

英米の改正税法と財産計画（一）

海原, 文雄
九州大学法学部 : 教授

<https://doi.org/10.15017/16175>

出版情報 : 法政研究. 48 (2), pp.241-270, 1981-02-20. 九州大学法政学会
バージョン :
権利関係 :

英米の改正税法と財産計画

(一)

海 原 文 雄

目 次

- 一 問題の提起
- 二 イギリスの資産移転税法(以上本号)
- 三 セツルメントの場合
- 四 アメリカの改正税法
- 五 むすび

一 問題の提起

一 昨年の夏、オックスフォード大学のモードリン・カレッジ (Magdalen College) における国際比較法アカデミ
ーに出席した。主宰は同大学とサン・ディエゴ大学ロー・スクールであり、参加者はアメリカの学生が大半であつた

が、その研究会の中に、モーズレー教授 (R. H. Maudsley) による国際財産計画 (international estate planning) というコースがあった。⁽¹⁾ 内容は、英米および日本における信託と租税の関係を比較法的に検討するものであって、大部分がモーズレー教授により担当されたが、わが国に関しては私が一部報告を行なった。短期間で余裕なく、しかも税法が主たる対象であったため、私は全く自信のない粗雑な講義に終始してしまつたように回顧される。⁽²⁾

ただ、同コースに参加してみても、私は英米における財産計画の内容が、最近の改正税法に伴つて、いま大きく変動しつゝあること、また、財産計画の主流を占める信託法理自体も必然的に転換せざるを得ないことを痛感した。一例をあげると、イギリスで古くから親しまれてきた裁量信託 (discretionary trust) の利用は、改正税法により今後は根本的に修正されざるを得ない。同じことは、アメリカの世代超躍信託 (generation skipping trust) についてもいえるであろう。残念ながら、私は本アカデミーに参加するまで、これらについて知らなかつたため、討論に際しても充分にフォローできなかった次第である。⁽³⁾

本稿では、同コースにおいて 中心課題とされた英米の二大改正税法、すなわちイギリスにおける 一九七五年の Finance Act およびアメリカにおける一九七六年の Tax Reform Act を取り上げ、もつて、両改正税法が英米の現行信託法に如何なる影響をおよぼしたか、さらにまた、かかる信託法理の変貌が、信託の将来推移すべき宿命たる財産計画という部門にどのように位置ないし価値づけられるかという問題を考察することにしてみたい。それはまた、財産計画というわが国では未だ認識されていない新しい法分野の啓蒙をも兼ねることになるであろう。⁽⁴⁾

私がかねて主張するように、信託制度は時代の進展と共に自ずと公共化および財産計画化するものであり、いずれの場合においても、信託と税制が密接不可分に関連するに拘らず、わが国においてはこの重要な問題がどうも等閑視され勝ちのように感じられてならない。前掲モーズレー教授も強調していたところであるが、英米の信託法学は既に

古典的な基礎理論の個々の解釈という法域を脱却し、かかる税制度との結び付きを中心に、きわめて高度の社会公共論ないし財産計画論という総合的な応用段階にまで推移している事実を、吾人も改めて注目すべきではなからうか。本稿では改正税法にもとづく課税計算という複雑な技術面にもかなり立入るが（とくに第二節および第三節において）、信託は租税と離れて発達し得ないという英米信託法のいわば鉄則ともいふべきモットーを、本稿によりいくらかでも理解していただければ幸いである。⁽⁵⁾

ところで、イギリスにおける一九七五年の Finance Act のうちで、本稿の問題意識にとりもつとも重要な改正は、資産移転税 (Capital Transfer Tax, 以下 C. T. T. と略称する) の創設といわねばならぬ。⁽⁶⁾ この C. T. T. に関する文献資料は、前述のアカデミー期間中にも若干入手したが、在英中に調査したものをその後取り寄せながら今日にいたっている。⁽⁷⁾

以下、本稿では、第二節で C. T. T. の大略と問題点を概観し、第三節では C. T. T. の新設に伴うセツツルメントなかんずく信託の変革を叙述する。アメリカにおける一九七六年の改正税法も、イギリスの C. T. T. に対応する信託法理の転換を選びながら、第四節でまとめることにしたい。最後に、英米における財産計画の展望と感想をもってむすびに代える予定でいる。

なお、イギリスの C. T. T. およびアメリカの一九七六年改正税法のいずれにしても、税法自体を理解するため
の前提として、それぞれの沿革ないし制定過程をも当然に探求すべきであるが、現在の私にはその余裕ないため、かかる英米の税法史一般に関する研究は他日に譲ることにして、本稿では信託法理の変革に関連する前史だけを、その都度述べることにして置きたい。⁽⁸⁾

ただ、英米における旧来の相続税および贈与税は、死者の遺産ないし贈与者に対して課せられるものであり、いわ

ゆる転換課税 (mutation tax) が原則であつて、大陸法型の取得税 (accession tax) の方式をとらない。したがつて、後に詳述するような裁量信託とか世代超躍信託の濫用などによる租税回避の弊がどうしても容易にならざるを得なかつた。イギリスの C. T. T. の出現あるいはアメリカの改正税法は、かかる租税回避策を封鎖することを主目的としたものにはかならないことは、本稿においても常に念頭に置くべきであらう。

- (1) モーズレー教授はオックスフォード大学 (Brasenose College) の元チューターならびにロンドン大学 (King's College) の教授であり、その後マイアミ、シカゴ、コーネル、ニュー・ヨーク大学ロー・スクールの各客員教授を経て、現在サン・ディエゴ大学の教授である。イギリスにおける衡平法および信託法の権威であり、著書も多い。
- (2) 同コースの教材としては、Maudsley and Burn, *Trusts and Trustees*, 2nd ed., 1978 年および Casner, *Estate Planning under the Tax Reform Act of 1976*, 2nd ed., 1978 年が使用され、日本に關しては *An Outline of Japanese Taxes*, Tax Bureau, Ministry of Finance, 1978 年が予め準備されてゐた。
- (3) 裁量信託については本稿第三節で、世代超躍信託については同じく本稿第四節で、それぞれ後に詳述する。なお、財産計画 (estate planning) の概念および特徴に關しては、別に紹介した。海原「アメリカの財産計画における信託の利用」(「四」(信託復刊八八号〜九四号)、同「アメリカ信託法雑感」(信託復刊六九号) 八三頁以下。その実質的な内容は、租税計画および遺産計画と称しても大差ない、また、estate なる語は英米法上種々の意味に用いられているが、私は従来から estate planning を一応、財産計画と稱することに統一してゐる。
- (4) イギリスの Finance Act (以下、F. A. と略称する) は、一九七六年および一九七八年にまた改正されている。とくに、後述の資産移転税に關する税率は大中に改正された。本稿では、F. A. 1975 を中心として、必要最少限に F. A. 1976 and 1978 にも触れることにする。また、アメリカの一九七六年法は、一九六九年の Tax Reform Act を前提にするものであるが、一九六九年改正税法に關しては別に紹介した。海原「アメリカ信託法の最近の動向」[1973—1]アメリカ法三五頁以下。
- (5) 本論文は、信託協会による信託研究奨励金にもとづく研究の一部である。

(6) capital は元本に、また transfer は譲渡と訳すべきかも知れないが、全体の内容から判断して、この方が適切に思われるので資産移転税の用語を使用し、とくに transfer は、本稿で以後なるべく移転という広義の言葉を用いることにする。なお、小松芳明「各国の租税制度」二八三頁。

(7) 本稿において、主として次に列挙する文献を使用した。J. Combes, Capital Transfer Tax (1977); D. J. Hayton and J. Tiley, Capital Transfer Tax, 2nd ed. (1978); M. Z. Hepker and C. J. Whitehouse, Capital Transfer Tax (1975); G. S. A. Wheatcroft and G. D. Hewson, Introduction to Capital Transfer Tax (1977), Penson on Revenue Law, 12th ed. (1978); J. Tiley, Revenue Law (1976); A. R. Mellows, Taxation of Land Transactions, 2nd ed. (1978); D. C. Potter and A. R. Thornhill, Tax Planning with Precedents, 8th ed. (1978); R. Maudsley, The British Capital Transfer Tax, 13 San Diego L. Review 779.

