

「税制特集Ⅳ—BEPSと租税回避への対応」序文

中央大学法科大学院教授 森信 茂樹

2012年英国スターバックスの租税回避をきっかけとして、G8やG20レベルでアマゾンやグーグルなどの国際的租税回避が問題となり、OECD租税委員会でBEPSの議論が行われた。15年9月に最終報告書が公表され、今後わが国を含む参加国は、報告書を受けての国内対応が検討される。

BEPSの議論で明らかになったことは、わが国における租税回避問題の議論が国際標準からかけ離れたレベル・段階にあるということである。

BEPSの目的は、「グローバル企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用した節税対策により税負担を軽減している問題が顕在化」したことがたことを直接のきっかけとして、これを防止することと記述されている。具体的には、「グローバル企業は払うべき(価値が創造される)ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築すること」であり、「企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ間取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定すること」である。

つまり租税回避への対応として最も重要なことは、「経済活動の実態に即した税負担を考える」ということとされており、トリーティショッピングなども含めた租税法規の濫用を議論し、法形式より法の趣旨・目的をメルクマールとした実質主義を重視した議論が行われきたのである。

一方わが国の学会では、従来の租税回避の定義について、狭すぎるとの問題提起が行われ、あらためて再定義の必要性が議論され始めている。

租税回避に関する従来の通説は「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられ

ない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」(金子宏教授の租税法第20版)であり、租税法上の明文の規定がない限り租税回避の否認ができないとしている。

しかしこの定義を前提とすると、「通常用いられない法形式」かどうか判断する必要が生じるが、それは複雑な取引が行われる今日その(取引の異常性)判断は容易ではない。また、IBMやヤフーなどの租税回避事例を見ると、すべて課税要件を充足しており、どこにも課税要件の充足を免れてはいない。

そこで、「課税の減免規定については、その趣旨・目的に反した使い方をした場合は、法の濫用法理を援用して、その取引を否認することができる(結果的に否認と同じ効果をもつ)」という学説や判例がその隙間を補充しているが、そのような基準は抽象的で、わが国経済界から、予見可能性や法的安定性の低下の問題が指摘されている。

このように、わが国のこれまでの租税回避の議論では、BEPSの国際的租税回避への対応は十分ではない。そこでまず、租税回避の定義を今日的・国際的な観点から議論し国際標準のものにする必要がある。その上で、租税法主義の下で、否認根拠が必要ということなら、予見可能性や法的安定性を高める方向で一般的否認規定(GAAR)を整備する、つまり立法的解決に向けて議論を行う必要がある。

そのような強い問題意識をもって、1年間議論を行い、フィナンシャルレビュー税制特集号としてその成果を論文にまとめた次第である。

論文作成に当たっては、財務省財務総合政策研究所で、税制当局などの参加も得つつ、論考研究会を4回開催、毎回熱のこもった意見交換を行った。そのうえでのこの特集号である。ぜひわが国の今後の議論への橋渡しとなることを願っている。

以下、各論文の要旨を紹介したい。

森信論文「BEPSと租税回避への対応——一般的否認規定（GAAR）の整備を一」

租税回避への対抗策として、わが国を除く多くの国では、一般的否認規定（GAAR）が導入されている。わが国では、租税回避の定義すらコンセンサスのない状況で、この分野の研究・議論は大きく遅れている。このような状況下で、IBM事件やヤフー事件の判決が混乱を加速させるなど、租税回避を巡る議論は混とんとしている。これを放置すると、BEPSの勧告を受け入れることが困難になるだけでなく、税負担の公平性や予見可能性・法的安定性の低下の問題を生じさせるとともに、企業の競争条件の不公平や税収確保の問題などを引き起こす。そこでわが国でも、租税回避の議論を深め、法律で否認される租税回避行為（取引）を明確にしつつ、GAARの導入、つまり立法的解決に向けての議論を開始することが必要である。その際、英国の経験は大変示唆に富むので参考にすべきだ。

今村論文「租税回避の意義とG8各国の対応」

租税回避の問題は、世界各国で問題とされているが、我が国は、通説による租税回避の定義が適用対象を限定していることや租税回避と節税とを区別する基準として機能しないことなどの問題点があり、租税回避に対応する立法も不十分であり、また、判例法理にも限界がある。一方、G8各国は、租税回避の疑いのある取引の開示義務を課したり、一般否認規定を制定したり、さらに、判例法理も一定の発展が見られ、特に、米国が2010年に確認的な一般否認規定を制定し、英国が2013年に濫用型の一般否認規定を導入したのが注目される場所である。こ

のようなG8各国の対応状況を検討すると、我が国の租税回避への対応は立ち遅れていると言わざるを得ず、我が国においても、今後、合理的な一般否認規定の立法を検討すべきと考える。

このような視点で諸国が制定している一般否認規定をみたとき、否認の基準として事業目的の基準を採る場合は、事業目的を問題にするに当たり、税引き前の事業目的を問題にしないと、その実効性は期待できない。一方、濫用基準を採る場合には、濫用を問題にするに当たり、経済実質に照らして濫用に当たるか否かを問題にしないと、適用範囲が狭くなってしまふおそれがある。このように両基準ともそれぞれ問題点はあるものの、我が国においては、判例理論の現状を鑑みると、濫用基準の方が親和的と考える。

