で全く幅広く使用されている用語である－公正で合理的な方法で、行われると規定している。

B13.2 殆どの場合、如何なる調整が公正で合理的結果を実現するために行われる必要があるか決定することは、（例えば、明確な金額による課税所得の増額又は許容控除金額の減額等）比較的簡単な作業である。

B13.3 ただし、作業が簡単ではない、幾つかのケースがある。それは、例えば、濫用的なものが行われなかった場合に、同じ非課税の目的実現のために、幾つかの選択的な非濫用的取引行為の一つを行ったであろうケースである。この場合、公正で合理的打消措置は、そうした状況で納税者が最も実行したであろう取引行為を選択すること（それは、いかなる取引行為も行われなかったということであるかもしれない）であり、そして、この選択的取引行為が行われた、或いは場合により、如何なる取引行為も行われなかったとの前提の下で税務上の結論を調整することである。最もありそうである取引行為は、必ずしも最高の税負担となるものではないということに注意することは重要である。

B13.4 租税債務がGAARにより濫用的取引行為の打消を反映するために調整されるとき、これらの調整が（濫用的取引行為を行った納税者の手中に於けるか又は他の者の租税債務を考慮したときに）二重課税の要素を少しも含まないことを確保とすることが、必要である。GAARに基づく税務上の利益の打消が二重負担の発生を阻止するために必要とする場合に、そうした他の租税債務への派生的調整を認めることにより、二重課税を除去するための特則がGAARに含まれている。

B14 歳入関税庁官吏による GAAR の運用

B14.1 歳入関税庁が合理的に一貫して GAAR を発動し適用することを保障するために、GAAR 法は、濫用的タックス・アレンジメントの打消が、歳入関税庁によりこの目的のために特に指定された官吏により、開始されることを求めている。歳入関税庁は如何なる場合においても、そうした官吏の事前の同意なく GAAR に基づく打消を開始することはできない。そして、納税者はそうした同意が得られていることの証拠の提示を求めることができる（このガイダンスのパート5はより詳細に説明している）。GAAR をアレンジメントに適用する手続きは、GAAR の適用案は、歳入関税庁から独立し、問題のアレンジメントが合理的過程の行為となっているか否かに関し意見（委員の意見が一致しない場合は各意見）を提供する、専門家諮問委員会に提出されるべきことを求めている。

B15 GAAR 及び自主査定

B15.1 GAAR は適用される各税の税法の一部を構成している。これら各税が、自主査定制度の下で機能する場合は、納税者は自主査定申告書を仕上げるときに、GAAR の規定を考慮することを求められる。

B16 GAAR 及びペナルティー

B16.1 GAAR 立法はペナルティーを課し、又は、これを取り扱う特別規定を含んでいない。

B16.2 ただし、上記パラグラフ B15 で言及した自主査定の一般原則の下では、納税者は正しい納税申告書を提出する義務がある。

B16.3 従って、納税者が GAAR により打消される濫用的アレンジメントに入ったと納税者が信じることが合理的である場合は、自主査定納税申告書は GAAR が適用されるという事実を反映するために適切な調整を行わなければならない。そうしない場合は、納税者は納税申告書の作成に合理的注意を払わなかったことを事由に、ペナルティーを科せられうる。

B16.4 実務上の用語では、納税者はアレンジメントが濫用的であり GAAR により捕えられることが明白であった時に、納税者が租税回避行為は租税債務の減額に成功したとの理由に基づいて自主査定申告書を作成した場合には、これは、自主査定義務違反として罰則を課し得ることを意味する。類似の考え方は、自主査定制度の下で機能しないその他の税にも適用される。

B16.5 アレンジメントが GAAR の適用範囲に入るか否か確信のない者は、不確実な事項を示しながら自主査定申告書上で「ホワイトスペース開示 (white space disclosure)」を行うことを希望することができる⁵。

B17 クリアランス

B17.1 GAAR はそれ自体のクリアランス制度を設けていない。

B17.2 特定の取引行為に関しクリアランスを納税者が申請する規定を含む GAAR の適用対象とされる税に適用される租税法上の規定がある。そうしたクリアランスが、歳入関税庁により与えられれば、特別の税務上の結果から取引行為を保護する効果を持つ。通常、関係法律規定は、クリアランスを与える条件として、取引行為がその主たる目的の一つとして租税回避を持っていないことを要件に課す（この要件の多くの異なる表現が使用されている）。

B17.3 勿論、全ての関連情報がクリアランスの申請時に歳入関税庁に提供されれば、GAAR は、クリアランスが与えられた法律規定に関してクリアランスを無効とするために発動されえない。

B17.4 又、(完全な開示に関する同じ条件に従い) クリアランスを与えることは、取引行為は、具体的な目的として税の回避を持っていなかったことの歳入関税庁による承認を意味すること、そして、その結果として、クリアランスによってはっきりとカバーされない若干の他の法律の規定の場合においてさえ、GAAR は同取引行為に関して使用されえないであろう⁶。

B17.5 但し、クリアランスを提供する法律が、実際には幅広い多くのアレンジメントの一部を形成する取引行為のある種のタイプに着目する場合が有り得る。そうした状況においては、歳入関税庁は、歳入関税庁が濫用であると考えられる幅広いアレンジメントのその他の要素に関し、それらがクリアランスの主題の一部としてそれら自身を含んでいないのであれば、GAAR の発動を自由に検討することができる⁷。

⁵ そうした、開示を取り扱う、Statement of Practice SP1/06 のパラグラフ 18 を参照。

⁶ 例えば、2010 年法人税法 (CTA) § 1044 (非上場商事会社による自己株の購入)、クリアランスが株式の購入はその主たる目的又はその主たる目的の一つが租税回避であるスキーム又はアレンジメントの一部を形成しないことが満足されていることの歳入関税庁の確認を伴う場合。

B18 GAAR ルールの施行日

B18.1 GAAR は、B9.1 に掲げられた税に関しては、2013年7月17日以降に行われた全てのアレンジメントに対し、国民保険料に関しては2014年3月13日から効力を有す。