アメリカの改正税法に関しては、第四節で別にまとめて紹介する。

(8) ここでは、イギリスの相続税および贈与税の変遷をごく簡単に紹介して置く。C. T. T. により死亡時および生存者間贈与時の課税は単一制度に統合されたわけであるが、それ以前のイギリス税法では、相続税と贈与税は、形式上だけであるが、それぞれ別個に取扱われていた。

まず相続税 (death duty) であるが、その起源は一八九四年の Stamp Act に始まり、最初から単純な転換課税 (mutation duty) であって動産にのみ適用せられ、その実質は印紙税と変わらなかった。その後、動産に関する相続税 (legacy duty) は一七九六年の Legacy Duty Act により、また、不動産に関する相続税 (succession duty) は一八五三年の Succession Duty Act によって、それぞれ別個に規定されていたが、一八九四年の Finance Act により、ちらに遺産税 (estate duty) が定められた。同法は、動産に限らず不動産にも、また、非継承財産と同様に継承財産 (settled property) にも拡大適用され、その後しばしば修正されてはいるが、同法の基本理念は一九七五年の C. T. T. による廃止まで続いている。

次いで、一九四九年の Finance Act で、相続税の根本的改正が行なわれ、上述の動産相続税、不動産相続税および遺産税の三種からなる相続税法系は相続税 (estate duty) の名称のもとに一体化統合される。これが、C. T. T. 出現までのイギリス相続税法であり、死亡によって移転する死者の全遺産に課せられる租税であった。

以上の相続税に対し、イギリスでは生存者間の贈与税というのは元来存在していなかった。もちろん、あるタイプの贈与は印紙税として把握され、また、所得税として課税を認めることも時にはあったが。たとえば、*Sharkey v. Wernher* [1956] A. C. 58. 一般には、死亡時から死亡直前内の死者によりなされた贈与に相続税が拡大適用されたに過ぎず、贈与税は遺産の残余に対する課税とは分別されていなかった。したがって、贈与完了後の定められた贈与期間中もし生存するならば、贈与税は課せられないことになる。要するに、贈与税は遺産税の補充税としての性質を有するものであり、遺産税を課する際、総遺産額中に既に贈与税を課せられた財産が含まれる場合は、二重課税の防止のため当該贈与税が遺産税額から控除された。

いずれにせよ、相続税は、前掲の一七九六年法から一七七五年の Finance Act にいたるまでの各種租税制定法により散在的かつ断片的に規定されていたため、不明確で一貫性に欠け、その合理的な統合再編が強く望まれていた。たとえば、旧来の相続税 (estate duty) を厳しく批判した *Re Kilpatrick's Policies Trusts*, [1966] Ch. 730; [1966] 2 All E. R. 149 に於ける Diplock 卿の意見。このような背景をふまえて、大蔵大臣 Barter による一九七二年の Budget Speech における相続税の総合的改革意図が発表せられ、同年 Taxation of Capital on Death と題する Green Paper が出された。同 Green Paper のいう相続税の主たる改正は、他国税法との比較にもとづく従来の estate duty に代る inheritance duty の導入である。すなわち、estate duty が死者の残した財産価格に課税されるのに対し、inheritance tax は受益者の取得する利益に課税されるわけであるが、両者の各長所欠点を整合することを意図していた。しかしながら、紆余曲折の論議を経ながらも、結局、この大陸法型の inheritance tax の概念は採用されず、代りに本稿で述べる一九七五年の C. T. T. の創設という方式により、従来の estate duty を全面的に改正するにいたった。転換税というイギリス税法の伝統は、C. T. T. においても依然として継承されたものともいえるであろう。

もっとも、先の遺産取得税すなわち inheritance tax の概念といえども、イギリスでも必ずしも目新しいものではなく、前述の legacy tax (すなわち succession tax はこれに該当する。以上、Coombes, op. cit., pp. 2 et seq.; Hayton and Tiley, op. cit., pp. 1 et seq.; Hepker and Whitehouse, op. cit., pp. 9 et seq. など) Green Paper Taxation of Capital on Death に關つては、Hepker and Whitehouse, op. cit., Appendix I.

(9) 前述したように(本節註②)、贈与税は遺産税の補充税に過ぎない。すなわち、生存期間中になされる贈与による財産の

移転を補足して課税することにより、死亡の時に課せらるべき遺産税の回避を封鎖することを目的とする。金子教授も、「イギリスのごときは、いまだに相続税のみで、贈与税がないため、生前贈与による巨大な世襲財産の維持が可能である」といわれる。金子宏「租税法」二四七頁。また、同教授は相続税の種類として、次のように述べている。「第一の種類は遺産税 (estate tax) と呼ばれ、人が死亡した場合に、その遺産を対象として課税する制度である。この制度は、英米法系の国々で採用されており、人は生存中に蓄積した富の一部を死亡に当たって社会に還元すべきという考え方に基いている。第二の種類は、遺産取得税と呼ばれ、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度である。この制度は、ヨーロッパ大陸諸国において採用されており、偶然の理由による富の増加を抑制することを目的としている」。金子「前掲書」二四八頁。さらに、「贈与税についても、二つの種類がある。一つは、財産を贈与する者を納税義務者として、贈与税を課す方式であり、これは遺産税の体系に対応する。他の一つは、贈与によって財産を取得する者を納税義務者として贈与税を課す方式であり、これは遺産取得税の体系に対応する」。金子「前掲書」二五八頁。

なお、私は本稿において、Mutation tax を転換税と表現して置いたが、あるいは移転税とでも訳すべきか、他に適切な訳語あれば御教示願いたい。

二 イギリスの資産移転税法

まず、F. A. 1975, S. 19 により、C. T. T. における租税は、課税されるべき移転 (chargeable transfer, 以下課税移転と呼ぶ) により移転された価格に対し課税される。この場合の課税移転とは、後述する免税移転 (exempt transfer) 以外の、一九七四年三月二十六日以降に個人によって行なわれた価格の移転 (transfer of value) を意味し、また、上記の価格の移転とは、処分直後の譲渡人の財産権 (estate) の正味価格 (net value) が減少を来すような彼によってなされたすべての処分 (any disposition) をいう。すなわち、移転価格は譲受人が受領する単なる金額ではなく、むしろ譲渡人の財産権の価格が減少される金額であり、それは譲渡人の財産権に関する損失額 (loss)

ともいえるであらう。⁽³⁾

ところで、C. T. T. により課税される場合として、生存者間の譲渡、死亡時の譲渡、セツトルメントに関連する譲渡という三つの態様が存するが、上述した価格の移転の定義に伴う条件および問題点を、本節では前二者の場合から考察してみたい。セツトルメントの場合に関しては、次節に独立して取扱うことにする。

前掲の F. A. 1975, S. 20 (2) によれば、⁽⁴⁾ すべての処分と規定されているが、この用語だけでは不十分であるため、S. 20 (4) では、続けて次の条件が附せられている。すなわち、処分が何人かに無償の利益 (gratuitous benefit) を付与することを意図していなかったり、また、意図した取引でなされなかったこと、および、お互いに関連のない (not connected) 人々の間の他人間の取引 (transaction at arm's length) において処分がなされたものか^(a)、あるいはなされるべく期待され得たものか^(b)、いずれかが証明されるならば、その処分は価格の移転とはいえない。⁽⁵⁾ すなわち、これらの条件が成就された場合は C. T. T. によって課税されないことになる。したがって、C. T. T. による課税は、本資的には無償の譲渡 (gratuitous transfer) ないし贈与的意図 (donative intent) をもってなされた処分に対してのみ適用されるものと要約し得るであらう。

S. 20 (4) における前半の条件は、後半の客観的な条件にくらべて譲渡人の主観的な意図を基準とするものであり、条件成就に関する举证責任は譲渡人が負担する。⁽⁶⁾ 思うに、このような内心状態を証明すること自体が甚だ困難である上に、贈与的意図の不存在という否定的な条件の成就に関する举证責任を納税者に負担させることは、少なくとも理論的には、納税者にとって苛酷な規定といえるのではなからうか。S. 20 (4) のいう贈与的意図の要件は、徒らに内国歳入庁に広範な裁量権を付与する結果となり、この点であまり適切な規定とはいえない。もちろん、S. 20 (4) の後半に規定する条件、すなわち市場価格における処分なれば、財産権の価格における減少を生じないのであ

るから課税の範囲外にあるということができる。しかし、たとえば、AがBに一〇、〇〇〇ポンドで財産を売却し、しかもAは一四、〇〇〇ポンドを得ることができたという証拠が存するならば、この取引は二つに解釈できるであろう。一つは、AはBに利益を付与することを意図したものと考えられ、他の一つは、AはBに如何なる利益の付与も意図しない *bad bargain* を行なったものとも解せられ得る。S. 20 (4) の規定によると、前者なればAに課税されるが、後者なれば課税されないことになるであろう。この場合、もしAがBに四、〇〇〇ポンドで売却したと仮定すれば、Aが贈与的意図の欠缺を立証することはほとんど不可能になるのではなからうか。⁽⁷⁾

