

国士舘大学審査学位論文

「博士学位請求論文の内容の要旨及び審査結果の要旨」

「英国租税制度の研究」

酒井 翔子

氏 名 酒井 翔子
学位の種類 博士(経済学)
報告番号 甲 第39号
学位授与年月日 平成28年3月20日
学位授与の要件 学位規則第4条第1項該当
学位論文題目 英国租税制度の研究
論文審査委員 (主査) 教授 藤本 公明
(副査) 教授 岩元 浩一
(副査) 客員教授 菊谷 正人
(副査) 客員教授 依田 俊伸

博士論文の要旨

論文題目 英国租税制度の研究

酒井 翔子

英国租税制度の研究

経済学研究科 経済学専攻 博士課程

11-DB004 酒井翔子

論文要旨

2010年に英国初の連立内閣であるキャメロン (D.Cameron)保守・自民連立内閣が発足した。キャメロン政権下において注目すべきは1978年の『ミード報告』(Meade Report)以来の抜本的税制改革案である『マーリーズ報告書』(Mirrlees Review)が公表されたことである。『マーリーズ報告書』では、近年の国際的経済環境の変化を踏まえて、望ましい税制のあり方が検討されており、最適課税論の枠組みの中で所得課税中心の課税ベースから消費課税中心の課税ベースへの転換が提唱されている。この課税ベースを巡る議論は歴史を辿ると、実に1700年代から続いている。したがって、『マーリーズ報告書』は、新しい視点から従来の租税制度を検証し、遠い未来を見据えた税制の構築を謳う一方で、その研究の根底には伝統的な租税理論を基礎として、これまでの租税政策および租税理論の本質的要素が凝縮された報告書であり、今後数十年間にわたって各国の税制改革に大きく反映されるに違いない。しかも、2008年のリーマンショックに続く2010年のギリシャ債務危機により、英国経済はかつて無いほどの落ち込みを見せている。このような状況下において、『マーリーズ報告書』という新たな税制への提言が英国財政の立て直しにどのように機能し、実際にいかなる措置が採られていくのか注目に値する。

博士論文の執筆に際しては、政策的・理論的観点から英国税制の歴史の変遷を辿るとともに、英国で特徴的な現行制度の検討を行っている。さらに、経済のグローバル化や金融技術の発達、欧州周辺諸国の動向により、新たな経済環境下にある英国税制が今後どのように発展し得るかについて考察し、最終的には現在の日本における税制の充実化・税制改革に対する示唆を得ることを目的に研究を進めてきた。

英国税制の研究を進める中で、企業課税制度に関しては、配当課税制度に

おける二重課税排除措置、英国独自の減価償却制度、グループリリーフ制度、キャピタルゲイン課税等、英国独自の手法が採られていることが判明した。しかも、いずれの制度においても、欧州諸国の動向により、周辺諸国との課税の公平性・中立性を加味した新たな制度設計への提案・議論が重ねられている。

減価償却制度に関しては、建物に対する減価償却概念が無いというわが国と全く異なる発想のもと、政策的な税務措置が採られており、実に興味深い制度設計となっている。英国では、減価償却費に代わるものとしてキャピタル・アローワンス(capital allowance)という「所得控除」(deduction from income)が認められる。固定資産の投資に対する所得控除(以下、英国の減価償却を総称してキャピタル・アローワンス称す)は 1878 年の「関税および内国税収法」において初めて考案された。「関税および内国税収法」によれば、英国最初の減価償却概念は固定資産の「経済的減価償却」(economic depreciation)を基礎としているように捉えることができるが、当時の世界情勢において、ドイツやアメリカ等の後発工業国による経済的追い上げが目覚ましいものであったことから、減価償却制度の創設根拠としては国内産業の更なる活性化という政策的側面が大いにあったように解される。そのため、減価償却概念が初めて議論されてから 130 年以上経過した現在においても、「政策的に特別な場合」を除いて固定資産の減価償却は認められない。設備・機械に関する減価償却制度で際立つ特徴として、①区分投入金額を基礎とする償却費の算出、②年次投資償却および初年度償却という即時償却制度の充実、③特定の場合における残額調整が挙げられる。

