

# 国際税務における租税回避防止規定の進展

矢内 一好  
中央大学商学部 教授\*

## I 5つのキーワード

本稿は、現行の国際税務における問題点の分析視角として次の5項目を設定する。

- ① 2016年4月に発覚した「パナマ文書」により引き起こされたタックスヘイブンを利用した租税回避に対する反応
- ② OECDが行っているBEPS（税源浸食と利益移転）行動計画（各国間の協力と対立：相反する2つのベクトル）
- ③ 米国が2010年3月に制定法化した法律の一部である外国口座税務コンプライアンス法（Foreign Account Tax Compliance Act：以下「FATCA」という。）
- ④ 富裕層の税務（日本は富裕層世界第2位、高率の相続税率、国外財産調書、出国税等の管理体制の強化、香港、シンガポール、豪州、ニュージーランド等、世界の国の半分は相続税制なし）
- ⑤ 日本への一般否認規定（GAAR）導入の可否

## II パナマ文書の影響

### 1 パナマ文書とは何か

2016年4月に報道されたタックスヘイブンに設立した法人等の情報が南ドイツ新聞に

もたらされたのがこの事件の発端と報じられている。このファイルには、1,100万件を超える文書やEメールが含まれており、これに関与したのは、タックスヘイブンにおける法人設立を手掛けるパナマの法律事務所「モサック・フォンセカ」の内部資料で、その期間は、1970年代から最近までであった。なお、この事件が注目を集めた理由の1つは、タックスヘイブンを利用した各国の政治家等の名前が明らかになったからである。

### 2 パナマ文書以前の税務情報漏えい事件

パナマ文書が公表された段階で、税の専門家の間ではその規模の大きさを除けば、それほどインパクトのある事項ではなかった。これまで、次に掲げる類似の事件が生じている。

#### (1) 2006年に、リヒテンシュタインの銀行（LGT）の事件

LGTのIT担当職員が顧客名簿（約1,400人分）を持ち出してドイツの課税当局にこの情報が流れた。その情報はドイツを通じて関係各国に伝達され、日本においても、LGTに預金をしている者の申告漏れが発覚している。

#### (2) 2008年にスイス最大手の銀行UBSの事件

2008年にスイス最大手の銀行UBSの社員

\* 本稿は、2016年7月16日に開催された国際商取引学会東部部会ミニシンポジウム「国際取引と国際課税」における報告をまとめたものである。

が米国人の顧客に対して脱税のほう助をした事件に端を発して、2009年8月12日に米国政府とスイス政府はUBS問題で合意に達し、UBSは、4,450口座の所有者名を公表することになった。この事件がきっかけとなって、米国は後に外国銀行から米国人の金融情報を提供するように要請するFATCAを2010年3月に成立させた。

#### (3) 2014年ルクセンブルク・リークス事件

パナマ文書の解明で有名となった国際調査報道ジャーナリスト連合（ICIJ）は2014年11月5日に約340社の多国籍企業が、ルクセンブルクから内密で法人税率の優遇措置を受けていたことを報道した。この資料は大手会計事務所から流出したもので、文書は2万8000頁あった。

#### (4) 2015年スイス・リークス事件

香港上海銀行を母体とした設立された英国最大の金融大手のHSBCのプライベートバンキング部門のジュネーブ本社（以下「HSBCスイス」という。）から同社のIT担当職員であったFにより機密文書が持ち出され、2015年になって同行による富裕層に対する脱税ほう助が明らかになった事件である。「HSBCスイス」は、200か国以上の顧客に対して脱税をほう助したとされ、これらの顧客の口座残高は、1,190億ドル（約14兆円）であり、その資料にある人数は約10万人といわれている。なお、日本国籍の個人が約300名いることが確認されている。

### 3 パナマ文書の影響

パナマ文書への対応として、企業或いは有名人のスキャンダルとしての解明は報道機関に任せて、税務上では、次の点に注目すべきであろう。

課税当局の問題であるが、パナマ文書に含

まれている企業等が、タックスヘイブンを利用した結果について税務調査を行い、その取引内容の詳細を念査することと、パナマの法律事務所を誰が斡旋したのかを解明すべきである。