また、前述したように、C. T. T. は無償移転に課税されるべきことを理念とするものであるから、充分かつ同価値の約因 (*consideration*) が対価として譲渡人に提供される場合には、譲渡人の財産権は減少しないことになり、したがって S. 20 (2) のいう価格の移転には該当せず、C. T. T. は課税されない。しかし、この場合といえども、正確な等価性は必ずしも存在しないことが充分に考えられるであろう。S. 20 (4) は、これらの欠点を補うために、続けて後半に客観的な条件を付加した物と思われる。⁽⁸⁾

なお、S. 20 (4) の後半の条件においては、前記したように、関連なき人々の間という語句が用いられている。人はお互いに何等かの方法で関連するものであり、この関連人 (*connected persons*) という概念を、協調して行爲することの要求される人々の間に拡張適用すれば、同条件未成就のため価格の移転に該当することになり、この概念は、C. T. T. による課税の回避を抑制する機能を充分に果たすことになり得るであろう。⁽⁹⁾

C. T. T. に関する租税回避の防止策として、いま一つ、前掲 S. 20 (4) の規定する取引 (*transaction*) という語句の中には、一連取引ないし関連売買 (*associated operations*) の概念が包含されていることにも注目されねばならない。⁽¹⁰⁾ 処分が価格の移転に該当するか否か、すなわち C. T. T. により課税されるべきか否かを決定するに際し

ては、全取引過程から觀察さるべきという法則である。これによれば、全額 (full value) が関連売買の各段階でそれぞれ付与され、しかもその全額が、仮に全行程が一つの取引でなされたであろう場合の価格より少額である場合は、S. 20 (4) は、C. T. T. による課税を妨げるものではないと解される⁽¹⁷⁾。

次に、死亡時における移転について。

生存者間の移転は、前述のように一九七四年三月二六日以降になされた価格の移転に対して課税されるが、死亡時の課税はこれと異なり、一九七五年三月一二日以降における死亡に際してのみ適用される⁽¹⁸⁾。すなわち、1975. S. 22 (1) は、本法の成立後、如何なる人の死亡に際しても、あたかも、その死亡直前に (immediately before his death)、彼が価格の移転をなしたかの如く、また、それにより移転された価格が、彼の死亡直前の遺産 (estate) の価格に等しかったものとして、C. T. T. により課税さるべしと規定する⁽¹⁹⁾。いわゆるみなし移転 (deemed transfer) の規定である。

この S. 22 (1) でもっとも重要な点は、死者の遺産が評価さるべき時期を死亡直前とみなすところにある。したがって難しい困難な問題が当然に伴われるであろう。たとえば、死亡直前に価格の移転とみなすわけであるが、その場合の移転とは、一体誰に対してなされたのが不明である。また、評価 (valuation) は、一般に死亡直後になされるのが通例であるから、死亡によって遺産に付加される財産は、本規定によれば課税に服さないことになってくる。C. T. T. は、これらの疑問に対してそれぞれ別個の規定を備えるが、このような死後取得の疑問に関する一番よい例が、いわゆる同一事故死亡者 (commonintents) の場合といわゆるを得ない⁽²⁰⁾。

上掲 S. 22 (1) では、いま一〇遺産 (estate) と一〇語句の用法に留意さるべきであろう。同規定における遺産という一般的概念には、死亡に際し排除 (exclusion) される場合と包摂 (inclusion) される場合の諸種の例外ない

FIRST TABLE

Portion of value		Rate of tax
Lower limit £	Upper limit £	Per cent.
0	15,000	Nil
15,000	20,000	10
20,000	25,000	15
25,000	30,000	20
30,000	40,000	25
40,000	50,000	30
50,000	60,000	35
60,000	80,000	40
80,000	100,000	45
100,000	120,000	50
120,000	150,000	55
150,000	500,000	60
500,000	1,000,000	65
1,000,000	2,000,000	70
2,000,000	—	75

SECOND TABLE

Portion of value		Rate of tax
Lower limit £	Upper limit £	Per cent.
0	15,000	Nil
15,000	20,000	5
20,000	25,000	7½
25,000	30,000	10
30,000	40,000	12½
40,000	50,000	15
50,000	60,000	17½
60,000	80,000	20
80,000	100,000	22½
100,000	120,000	27½
120,000	150,000	35
150,000	200,000	42½
200,000	250,000	50
250,000	300,000	55
300,000	500,000	60
500,000	1,000,000	65
1,000,000	2,000,000	70
2,000,000	—	75

TABLE 3
Grossing-up Table for Lifetime Transfers

Running total of amount or value actually transferred £	Tax payable (if the transferor pays)					£
0— 15,000	nil					
15,000— 19,750	nil+	1/19	(5.3%)	of any	portion	over 15,000
19,750— 24,375	250+	1/19	(8.1%)	"	"	19,750
24,375— 28,875	625+	1/9	(11.1%)	"	"	24,375
28,875— 37,625	1,125+	1/7	(14.3%)	"	"	28,875
37,625— 46,125	2,375+	3/17	(17.7%)	"	"	37,625
46,125— 54,375	3,875+	7/33	(21.2%)	"	"	46,125
54,375— 70,375	5,625+	1/4	(25%)	"	"	54,375
70,375— 85,875	9,625+	9/31	(29.0%)	"	"	70,375
85,875—100,375	14,125+	11/29	(37.9%)	"	"	85,875
100,375—119,875	19,625+	7/13	(53.8%)	"	"	100,375
119,875—148,625	30,125+	17/23	(73.9%)	"	"	119,875
148,625—173,625	51,375+	1/2	(100%)	"	"	148,625
173,625—196,125	76,375+	11/9	(122.2%)	"	"	173,625
196,125—276,125	103,875+	3/2	(150%)	"	"	196,125
276,125—451,125	223,875+	13/7	(185.7%)	"	"	276,125
451,125—751,125	548,875+	7/3	(233.3%)	"	"	451,125
751,125+	1,248,875+	3	(300%)	"	"	751,125

し修正が含まれている。いずれもセツトルメント (settlement) に関連する場合が多いので、次節で詳述する。

ここで、C. T. T. における税率と具体的な計算例を紹介して置きたい。前頁にかかげる第一表は死亡時もしくは譲渡人の死亡前三年内の移転時、同じく第二表は生前の移転時、上掲の第三表は生前移転時に対する加算調整方式 (grossing up、あるいは総括方式といふべきか) の、それぞれに関する税率である。¹⁸⁾

C. T. T. の課税率は、総累積方式および累進課税方式を採用している。したがって、計算は大変複雑であり難しいが、要するに、同一の譲渡人によって先に移転された全価格に現在移転された価格を加え、その価格を総計価格のトップスライス (各段の上限) として取扱うことにより、課税額が計算される。すなわち、生前における後の贈与時における税率は、第二表における先の贈与により到達されたレベルでスタートし、最終時の移転は死亡に際しての遺産の移転である。したがって、それ

は死亡三年前になされた贈与と同様に、第一表によって課税されることになり、死亡時の最終移転は生前の移転の総計に付加されるわけである。⁽¹⁹⁾

たとえば、先行する課税移転なきAが、一九七六年五月一日に一〇、〇〇〇ポンドの課税移転をなしたとする。課税移転が一五、〇〇〇ポンドを超過するまではC・T・Tによる課税は開始されないため、この場合の課税額は零である。しかし、Aの累積総計は現在一〇、〇〇〇ポンドである。次いで、Aが一九七七年六月に六、〇〇〇ポンドの課税移転をしたとする。Aの累積総計は一六、〇〇〇ポンドとなり、第二表によれば税率は五パーセントであるから、課税額は五〇ポンドになる。すなわち、一六、〇〇〇ポンドから一五、〇〇〇ポンドを差引いた分の五パーセントである。仮に、今日(一九八一年)もしAが、さらに一四、〇〇〇ポンドの課税移転をしたとすれば如何。Aの累積総計は三〇、〇〇〇ポンドになり、改正税率第二表によれば、免税額は二五、〇〇〇ポンドに引き上げられているから、三〇、〇〇〇ポンドから二五、〇〇〇ポンドを差引いた分の五パーセント、すなわちAに対する課税額は二五〇ポンドになる。⁽²⁰⁾