B18.2 もし、先のアレンジメントの参照が後のアレンジメントが濫用的アレンジメントでないことを示すのに役立つのであれば、そうした場合にのみ、施行日前に行われた取引行為の参照を可能とする特別規定がある。

B18.3 施行規則がどのように実際には適用されるかについて説明している例については、パートDを参照。

⁷ 例えば、1992年課税対象利得課税法 (Taxation of Chargeable Gains Act) § 138 に基づく、クリアランスは、§ 137 の反租税回避ルールは他の会社の証券との証券の交換を伴う組織再編成又は証券の発行を伴う組織再編スキームに適用されないことを認める。そのクリアランスは歳入関税庁が、組織再編が真正な商業理由で行われ、主たる目的がキャピタルゲイン税の回避目的であるスキームの一部ではないことに満足していることを意味している。その組織再編成は、関係する技術的条件が満たされているならば、キャピタルゲイン税の取り扱い上、株式の処分又は取得として取り扱われない。

パート C 特定事項

C1 重要概念

C1.1 GAARは、濫用的であるタックス・アレンジから生ずる税務上の利益を打消す目的で機能する（§ 206（1））。

C2 税務上の利益

C2.1 「税務上の利益」の表現は§ 208で定義され、次のものを含む。

- * 税の軽減又は税の軽減額の増額
- * 税の還付又は税の還付額の増額
- * 税負担又は査定税額の回避又は減額
- * 可能な税査定の回避
- * 税の納付の繰延又は税の還付の前倒
- * 税の源泉徴収又は報告義務の回避

C2.2 この「税務上の利益」の定義は、概括的なもの（すなわち、必ずしも網羅的ではない。）であり、非常に幅広い意味を持つことを意図している。それは例えば次のような全ての税務上の利益の形態を含むことを意図している。

- * 控除又は損失の増額
- * 所得又は利得の減額
- * 期限の利益を得ること
- * 還付税額の獲得又は増額
- * 潜在的税負担が発生しないこと、または、減額することを確実なものとする

C2.3 「税」は、GAARが適用される税に限定されていることは明白である。

C2.4 アレンジメントがタックス・アレンジメントであるか否かに関して関連するように（下記、

パラグラフ C3 参照)、税務上の利益の概念も打消において役割を演じている。GAAR は、公正及び合理性の基準に基づいて打消されるべきは、濫用的タックス・アレンジメントから生ずる税務上の利益であると規定している。

C2.5 「税務上の利益」の概念は、英国の租税法律で一般的なものである。この用語は、利益が生ずるか否かの確認において、実際の税務上の地位が他の税務上の地位と比較されるべきことを示唆している。適切な比較対象又は代替税務ポジションは、事実関係によるものであるが、通常、濫用的税務上の目的がない場合に行われたであろうアレンジメント（アレンジメントがまったく行われなかった場合を含む）から導き出されるものである。納税者が濫用的アレンジメントを採用しなかった場合、採用されたかもしれない以上の選択しうるアレンジメントがある場合では、適切な比較対象は納税者が最も実施しそうである取引行為である。これは、最高額の租税債務を生み出すアレンジメントではない⁸。

C3 タックス・アレンジメント

C3.1 GAAR は濫用的タックス・アレンジメントに適用される。従って、『タックス・アレンジメント』が存在するかどうかについて判断することが、GAAR が適用されるか否かの決定において最初の重要な段階となる。

C3.2 タックス・アレンジメントは § 207 (1) で定義されているが、それは、税務上の利益の獲得が当該アレンジメントの主たる目的であるか、又は主たる目的の一つであると結論することが合理的か否かということに焦点を当てている。

C3.3 「結論することが合理的」との表現は、全ての関連状況を考慮することにより、そして、それらの状況の下で、合理的な結論は税務上の利益の獲得は当該アレンジメントの主たる目的又は主たる目的の一つであったか否か、を問うことによりこれは適用されるべき、客観的テストであることを示している。いずれかの特定の者（例えば、納税者自身又はアレンジメントのプロモーター）が現実にその意図を持ったか否か問うことは必要でもなく適切なことでもない。

⁸ これは、内国歳入庁長官 V タイ・ハイング・コットン・ミル香港事件 (CACV 343/2005) における Hofmann 卿により採用されたアプローチに従っている。即ち、『[歳入庁長官] は、提言される納税者のためのより人騒がせな案として、納税者が、最高の税率を引き付ける選択的取引行為に入ったという前提に基づき査定を行う権利を与えられてはいないであろう。それは権限の合理的行使ではない。しかし、彼女は、納税者が税務上の利益が確保できなかった場合、最もありそうであった取引行為を証拠が示す推測を採用することができよう』。

実務上、しかしながら、主観的に税の実務家が事実上そうした目的を持たず、客観的に税務上の利益を獲得することがアレンジメントの主たる目的の一つである状況を見出すことは非常にまれであろう。

C3.4 GAAR立法は、「主たる目的」又は「主たる目的の一つ」により何が意味されているかについて定義していない。これらの表現は通常の英国の言葉としての通常の意味を与えられるべきである。それらは、全ての前後関係及び事実関係を考慮して客観的に適用されるべきである。

C3.5 税務上の利益を獲得しようと試みるのが特定のアレンジメントの「主たる目的」か、どうかは、通常明白である。例えば、それは、税務上の利益を得る機会がなければ、アレンジメントが全く行われなかったケース又は如何なる税外目的も、税務上の利益獲得の利益に劣後するケースである。

C3.6 税務上の利益の獲得が「主たる目的の一つ」であるか否かの判断はより困難なものとなり得る。この場合、このテストが確定しようとしているものは、そうでない場合生じた税務上の結果を大きく変えるために、そうでない場合生じたであろう取引行為が、再構成されたか、異なった条件の下で行われたかどうか及び望まれた税務上の結果はどこでそれ自体実質的な目的であったかということである。再構成 (reshaping) 又は異なった条件 (difference in terms and conditions) は、明白であり、考案されうるかも知れない。しかし、これは必ずしもそうしたケースではなく、そして、全く微妙な変化が伴いうる (例えば、適切な状況で、新しい規定を導入する移行ルールを利用するために会社の会計日を単に変更すること)。