続いて、配当課税制度に関して、英国では 1973 年に導入されて以来、インピュテーション方式(imputation system)が独自の配当二重課税排除措置として 20 年以上に亘り、継続採用されてきたが、1997 年に確立したブレア(T.Blair)労働党政権において、欧州裁判所の採る姿勢に協調する形で廃止され、現在はわが国と同様の受取配当等の益金不算入方式が採用されている。インピュテーション方式にしても、受取配当等の益金不算入方式にしても、①法人・株主間におけ

る二重課税排除、②配当または内部留保を行う場合の課税の中立性を確保することを目的とするものである。これに対して、近年検討されているのは、企業が資金調達を行う場合、株式によるか負債(借入れ)によるかにおける課税の中立性である。両者の課税上の中立性を図る措置としては、①負債に対する利息の控除をこれまでどおり認める一方で、株式に係る「機会コスト」(opportunity cost)相当分の税額控除(tax relief)を認める「法人株式控除」(allowance for corporate equity)の導入を試みる方法、②企業の資金調達方法が株式によるものであろうと負債によるものであろうと支払利子等の控除は認めず、全法人所得に課税を行う方法の検討が行われており、配当課税制度に関する議論は新しい岐路を迎えている。

企業集団税制にあたる英国のグループリリーフ制度では、グループの適用対象が広範に設定されており、75%以上の資本関係のある法人、同グループ法人に属する外国法人の英国支店、さらにコンソーシアム法人にまでグループリリーフによる損益の振替えが可能となる。制度の適用に際しては、損失発生事業年度終了後2年以内の申請を要するが、事前承認等の適用開始時点における特段の手続きは必要とされない。そのため、適用対象法人として100%の資本関係を条件とし、連結関係にある全ての子法人に対してグループ加入を強いるわが国の「連結納税制度」と比較した場合に、「グループリリーフ制度」は極めて柔軟性に富んだ制度である。

ただし、このグループリリーフ制度の柔軟性は、英国法人税法における周辺制度や他の厳格措置の存在を前提に成立している。1988年所得・法人税法のもとでは、キャピタルロスがグループリリーフの対象となることは認められないが、1992年課税利得法において、グループ内の資産移転により生じる損益に対する課税は、当該資産がグループ外へ売却処分されるまで繰り延べられる。そのため、キャピタルゲイン算出法人とキャピタルロス計上法人間の資産移転を通じてキャピタルロスの相殺が可能となる。しかしながら、この規定は法人の自由裁量ではなく、75%以上の資本関係にあり、50%超の「経済的持分要件」を充当するグループ内の資産移転に対して強制的に執行される。この場合、キ

キャピタルロスの繰戻しは許されず、当該キャピタルロス発生事業年度以降のキャピタルゲインとの相殺のみが認められている。

さらに、英国では、キャピタルゲイン税法として、所得税法と別個の法律規定を設け、その他の所得とは分離して課税対象所得が計算される。そのため、キャピタルロスが生じている場合、原則的に、他の所得との通算は認められず、あくまでキャピタルゲイン税法の枠内でしか相殺できない。その一方で、キャピタルゲイン税率は累進税率が適用される所得税との整合性への配慮から、所得税の課税所得金額を勘案して決定される。1992年課税利得法によれば、現在、2つのキャピタルゲイン税率が設定されており、2010年7月23日を基準として、基本的にはその前後に生じたキャピタルゲインに対し、それぞれ18%、28%の税率が適用される。ただし、基準日以後に生じたキャピタルゲインであっても、当該課税年度の他の所得とキャピタルゲインを合算した全課税所得金額が所得税の基本税率適用限度額内であれば、18%が適用される。他の所得と合算し、基本税率限度額を超える場合には、その超過額に対しては28%で課税される。このように、キャピタルゲインは分離課税されているものの、所得税の適用税率を利用している点から、完全な分離課税ではなく、総合課税の要素も含有している。