また、Tが一年目と三年目にそれぞれ二〇、〇〇〇ポンドと三〇、〇〇〇ポンドの移転価格の二つの生前譲渡を行なったとする。適用される免税なしと仮定。五年目に、彼が一〇、〇〇〇ポンドの移転価格の遺産を残して死亡した場合、C・T・Tによる課税額を計算してみよう。⁽²¹⁾

一年目の二〇、〇〇〇ポンドは、第二表によれば、一五、〇〇〇ポンドまでは免税されるため残額五、〇〇〇ポンドに対し五パーセントの税率で課税額は二五〇ポンドである。三年目の三〇、〇〇〇ポンドに対する課税額は、上記一年目の二〇、〇〇〇ポンドのレベルでスタートするため、同じく第二表により、まず三〇、〇〇〇ポンドのうち五、〇〇〇ポンドに対し七・五パーセントの税率で三七五ポンド⁽²²⁾、次の五、〇〇〇ポンドに対し一〇パーセン

トの税率で五〇〇ポンド(㉑)、その次の一〇、〇〇〇ポンドに対し一二・五パーセントの税率で一、二五〇ポンド(㉒)、最後の一〇、〇〇〇ポンドに対し一五パーセントの税率で一、五〇〇ポンド(㉓)、合計(㉑)+(㉒)+(㉓)として三、六二五ポンド(㉔)となる。

五年目に、上記三〇、〇〇〇ポンドの生前譲渡には、死亡前三年内処分に対する第一表が適用される。すなわち、先の三年目と同じ計算方法で、二〇、〇〇〇ポンドからスタートし、まず三〇、〇〇〇ポンドのうち五、〇〇〇ポンドに対し一五パーセントの税率で七五〇ポンド(㉕)、次の五、〇〇〇ポンドに対し二〇パーセントの税率で一、〇〇〇ポンド(㉖)、その次の一〇、〇〇〇ポンドに対し二五パーセントの税率で二、五〇〇ポンド(㉗)、最後の一〇、〇〇〇ポンドに対し三〇パーセントの税率で三、〇〇〇ポンド(㉘)、合計(㉕)+(㉖)+(㉗)+(㉘)として七、二五〇ポンド(㉙)となる。ただし、この三〇、〇〇〇ポンドの移転は同一の譲渡であるため(三年目の生前譲渡かつ死亡前三年内の譲渡)、上記七・二五〇ポンド(㉙)から先の課税額である三、六二五ポンド(㉔)を差引かねばならない。すなわち三、六二五ポンド(㉔)が五年目の課税額となる(㉚)。(㉙)。

五年目はまた、Tの死亡時における遺産に対しても課税される。すなわち、Tの移転価格の累積総計が六〇、〇〇〇ポンド(20,000+30,000+10,000)であるから、第一表により税率は三五パーセントであり、したがって二〇、〇〇〇ポンドの遺産に対する課税額は三、五〇〇ポンド(㉛)である。

結局、本設例において、Tに対するC・T・Tの課税総額は、先の三、六二五ポンド(㉔)にこの三、五〇〇ポンド(㉛)を加えた額、すなわち七、一二五ポンドと計上されることになる(㉜)+(㉝)。(22)

ところで、生存者間贈与の場合には、先にも触れた加算調整(grossing up、以下、グロスアップと略称する)という非常に厄介かつ複雑な問題を伴う。(23)死亡時移転の場合にはグロスアップの必要はない。蓋し、死亡に際し移転さ

れる価格は、必然的に死者の遺産総額 (gross estate) であり、その価格に対してのみ課税されるに過ぎないからである。⁽²⁴⁾

一般に、生存者間の贈与における租税債務は、譲渡人もしくは譲受人によって負担される。⁽²⁵⁾ この場合、もし譲受人が納税義務者であると解するならば、租税額の計算は大変簡単になるであろう。これに対し、もし譲渡人の方を納税義務者と解するならば、グロスアップする必要性があるため、租税額の計算も当然に錯綜化せざるを得ない。⁽²⁶⁾

たとえば、五〇、〇〇〇ポンドの贈与なれば、譲渡人の納税する四、六九七ポンドの税額をグロスアップして、⁽²⁷⁾ 五四、六九七ポンドの贈与がなされたものとして取扱われ、これが譲渡人による最初の贈与と仮定されるわけである。したがって、さらに一〇、〇〇〇ポンドの第二の贈与あれば、二、三三四ポンドの税額をグロスアップして、⁽²⁸⁾ 一二、三三四ポンドの贈与をなしたものとみなされる。結局、本贈与者の生前勘定は六七、〇三一ポンドと計上されるわけである (54,697+12,334)。

右の例で、もし譲受人が租税債務を負担するとせば、グロスアップの計算は不要になる。すなわち、最初の贈与は五〇、〇〇〇ポンドの贈与として扱われるため、第二表による課税額は三、八七五ポンドであり、第二贈与は、累積総計が六〇、〇〇〇ポンドであるから、同じく第二表により一七・五パーセントの税率が適用され、一、七五〇ポンドの課税額となる。したがって、先の場合にくらべ、譲受人はより少額の正味贈与額を受領することになるであろう。ここで、もし譲渡人が死亡したとせば、遺産の納税額は、先の場合（譲渡人負担）には六七、〇三一ポンドでスタートする死亡時移転税率で、後の場合（譲受人負担）には六〇、〇〇〇に適用される税率で、それぞれ計算されることはいうまでもない。いずれの場合にも、S. 25 (5) (a)により、死者の人格代表者 (personal representative)⁽²⁹⁾ が遺産の総額に対する課税を負担することになる。

グロスアップの設例をいま一つ紹介して置きたい。⁽³⁰⁾ Tが総移転価格三五、〇〇〇ポンドの譲渡をなした後、さらに六、〇〇〇ポンドをRに付与し、また、自己が租税債務を負担することを希望するものと仮定した場合、免税措置ないものとして、Tの負担する租税額は如何。

まず、第一回目の贈与における総移転価格 (gross chargeable value) を正味移転価格 (net chargeable value) に転換せねばならない。すなわち、第二表により、三五、〇〇〇ポンドに対する課税額は一、七五〇ポンド (④) であるから $(15,000 \times 0 + 5,000 \times 5\% + 5,000 \times 7.5\% + 5,000 \times 10\% + 5,000 \times 12.5\%)$ 、第一回目贈与の正味価格は三三、二五〇ポンドである (35,000 - 1,750)。これに、二回目の希望贈与額六、〇〇〇ポンドを加えた三九、二五〇ポンドが、実際に移転される正味価格の総計になる。

次に、この三九、二五〇ポンドに対する課税額は、第三表によれば、 $2,375 + (39,250 - 37,625) \times 17.7\%$ であるから、二、六六二ポンド (㊸) である。したがって、二回目の贈与後のグロスアップされた総移転価格 (total gross transfer value) は四一、九二二ポンドと計上されるであろう (39,250 + 2,662)。最後に、前述の課税総額二、六六二ポンドから第一回目贈与に対する課税額一、七五〇を差引いた九二二ポンド (㊸ - ㊸) が第二回目贈与額に対する課税額になる。したがってまた、それを六、〇〇〇ポンドに付加した六、九二二ポンドが第二回目贈与のグロスアップされた価格とみなされる。

右の結果、もしTが六、〇〇〇ポンド (グロスアップされて六、九二二ポンド) の贈与を行なう余裕ないとするならば、Tは、六、〇〇〇ポンドより少額の贈与に改めるか、あるいは、租税債務をRに負担せしめてグロスアップを回避するか、いずれかの手段を考慮せざるを得ない。⁽³¹⁾

結局、グロスアップは一種の付加税移転 (additional taxable transfer) とはいえぬであろう。⁽³²⁾ もしAがBに家

屋を贈与せんと欲し、Bが納税すべき資産を有しないためAが租税債務を負担するか、あるいは、Bにかかる資産あるにかかわらずAが租税債務負担するならば、Aによる移転価格は家屋価格プラス課税額とみなされるわけである。⁽³³⁾ この場合、もしBが租税債務を負担するならば、グロスアップは存在せず、したがってまた課税額も少額となることは前述した通りである。⁽³⁴⁾

なお、C. T. A. は、免税 (exemption) および減税 (relief) に関して、各種の措置を講じている。セツルメントの場合は次節に述べることにして、本節では一般的な規定から主なものを選んで列挙して置こう。