名前の出た企業のうち、課税上問題がないことを表明しているものもある。報道機関では、税務調査の結果について、「申告漏れ」「所得隠し」「脱税」という表記によりその内容が分類されている。

税務調査では、上記3分類以外に、調査の結果問題なしとする「申告是認」があり、これは報道の対象となる事項ではない。多くの企業等がパナマ文書に関連した税務上の問題がないことを公表しているが、従来であればこれで一件落着であったが、今回のパナマ文書では、タックスヘイブン自体を利用していることを非難する新しい用語として「税逃れ」「課税逃れ」という用語が頻繁に使用されている。これは、例え、「申告是認」として課税当局の指摘を受けるものでなくても、タックスヘイブンという軽課税国を利用して税負担の軽減を図ったのは納税義務者間の不公平を助長するものということを表す用語である。

その結果、「税逃れ」は「ずるい」という意識が一般化して、タックスヘイブンの利用等の課税を強化するという風潮が出たことがパナマ文書の影響といえる。

このような風潮に便乗した形で、日本は、タックスヘイブン対策税制の強化が国際税務に係る税制改正の焦点となっている、

## III BEPS行動計画の動向

### 1 BEPSの動向

OECDは、1996年以降、各国の経済、税制

## 19. 国際税務における租税回避防止規定の進展

等に悪影響を及ぼすタックスヘイブン及び各国の税制優遇措置を「有害な税競争」としてその有害性を除去する活動を行ってきた。

この運動の成果の1つが、タックスヘイブンと締結された情報交換協定である。

この「有害な税競争」の背景には、税収減

に悩む先進諸国と世界の投資の偏在化の原因となり、先進国から税収を奪っているタックスヘイブンの対立があった。この発展形態ともいえるものが、多国籍企業による租税回避であり、これを防止するために、つぎのようなOECDによる活動があったのである。

2012年6月	第7回G20メキシコ・ロスカボス・サミット首脳会合宣言において、租税分野では、情報交換の強化、多国間執行共助条約署名への奨励と共に、多国籍企業による租税回避を防止する必要性が再確認され、OECD租税委員会は、BEPSプロジェクトを開始した。
2012年後半	英国等において、多国籍企業（スターバックス、グーグル、アップル等）の租税回避問題が生じていることが報道された。
2013年2月	OECDは、BEPSに対する現状分析報告書として、「税源浸食と利益移転への対応」（Addressing Base Erosion and Profit Shifting）を公表した。
2013年7月	OECDは、「BEPS行動計画」（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）を公表した。
2013年9月	第8回G20ロシア・サンクトペテルブルクにおける首脳会合宣言において、BEPS行動計画が全面的に支持された。
2014年9月	BEPS行動計画に関する第一弾報告書7つが公表された。
2014年11月	第9回G20オーストラリア・ブリスベンにおける首脳会合宣言は、「BEPS行動計画」の進捗を歓迎すると共に、非居住者金融口座情報の自動的情報交換を早期に開始することで一致した。
2015年2月	20か国財務大臣・中央銀行総裁会議声明は、多国間税務執行共助条約の加盟国増加を促し、非居住者金融口座情報の自動的情報交換の法的手続きの整備を行うことを提唱した。
2015年10月	2015BEPS Final Reports公表
2015年11月	G20首脳会合（トルコ・アンタルヤ・サミット）
2016年6月30日 ～7月1日	OECDの第92回租税委員会本会合、第1回BEPS包摂的枠組会合が京都で開催された。ここで明らかになった非協力国等の判定基準（ブラックリストに載せる非協力的な国・地域を特定する基準）は次のとおりである。 ①各国の税務当局間で年1回、非居住者の銀行口座情報を自動的に交換する枠組みに参加しているか。 ②税務情報などの交換を行う条約に署名しているか。 ③情報交換に関して制度が対応できているか。

## 2 BEPS活動計画

計画」の15項目は次のとおりである。

上記2013年7月に公表された「BEPS行動

	行動計画
1	電子商取引への課税上の対処
2	ハイブリット事業体の課税（ハイブリット・ミスマッチの効果の無効化）
3	タックスヘイブン税制強化
4	利子等の損金算入による税源侵食の制限
5	有害な税実務に対する対応
6	租税条約の濫用防止
7	PE認定の人為的回避の防止
8	移転価格税制（無形資産の関連者間移転に関する整備）
9	移転価格税制（リスクの移転あるいは過度の資本の配分によるBEPS防止）
10	移転価格税制（第三者との間ではほとんど生じない取引等に係るルールの進展）
11	BEPSに係る資料収集と分析に関する方法の確立
12	タックス・プランニングに関する開示義務に関する勧告
13	移転価格文書化の再検討
14	相互協議の効率化としての仲裁等の活用
15	多国間協定の開発