C3.7 タクスアドバイスが取得されたという事実は、それ自体、税務上の利益の獲得がアレンジメントの主たる目的であることの指標ではないということに注意することは重要である。高額の金額が関係する場合、多くの納税者は経常的にタクスアドバイスを含む専門家意見を求めものである。

C3.8 それ故、「タックス・アレンジメント」の定義は幅広く設けられ、注意深く敷居が低く設定されていることは明らかである。従い、ある種の税務上の利益を実現する多くの取引行為が、この定義に該当する可能性がある。

C3.9 但し、このことは、これら全ての取引行為がGAARにより打消されるものとなることを意味しない。GAARによる打消を受けねばならない取引行為を区分する主たるフィルターは、タックス・アレンジメントが濫用的であることが示されなければならないという要件にある。

これは非常に高度なテストを設けており、下記パラグラフ C5 で取り扱われる。

C4 アレンジメント

C4.1 「アレンジメント」は、全ての合意、了解、スキーム、取引行為又は一連の取引行為（法的に有効であるか否かを問わない）を含む。この「アレンジメント」の定義は、一般に反租税回避立法で使用されている定義に基づいている。

C4.2 GAARは、慎重に、「取引行為」ではなく「アレンジメント」の表現を使用している。これは、「アレンジメント」が現在濫用的スキームで見い出される要素をカバーするためにより適切な表現であるからである。例えば、会社を有限責任会社から無限責任会社に転換すること、又はその逆は、「アレンジメント」の用語内に入る一方、「取引行為」として適切に記述できるであろうかは、疑問である。

C4.3 アレンジメントの定義は、タックス・アレンジメントが存在するか否かを判断する目的テストの検討のために重要である。アレンジメントは、狭くもまた広くも見ることができる。そこで、GAARは、幅広いアレンジメントの一部であるアレンジメントに対しても、又は、全体としての幅広いアレンジメントに対しても適用される。これは、例えば、租税スキームの商業取引との結合による様に、目的のウエイト付けが操作されることを阻止する。

C4.4 しかし、幅広いアレンジメントの一部であるタックス・アレンジメントの考慮のときに、そして、そのパートが濫用であるか否かの確定においては、検討は、それが一部をなす幅広いアレンジメントに対しても行わなければならない。

C5 濫用的

C5.1 タックス・アレンジメントが、濫用的であるか否かの判断は、GAAR法の核心である。

C5.2 このテストには、多くの要素があり、それぞれについては以下で説明される。

C5.3 説明についてゆくの容易にするために、法律用語を解説するのが有益である。次のようなテキストが2013年財政法§207(2)-(6)に記載されている。

『(2) タックス・アレンジメントは、それらが、それらに入る事又はそれらを行うことが、

次の (a) ～ (c) を含む全ての状況を考慮した場合、関連租税規定に関して合理的行為の過程と合理的に見做すことのできないアレンジメントの場合、「濫用」である。

- (a) アレンジメントの実質的結果が、それら関連規定が基礎とする全ての原則（明示的であるか黙示的かを問わない）及びそれら関連規定の政策目的に一致するか否か、
 - (b) それら結果を実現する手段が一つ又はそれ以上の人為的又は異常なステップを伴っているか否か、
 - (c) アレンジメントが、それら関連租税規定のいずれかの欠陥の悪用を意図しているか否か。
- (3) タックス・アレンジメントが他のアレンジメントの一部をなす場合、考慮はまたその他のアレンジメントに対しても行わなければならない。
- (4) 次のそれぞれは、タックス・アレンジメントが濫用的であることを示すあるものの例である。
- (a) アレンジメントが、経済的目的上の金額よりも、著しく少額の税務上の所得、利益又は利得の金額に結果していること、
 - (b) アレンジメントが、経済的目的上の金額よりも著しく高額な、税務上の控除又は損失金額となっていること、
 - (c) アレンジメントが、支払われなかったか又は支払われる可能性のない税の還付又は税額控除（外国税額を含む）の請求に結果していること、
- しかし、各ケースは、関連租税規定が立法されたときに、そうした結果が予期されなかった結果であると想定することが合理的な場合においてのみそうである。
- (5) タックス・アレンジメントが確立した実務慣行と一致し、歳入関税庁が、アレンジメントが行われる時に、その実務慣行の受入を示した事実は、アレンジメントが濫用的でないことを示すものの例である。
- (6) サブセクション (4) 及び (5) で示された例は網羅的なものではない。』

C5.4 この規定には多くのカギとなる要素がある。

- * 関係する租税規定に関連する行為の合理的過程の概念
- * アレンジメントの実質的結果と関連租税規定が基礎とする原則及びそれら関連租税規定の政策目的との比較
- * 考案された又は異常なステップが存在するか否かの確認
- * アレンジメントが関連規定の欠陥の悪用を意図していたか否かの確認
- * 「二重の合理性」のテスト－アレンジメントは、合理的行為の過程として合理的に見做すことができないかどうか…

C5.5 考慮されなければならないその他の補足的要素がある。

* 濫用的タックス・アレンジメントの一定の指標

* 非濫用的タックス・アレンジメントの一定の指標

C5.6 関連租税規定に関して合理的な行為の過程

C5.6.1 基本的なテストは、その行為の過程により関与する租税ルールの関係で見られる様な、納税者の行為過程の選択の性格に集中する。『関連した租税規定』という語は、個別に定義されておらず、考慮中のタックス・アレンジメントの税務上の結果の判断に関連するすべて（一次のおよび二次的法律の双方）の租税法を含む広い表現である。それは、従って、関連する税務上の利益を生み出すために適用される（又は適用に失敗した）租税法を含み、またこれに限定されない。

C5.6.2 このテストは、その租税立法のある部分が一定の行為（例えば、設備と機械に、又は、年金計画または農地に投資すること）の過程のために税務上の控除又はその他の特定された結果を提供する明確な政策を反映していることを認めている。それ故、それらのルールにより想定された結果を実現するために、又は、それらルールに基づく利益が不適切に否認されるのを阻止するためにとられる合理的ステップは、それらルールに関して合理的な行為の過程である。