まず、配偶者間の移転免税がある。すなわち、移転された価格が譲渡人の配偶者の資産に含まれるようになる財産に帰属する範囲まで、あるいは、帰属されない場合は当該資産が増加する範囲で、価格の移転は免税移転とされる。⁽³⁵⁾ ただし、財産移転の処分が、移転後一二月以内になしに成就されないという条件に依存していたり、もしくは何等かの利益ないし期間の終了時に効果を発生するだけならば、特定期間に対する配偶者の生残条項 (survivorship clause) の場合を除いて、本免税は適用されない。⁽³⁶⁾

年次免税 (annual exemption) は、一、〇〇〇ポンドが限度である。⁽³⁷⁾ この場合、移転価格が一、〇〇〇ポンドに達しない部分は、次年度の二、〇〇〇ポンド免税額に付加し得る。逆に、二、〇〇〇ポンドを超過する部分は、異なる日になされた移転間では、前日より後日に帰属するため、当該年度で先になされた譲渡の方が優先して免税を享有し、それが同日の移転なれば、移転価格に比例して、それぞれに帰属される。⁽³⁸⁾

価格の移転は、また、もしそれが譲渡人の収益から、しかも彼の通常の生活水準を維持すべく十分な収益を残して、通常経費 (normal expenditure) としてなされるならば免税移転とされる。当該贈与が通常経費の部分形成するか否かは事実上の問題であり、⁽³⁹⁾ たとえば、譲受人の利益のため、個人によって定期的に支払われる合理的金額の保

除料とか譲渡人の家族の扶養や教育のための処分などが本免税に該当する。⁽⁴⁰⁾

同じく、婚姻を約因としての贈与による価格移転は、譲渡人によってなされた譲渡価格が一、〇〇〇ポンドを超えない範囲で免税され、この限度額は、贈与者が婚姻当事者のいずれかの両親である場合には五、〇〇〇ポンドに、また、祖父母ないし曾祖父母あるいはセツルメント設定の場合には二、五〇〇ポンドに、それぞれ増額される。⁽⁴¹⁾

C. T. T. は、公益、国家目的および公共利益に対する贈与に関しても特別の免税待遇を規定し、これらを奨励している。

第一の公益 (charities) に対する価格移転は免税移転とされるが、それが譲渡人の死亡時もしくは死亡前一年以内になされる場合には、一、〇〇〇ポンドを超過しない範囲内でのみ免税される。⁽⁴²⁾ もつとも、本免税は各種の制限を伴う。たとえば、据置贈与、⁽⁴³⁾ 条件付贈与、⁽⁴⁴⁾ 公益による復帰権の取得、⁽⁴⁵⁾ 解除可能贈与など。⁽⁴⁶⁾

第二の国家目的 (national purposes) とは、いわゆる伝来団体 (Heritage Bodies) を意味する。すなわち、移転価格が全国のおよび地方的な数多くのリストされた組織団体に付与された財産に帰属する範囲内で、価格の移転は免税される。たとえば、国立美術館 (National Gallery)、大英博物館 (British Museum) をはじめ、その他の王立ないし国立の美術館および博物館、科学的、歴史的、芸術的なコレクション保存のための同様な国立諸施設、地方政府および公共団体、連合王国内の大学、同付属図書館、自然環境ないし文化財保護のためのナショナル・トラスト (National Trust) など、その対象はきわめて広い。⁽⁴⁷⁾

第三の公共利益 (Public benefit) とは、内国歳入庁の指図または意見に基づき、利益のために設立もしくは行為をするものでない団体であって、これらの団体の財産に帰属する価格の移転は同様に免税される。その対象は、第二の場合と重複して多岐にわたるが、たとえば、顕著に風光明媚あるいは歴史的価値のある土地、歴史的ないし美術的

または建築的な利益のある建物、上記を保存するための収益の源泉として付与される財産、国家的、歴史的、芸術的価値を有する絵画、印刷物、書籍、写本、美術品、科学的コレクションなど。⁽⁴⁸⁾

なお、C. T. T. では、免税資格を有する政党 (political party) に対しての死亡時あるいは死亡前一年以内の一〇〇、〇〇〇ポンドを超えない寄付にも、免税措置が規定されていることを付記して置きたい。⁽⁴⁹⁾

減税に関して C. T. T. はビジネス財産⁽⁵⁰⁾、農業財産⁽⁵¹⁾、森林地に対して、各種の措置を講じているが、それらの詳細は次節に譲り、ここでは、先にも触れた即時相続減税 (quick succession relief) の場合だけを計算するにとどめる。⁽⁵²⁾ すなわち、死者の遺産の価額が死亡前四年内になされた課税移転により増加される場合（先行移転と呼ばれる）、彼の死亡時における前述した C. T. T. の課税額は、その増加額に帰属するべき先行移転による移転価格に對しての課税額の百分率によって控除される。同百分率は先行移転と死亡の間隔にしたがって変化するが、当該期間が一年以内なれば八〇パーセント、一年以上二年以内なれば六〇パーセント、二年以上三年以内なれば四〇パーセント、三年以上四年以内なれば二〇パーセントが、それぞれ減税され得る。⁽⁵³⁾

(1) F. A. 1975. S. 20 (5). 免税移転に関しては、後述する。

(2) F. A. 1975. S. 20 (2). ただし、処分の結果、譲渡人の財産権の部分形成を終了する排除財産 (excluded property) は価格の計算に入れられなく。同上、S. 20 (3). 逆に、権利付与 (entitlement) に関する請求権行使の譲渡人による不作為 (omission) は包含される。同上、S. 20 (7).

(3) もし特別の処分が、譲受人に対する利益よりも譲渡人に対してより大なる損失を生ずるならば、そのより大なる損失が課税に對し考慮される。たとえば、A が、ある会社の株式六〇パーセント、B が四〇パーセント保有するとせば、A による彼の保有株式の三分の一（二〇パーセント）の C に対する譲渡は、C に当該会社の少数株式保有を付与するに過ぎないが、他方、A は会社の支配を喪失し、彼の蒙る損失は、C により受領される利益の価格よりも、より大になるであろう。

また、D が三〇、〇〇〇ポンドの土地の権利の単独の所有者であり、彼がその半分をE に付与したとする。半分が全体の利益の二分の一より少ない価格しか有しないのが通常とせば、すなわち一四、〇〇〇ポンドとするならば、D の損失は一六、〇〇〇ポンドになる。さらにまた、H が一セット八个のチペンデル風の椅子 (Chippendale chairs) を所有し、その中の四個をK に付与したとする。H により蒙る損失は、K により受領される利益よりも大になるであろう。蓋し、一セットの八个は、四個の椅子の価格の二倍よりも大なる価値を有するからである。同じくまた、A が一セットを形成する多数冊からなる珍本を蔵書して、そのセットの中から一冊をA がB に付与したとする。課税さるべきセットの価格の減少は、B が取得する一冊の価格を遙かに超過するであろう。

これら *Hayton and Tiley, op. cit., pp. 27, 28; Pinson, op. cit., p. 373* より引用。

(4) 前出本節註(2)。

(5) *F. A. 1975, S. 20 (4)*。ただし、本項には、次の二つの例外が付加されている。一つは、動産復帰権 (reversionary interest) が *S. 23 (3)* (estate の定義) で述べられる情況のもとに取得されるような処分には適用されない。他の一つは、売却が売却時に自由に取り引された値段段であるということが立証されない限り、株式取引所で値段づけられない株式の売却には適用されない。

前者の例として、ある財産がA に生涯権、B に絶対的復帰権付きで信託され、A が五〇、〇〇〇ポンドの free estate を所有、信託財産の価格が一〇〇、〇〇〇ポンド、B の復帰権が四〇、〇〇〇ポンドの市場価格を有するとする。C. T. T. のためのA の estate の合計価格は一五〇、〇〇〇ポンドである。もしA が四〇、〇〇〇ポンドでB の復帰権を購入するとするならば、A の estate の価格は一一〇、〇〇〇に減少することになるであろう。すなわち、free estate の一〇、〇〇〇ポンド (50,000-40,000) に信託財産の一〇〇、〇〇〇ポンドをプラスした価格である。上述例外規定によつて、A の四〇、〇〇〇ポンドの支払は chargeable transfer として扱われ、また、*S. 23 (3)* により復帰権はA の estate の部分に入らぬ。ちなみに、*S. 23 (3)* は、settled property に利益を有する人が復帰権を取得する場合、当該復帰権は、彼の estate の部分にならぬと規定する。結局、A は一一〇、〇〇〇ポンドの価格の estate を所有し、四〇、〇〇〇ポンドの chargeable transfer を行なったものと解されるため、このような方法でA が課税を回避することが、*S. 20 (4)* の但書によつて防止されるわけである。*Pinson, op. cit., p. 449* より引用。