また、英国では、保有期間の長短に応じたキャピタルゲイン税への配慮は行われていない。これは、ある一定期間を基準として税負担額に差を設けるのは、資産の売却に恣意的判断が介入し、租税回避を誘発させることになりかねないとの理由による。キャピタルゲイン税率は、所得税との整合性を考慮して設定されるとともに、各国の採用する「平準化措置」を設けてないことから、利子・配当等、他の不労所得とキャピタルゲインに対する課税の中立性が重視されているように解される。複数の課税免除措置を設け、他の所得との中立性を重視する英国のキャピタルゲイン税法は、キャピタルゲインの特徴を熟慮した上で構築されており、バランスの採れた制度である。

以上、企業課税制度を中心に本論文のテーマである「英国租税制度の研究」について概観した。企業課税制度に限らず、英国租税制度全体の動向としては、

キャメロン政権による税制改革に伴い、投資先国として、「魅力的」、かつ、「競争的」な法人税制の構築に一貫している。その一方で、同政権下では、所得税の最高税率の引下げと消費税の引上げを合わせて行い、こうした法人税と他税目との組合せである「タックスミックス」の見直しが改革の主流となっている。つまり、所得税、法人税、消費税等、個々の税法枠内で改革を進めるのではなく、全体としての税収中立的な改革が進められているのである。税制改革というと、特定の税制枠内で縦割りの議論されがちなわが国において、こうした試みは参考にされたいところである。たとえば、緊縮予算における基本的方針では、財政赤字の削減と安定的・持続的な経済成長に繋げるための具体的内容が提示され、全額給付型税額控除の導入等、生産的な公的支出・社会保障制度の充実化に力点を置く改革が打ち出された。法人税改革案では、法人税率の引下げ、企業実態を反映させた税制構築、複雑性の排除、公平な税制システムの構築を原則に挙げ、「競争的」な法人税制の確立を目指している。本論文では、こうした英国独自の租税制度について、制度の趣旨、経緯を辿るとともに、必要に応じて、図や計算式を用いて制度全体を検討している。

(3,996 字)

氏 名 酒井 翔子
学位の種類 博士 (経済学)
報告番号 甲 第39号
学位授与年月日 平成28年3月20日
学位授与の要件 学位規則第4条第1項該当
学位論文題目 英国租税制度の研究
論文審査委員 (主査) 教授 藤本 公明
(副査) 教授 岩元 浩一
(副査) 客員教授 菊谷 正人
(副査) 客員教授 依田 俊伸

博士論文の審査結果の要旨

論文題目 英国租税制度の研究

酒井 翔子

《審査所見》
I 論文の特徴
<p>本論文では、わが国においては未開発な研究分野であり、研究蓄積が未だ少ない領域である英国租税制度が探究されている。その際、<u>歴史的変遷を政策的・理論的観点から辿るとともに、英国税制の特徴</u>が検討対象となっている。さらに、キャメロン政権下において、1978年の『ミード報告』以来の抜本的税制改革案である『マーリーズ報告書』が2010年に公表されたことにより、経済のグローバル化や金融技術の発達、欧州周辺諸国の動向等、新たな経済環境下にある英国税制が、今後、どのように展開していくのかについて考察し、最終的には、わが国における租税制度の充実化・税制改革に対する示唆を得ることを目的としている。</p> <p>英国税制における企業課税制度の特徴に関しては、配当課税制度における二重課税排除措置、英国独自の減価償却制度、グループリリーフ制度、キャピタルゲイン課税等が英国独自の租税措置として採択されていることが判明した。いずれの制度においても、欧州諸国の動向により、周辺諸国との課税の公平性・中立性を加味した新たな制度設計への提案・議論が重ねられている。英国税制全体の動</p>