### 3 日本の対応

#### (1) 平成27年度改正

平成27年度改正において、日本は次の項目に関する国内法を改正した。

- ① 国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し
- ② 外国子会社配当益金不算入制度の適正化

#### (2) 平成28年度改正

平成28年度改正では、移転価格税制の文書化に係る規定が整備され、次の報告等が行われることになった。これはBEPS活動計画13の勧告に従って国内法を整備したものである。

- ① 国別報告事項（BEPSでは、Country-by-Country Report：CBCレポートと表記）連結財務諸表を作成する企業グループで直前会計年度の連結総収入金額が1,000億円以上の場合

② 事業概況報告書（マスターファイル）：提出企業（同上）

③ ローカルファイル：一の国外関連者との前期の取引受払合計額が50億円未満であり、かつ、一の国外関連者との無形資産受払合計額が3億円未満の場合、同時文書化義務は免除される。

### 4 英国のグーグル税の創設等

英国のオズボーン財務大臣が2014年12月に「迂回された利益に課す税：diverted profit tax」を創設することを表明した。この税は、多国籍に事業活動を展開する企業が、アイルランド等を利用して英国で稼得した所得に対して適正な納税をしていないことへの対策である。グーグルがこの法律の制定後、追加に納税をしたのはその影響といわれている。

この新税は、主として、グーグル、アップ

ル、アマゾン等の企業への課税を想定していることから、報道等では、「グーグル税」と表されている。この新税の適用は、2015年4月1日から適用開始される予定で、税率は25%、徴収総額は今後5年間で10億ポンド（約1,880億円）程度が見込まれている。

イタリアでは、2013年12月23日に上記と同種の税を徴収する法律が成立している。租税回避の事例（ダブルアイリッシュ・ダッチサンドイッチ）として有名になったアイルランドは2014年10月に多国籍企業の法人税の支払いを軽減するために利用されてきた同国の優遇措置を廃止することを発表した。

フランスは2014年4月に、グーグルが過去数年間にわたって税金を滞納しており、10億ドルを超える未払総額に対して巨額の追徴税を課す可能性があることを公表した。日本では、国内で相当の利益を得ているにもかかわらず、利益に見合う納税がないアマゾンに対する課税問題が過去に報道されたこともある。

このように、BEPSにおけるBEPS等による各国の協調と相反するベクトルとして、上記のグーグル税の課税等があり、協調と自国の税収確保という利害の対立が今後も生じる可能性がある。

## IV FATCAの影響

### 1 FATCA制定後の動向

FATCA(外国口座税務コンプライアンス法)は2010年3月18日にオバマ大統領の署名により成立した法案(H.R.2847: the Hiring Incentives to Restore Employment Act)の一部である。

この法律は、外国金融機関に対して米国人口座の情報を米国財務省に報告することを要

請したものである。わが国も2012年(平成24年)6月21日に金融庁、財務省、国税庁が、米国の財務省と共に、「米国の外国口座税務コンプライアンス法実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組みに関する米国及び日本による共同声明」を発表してこの制度に協力している。

この法律が制定された原因は、上述した2008年のスイスのUBS銀行のスキャンダルが発端である。このべの要請を各国の金融機関が受け入れた背景には、2013年1月に、スイスのプライベートバンクであるウェゲリンをはじめとしていくつかの銀行が米国において脱税のほう助をした疑いをかけられて追及を受け、多額の罰金を科せられ等の事態が生じたのである。その結果、事態の悪化を避けるために、スイスはこのFATCAに係る協定の批准することで、米国に対して預金者の秘密保護の一部をすでに放棄したのである。

FATCA実施の際に、欧州においてこれを推進した英国、フランス、ドイツ、イタリア、スペインが、2013年4月9日に多国間情報交換協定に合意し、欧州委員会に対して共同書簡を提出しています。この5か国税務情報交換協定が、2014年5月にパリにおけるOECD閣僚理事会で採択された「租税に係る金融情報の自動交換の宣言」のベースになったものと思われます。