後者の例として、ある人が会社の株式を購入し、もし彼が同株式売却を欲するならば取締役証券面に提供すること、会社の定款により要求をされていたとする。一九八〇年の一月に彼の保有株式の半分を売却したとせば、それは chargeable transfer とみなされ、この場合は、S. 20 (4) 本文の贈与的意図 (donative intent) の要件は適用されない。換言すれば、もし価格が移転時に自由取引されるならば、unquoted share の売却に対しては贈与的意図の要件だけが適用されることになるであろう。蓋し、私会社 (private company) の株主は、定款により、券面額ないし固定価格で取締役または他の株主に彼等の株式を売却することを一般に義務づけられるものであり、優先買取価格 (pre-emption price) は、売却時の市場価格より遥かに低くのが通例であるため、S. 20 (4) 但書の規定する such as might be expected to have been freely negotiated at the time of the sale にほとんど該当しなからである。したがって、私会社の株式の売却は、大部分が S. 20 (4) の本文の適用から除外されることになり、C. T. T. のもとに課税されるわけである。Hepper and Whitehouse, op. cit., p. 29 より引用。

(9) Hepper and Whitehouse, op. cit., p. 27 では、これを次のようにたとえている。「あたかも犯罪が犯意 (mens rea) を伴う犯罪行為 (actus reus) をもたなければならぬのと同様に、S. 20 (2) の課税される価格移転は贈与的意図を伴う処分をもって構成される。刑法上では、ある例外をもって、人は有罪が証明されるまでは無罪とみなされる。税法上ではまさにその例外が存し、国庫は全納税者を無罪確定されるまで (贈与的意図の不存在が立証されるまで) 脱税者 (crook) として取扱う」云々。

(7) Pauson, op. cit., pp. 376, 377.

(8) Hayton and Tiley, op. cit., p. 35.

(9) connected persons は、F. A. 1975, S. 51 (4) に定義される。たとえば、親族、すなわち配偶者、兄弟姉妹、直系尊属、直系卑属、叔父、叔母、甥姪、それぞれの配偶者。また、セツルメントの受託者は委託者および委託者に関連するすべての人に、組合員は組合員のみならずその親族に、会社に対する支配権を共同行使する人々は相互に、同一人により双方が支配される場合に一の会社は他の会社に、それぞれ関連ある人と解される。

(10) associated operations は、F. A. 1975, S. 44 (1) に定義される。

(11) たとえば、譲渡人丁が X に四〇〇〇ポンドの付与を欲したとする。T は課税期間 (chargeable period) 内の同額まで免

税譲渡を許可される規則のもとに (F. A. 1975, Sch. 6, para. 2) 、免税資格のある二、〇〇〇ポンドを X に与えたとする。同一課税期間内に、彼は他の二、〇〇〇ポンドを彼の妻 W に、彼女がそれを X に続けて譲渡するという協約のもとに譲渡した。T の W に対する譲渡は配偶者免除を、また W の X に対する譲渡は二、〇〇〇ポンドの年次免除をそれぞれ意図するものである。しかし、T の W に対する譲渡と W の X に対する譲渡は同一財産に効果する運用であるから *associated operations* を形成する。たとえ W が X に他の二、〇〇〇ポンドの価格の財産を付与するとしても、その運用は依然として関連している。したがって、T による第二の譲渡は、W の譲渡時に X に直接なされたものとみなされる。すなわち、T の X に対する間接譲渡は C. T. T. のもとに課税されることになり、二、〇〇〇ポンドの配偶者免除はキャンセルされて受けることはできない。

また、たとえば、T が自由保有地の家屋と庭を所有していたとする。彼はそれを息子の S に贈与によって譲渡したが、ただ家の周囲の庭地の一部を譲渡から除外し、そのため S はアクセス権すなわち地役権を保有していない。除外地を T が X (S の妻の場合あり) に譲渡した場合如何。T は、S に対する贈与はアクセス権を伴わざるためほとんど価値なく、また X に対する譲渡も、X がアクセス権に対して負担するか、あるいは S に売却し得るため若干の価値あるも大した価値ではないから、二つの移転価格は庭と家の合計価格より少ないと主張できるであろうか。否である。蓋し、前述したように (本節註 3) 、移転価格の尺度は、譲渡人の財産権に対する損失額なのであるから、T による最初の移転 (T → S) の価格は、アクセス権なしの家の価格ではなく、T の留保するアクセス権の価格だけ少ない全価格であり、その価格は T が X に除外地を譲渡したときに移転したものと解されるからである。すなわち、*associated operations* の法則が適用されるわけで、第二の譲渡 (T → X) の時に、全価格に対し C. T. T. による課税がなされなければならない。

本註両ケースとも *Coombes, op. cit., pp. 128, 129* より引用。

- (12) 前出本節註 (一)。
- (13) F. A. 1975, S. 22 (1)。
- (14) 死亡直前の死者の遺産が *settled property* を包含する場合の解釈は、次節で行なう。
- (15) 前者の疑問に対しては、たとえば、死亡時に生存配偶者、慈善、公共利益などに財産が譲渡される場合は免除される。
F. A. 1975, Sch. 7, paras. 6—13. これらの移転は死亡時に効果を発生するものであり、S. 22 (1) のいう死亡直

前ではない。

後者の疑問に対して、F. A. 1975, Sch. 10, para. 9 (1) (a) は、次のように規定する。すなわち、死亡によって生じた死者の遺産価格の変動は、もしその変動が遺産に含まれる財産への附加物であるか（たとえば、年金の総額一時払）、あるいはそのような財産の価格の増減なれば、あたかも死亡直前に生じたかの如く考慮されねばならない。増減とは、たとえば、生命保険の死後手取金（死亡直前の解約価格より大）、終身年金（死亡後より死亡直前の方が価格は大）、ビジネスの持主の死亡（のれんの損失にもとづく彼の持分価格の減少）など。ただし、死亡による権利の終了の場合には、このような評価に関する特別則は適用されなす。F. A. 1975, Sch. 10, para. 9 (2)。そのもっともよい例は、死者が合有財産の一受益者の場合である。蓋し、その場合、合有権者の財産権は、生存者帰属 (survivorship) の法則により、他の合有権者に自動的に帰属するからである。Hepler and Whitehouse, op. cit., p. 43; Hayton and Tiley, op. cit., p. 65.

(16) 二人以上の者が同一の事故によって死亡し、その死亡時の前後が不明の場合、年長者が先に死亡したものと推定される。Law of Property Act 1925, S. 184。したがって、たとえばAが彼の残余遺産を息子のBに遺贈し、AとBが共に同一事故で死亡したとせば、Bはその残余遺産を取得したことになる。C. T. T. は、一九二五年法にもとづく、AとBのそれぞれの死亡に際しなされた移転に対し課せられることになるであろう。

しかし、F. A. 1975, S. 22 (9) は、この場合、AとBは同時に死亡したものと推定して commorientes の法則を排除している。したがって、AからBに移転する財産は、Aの死亡直前に彼の遺産の部分を形成するものとしてAの死亡時に課税されるが、その財産はBの遺産の部分を形成していないため（AよりBが後に死亡した場合のみBの遺産になるが）、Bの死亡時（Aと同時）には課税されない。すなわち、S. 22 (9) によりC. T. T. は、この場合一度だけ課せられるわけで、AからBに対する遺贈といえどもAの死亡に関してのみ課税されるに過ぎない（Bの死亡に関しては更に課税なし）。

もちろん、死亡順位が知られ、BがAより生き残ったとせば、その場合はAならびにBの双方による移転が存したものと解される。ただし、Bの移転の場合には、即時相続税軽減 (quick succession relief) の規定が適用されることになるであろう。F. A. 1975, S. 30 (1)。以下、Hayton and Tiley, op. cit., p. 60; Hepler and Whitehouse, op.

