

# BEPS と租税回避への対応 ——一般的否認規定の整備を



中央大学法科大学院教授 森信 茂樹

はしがき 本稿は平成28年6月20日開催の会員懇談会における、中央大学法科大学院教授 森信 茂樹氏の『BEPSと租税回避への対応——一般的否認規定の整備を』と題する講演内容をとりまとめたものである。なお、当日の配布資料を文末末尾にまとめて掲載している。

れが本稿の主題である。

したがって、日本IBM事件もヤフー事件もともに「租税回避事案」であること、前者は裁判で税効果が否認されなかったのに対して、後者は税効果が否認された、というのが筆者の認識である。

## 1. はじめに

このたび財務省財務総合政策研究所から「BEPSと租税回避への対応」(租税特集IV フィナンシャルレビュー2016年第1号)という書籍を発行することとなった。租税回避の研究で有名な日本大学の今村隆教授や経団連常務理事の阿部泰久氏など9名の研究論文が掲載している。以下、その中に掲載した筆者の論文を基に話をしますが、最初に「租税回避」という言葉の使い方について断っておきたい。

本稿(本日の講演)では租税回避(行為)を、「法律に違反する脱税と合法的な節税の間に広がる空間で、法の趣旨・目的に沿った使い方ではない場合、つまり法の濫用に当たればその税務上の効果は否認される取引」という意味で使っている。そして世界的な租税回避防止に向けての取り組みの中で、わが国においても「どのような場合・取引について税効果を否認すべきか、その規準を法律で明記する(一般的否認規定を整備する)ことが今日必要とされている」、こ

## 2. なぜ今日一般的否認規定(GAAR)導入の議論が必要なのか

筆者が、租税回避の一般的否認規定の整備という問題に関心を持ち議論を喚起したいと思った理由は以下の点である。

第1に、2012年後半英国で、スターバックスの納税問題をきっかけとして、アマゾンやグーグルなどの米国企業を中心とする国際的租税回避が問題となり、G7やG20の後ろ盾により、13年OECD租税委員会にBEPS(Base Erosion and Profit Shifting)のプロジェクトが立ち上がった。その趣旨は「各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求めている中で、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ている」ことへの対応とされ、15年9月には最終報告書が公表された。

BEPS報告書を受けてわが国は、今後数年間かけて国内法や租税条約の改定という作業が必要となる。その際、BEPSの問題意識である経

済実質に基づく課税という思想をわが国として正面から対応していくには、「税制の隙間や抜け穴を利用した節税対策」とは何なのか、きちんと議論を行っておかなければ、対応できないと考えた次第である。

報告書の行動6「租税条約の濫用の防止」では、特典制限条項(LOB)と並んで、「アレンジメントの主要な目的の一つが条約を享受する場合のルール」が検討項目として掲げられている。特定の取引が「条約特典を享受することを主要な目的(principal purposes)とする場合には、この特典を付与しない」とする規定で、「主要目的テスト」と呼ばれている。

また行動12では、「納税者に濫用的なタックスプランニングの契約を開示することを要求する」とされており、「濫用的なタックスプランニング」とは何かについて議論を行い、きちんと定義する必要がある。

一方わが国では、GAARが導入されていないこともあり、租税回避に関する議論は、判例も含めて、グローバルスタンダードと大きくかけ離れており、このままではBEPSに対して十分な対応ができない、と考えたことが直接のきっかけである。

第2に、わが国以外のG7諸国は、GAARを導入することにより、経済取引と課税公平性のバランスをとっていることである。2013年にオックスフォード大学のフリードマン教授が来日された折、ジャパン・タックス・インスティテュートで講演をされた(Judith Freedman "General Anti-Avoidance Rules (GAARs)- Experience of the UK in introducing a statutory anti-abuse rule" <http://www.japantax.jp/kenkyuukai/houkatu/index.htm>)が、その際英国がGAAR導入に至った直接のきっかけは、「個別否認規定での対応では、租税法規が複雑になりすぎてかえって公平性がゆがめられること、課税当局と経済界の双方に疑心暗鬼が生じることから、経済取引の安定性を確保する目的