C5.6.3 多くのその他のケースでは、法律のルールは、単に、納税者は広範囲の異なった商業的又は個人的選択を行うであろうと想定する。例えば、航空機の編隊を取り換えることを望んでいる民間航空会社は、新しい航空機を直接購入することもできれば、航空機リース会社から航空機のリースを受けることもできるし、又は、フィナンシャル譲渡を行いリースバックを受けることもできる。そして、決定が直接航空機を購入することであれば、株式の発行によりその目的のための資本を増額することにより、又はその目的のために特に資金を借り入れることにより、若しくは、株式調達資金、借入資本及び内部蓄積準備金の混合資金である現存資金を使用することにより、そうするであろう。これらの各選択は、異なる課税結果を伴うし、当該会社がそうした特定の行為過程を決定するに際し、これらの潜在的な課税結果を考慮することは、全く合理的である。

C5.6.4 個人の課税の場合の日常的な例を挙げると、美容師は、美容院を営業するために美容院を設けること、他の美容師とのパートナーシップでそうすること、関係のない会社の被用者となること、若しくは、美容院を経営する会社を設立しその会社の被用者又は役員として働くこと

を検討できる。これらの各選択肢は、異なった課税結果を持つが、再度いえば、どの行為過程を採用するかを決定するとき、その個人がこれら課税結果を考慮することは全く合理的である。

C5.6.5 これは、会社が損失を発生させ、これら損失を相当の額の課税利益を持つある無関係の会社に「売却」することを望む場合と、比較することができる。それら損失が関係のない会社で発生した場合、課税利益と損失を会社が相殺することを阻止するために導入された法人税ルール上の特別規定がある。関係会社がこれら法律規定をかいくぐる特別の目的のために企画された複雑な取引行為に入れば、それらは特にそれら規定の効力を無効にするために企画されているので、これら取引行為は、関係租税規定に関し合理的な行為過程とは見做すことができない。

C5.6.6 同様に相続税は、外国居住者（foreign domiciliaries）により設けられる信託の場合、一定の非課税措置を与えている。英国居住者が、そうした信託の権利を買うことによりそうした非課税措置を利用しようとした。これを阻止するために2005年以来一連の立法措置が行われた。個人がなお既に複雑となった立法を回避する方法を見出すならば、再び、それら取引行為は合理的行為の過程として見做すことはできない。

C5.6.7 これは、納税者は全ての合法的手段により自己の租税債務を減少させるために自己の独創性を使用する無制限の自由を有しているとの主張を否定する、GAARを基礎付ける前提を心に銘記する必要性を強調する（これは、このガイダンスのパートBで説明されている）。

C5.7 アレンジメントの実質的結果と関連租税法規定が基礎としている原則及びそれら規定の政策目的との比較

C5.7.1 関連租税法規定が基礎とする原則及びこれら関連規定の目的を考慮すべき要請は、関連租税法規定に関する合理的行為の過程の概念に密接に関連している。

C5.7.2 この表現は、我々の裁判所が法律の『議会の意図』を判断するためには、他の資料を検討すること制限されており、当該法律に使用されている言葉の中に見出されなければならないとの原則を定めたので使用されている。従い、「法律規定が基礎としている原則」及び「それら規定の政策目的」について言及することにより、GAARは、法律の明示的な用語のみならず、その特定ルールに関する根拠となる前提条件又は幅広い政策目的を考慮することを求めている。

C5.7.3 殆どの場合、関連する原則及び政策目的は、必要な場合に非法律資料（議会での議論又はプレスリリース）とともに読まれる関係法律規定から明らかである。この場合、考慮され得る

資料の範囲は、2013年財政法 § 211 (3) により拡張され、通常の証拠ルールでは認められない資料を含むことに注意すべきである。

C5.7.4 時に、特定の租税ルール当初の基礎となる政策原則及び目的が何であったか判別することが困難な場合がある。しかし、法律への後の改正（例えば特別<個別>の反租税回避ルール）が、どんなタイプのアレンジメントが、例えば、特定の税務上の利益が排除されることを目的としたか理解することを可能とする。一度、この後の法律が導入されれば、その法律を回避することを意図する後で行われるアレンジメントは、その規定の原則及び政策目的に矛盾するものと見做されよう。

C5.7.5 キャピタルゲイン税の関係では、例えば、最初の立法は、納税者が多くの方法により財産譲渡者が権利を持つ信託を用いて利益を『ウォッシュ・アウト』するのを阻止しなかった。例えば、第二の住宅はキャピタルゲイン税の課税なく信託に譲渡することができた⁹。信託受託者は財産譲渡者の最初の原価で住宅を得るが、信託受益者が彼または彼女の主たる住居として当該住宅を占拠することが許された。信託受託者は次いで当該住宅を譲渡者に売り戻し、信託受託者は譲渡について主たる住居控除を請求し、そして、財産譲渡者は、キャピタルゲイン税の課税されない再設定された市場価格で住宅を再取得した。財産譲渡者関係信託に関してこのスキームを止めるために、法律が2003年に可決された。そして、それ故に、そのような法律を回避する試みはGAARの目標の範囲内であると考えられている。

C5.7.6 原則及び政策目的が識別可能な場合には、アレンジメントが関連租税法規定に関して合理的な行為の過程と見做しうるか否かの検討に於いて、これらは通常考慮すべき特に重要な事柄となる。

C5.7.7 しかし、原則と政策が明確に識別できない法律規定がありうる。或いは、例えば、法案起草者が特定の種類の取引行為において一定の参加者が英国国外の居住者である可能性を単純に考えなかったケースに於けるように、十分に検討がされなかった場合がありうる¹⁰。

C5.7.8 こうしたケースでは、アレンジメントが関連租税法規定に関して合理的行為の過程であったか否かの検討の重点は、2013年財政法の § 207 (2) (b) (不自然な又は異常なステップ) 及び (c) (関連立法の欠陥の悪用) に示された検討に移動する。