- cti., p. 41; Phason, op. cit., p. 378.
- (17) 上記の如く、関連規定だけを列挙して置く。排除される場合として、F. A. 1975, S. 23 (1), Sch. 7, para. 2, Sch. 7, para. 4 (1), S. 22 (2), (3), S. 109, Sch. 5, para. 16, SS. 31—34, S. 36, S. 22 (4), Sch. 6, paras. 10—15, Sch. 6, paras. 2—7, 包摂される場合として、F. A. 1975, S. 98, S. 22 (5), (6), (7).
- (18) F. A. 1975, S. 37.
- ただし、まえがきでも断わったように、一九七七年一月二十七日以降になされた移転に対しては、改正法にもとづく改正税率が適用される。参考までに、新改正税率を次頁に掲げて置きたう。
- (19) Maudsley, op. cit., p. 785; Coombes, op. cit., p. 33.
- (20) Hayton and Tiley, op. cit., p. 338 より引用。改正税率表は前出本節註(18)。
- (21) Coombes, op. cit., p. 34 より引用。
- (22) 新旧両税率の適用される一例も、紹介して置きたう。Hayton and Tiley, op. cit., p. 340 より引用。
- Aが一九七七年一月一日に五〇、〇〇〇ポンドの、次いで一九七七年二月一日にさらに一〇、〇〇〇ポンドの、それぞれ課税移転を行ない、彼は一九七七年二月三十一日に死亡したとする。五〇、〇〇〇ポンドの生前譲渡に対する課税額は、旧税率の第二表にもとつき三、八七五ポンドである。また一〇、〇〇〇ポンドの譲渡に対する課税額は、新税率の第二表(前掲本節註18)により、累積総計が六〇、〇〇〇ポンドであるから税率は一五パーセントで、一、五〇〇ポンドとなる。
- 五〇、〇〇〇ポンドに対するAの死亡時の付加税は如何。新税率第一表(前掲本節註18)により、五〇、〇〇〇ポンドに対するA死亡時の課税額は四、七五〇ポンドであるから、これから生前譲渡課税額である先の三、八七五ポンドを差引いて八七五ポンドになる。同じく一〇、〇〇〇ポンドに対しても、累積総計が六〇、〇〇〇ポンドであるから、新税率第一表により三〇パーセントの税率が適用され、A死亡時の課税額は三、〇〇〇ポンドであるが、これから生前譲渡額である先の一、五〇〇ポンドを差引くことにより、一、五〇〇ポンドの付加税になってくるであろう。
- (23) 前出本節註(18)。先に紹介したオックスフォードのアカデミーにおいても、Maudsley 教授はテストにおいてこのグロスアップを出題され、学生はその計算に大変苦勞していた。

Table 1

Value of Transfer £	Rate on Cumulative		Effective
	Slice %	Tax £	Rate %
0—25,000	0	0	0
25—30,000	10	500	1.67
30—35,000	15	1,250	3.57
35—40,000	20	2,250	5.62
40—50,000	25	4,750	9.50
50—60,000	30	7,750	12.92
60—70,000	35	11,250	16.07
70—90,000	40	19,250	21.39
90—110,000	45	28,250	25.68
110—130,000	50	38,250	29.42
130—160,000	55	54,750	34.22
160—210,000	60	84,750	40.36
210—260,000	60	114,750	44.13
260—310,000	60	144,750	46.69
310—510,000	60	264,750	51.91
510—1,010,000	65	589,750	58.39
1,010—2,010,000	70	1,289,750	64.17
Over 2,010,000	75	—	—

Table 2

Rate on Cumulative	Effective	
	Slice %	Tax £
0	0	0
5	250	.83
7½	625	1.79
10	1,125	2.81
12½	2,375	4.75
15	3,875	6.46
17½	5,625	8.04
20	9,625	10.69
22½	14,125	12.84
27½	19,625	15.10
35	30,125	18.83
42½	51,375	24.46
50	76,375	29.37
55	103,875	33.51
60	223,875	43.90
65	548,875	54.34
70	1,248,875	62.13
75	—	—

Table 3

THE METHOD OF CALCULATING THE TAX ON THE VALUE TRANSFERRED BY A NET GIFT

Value of net gift £	Tax
0—25,000	0
25,000—29,750	5/95ths (5.26%) of excess over £25,000
29,750—34,375	250+7.5/92.5ths (8.11%) " "
34,375—38,875	625+10/90ths (11.11%) " "
38,875—47,625	1,125+12.5/87.5ths (14.29%) " "
47,625—56,125	2,375+15/85ths (17.65%) " "
56,125—64,375	3,875+17.5/82.5ths (21.21%) " "
64,375—80,375	5,625+20/80ths (25.00%) " "
80,375—95,875	9,625+22.5/77.5ths (29.03%) " "
95,875—110,375	14,125+27.5/72.5ths (37.93%) " "
110,375—129,875	19,625+35/65ths (53.85%) " "
129,875—158,625	30,125+42.5/57.5ths (73.91%) " "
158,625—183,625	51,375+50/50ths (100.00%) " "
183,625—206,125	76,375+55/45ths (122.22%) " "
206,125—286,125	103,875+60/40ths (150.00%) " "
286,125—461,125	223,875+65/35ths (185.71%) " "
461,125—761,125	548,875+70/30ths (233.33%) " "
7 1,125—	1,248,875+75/25ths (300.00%) " "

もっとも、同アカデミー参加の英米学生は、総じて課税計算には大変優れていたようである。一例をあげると、日本の場合として、妻XおよびY¹Y²Y³Y⁴の四人の子供を有する夫が、100,000,000円の遺贈を行ない、各人による相続額が、Xが50,000,000円、Y¹が20,000,000円、Y²が15,000,000円、Y³が10,000,000円、Y⁴が5,000,000円として、各相続人の負担すべき税額が、わが国の相続税率と民法の関連規定を指示して出題されたところ、大部分の学生が、未だ税法を修得していないにも拘らず、短時間内に解答し得たのは驚かされた。ちなみに、本計算は、なかならず配偶者控除において、大変複雑であるが、正解は、Xが1,125,000円、Y¹が2,250,000円、Y²が1,687,500円、Y³が1,250,000円、Y⁴が562,500円である。

(24) ただし、前述したように(本節註14)、S. 23(1)によれば、死亡は死亡直前に価格の移転をなしたかの如くみなされるため、この点から解釈すると死亡時に何故グロスアップが行なわれなかったかという疑問も残る。グロスアップに関しては、F. A. 1975, Sch. 10, para. 1(2)が、次のように規定する。すなわち、価格移転直後の譲渡人の財産価格を決定するに際し考慮されるべき負担は、移転された価格に対する譲渡人の租税債務を包含すると。大変曖昧な規定であるが、死者は租税債務負担能力がないのであるから、本規定は死者には適用されないとでも解すべきか。

(25) F. A. 1975, S. 25(2). もし両者のいずれによっても納付されない場合は、当該財産に関し権利付与(Vest)された人が(セツルメント)のもの受託者および受益者を含む)、租税債務を負担する。

(26) いずれにすべきか、F. A. 1975はこの点に関し明確には規定していない。贈与者にとっては、C. T. T. による課税は、受贈者によっても負担され得るといつ一つの救済策が設けられているとも考えられるが、この場合でも、たがグロスアップを回避して贈与額を縮小するだけの効果と解すべきで、租税額を減少せしめるための方策と解されてはならない。C. T. T. の対象とする移転価格は、前述したように(本節註2, 3)、譲受人の受領する利益よりむしろ譲渡人の財産権に対する損失である点を考慮すれば、譲渡人が租税債務を負担し、同時にグロスアップの複雑な計算を伴うのも止むを得ないように思われる。Potter, op. cit., pp. 17, 79; Hayton and Tiley, op. cit., p. 344.

(27) 前出註(18)の本文における税率第三表により、 $3,875 + (50,000 - 46,125) \times 21.2\% = 4,697$.

(28) 累積総計は、 $60,000,000$ ポンドであるから、同じく第三表により、 $5,625 + (60,000 - 54,375) \times 25\% - 4,697 = 2,334$.