でGAARの導入を行った」と明言された。同教授は、わが国のりそな銀行判決をよくご存じで、「日本に、当時の英国と同様の租税回避を巡る議論の混迷が生じている」と話された。

グローバル経済の中で、G7中わが国だけがGAARを導入していないことへの問題意識を持つ必要がある。

第3に、わが国でも近時、IBM事件やヤフー事件のような、損失を利用して税負担の軽減を図る租税回避事案が大きな話題となっているが、背景には、グローバル競争の中で、税をコストと認識して、アグレッシブなタックスプランニングにより税負担を軽減させる試みが増加しており、それが税の公平性や税収保の観点から問題をじさせているという危惧を持ったことである。

どこまでアグレッシブなタックスプランニングを行うかという問題は、一義的には企業のモラルやコーポレートガバナンスの問題であるが、加えて、タックスシェルターを売りたいというプロモーター(会計士・税理士・弁護士等)の活動がわが国経済をよりグリーディなものにし、税の公平性を脅かすようになるとしたら、それはモラル等の問題だけでなく、租税法規の問題としてきちんと受け止めて対応していく必要がある、ということである。

最後に、わが国の租税回避を巡る議論が混迷しているということである。とりわけ、りそな銀行事件、IBM、ヤフーなどの租税回避事例を巡る判例や文理解釈を基本とする議論は、堂々巡りをしており、限界に達しているのではないかと感じたことである。

わが国の通説は、租税回避を「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『租税法第20版』124頁)としつつ、「法律の根拠がなければ租税回避の否認はできない」とする。

しかしその一方で、減免規定の限定解釈というものを認めている。それは、「租税法規のなかには、一定の政策目的の実現のために、税負担の軽減ないし免除を定める規定(租税減免規定)が多い。納税者のなかには、これらの規定の趣旨、目的に適合しないにもかかわらず、税負担の軽減のみを目的として、その取引を形の上でこれらの規定の鑄型に当てはまるように仕組みあるいは組成して、それらの規定の適用を図る例が多い(これも租税回避の一つのタイプである)。このような場合には、減免規定の趣旨・目的に照らして、これらの規定を限定解釈し、これらの取引に対する減免規定の適用を否定することができる」と解すべきであろう。」(同上)

このような法解釈が行われている現状に対して、経団連企業など多くの企業の実務者から、経済取引の不安定性を指摘する声が高まっている。とりわけ、「法律の趣旨・目的に反するかどうかを、実務経験のない法律家が判断することは大きなリスクが生じる」との声が多く聞かれる。一方国税当局からは、このような不安定な状況を、「国税当局のグリップが効く」ので、決して悪い状況ではないという声を聞く。つまり、現状を放置することは、納税者・課税当局双方に、疑心暗鬼を生じさせることになりかねず、結果としてわが国企業の経済活動を委縮させることになる。このような認識がわが国の関係者には欠けている。

以上の4点を解決するには、解釈学ではなく、経済取引の安定性・法律の明確性という点への配慮を行ったうえで、わが国の租税回避議論をグローバルスタンダードなものにしていきつつ、GAARの導入という立法的解決を検討していくことが必要であると考えた次第である。

### 3. GAAR 導入の必要性について

改めてGAARの必要論を整理すると以下のとおりである。

第1に、税負担の公平性の確保である。税制における最も重要な価値観は、公平性であるが、個別否認規定による対応では法令改正に時間がかかり、また新たなスキームには対応できず、遡及することも困難である。加えて、個別的否認規定を創設することにより税制はますます複雑になり、結果として課税の公平性に反することになる。この点が、わが国を除くG7諸国がGAARを整備している最大要因といえよう。

また、GAARにより、行き過ぎた租税回避を防止するけん制効果が働くことや、正直者が馬鹿を見るという納税道義への対応になることなども重要な視点である。

第2に、経済取引の予見可能性や法的安定性の確保である。最近のIBM事件やヤフー事件を巡る判例を見ると、個別否認規定のある条文について、同じ法律文言の解釈が異なるなど、わが国における経済取引の予見可能性や法的安定性は大きく低下している。これに対処するには立法的解決しかないという点である。

