

2016年度

修士論文要旨

(演習科目 租税法 A 演習 II)

(指導教員 吉川 保弘 教授)

**国際的租税回避についての考察**

—BEPS の議論を踏まえた我が国における対応を中心に—

聖学院大学大学院

政治政策学研究科

政治政策学専攻 (修士課程)

学籍番号 115MP003 藏本 暁

経済活動はグローバルであるのに対し、税制は依然として各国毎に独自に定められており、いわばローカルである現状につき、多国籍企業が各国間の税制度の隙間や抜け穴を利用して税負担を軽減させる国際的租税回避行為、いわゆる BEPS が国際社会で大きな問題となり関心を集めている。BEPS の存在を許すことは、①税収の減少と税制に対する信頼低下、②税収の減少を受けた BEPS を利用できない納税者に対する負担増、③BEPS の利用の有無による公平・公正な企業間競争への影響、という 3 つの問題に繋がる為、現在 OECD/G20 を中心に BEPS 対策の議論がなされ、従来の各国毎に独自に立法により対応する仕組みから相手国の税制を踏まえた仕組みへと一歩進んだ国際的協調を軸とする租税回避規制ルールが整備されはじめてきている。

我が国においても BEPS 行動計画 2(ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化)を受けて平成 27 年度改正にて、外国子会社の支払国にて損金算入とされる配当については我が国でも外国子会社配当益金不算入制度の適用除外とする措置が講じられ、国際的三重非課税状態の解消に向けた 1 歩となった。これは従来の国際的租税回避議論の枠組みである自国における税制だけを考えるのではなく、BEPS プロジェクトで新たに導入された相手国の税制も踏まえるリンキング・ルールの適用に他ならない。租税回避行為に対する対応としては、立法による対応が最も基本かつ重要であり租税法律主義の下、予測可能性と法的安定性の確保の観点からも当然好ましい。

然しながら、実際には BEPS で問題とされているように日々新たな租税回避スキームが開発され税制の隙間を掻い潜った租税回避行為が横行しており、立法対応が追い付かず我が国として対応が後手に回ってしまっているのが実情である。この事実を端的に示す象徴的な事件として IBM 事件がある。IBM 事件はみなし配当金額との両建てで約 3995 億円もの株式譲渡損失の計上により発生した連結欠損金を利用した法人税負担額の減少につき、法人税法 132 条 1 項同族会社の行為計算否認規定の適用を巡って争われたが、平成 28 年 2 月 18 日に国の上告不受理が決定され IBM 側の勝訴、国側の敗訴が確定した。

IBM 事件は裁判においては主に経済的合理性の観点から法人税法 132 条 1 項の適用の可否を中心に争われたが、岡村忠生教授をはじめとする複数の識者は、IBM 事件は日米間の税制の非対称性を突いた国際的租税回避であり、BEPS の問題として取り扱うべきであったと指摘されている。BEPS の議論を踏まえた観点から IBM 事件を検証した場合には、異なる判決が下された可能性もあるのではないかと、そのような疑問こそが本論文を執筆する発端となった。

岡村教授は株式譲渡損失の観点から IBM 事件は BEPS として問題であると指摘されているが、筆者は岡村教授の指摘に加え、支払利息と過少資本税制との関係の観点からも IBM 事件は BEPS として問題であることを指摘する。受取利息が相手国である米国では非課税であるにも関わらず日本では過少資本税制の対象とならない自己資本の額の3倍以内に対応する支払利息部分については損金に算入されており、これは BEPS の二重非課税の類型である D/NII（控除/非課税）に該当する。この観点により株式譲渡損失約 3995 億円に加えて、約 50 億円規模が BEPS として追加で問題となる蓋然性が高い事を指摘する。約 3995 億円という未曾有の巨額に比べれば少ないものの、国税庁が実地調査により把握した法人税 1 件当たりの申告漏れ所得金額（平成 26 事務年度 1 件当たり 866 万円）や査察調査により把握した 1 件当たりの脱税額（平成 27 年度 1 件当たり 9700 万円）に比べれば到底無視できるような金額ではない。また、金額の多寡に関わらず、IBM 事件の問題点を BEPS の新たな観点から指摘する意義は大きいと考える。

IBM 事件が複数の BEPS の観点から問題である事を明らかにした上で、我が国において今後、同様の租税回避行為に対してどのように対処していけばよいのか。筆者は先ず基本であり、かつ、最も重要な事は立法対応の徹底であると考え。立法対応をおろそかにして租税回避議論や一般的否認規定の導入の検討等は本末転倒である。然しながら現実問題として立法対応だけでは後手に回ってしまう。そこで筆者は事前対策と事後対策の2つの面から方策を提言する。事前対策は租税回避行為に対する抑止力を期待した対応であり、課税行政側による租税回避行為に対する個別具体的な情報開示や課税指針の積極的な公表が考えられる。事後対策としては、立法や通達の整備が追いついていない段階でも、BEPS に該当すれば課税を行う事による対応である。これは実質的には同じ所得状況であるにも関わらず、BEPS の利用の有無により納税者間での税額に差が生じ、企業間の公平な競争の阻害に繋がるという、租税公平主義の観点からの課税であるが、租税法律主義とは対立する事になってしまう。然しながら、租税法律主義の遵守に過度に囚われすぎて身動きが取れなくなるような事は避け、明らかに BEPS に該当する事案については経済実質を重視する BEPS プロジェクトという世界的な枠組みで定められた方針と歩調を合わせ柔軟に対処していく一面を持つことも肝要だと筆者は考える。

最後に納税者と課税側との関係について従来の対立の構図ではなく、双方が積極的な情報交換を行い、協力関係を基礎とした納税・徴税環境を築き上げることこそが重要であり、我が国として今後向かうべき姿である事を指摘して本論文の結びとする。

聖学院大学大学院  
政治政策学研究科  
政治政策学専攻（修士課程）

学籍番号 1 1 5MP 0 0 3 藏本 暁