【備考】

1. 審査員氏名欄には、審査された4名の署名及び捺印をお願い致します。
2. 判定欄には、合・否を必ず明記して下さい。

向としては、キャメロン政権による税制改革に伴い、投資先国として、「魅力的」かつ「競争的」な法人税制の構築に一貫している。その一方で、同政権下では、所得税の最高税率の引下げと消費税の引上げを合わせて行い、こうした法人税と他の税目との組合せである「タックスミックス」の見直しが改革の主流となっている。つまり、所得税、法人税、消費税等、個々の税法枠内で改革を進めるのではなく、全体としての税収中立的な改革が進められてきた。特定の税制枠内で縦割りの税制改革を議論されがちな日本において、こうした試みは参考になる。たとえば、緊縮予算における基本方針では、財政赤字の削減と安定的・持続的な経済成長に繋げるための具体的内容が提示され、全額給付型税額控除の導入等、生産的な公的支出・社会保障制度の充実化に力点を置く改革が打ち出された。法人税改革案では、法人税率の引下げ、企業実態を反映させた税制構築、複雑性の排除・公平な税制システムの構築を原則に挙げ、「競争的」な法人税制の確立を目指している。

II 本論文の概要

本論文は、下記のように 11 章から成る。

第 1 章 英国租税制度の現状と体系

第 2 章 個人所得課税制度の特徴

第 3 章 法人所得課税制度の特徴

第 4 章 配当課税制度の変遷と特徴

第 5 章 産業促進税制としての減価償却制度

第 6 章 企業集団税制（グループリリーフ制度）の仕組みと特徴

第 7 章 付加価値税制度の特徴

第 8 章 資産課税の仕組みと特徴

第 9 章 国際課税制度の特徴

第 10 章 流動所得に対する国際課税

第 11 章 環境税の種類と特徴

英国税制の特徴としては、たとえば、減価償却制度において建物に対する減価償却概念がないということである。わが国と全く異なる発想のもと、政策的な税務措置が採られており、実に興味深い制度設計となっている。英国では、減価償却費に代わるものとして「キャピタル・アローワンス」

という「所得控除」が認められる。減価償却概念が初めて議論されてから 130 年以上経過した現在においても、「政策的に特別な場合」を除いて固定資産の減価償却は認められない。設備・機械に関する減価償却制度で際立つ特徴として、①区分投入金額を基礎とする償却費の算出、②年次投資償却および初年度償却という即時償却制度の充実、③特定の場合における残額調整が挙げられる。

配当課税制度に関して、英国では 1973 年に導入されたインピュテーション方式が、独自の配当二重課税排除措置として 20 年以上にわたって継続採用されてきたが、1997 年に確立したブレア労働党政権において、欧州裁判所の採る姿勢に協調する形で廃止された。現在、わが国と同様に、受取配当等の益金不算入方式が採用されている。インピュテーション方式・益金不算入方式は、①法人・株主間における二重課税排除、②配当または内部留保を行う場合の課税の中立性を確保することを目的とするものであった。これに対して、近年検討されている方策は、企業が資金調達を行う場合、株式によるか負債(借入れ)によるかにおける「課税の中立性」である。両者の課税上の中立性を図る措置としては、①負債に対する利息の控除をこれまでどおり認める一方で、株式に係る「機会コスト」相当分の税額控除を認める「法人株式控除」(allowance for corporate equity)の導入を試みる方法、②企業の資金調達方法が株式によるものであろうと負債によるものであろうと支払利息等の控除は認めず、全法人所得に課税を行う方法の検討が行われている。英国における配当課税制度に関する議論は、新しい岐路を迎えている。わが国の企業集団税制に当たる英国のグループリリーフ制度では、グループの適用対象が広範に設定されており、75%以上の資本関係のある法人、同グループ法人に属する外国法人の英国支店、さらにコンソーシアム法人にまでグループリリーフによる損益の振替えが可能となる。制度の適用に際しては、損失発生事業年度終了後 2 年以内の申請を要するが、事前承認等の適用開始時点における特段の手続きは必要とされない。そのため、適用対象法人として 100%の資本関係を条件とし、連結関係にある全ての子法人に対してグループ加入を強いるわが国の「連結納税制度」と比較した場合に、「グループリリーフ制度」は極めて柔軟性に富んだ制度である。ただし、このグループリリーフ制度の柔軟性は、英国法人税法における周辺制度や他の厳格措置の存在を前提に成立している。「1988 年所得・法人税法」のもとでは、キャピタルロスがグループリリーフの対象となることは認められないが、「1992 年課税利得法」において、グループ内の資産移転により生じる損益に対する課税は、当該資産がグループ外へ売却処分される