第3に、グローバル経済の下で企業の競争条件を公平化していくこと(レベルプレイングフィールド)の重要性である。米国多国籍企業に見られるアグレッシブなタックスプランニングを放置することは、多くのわが国多国籍企業との競争条件を阻害することになる。この点への対応も重要な視点である。

第4に、巨額の財政赤字を抱えるわが国財政の税収を確保するという観点である。とりわけリーマンショック後の先進諸国は、財政赤字に悩まされているが、税収確保の観点から、アグレッシブな租税回避行為に対して厳しく対応す

る必要性は益々高まっている。国境を越えた租税回避については、主権国家として税源を確保するという視点が極めて重要で、この危機感がOECD・BEPSプロジェクトに結びついた。

最後に、筆者の強調したい点であるが、優秀な人材が、租税回避という社会厚生のない分野に投入されることは、人的資源上の無駄を生じさせている。とりわけ優秀な法曹人材が、高額報酬の下で、社会保障等われわれの公共サービスの財源となる租税を積極的に回避する（それを支援する）側に回ることは、国家にとって大きな損失ともいえる。これは一義的には彼らのモラルの問題であろうが、国家として放置できない問題であろう。

筆者が教わったコロンビアロースクールのマーヴィン・チャールスタイン教授は、税法の授業の中でたびたびこのことを嘆いておられた。また、米国エール大学のグラエッツ教授は、租税回避の定義を、「租税上の目的を除けば、まったく馬鹿げた取引」(a deal done by very smart people that, absent tax considerations, would be very stupid)と定義しているが、それはこのことを物語っているといえよう。

このような考え方に対しては、以下のような反論がある。

第1に、国税当局の権限を強化することになり、納税者の権利が抑制されるだけでなく、経済活動が委縮するなどのマイナスの影響が生じ、経済活動がオーバーキルになりかねないという懸念である。昭和36年の政府税制調査会で「租税回避行為に対処するための立法のあり方」と題する答申が出され、(36年7月政府税調答申「国税通則法の制定に関する答申」(税制調査会第二次答申))立法的解決に向けての議論が行われたが、とん挫した理由としてはこのような懸念があった。

第2に、一般的否認基準を作っても、それを超える回避行為は避けられず、結果として回避の有効な抑制にはつながらない。

このような批判を踏まえると、GAAR導入に当たっては、それらの問題を乗り越える工夫をする必要がある。実際、最近の導入事例である英国のGAARは、そのような懸念への工夫がなされており、フリードマン教授も「不確実性を軽減するものである」と評価しておられる(前述報告書参照)。

税制当局の裁量範囲の拡大、国税権限の強化への懸念を払しょくするためには、否認できる取引の定義を可能な限り明確化した基準を作り、セーフガードやガイダンスの充実を図るなどの工夫が必要である。また、後述する法の濫用アプローチをとる場合には、租税法規の立法に際して、立法趣旨の明確化を図っていくことが重要である。国会での税法審議の際、法案趣旨説明がなされるが、漠然とした趣旨ではなく、個別の立法趣旨を明確にする方向での工夫が必要となる。このような工夫をすることにより、国税裁量権の拡大への懸念を払しょくする必要がある。

#### 4. GAAR導入の検討を

今村教授の教えに従うと、そもそも租税回避行為の否認には、米国の「事業目的アプローチ」(economic substance基準)と、欧州諸国の「法の濫用アプローチ」(wholly artificial基準)の2つに区分される。

米国では、経済合理性(economic substance)があるかどうか(経済実質原理)によりその取引の税務上の効果を判断することとしている。当該取引における「経済ポジションの有意な変化」という客観的要件と「納税者の課税以外の目的」の有無という主観的要件の2つを吟味することによって、否認すべき租税回避を判断するという二分岐テストで、双方の要件をクリアしていなければ否認の対象となる。