⁹ 1992年キャピタルゲイン税法 § 260 に基づく控除持越しの請求により。

¹⁰ GAAR 検討グループ報告書で説明されているメイヤーズ事件はこの例である。

C5.8 結果の実現の手段が一以上の不自然な又は異常なステップを伴うかどうか

C5.8.1 租税法上に認められるループホールは非常に狭く、それを潜り抜けるには、その他の場合取られないあるステップ又は特徴をとる必要があるのが通常である。例えば、租税規定のあるループホールを悪用するために、特定の会社の株式26%をある関係しない会社に移すことによって、会社のグループ構造は一時的に壊れるかもしれないし、或いは、資産が外国の名義人に一時的に譲渡されるかもしれない。

C5.8.2 これらは単純な一例であり、勿論、実務上、不自然な又は異常なステップは多くの形態を採っている。「不自然な」及び「異常な」の用語は定義されておらず、従って、それらの通常の意味で適用される。

C5.9 関係税法規定の欠陥を悪用しようとするアレンジメント

C5.9.1 アレンジメントが関連租税法規定の弱点を悪用することを意図したか否かの考慮に注意を向けることは、特定の租税法ルールの起草は予期しない結果に導きうるとの認識に基づいている。これは、多分、租税法ルールが起草者に明らかでなかった欠陥を有していたか、又は、起草者は特殊な（ルール内に入るかルール外であるか別として）タイプの取引行為が可能であることを予期できなかったためである。

C5.9.2 この種の状況の例は、新しい税制が一定の種類の実務行為のために導入され、以前の制度から新しい制度への整合的移行を確保すべき一般目的を持った移行ルールが、不注意に、税負担を生ずることなく経済的利益を実現する、又は、経済的損失を実現することのない税務上の損失を作り出す、可能性を残した場合に、生ずる。

C5.10 「二重の合理性テスト」—アレンジメントが、合理的行為の過程と合理的に見做しえないかどうか

C5.10.1 二重の合理性テスト（「合理的に見做しえない」）はGAARテストの核心である。それは、アレンジメントに入ることで、又は、アレンジメントを行うことが関連租税法規定に関して、合理的な過程であったか否かを問わない。そうではなく、それは、問題のタックス・アレンジメントに入り又はそれが行われることが、合理的行為の過程であったとの見解が合理的に持たれ得るかを尋ねる。

C5.10.2 審判所又は裁判所への訴えの場面で、これを適用する場合、テストは、裁判官がタックス・アレンジメントは合理的行為の過程であったか否かに関する見解を提供することを求めるものではない。逆に、裁判官は当該アレンジメントに関して持たれ得る合理的見解の範囲を考えることを求められる。このことは特定の裁判官が彼又は彼女自身はそれを合理的な行為の過程と見做さないとしても、裁判官が全ての状況の下で、アレンジメントは合理的行為の過程と合理的に見做されえたと考える場合は、アレンジメントは濫用と見做されず、従い GAAR は適用されないことを意味する。

C5.10.3 別の言葉で言えば、いずれかの特定のアレンジメントに関し、それが合理的な行為の過程であるか否かに関して幅広い見解が有り得るということである。タックス・アレンジメントが合理的行為の過程であったとの見解を合理的に持つことが可能であるし、また、そのアレンジメントが合理的行為の過程でなかったとの見解を合理的に持ちうるということが可能である場合もある。そうした状況においては、そのタックス・アレンジメントは、GAAR の適用目的上、決して濫用ではない。

C5.10.4 但し、タックス・アレンジメントが合理的行為の過程であるとのある者の見解（勅撰弁護士、会計士、事務弁護士又はその他の）は必ずしも、アレンジメントが濫用でないとの結論に導くものではないことに注意することは重要である。その見解自体が、GAAR 立法の目的及び GAAR が考慮に入れることを求める諸要素を考慮し、合理的と見做しうるか否かを確認するために、その見解をテストすることが必要であろう。

C5.10.5 その理由は、ある個人は極端な見解を取り得るとの認識である。これらの見解は、例えば、「すべての課税は国がスポンサーの窃盗である」という、或いは、「政府が賢明に市民のお金を使うということは信頼できない」との主張に、基づくものかもしれない。そうした見解は、そうでない場合には合理的と見做される個人により持たれていたとしても、GAAR の目的上、合理的と見做すことができない。これは、何故なら、GAAR は、「課税は国の必要な諸機能に資金を提供する主たる手段である」との前提に基づいているからである。

C5.10.6 明白に極端な見解ではないが（一般的に持たれ得る）、それでもなお、GAAR の目的上合理的とは見做すことのできない見解がある。多分、その明白な例は、「法律を正しくするのは歳入関税庁及び議会の草案作成者の役割であり、彼らがそうできなかったとしても、その草案の欠陥を活用する個人又は会社は何も悪くない」との見解である¹¹。しかしながらこの見解は、立法上の欠陥の故意による濫用を阻止し又は打消するという、GAAR の基本的目的の一つに完

全に矛盾している。従って、そうした見解が、通常、合理的と見做される、(会計士又は法律専門家の様な)仕事の分野で事実有名である者により持たれたとしても、そうした見解自体は、GAAR目的上合理的とは見做されえない。

C5.11 濫用的タックス・アレンジメントの一定の指標

C5.11.1 2013年財政法§207(4)は、タックス・アレンジメントが濫用的であることを示す若干の例を述べて示しているが、一方で、それらが行われたとき、これは実際、関係租税規定の予定した結果でないと思ふことが合理的である場合にのみ、それはそうであることを明示的に注記している。

C5.11.2 それらの例は、

- * アレンジメントが、経済目的上の金額より著しく少ない、課税上の所得、利益又は利得金額に結果する場合
- * アレンジメントが、経済目的上の金額よりも著しく高額の課税上の控除又は損失金額に結果する場合
- * アレンジメントが納付されなかったそして納付されそうにない税の還付又は税額控除(外国税額を含む)の請求に結果する場合

C5.11.3 正に注意されているように、関連租税法規定が立法されたとき、それらは予定されていたと想定することが合理的な場合(又は事実想定されていた場合)には、そうした特徴は濫用の指標ではないと、明確に規定されている。例えば、特別減価償却立法は、意図的に、プラント又は施設に関する資本的支出に関し、特定の期間、その期間に対し会計目的上認められるそれら資産の減価償却額よりも大幅に高額の課税上の控除を納税者が請求することを認めている。この結果は、その法律が立法されたときに、明確に意図されていたものである。