### 2 金融情報の自動交換

FATCAは、金融情報の世界的規模による交換という事態に影響を及ぼした。上述した、欧州5か国(英国、フランス、ドイツ、イタリア、スペイン)による2013年4月9日の多国間情報交換協定が、2014年5月にパリにおいて開催されたOECD(経済協力開発機構)閣僚理事会における租税に係る金融情

報の自動交換の宣言に影響を及ぼしたものである。この会議には、OECD加盟国34か国とアルゼンチン、ブラジル、中国、コロンビア、コスタリカ、インド、インドネシア、ラトビア、リトアニア、マレーシア、サウジアラビア、シンガポール、南アフリカが参加

している。結果として、この会議には、G20のすべての国が参加していることになったのである。

そして、金融口座情報自動交換制度が創設されたが、これらを時系列に整理すると次のとおりである。

2008年（平成20年） （米国：UBS事件）	スイス最大手の銀行であるUBSの社員が米国人の顧客に対して脱税のほう助をしたことで起訴された事件を契機に米国は同行に米国人口座情報の提供を要請したが、最終的には、UBSは、2009年8月に4,450口座の所有者名を公表することになった。
2010年（平成22年） 3月18日（FATCA： 2013年1月施行）	UBS事件に関する米国国内の批判を受けて法案（H.R.2847：the Hiring Incentives to Restore Employment Act）の一部である「外国口座税務コンプライアンス法（FATCA：Foreign Account Tax Compliance Act）」が成立した。FATCAは、外国金融機関に対して米国人等の口座情報を米国財務省に報告することを規定したものである。
2012年（平成24年） （OECD）	OECD（経済協力開発機構）は、各国のFATCAに関する米国との合意を受けて、自動的情報交換に関する国際基準の策定に着手した。
2013年9月（G20： サンクトペテルブルグ）	ロシアのサンクトペテルブルグで開催されたG20首脳会議において、OECDによる自動的情報交換に関する国際基準の策定が支持された。
2014年（平成26年） 1月（OECD）	OECD租税委員会が共通報告基準（CRS）を承認し、OECDは、同年2月13日に公表した。
2014年2月（G20）	G20財務大臣・中央銀行総裁会議（豪州シドニーで開催）においてCRSが支持された。
2014年5月13日 （OECD閣僚理事会）	パリにおいて開催されたOECD閣僚理事会において、各国間において、租税に係る金融情報の自動交換の宣言（Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters）が採択された。
2014年9月 （G20財務大臣・中央 銀行総裁会議）	OECDによるCRSを承認し、所要の法制手続きの完了を条件として、2017年又は2018年末までに、相互に及びその他の国との間で自動的情報交換を開始するとした。
2014年10月（OECDグ ローバルフォーラム）	OECDがベルリンで開催した「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」年次総会において、OECD加盟国及びG20各国、主要金融センターが、自動的情報交換に関する新たなOECD/G20スタンダードを承認した。
2014年11月 （G20首脳会議）	豪州（ブリスベン）G20首脳会議において、法制手続きの完了を条件として、2017年又は2018年末までに、税に関する情報の自動的な交換を開始が首脳宣言に盛り込まれた。
2015年（平成27年度 税制改正）	日本の金融機関に対し非居住者の口座情報の報告を求める制度が整備された（2018年（平成30年）が初回の情報交換初年度となる。）
2015年12月11日 （OECD）	金融口座情報自動交換制度（AEOI）の参加国リストを公表。2017年適用国は56か国、2018年適用国は41か国、期限を公表していない国が3か国である。