青山論文「途上国の一般的租税回避否認規程（GAAR）の課題とわが国への示唆——新興国を中心に——」

GAARの導入国は、一般的に高度の租税回避が横行する所得課税の重要性が高い国である。社会資本の整備が遅れ貧困問題や極端な格差問題から脱却できないため関税・消費税あるいは源泉徴収を中心とした所得課税など少数の納税者との接触で済ませる徴税システムに依存している途上国では、未導入国が多い。ただし、BRICSを中心とする新興国では、グローバル化の進展の中で所得課税の重要性が高まり、移転価格やCFC税制などの広義の個別的否認規定と併せてGAARの整備が近年急速に進んでいる。本稿では、インド、中国、ブラジル、及び南アフリカの新興国で採用されたGAARの制度及び適用事例を検証して、我が国での導入に際して参考となる知見を得ることを目的とした。

4国中では、GAAR適用に関する承認パネルの設置などで工夫がみられるインドと西欧並みの制度整備を行っている南アフリカが、我が国が立法を検討する際の参考になるものと考えられる。

川田論文「GAARの補強策，代替策としての租税回避商品の開示，登録制度」

GAARの補強策またはGAARの代替策としていくつかの国で導入済みとなっている「租税回避スキームの開示・登録制度」について検討する。この問題については、先般公表されたBEPS行動計画12でも取り上げられている。

我が国では、このような制度はまだ存在していないが、租税回避行為を抑制するとともに、実際に行われている租税回避行為に速やかに対処するため、租税回避商品の開発、販売等に従事する者（いわゆるプロモーター）及びそれらの商品を購入した者（投資家）に対し、税務当局に開示、登録を義務付けようとするものである。開示の対象となるスキームをどのような形で決定するかは国によって差があるが、一般的には、成功報酬を伴う取引、守秘義務条項が付された取引等が対象とされている。

本稿では、このような制度をすでに導入している主要国の事例等を参考にしながら、そこで生じている問題点等についても検討し、我が国にそれらの制度を導入する際の参考にしたいと考えている。

岡論文「英国のアーロンソン報告書とGAAR」

2013年に制定法にGAARを導入した英国の経験について、裁判所の判例の変遷や、GAAR立法の基礎を包括的に提供したアーロンソン報告書（2011）の内容、そして報告書の検討に参加したメンバーの生の声の取材等に基づいて紹介したものである。英国の裁判所は法的形式を重視する点でわが国と類似していると言われるが、英国GAARは租税回避否認を巡る不確実性や限界を乗り越えるための立法であり、否認されるべき濫用的なスキームを差別化するための「ダブルリズナブルテスト」や、課税庁の裁量権の拡大への納税者の懸念に対処するための「GAARアドバイザーパネル」をはじめとする数々の新しい工夫を租税回避否認の仕組みに持ち込んでおり、わが国でも参考になる点が多いものと考えられる。

酒井論文「我が国における租税回避否認の議論」

わが国の租税回避事例の判例の整理を行う。我が国において展開されている租税回避否認論が混沌としているのは租税回避の定義が明確ではないことにある。租税回避が課税要件の充足を免れることであるから、租税回避は課税されないものである。近時、従来の租税回避とは別に課税要件の充足を図ることによって課税減免規定の適用を受けようとする行為（りそな銀行事件）が租税回避の議論からこぼれているという指摘がある。かような租税回避の定義を巡る議論には限界があるため、課税根拠規定の充足を免れる「租税回避」と課税減免規定の充足を図る「節税」に、用語法を統一すべきであり、結果概念としての「租税回避」と「租税回避の試み」を別に議論すべきである。また、「節税」「租税回避」「脱税」という枠組みでは網羅的に説明できない。問題とされる「不当な租税回避」や「不当な節税」は、議会の意思を裏切るものであり、法の潜在的欠缺であることから立法論的対応が必要となる。租税法律主義の自由主義的側面に最大限の配慮を行った上で行うべき立法論的課題を適示する。

阿部論文「包括的租税回避否認規定創設に対する経済界の考え」

現行租税回避否認規定は租税法主義の上からも疑問であるとともに、予見可能性が著しく損なわれている。また、BEPSプロジェクトに適合するように、わが国の租税体系を改変していくためにも、一般的（包括的）租税回避行為否認規定が必要である。そこで、わが国にふさわしい一般的（包括的）租税回避否認規定のあり方として、租税回避行為自体については、その行為を看過するならば課税の公平を著しく損なうことが明らかな場合であることを要件とする濫用基準を原則としつつ、納税者からの有効な反証が可能である事業目的基準を加味した規定を提案する。併せて、いかなるスキームが租税回避行為に該当するのかとの課税当局側の判断を明らかにするための仕組みが必要である。

緒方論文「BEPSプロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」

BEPSプロジェクトを中心に、各国が協調してクロスボーダーの aggressive tax planning (ATP) に対抗する潮流が生まれている。ATPは法の字義には従いつつ法の精神に反する行為であり、有効に対抗するには違法な脱税への対応とは異なるアプローチが必要として、国際的な議論が重ねられた。例えば、租税条約の主要目的テスト (PPT) に関し目的テストのあり方や条約の趣旨・目的に照らした判定等、移転価格税制に関し真実の取引把握と否認の関

係、否認基準としての経済的実質、商業合理性や独立企業原則等、義務的開示制度に関しスキーム報告制度の意義やGAARとの関係等が議論されてきた。これらは租税回避否認規定に関する議論に多くの示唆を与えるものであり、その概要を紹介する。

居波論文「BEPSにおける課税取引スキーム事例 (GAARを含む) に係る立証責任に対する一考察—国際的な立証責任の在り方について—」

先進諸国の立証責任の確認を行い、立証責任の在り方についての整理を行っている。