C5.11.4 これらの例は、網羅的なものでないことに注意することは重要である。そして、それら

¹¹ パーティングトン v 司法長官事件 ((1869) L. R. 4 E. と I. App. 100) に於けるケアンズ卿の言葉を反映 - 「如何に大きな困難が裁判官の心に浮かぼうとも、課税を求められる者が法律の文言の範囲に入れば、課税されなければならない。他方、税金を回復しようとする君主が、臣民を法律の文言内につれてくることができなければ、如何に法の精神において、そのケースがそれ以外に形の出現したであろうとも、臣民は自由である。別の表現をすれば、いずれかの他の法において、同等であるとの解釈が認められるとしても、そうした解釈は課税法では、確実に認められるものではない。」

の妥当性は、GAARにより対象とされる各種のケースごとに異なる。

C5.12 非濫用的タックス・アレンジメントの指標

C5.12.1 2013年財政法§207(5)は、アレンジメントが濫用的でない可能性のある重要な指標を示している。これはアレンジメントが、確立した実務慣行に一致し、歳入関税庁がアレンジメントが行われたときにその実務慣行の受入を示した場合である。

C5.12.2 これには2つの要素がある。第一は、アレンジメントが確立した実務慣行に一致するかどうかである。これはアレンジメントの考慮と、「確立した実務慣行」の考慮を求める。

C5.12.3 「確立した実務慣行」を最初に取り上げると、これは法律で定義されておらず、従い、通常の意味を持っている。確立した実務慣行は、出版された資料（歳入関税庁からの又は教科書若しくは雑誌の記事）又は関係時点（即ち、アレンジメントが行われたとき）までに、一般的実務慣行となったもののその他の証拠により示されよう。

C5.12.4 次に、実際に行われたアレンジメントが、確立したアレンジメントとして判定されたものと同じものであるか否か、若しくは、問題の現実に行われたアレンジメントと一般的に行われているものとの間に何らかの重大な相違があるかどうかを検討することが必要である。例えば、もし、実際のアレンジメントと「正常な」アレンジメントの間の特定の相違が、特定の税務上の利益の実現を意図したある特徴の導入であれば、確立した実務方法であるとの主張は必ずしも、問題のアレンジメントを濫用であることから救うものではない。

C5.12.5 確立した実務慣行保護の第二の分類は、アレンジメントが行われたときに歳入関税庁がその実務慣行の受入を示したことである。これは注意深い検討を必要とする。

C5.12.6 第一に、歳入関税庁が実務慣行の受入を示す方法は、受入に対して与えられる重みに影響を与え得る。例えば、歳入関税庁によって行われる、公表された税務官報、その内部マニュアル、（法律協会又は租税勅許研究所等の）ある代表機関との通信において作成される明確な文書には、相当の重みが与えられよう。即ち、特定の納税者を伴わなかったが、納税者が接触した会計事務所との応答における実務慣行への言及に対しては、重要性は与えられないであろう。

C5.12.7 第二に、歳入関税庁の受入の性格も関係し得る。例えば、受入は、歳入関税庁が一定の

実務慣行が特定の法律規定の意図した範囲に入ると考えると、声明の形態をとり得る。そうした場合、そうした声明は、アレンジメントが濫用ではないことを示すことにおいて相当程度の重みを持つ。しかしながら、それに反して、歳入関税庁の意見ではそうしたアレンジメントは作られたもので、その法律を基礎づける政策に一致しないが、起草された課税ルールがその種類のアレンジメントがそれらの課税目的を実現するのを阻止できないことを不承不承に受け入れる以上のものではない声明もある。そうした場合、歳入関税庁の受入は、問題のアレンジメントが濫用であるか否かの判断においてほとんど重要性を持たない。

C5.12.8 歳入関税庁の特定のアレンジメントの受入が、その後、更なるアドバイスと検討の結果として、取消されるケースもまたある。そうした場合には、先の受入は歳入関税庁の新しい見解が公的に知られるようになったとき以降に行われるアレンジメントに関し無意味なものとなる。

C6 税務上の利益の打消

C6.1 2013年財政法 § 209 及び § 210 は、濫用的タックス・アレンジメントの打消に使用されるルールを示している。

C6.2 打消に導く一連のステップ

C6.2.1 大雑把に言えば、GAARによる打消は、次の問いが、順次、「イエス」と答えられる時、機能する。

- * 税務上の利益を生じさせるアレンジメントがあるか？
- * 税務上の利益は GAAR が適用される税の一つに係るか？
- * 税務上の利益の獲得がそのアレンジメントの主たる目的又は主たる目的の一つであると結論付けることが合理的であるか？
- * アレンジメントは濫用的か？

C6.3 如何なる打消が行われることが意図されているか

C6.3.1 法律は、税務上の利益が「公正で且つ合理的」な方法で税務上の利益を打消するために調整されることを求めている。「公正で合理的」は、定義されておらず、従いその言葉は通常の意味を持っている。

C6.3.2 主たる、そして、明確な、打消の目的は、濫用的税務上の利益を実現した納税者に対し、税務上の利益を否認することである。

C6.3.3 何が税務上の利益かを正確に決定することは、多くの場合、簡単である。例えば、アレンジメントが、経済的な損失又は費用を反映しない課税上の損失又は控除を実現することを企画した場合は、その損失又は費用は単純に無視される。

C6.3.4 但し、例えば、納税者が現実の経済的結果及び目的を持っているが、アレンジメントに課税される所得金額を減額する又は課税所得に対し設けられる許容費用金額を増額することを企画するステップ又は特徴を含めることによりそうする取引行為を行うような、見解が単純なものとならない多くのケースが有り得る。

C6.3.5 そうした場合、公正で合理的な打消は、同じ商業的目的を実現するために、ただし、アレンジメントを濫用とさせるステップ又は特徴を含めることなく、いかなる取引行為が行われたかの検討を伴う。そうしたケースにおいて採用されるべきアプローチは、全ての状況の下で、それら目的を実現するために最も行われた可能性の高い、取引行為を特定することである。