富裕層に関しては、日本は、以下のような制度を整備した。

## V 富裕層の税務

国外送金等調書（平成10年4月1日より施行、平成21年に金額改正）	国境を越えた海外との送金額が100万円超の場合、金融機関から税務署にこの調書を提出されることになった。
国外財産調書（平成24年改正、平成26年1月1日より施行）	国外に5,000万円を超える国外財産を保有する居住者は、この調書を2014年1月以降、提出することが義務づけられている。
国外証券移管等調書（平成26年改正、平成27年1月1日より施行）	金融商品取引業者等が顧客の依頼に基づいて行う国内証券口座と国外証券口座間の有価証券の移管についてこの調書の提出が2015年4月1日以後から適用されている。
財産債務調書（平成27年改正、平成28年1月1日より施行）	2016年（平成28年）1月以降、その年分の総所得金額及び山林所得金額の合計額が2,000万円を超え、かつ、その年の12月31日においてその価額の合計額が3億円以上の財産又は1億円以上の国外転出特例対象財産を有する者は、この調書の提出が必要となった。
出国税 （財産等の国外移転対策）	平成27年度の税制改正において、国外転出をする場合の譲渡所得等の特例、いわゆる出国税が富裕層の税逃れ対策強化の一環として創設された。この制度は、国外に住所を移す者に対して株式等の含み益に所得税を課税するもので、その背景には、香港、シンガポール、ニュージーランド等のように、株式譲渡益等への課税はない国に居住者が国外転出をして株式等を譲渡する租税回避に対する対抗策である。

これまで取り上げた事項を整理すると、富裕層に対する対策（国外移住と国外への財産の移転）が講じられたことになる。

マイナンバー制度改正案	国内における預貯金の解明（国内適用）
上記の調書制度	国境を越える現金、有価証券、国外財産等の把握
金融情報の自動交換の宣言等	（海外⇒国内）情報提供
出国税	平成27年度の税制改正：（財産等の国外移転対策）

## VI 一般否認規定導入の可否

以下に引用したのは、平成23年2月28日の武富士事件最高裁判決、須藤裁判長の補足意見（一部抜粋）である。

一般的な法形式で直截に本件会社株式を贈与すれば課税されるのに、本件贈与税回避スキームを用い、オランダ法人を器とし、同スキームが成るまでに暫定的に住所を香港に移しておくという人為的な組合せを実施すれば課税されないというのは、親子間での財産支配の無償の移転という意味において両者で経済的実質に有意な差異がないと思われることに照らすと、著しい不公平感を免れない。国外に暫定的に滞在しただけと云ってよい日本国籍の上告人は、無償で1,653億円もの莫大な経済的価値を親から承継し、しかもその経済的価値は実質的に本件会社の国内での無数の消費者を相手方とする金銭消費貸借契約上の利息収入によって稼得した巨額な富の化体したものと云えるから、最適な担税力が備わっているということもでき、我が国における富の再分配などの要請の観点からしても、なおさらその感を深くする。

一般的な法感情の観点から結論だけをみる限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからと云って、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。けだし、憲法30条は、国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法84条は、課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって（現に、その後、平成12年の租税特別措置法の改正によって立法で決着が付けられた。）、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局、租税法法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである。

上記の判決では裁判長が認める多額の租税回避スキームの否認には、一般否認規定（以下「GAAR」という。）があれば、否認できたのか、という疑問が生じる。

日本は、上記のようなスキームを否認する

法的根拠がないのであれば、より包括的な内容を含むGAARの導入を検討する時期ではないか。以下は、GAARを導入している国々である。

ヨーロッパ（13）	アイルランド、英国、イタリア、エストニア、オランダ、スイス、スウェーデン、スペイン、ドイツ、フランス、ベルギー、ポルトガル、ルクセンブルク
アジア（5）	インド、シンガポール、中国、台湾、香港、
オセアニア（2）	オーストラリア、ニュージーランド、
北米（2）	カナダ、米国
南米（1）	ブラジル
アフリカ（1）	南アフリカ

## 19. 国際税務における租税回避防止規定の進展

G20の国でみると、GAARのない国は、日本、韓国、インドネシア、サウジアラビア、メキシコ、アルゼンチン、ロシア、トルコの8か国である。

現在のところ、わが国ではGAARの機運の高まりはない。GAARに際しては、次に掲げる2つの事項を事前にチェックする必要があるというのが筆者の主張である。

- ① GAARパッケージ（GAAR+原処分を検討するパネルの設置+ルーリング）
- ② GAARパラドックス（GAARを導入した国で訴訟において国側が勝訴する率は低い。）

さらに、GAAR導入に際しては、その要件等が不確定概念ではなく、明確に規定されれば、裁判において、その要件適用を巡る議論が行われると、上記②という結果になる可能性もあるのである。