この規定は、これまで確立された判例法理を2010年3月に内国歳入法第7701(o)条として立法化したものだが、法律化したことの意義は

大きい。

一方欧州諸国は「法の濫用アプローチ」をとりいれた立法を採用している。取引が法律の趣旨・目的に反しているかどうかで税効果が判断される。

筆者は、2つのアプローチは相対峙するものではなくて、併存可能な考え方であると考え。欧州司法裁判所（ECJ）は、消費税事案のハリファックス事件、法人税事案のキャドベリー・シュウェブ事件（いずれも2006年）において、法の濫用アプローチを確立しているが、濫用的行為となるためには、経済的実体を考慮しない完全に技巧的な取り決め（wholly artificial arrangements）でなければならないとし経済実質の必要性を判断材料としている。

英国は、2013年に General Anti-Avoidance Rule ではなく General Anti-Abuse Rule としての GAAR を導入した。そのベースとなるのがアーロンソン報告書であるが、そこには今後わが国が GAAR の議論をしていくうえで参考になる考え方が多く含まれている。

具体的には、「その締結又は実施が、適用される租税規定との関係において合理的な行動のみちすじ（a reasonable course of action）であると合理的に考えることができない場合（cannot reasonably be regarded）濫用的である」というダブル・リーズナブル・テスト（客観基準）を要求している。その上で「租税回避の認定に当たって、課税庁側の挙証責任、諮問委員会（GAAR PANEL）への付議、幹部職員（コミッショナー）の承認を条件としている点が特徴的である<sup>1</sup>。

これは、本来「濫用」の意義について議論するために設けられたものであり、議長の指名は歳入庁が行うが、歳入庁職員はメンバーに参加せず、民間人だけで構成され<sup>2</sup>、歳入庁からは

独立した存在と位置付けられている。ただし、司法的なものではなく、行政的なものという位置づけである。パネル設置の背景にある考え方は、「（実務家やエコノミストでなく）法律家である裁判官や国税職員が、現実の経済取引に実質があるものなのかどうかを判断することは容易ではない」という認識である。

このような各国の導入事例を踏まえて、立証責任の問題も含め、導入に向けて議論していくことが有益と思われる。

当面の議論の進め方としては、まずは、ディスクロージャー制度の充実から始めていくことだろう。英国では、2004年から、プロモーターに租税回避スキームの義務的開示制度（DOTAS, disclosure of tax avoidance schemes）を整備し、非常に高額報酬の支払いや、スキーム内容に守秘義務が課せられた租税回避スキームを販売するタックスアドバイザー（プロモーター）に対して、課税庁への報告を義務付けてきた。ここから GAAR 導入に向けての議論が始まったともいえる。また米国においては、タックスシェルターについて登録や開示義務が課されている。さらには、BEPS 行動計画12において、開示の重要性が指摘されていることは前述のとおりである。すでに財務省が16年5月26日の政府税制調査会に提出した資料には、「行動12タックス・プランニングの義務的開示→法改正の可否を含め検討」と記されている。

いずれにしても、わが国の租税回避を巡る議論を国際水準と同レベルのものに引き上げていくことの必要性・緊急性は高い。

#### 参考文献

今村隆「租税回避と濫用法理」（大蔵財務協会）2015年

岡直樹「GAAR STUDY アーロンソン報告

<sup>1</sup> 岡（2013）

<sup>2</sup> アーロンソン報告書では、もともと税務当局者とそれ以外の者の双方からなる構成員の参加が想定されていた。

書』『租税研究』2013年8月  
岡村忠生編「租税回避研究の展開と課題」(ミネルヴァ書房)2015年  
金子宏「租税法」第20版(弘文堂)2015年  
清永敬次「租税回避の研究」(ミネルヴァ書房)1994年  
谷口勢津夫「税法基本講義第4版」弘文堂2014年

同「租税回避論」(清文社)2014年  
松田直樹「租税回避行為の解明」(ぎょうせい)2009年  
同「租税戦略の解明」(日本評論社)2015年

(注) この稿の校正中に、ジュリスト8月号「国際的租税回避への法的対応」に接したが、著者の問題意識に応える論文はなかった。