C6.3.6 3つの特別の事項が注意されるべきである。

第一に、このテストは、客観的な根拠に基づいて行われる必要があること。別の表現をすれば、この特定の納税者が、彼又は彼女が濫用的特徴を持つことなく同じ商業目的を実現しようと望んだ場合に、主観的に行ったものを問うことは適切ではない。これは、その種の主観の調査は、彼又は彼女が真に望んだのは税務上の利益であるので、彼又は彼女は如何なる取引行為も行わなかったであろうとの答えに導くからである。従い、問いは、客観的基礎の上で行われる必要がある、全ての状況の下で、濫用的税務上の利益を実現することを求めることなくその商業的目的を実現することを望む納税者により、何が行われた最も可能性の高い取引行為であるか問うことである。

第二に、前パラグラフから、打消としての基準として採用される非濫用的取引行為は、最高金額の租税債務を生じさせる取引行為に必ずしもなるわけではないこととなる。既に述べたように、客観的ということは、最も行われた可能性の高い取引行為を判定することである。簡明のために、上記説明は、アレンジメントが「商業」目的を持ったケースに言及している。同じアプローチは、非商業の場合でも適用される（例えば、家族の他の一員への資産の譲渡）。そう

した場合、比較される取引行為は同じ目的（非商業的）を実現するものとなる。贈与の場合、適切な打消は、受贈者に影響を与えうるので、特に困難なものとなる。適切な打消は贈与が全く行われなかったことを想定することとはなりそうではない。適切な打消は、贈与は行われたが、納税者が税の回避を主張する濫用的特徴を持たないものを想定することであろう。パート D の実例がここで取られるアプローチの指針を与える。

第三に、いくつかの濫用的アレンジメントは効果において全体として循環的である。そうした場合、打消は、全てのアレンジメントを単純に無視する形態をとる可能性が多い。

C6.4 打消の形態

C6.4.1 2013 年財政法 § 209 (5) は、打消は（査定を行う又は修正すること、請求を修正又は認めないこと、その他の）適切などんな形態をもとり得ると規定している。

C6.5 打消に対する手続的な保護措置

C6.5.1 2013 年財政法 § 209 (6) は、(2013 年財政法スケジュール 43 に示された) 一定の手続要件が満たされない限り、打消に関しかなるステップもとられないと規定している。

C6.5.2 このガイダンスのパート E はこれらの手続要件をより詳細に取り扱う。但し、ここで注意すべき 2 つの重要なポイントがある。

C6.5.3 第一は、打消へのいかなるステップも、GAAR が適用されうる場合に、事案を取り扱うことを歳入関税庁長官により特に授権された歳入関税庁上級官吏である「指定された歳入関税庁官吏」により行われる必要があることである。これは、納税者の種類にかかわらず、又は、納税者の問題がどこで取り扱われるかにかかわらず、GAAR が慎重かつ統一的に適用されることを担保するためである¹²。

C6.5.4 第二は、歳入関税庁が打消を開始できる前に、事案は諮問委員会による検討のために提出されなければならないという要件である。実務上、事案は諮問委員会の 3 名からなる小諮問委員会に提出される。小諮問委員会の委員の全ては、歳入関税庁から独立しており、少なくとも 1 名は、関連する租税法規定及びそうした規定に関し、納税者により取られる正常な行為の過

¹² パート E は、歳入関税庁手続に関しより詳細な説明を行っている。

程の知識に関し、特別の専門知識を有している可能性がある者である。

C6.5.5 小諮問委員会は各事案を歳入関税庁の見解の要約文書及び納税者の回答（それがあつる場合）に基づいて検討する。

C6.5.6 特に注意すべき重要なことは、しかしながら、小諮問委員会の役割は、タックス・アレンジメントは全ての状況を考慮して、関係租税法規定に関し、合理的行為の過程であるか否かに関し、見解（見解の一致がない場合はそれぞれの見解を）表明することである（2013年財政法スケジュール43パラグラフ11（3））。

C6.5.7 これは、効果において、タックス・アレンジメントが濫用的であるか否かの決定に適用されなければならない「二重の合理性テスト」とは対照的に「単一の合理性テスト」である。

C6.5.8 小諮問委員会に与えられるこの独特のテストとは、慎重を期すこと及び2つの理由のためである。第一は、小諮問委員会の役割を審判所又は裁判所の役割と区分することである。小諮問委員会は司法的機能として行為しないで、むしろ、合理的行為の過程に関するそれ自身の見解（又は、意見の一致がない場合は各委員の見解）を表明することである。

C6.5.9 第二に、小委員会意見（又は各委員意見）の獲得の目的は、歳入関税庁の指定官吏に、関係アレンジメントにGAARを適用することを求めることは適当かどうか決定できるようにさせることである。小委員会が問題の取引行為の特別分野における経験又は専門知識を持った個人を含むべきとされることにより、そうした意見又は各意見は価値ある情報となる。

C6.5.10 小委員会が、アレンジメントは合理的行為の過程ではないとの意見に一致しない場合には、指定官吏はGAARに基づいて手続きを進めるであろう。

C6.5.11 もし小委員会が、アレンジメントが合理的行為の過程であると考えた場合、又は、そのメンバーに意見の一致のない場合には、歳入関税庁は、税務上の利益の打消の過程を継続するためには説得力ある理由を必要としよう。例えば、そうした説得力がある理由には、小諮問委員会のメンバー又は複数のメンバーが、誤った事実関係の見解を持っているか又は非GAAR法律規定の誤った解釈を採用しているか、若しくは確立した実務慣行の誤った見解に達しているとの確信が含まれよう。こうしたことはしばしば起こりえないことであるが、諮問委員会（そして関係小諮問委員会）は、いかなる種類の司法機能を行つするものでなく、それ故、歳入関税庁は、そうする十分な理由があると考えるときは、自由に手続きを進めることができる。