まで繰り延べられる。そのため、キャピタルゲイン算出法人とキャピタルロス計上法人間の資産移転を通じてキャピタルロスの相殺が可能となる。しかしながら、この規定は法人の自由裁量ではなく、75%以上の資本関係にあり、50%超の「経済的持分要件」を充当するグループ内の資産移転に対して強制的に執行される。この場合、キャピタルロスの繰戻しは許されず、当該キャピタルロス発生事業年度以降のキャピタルゲインとの相殺のみが認められている。

さらに、英国では、キャピタルゲイン税には、「所得税法」と別個に「キャピタルゲイン税法」が設けられ、その他の所得とは分離して課税対象所得が計算される。そのため、キャピタルロスが生じている場合、原則的に、他の所得との通算は認められず、あくまで「キャピタルゲイン税法」の枠内でしか相殺できない。その一方で、キャピタルゲイン税率は累進税率が適用される所得税との整合性への配慮から、所得税の課税所得金額を勘案して決定される。現在、2つのキャピタルゲイン税率が設定されており、2010年7月23日を基準として、基本的にはその前後に生じたキャピタルゲインに対し、それぞれ18%、28%の税率が適用される。ただし、基準日以後に生じたキャピタルゲインであっても、当該課税年度の他の所得とキャピタルゲインを合算した全課税所得金額が所得税の基本税率適用限度額内であれば、18%が適用される。他の所得と合算し、基本税率限度額を超える場合には、その超過額に対しては28%で課税される。このように、キャピタルゲインは分離課税されているものの、所得税の適用税率を利用している点から、完全な分離課税ではなく、総合課税の要素も含有している。また、英国では、保有期間の長短に応じたキャピタルゲイン税への配慮、すなわち、「平準化措置」を設けてないことから、利子・配当等、他の不労所得とキャピタルゲインに対する課税の中立性が重視されているように解される。

Ⅲ 論文として評価すべき点

前述したように、本論文では、わが国において未開発な検討分野である英国租税制度が考察対象とされ、その検討を通じて英国税制の特徴あるいは英国固有の考え方および問題点が網羅的に抽出されている。この意味において、本論文は現時点で英国租税制度の最も包括的な研究成果の一つといえることができる。

なお、英国は「グレート・ブリテンおよび北アイルランド連合王国」を正式名称とする主権国家であり、現在でも、16カ国（たとえば、オーストラリア、ニュージーランド、シンガポール、ナイ

ジェリア等)が加盟する英連邦諸国は、租税法のみならず多くの諸制度において、英国の影響を強く受けている。したがって、多少の相違があるにせよ、英国の租税制度を熟知していれば、かつて英国を旧宗主国としていた英連邦諸国を含めると30ヶ国以上の国における租税制度を網羅することができる。この観点からも、本研究の意義は極めて大きいといえる。さらに、わが国の租税制度と比較分析することによって、日本制度の弱点・欠陥が披瀝され、わが国の租税制度の改善に貢献できるものと考えられる。

英国税法に関する膨大な文献を狩猟し、英国税法の特徴と日英比較といった一定の問題意識をもって論点整理した本論文は、博士号の授与に値する論文である。