- (29) Maudsley, *op. cit.*, pp. 786, 787. より引用。
- (30) Coombes, *op. cit.*, p. 37. より引用。
- (31) 本設例と同様に、たとえば、これまでに六〇、〇〇〇ポンドの課税移転を行なっていて、さらに二〇、〇〇〇ポンドの贈与をなさんとせば、第二表により、従前の課税移転額に対する課税額は、五、六二五ポンドであるから、五四、三七五ポンド（60,000 - 5,625）がこれまで実際に移転された価格の総計である。これに現在の二〇、〇〇〇ポンドの贈与額を加えると第三表（グロスアップ表）における移転額総計（running total）は七四、三七五ポンドになる。したがって、現在の移転に対する課税額は、同じく第三表の税率ならびに従前移転に対する課税額を差引いて五、一六一ポンドに計算され得る {9625 + (74,375 - 70,375) × 29% - 5,625}。Hepler and Whitehouse, *op. cit.*, p. 36. より引用。
- (32) Maudsley, *op. cit.*, p. 786.
- (33) たとえば、Aが四〇、〇〇〇ポンド価格の財産を生前譲渡するとせば、これは同額に対するC. T. T. の課税額を控除した後に四〇、〇〇〇ポンド残るような価格の移転とみなされ、もしこれがAによる最初の課税移転であるとせば、一九七七年一〇月二六日以降になされる生前譲渡の場合のグロスアップされた額は四、二八五・七一ポンドであって、このグロスアップ額に対する課税額が一、二八五・七一ポンドと解される（改正税率第三表）。Pinson, *op. cit.*, p. 411. より引用。
- (34) 前註(33)において、もしBが納税するとせば、課税は四〇、〇〇〇ポンドに対して行なわれるため一、二二五ポンドの課税額となって、先のグロスアップされた場合の課税額の一、二八五・七一ポンドよりも少ない。
- (35) F. A. 1975, *Sch. 6, para. 1 (1)*. 移転価格が配偶者の資産に帰属しない場合は、たとえば譲渡人が配偶者の債務とか生命保険料を支払う場合のように、如何なる財産も配偶者に発生しないが、配偶者の責任が減少され、それに相応して配偶者の資産が増加する場合を意味する。
- (36) F. A. 1975, *Sch. 6, para. 15 (1), (2), (5)*. たとえば、夫Hが、妻Wに対する残余権付きで、Aに生涯間彼の財産を付与するならば免税されないが、逆に、もしHが、Aに対する残余権付きで、Wに生涯権を付与するならば免税される。あるいは、二年間の公益団体に対する贈与後はじめて効果を発生するというHによるWへの贈与は免税されないが、Wのための信託を設定したり、単にWがHより六〇日間生残するならば財産を付与するというような場合は免税される。

- Pinson, op. cit., p. 381; Hepker and Whitehouse, op. cit., p. 92; Coombes, op. cit., p. 63; Hayton and Tiley, op. cit., p. 275.
- (37) F. A. 1975, Sch. 6, para. 2 (1). たとえば、Aが一九七七年四月五日期末の年度内に一、四〇〇ポンドの譲渡をなしたとせば、六〇〇ポンドは未使用の免税額であるから、Aは一九七八年四月五日期末の年度内に二、六〇〇ポンドまでの免税譲渡をなし得るが、それ以後は上記六〇〇ポンドの使用は許されない。Pinson, op. cit., p. 382.
- (38) F. A. 1975, Sch. 6, para. 2 (2), (a), (b). たとえば、Tが一九七六年五月一日に、Xに対し一、二〇〇ポンドの移転価格の贈与をなし、さらに、六月一日に、YとZに対し八〇〇ポンドと一、六〇〇ポンドをそれぞれ贈与したとする。Xの贈与は完全に免税される。YとZの贈与額合計は二、四〇〇ポンドで、このうち八〇〇ポンドは免税される(二、〇〇〇ポンドマイナスXの贈与額一、二〇〇ポンド)。したがって、超過額の一、六〇〇ポンドがYに対しては三分の一の五三三ポンド、Zに対しては三分の二の一、〇六八ポンドが、それぞれ、帰属せしめられる。Coombes, op. cit., p. 64.
- なお、同一人に対する無条件贈与 (outright gift) による各年度中になされた価格の移転は、一〇〇ポンドを越えない範囲内で免税されるといふ少額贈与の規定も別にあるため、先の二、〇〇〇ポンドまでの譲渡に加えて、一人につき一〇ポンドまでの数多くの譲渡を当該課税年度中になし得るであろう。F. A. 1975, Sch. 6, para. 4.
- (39) A.-G. for Northern Ireland v. Heron, [1959] T. R. 1. Hayton and Tiley, op. cit., p. 296. 同引用。
- (40) F. A. 1975, Sch. 6, para. 5. この場合、もし譲渡人が収益からではなく元本に依存するならば、後述するような F. A. 1975, para. 46. の問題になる。
- なお、上掲 para. 5 (1)(b) に規定される (taking one year with another) の語句は訳し難いが、特定年度における剰余収益が贈与に対し不十分である場合に、その不足額が他年度における未使用の超過額によって補われ得ること、すなわち、譲渡人の収益における変動に対する許容を意味するものと思われる。Coombes, op. cit., p. 66.
- (41) F. A. 1975, Sch. 6, para. 6 (1), (2). 本限度の超過額は、移転価格に比例して、各譲渡に帰属する。たとえば、Gが彼の孫のWとの婚姻を考慮してSに二、〇〇〇ポンドを無条件付与し、SとWおよび彼等の未出生の子孫のために六、〇〇〇ポンドのセツルメントを設定したとする。二、五〇〇ポンドは免税され、五、五〇〇ポンドの課税超過額

は、その対する贈与に四分の一（一、三七五ポンド）、セツルメントの贈与に四分の三（四、一二五ポンド）、それぞれ帰属せよとされる。Coombes, op. cit., p. 67.

(42) F. A. 1975, Sch. 6, para. 10 (1).

(43) F. A. 1975, Sch. 6, para. 15 (1).

(44) F. A. 1975, Sch. 6, para. 15 (2).

(45) F. A. 1975, Sch. 6, para. 15 (4A). 前出註(36)で述べた配偶者間の移転免税に関する制限が、これら註(42)

一(45)の場合にも適用せられるわけである。

(46) F. A. 1975, Sch. 6, para. 15 (3). この場合の解除可能性は、para. 15 (4)(b)により(前出註36の場合の制限に連繋して)「価格の移転から二カ月経過後に決定されねばならない。したがって、たとえばY嬢の婚姻時における贈与と解除を伴う公益Xに対する遺言贈与は、移転後の当該年度内にY嬢が未婚で死亡せば免税されることになる。

Coombes, op. cit., p. 73.

(47) F. A. 1975, Sch. 6, para. 12 (1). ナショナル・トラストに関しては、海原「信託の分類に関する一提言」法政研究四六巻二一〜四五頁五八頁以下で簡単に紹介したが、いずれも実態調査の上、稿を改めて別に精しく報告する予定である。

(48) F. A. 1975, Sch. 6, para. 13.

(49) F. A. 1975, Sch. 6, para. 11. 免税適格として、価格移転に先んじる総選挙において、当該政党の二メンバーが下院に選出されるか、あるいは「一メンバーが下院に選出され、しかも一五万票以上が当該政党のメンバーである候補者に投票されたことを要する。

(50) F. A. 1976, S. 73 and Sch. 10.

(51) F. A. 1975, Sch. 8, Part I, as amended by F. A. 1976, S. 74.

(52) F. A. 1975, Sch. 9, para. 1.

(53) 前出本節註(16)。

(54) 前出註(13)の F. A. 1975, para. 22.

(55) たとえば、AがBに五〇〇〇〇ポンド付与し、BがXポンドのC. T. T.を支払うとする。Bが三年半後に死亡し、

一〇〇、〇〇〇ポンド残したとせば、一〇〇、〇〇〇ポンドに対するC. T. T. はXポンドの二〇パーセントまで減税される。また、贈与によりTの資産が五、〇〇〇ポンド増加し、その増加分に帰属するべき贈与に対する課税額が一、〇〇〇ポンドであったとする。Tが一八カ月後に死亡し、彼の遺産価額が一〇、〇〇〇ポンドとせば、Tの死亡に際しての課税額は、一、〇〇〇ポンドの六〇パーセント、すなわち六〇〇ポンドが減税される。Pinson, op. cit., p. 389; Coombes, op. cit., p. 108.

さらに、Aが一九八九年二月に死亡したとき、彼の遺産価額が二〇〇、〇〇〇ポンドであったとする。彼は生前に課税移転をしていなかったとして、C. T. T. による課税額は八四、七四〇ポンドであり(前出註18の本文における税率第一表による)、平均課税率は四二・四パーセントである。彼の遺産は二五、〇〇〇ポンド価額の宝石コレクションを包含し、それは彼の遺言によりBに遺贈された。BはAの死亡後二年内に死亡し、その遺産中に上記宝石が包含され、彼の死亡時のその価額は三五、〇〇〇ポンドとする。Bの遺産額はAの死亡時に二五、〇〇〇ポンド増額される。したがって、Bの死亡時における課税額は、 $25,000 \times 42.4\%$ の六〇パーセントすなわち六、三五七ポンドが減税されることになる。

この場合、第二の移転時の財産価額、すなわち、上記の三五、〇〇〇ポンドは即時相続減税の計算に際し考慮する必要はない。Hepker and Whitehouse, op. cit., p. 48.