C7 派生的救済調整

C7.1 2013年財政法 § 210 は、濫用的税務上の利益の打消が行われた場合の派生的救済調整について規定している。

C7.2 この目的は、同じ納税者の上で、或いは、他の納税者を考慮に入れるとき、濫用的税務上の利益の打消が、二重課税のいかなる要素も生じさせないことを確保することである。例えば、濫用的タックス・アレンジメントが、高税率の個人納税者から利益を相当低い税率で課税される会社に移転することを企画したとする。そうした場合の打消は、その利益の金額を個人により稼得されたとする取扱いを伴い、個人はそれに従って課税される。しかし、会社はその利益を稼得したとの前提で自己申告書を作成しているので、会社の租税債務は、適切な額だけ減額される必要がある。

C7.3 手続的に、軽減調整は、公平で合理的な結果を実現するに適切な如何なる形態をもとり得る。派生的調整が受けられうると考える者は、正規の請求をしなければならず、打消が確定した日（打消に効力を与える調整がもはや変更できないときに達する段階である）から12か月以内にそうしなければならない。派生的救済調整の請求がその12か月の期限内に行われた場合は、全てのその他の法律上の期限は保留される。

C7.4 派生的救済調整が二重課税からの救済を保証するために企画されていることは、強調される必要がある。そうした調整は租税債務増額のためには行えないと明確に規定されている。

C8 審判所又は裁判所における手続き

C8.1 GAAR立法は、多くの訴訟手続き上の革新を含んでいる。これらは2013年財政法 § 211 に示されている。

C8.2 第一に、税務訴訟の一般的位置と異なり、GAAR適用を立証することを求められるのは歳入関税庁であって、納税者がそれが適用されないことを示すものではない。特に、歳入関税庁は次のことを立証しなければならない。

*タックス・アレンジメントが存在すること

*タックス・アレンジメントが濫用であること

*歳入関税庁により申し出られた打消は公正で合理的なこと

- C8.3 第二に、審判所又は裁判所は、アレンジメントが開始されたときに GAAR 諮問委員会により承認されているこのガイダンスの役割を考慮しなければならないことが、明確に規定されている。
- C8.4 第三に、審判所又は裁判所は、また、上記パラグラフ C6.5 で説明された、歳入関税庁指定官吏に与えられた、GAAR 諮問委員会（実務上は、小諮問委員会）の意見又は各意見を考慮しなければならない。
- C8.5 加えて、審判所又は裁判所は、正規の証拠ルールの下で、裁判手続においてそうした資料が認められるか否かにかかわらず、全ての関連資料を考慮することができる。そうした資料には、アレンジメントが開始されたときに公的場にあった全ての関連資料を含む。この資料は、単に関連するものであれば、性質に制限は設けられていない。従って、資料は公的なもの（例えば、歳入関税庁、省、または国会のもの）又は非公的なもの（例えば、教科書、専門ジャーナルの記事、各専門家代表機関との応答）が有り得る。しかしながら、同意されたガイダンス及び諮問委員会意見と異なり、この種の資料は審判所又は裁判所が考慮し得る資料に過ぎないことに注意することは重要である。そして、そうした資料に実際如何なるウエイトが与えられるべきか決定するのは、審判所又は裁判所自体である。
- C8.6 審判所又は裁判所が、アレンジメントが開始されたときに確立した実務慣行の証拠を考慮できることも規定されている。これは、タックス・アレンジメントが歳入関税庁により受け入れられた確立した実務慣行に一致するという事実は、アレンジメントが濫用的ではない指標となり得ると規定する 2013 年財政法 § 207 (5) と結びつくものである。これについては上記パラグラフ C5.12 で説明している。

C9 GAAR 法の優先性

- C9.1 2013 年財政法 § 212 は、GAAR は、GAAR の適用対象となる各税に適用される法律の全ての規定に優先すると規定している。このことは、他の法律が明示的に他の全てに優先すると述べているとしてもそうである。
- C9.2 この理由は自明のことである。

C10 GAAR法の適用開始

C10.1 B9.1に掲げられている各税に関し、GAARは2013年7月17日以降に開始された全てのタックス・アレンジメントに適用され、国民保険料に関しては2014年3月13日から適用される。

C10.2 この日前に開始されたタックス・アレンジメントに対しては適用されない。

C10.3 先に説明したように、「アレンジメント」は、非常に幅広い意味を与えられており、大きなアレンジメントの一部を構成する取引行為又は複数の取引行為を含む。

C10.4 明らかに、大きなアレンジメントが、2013年財政法が成立した日前に実行され始めた場合は、GAARはその大きなアレンジメントに適用できない。

C10.5 2013年財政法§215の特別規定は、君主の裁可（Royal Assent）が与えられた日前に開始したが、その大きなアレンジメントにはその日以降に行われた取引行為があり、個別にみられたとき、歳入関税庁が濫用的アレンジメントと見做す「大きな」アレンジメントがある場合のケースを取り扱っている。

C10.6 そのような場合、納税者のための保護措置に従い、狭いアレンジメントに関するポジションの決定において、幅白いアレンジメントに関し判断は行われぬ。保護措置は、そうすることが狭いアレンジメントが濫用的ではないということを示すのであれば、判断は幅広いアレンジメントに関して行われるべきというものである。

C11 租税回避スキームの開示（DOTAS）

C11.1 GAAR立法は、租税回避スキームの開示ルールへの言及を行っていない。租税回避スキームの開示ルールは、それらのスキームの利用者及びプロモーターによる歳入関税庁への租税回避スキームの早期の通知を求めているが、GAARとは異なった機能を有しており、GAARの運用に関連を持たない。

C12 銀行課税実務コード

C12.1 先に、詳細に説明したように、GAARは濫用的タックス・アレンジメントに関し効力を持っている。明らかに、銀行課税実務コード（Code of Practice on Taxation for Banks）を採

用した銀行はそうしたアレンジメントに関係しないであろう。

C12.2 しかしながら、GAARの適用対象に入るような「濫用的」ではないが、銀行コードの適用対象となる取引行為は有り得る。従って、歳入関税庁が、特定の取引行為に関して、GAARを発動しないということは、必ずしも、当該取引行為は銀行コード内のもので歳入関税庁により受け入れられるものであることを意味するわけではない。

C12.3 GAARの導入の後、銀行コードに基づき銀行によりアプローチされたときには、歳入関税庁は、取引行為が銀行コードに従っているか否かに関し見解を与えるとするその実務慣行を継続するであろう。