

論壇

国境を越えた租税回避と新しい租税立法



青山慶二氏 筑波大学大学院教授

1、はじめに

わが国の企業活動は、近年、少子・高齢化の進展により国内マーケットの生産・消費の基地としての発展性にかげりがみられたことから、生産拠点の海外移転などにより、グローバル戦略として成長の著しいアジアを中心とした海外市場との結びつきを深めている。そして企業のグローバル化の影響は、個人の所得稼得や資産形成のあり方にも大きく影響し、複数国にまたがって事業や投資さらには消費生活を展開する個人も珍しくない状況となっている。このようなグローバル

2、近年のOECDにおける国際的租税回避に対する取組み

先進国間で経済政策の協調に向けた取組みを行うことを主目的とする経済開発協力機構(OECD)は、20世紀末に、先進国納税者の租税回避に利用されてきたタックスヘイブン(租税避難地)との戦いを宣言し、いわゆる「租税競争プロジェクト」をスタートさせた。名目的な事業の登録地としてあるいは資産の保有地としてのタックスヘイ

得を自国の株主の所得とみなして課税する制度を利用して、これらに対抗してきた。しかし、20世紀末にいたるタックスヘイブンのみならず不透明な優遇税制の拡大が先進国も含めて広く蔓延したことによって、課税当局にとっての税収喪失のリスクが急速に現実化した。租税競争プロジェクトは、諸国が当座の資本導入を目指す優遇税制にこそって走ると、その引下げ競争の結果、どの国も歳入不足に陥り財政的に共倒れするのではというリスクに目覚めた先進国の自浄作用でもあったわけである。

OECDは本プロジェクトの下で、タックスヘイブンのみならず優遇税制の供与国全般に対して税制の透明性を求め、投資家の居住する国が本来の課税権の行使をできるようにするための立法面の措置(たとえば、投資元国におけるタックスヘイブン税制などの拡

3、国際的租税回避の新しい問題状況

しかし、最近、上記三種の神器のみでは対応が困難な租税回避の事例が目まぐるしく増えている。一つは税制

上の新規対応を必要とするものであり、もう一つは執行上の追加的対応を必要とするものである。

(1) モーバイルな損金算入可能な費用の操作

前者は、タックスヘイブン税制の制限に抵触せずかつ移転価格上の問題も惹起しないが、海外から事業活動のための資金、人材及び無形資産の調達を受け、その対価として国境を越えて支払う利息、人的役務の提供対価、ロイヤルティなどの損金算入により、自国内での企業活動による利潤の相当部分が課税ベースから抜け落ちるといった問題(課税ベースの侵食)である。特に、多国籍のグループ企業では、シナジー効果も狙って特定の低税率拠点の事業体に資金、人材、無形資産を集中させて管理させ、必要とする各国関係会社にそれを提供するスキームが広がっているといわれている(それぞれ、グループ内金融会社、人的役務提供会社、無形資産管理会社と呼ばれる)。なかでも、最もモーバイルなキャッシュの融通により発生する利息費用を通じた課税ベース侵食は、リスクが高い。なぜなら、例えば、本邦法人がグループ内金融会社(グローバル事業で稼いだ資金をプールし、グループ企業の中長期的なファイナンス需要に適時対応する機能を果

たす)を自らの新株払い込みにより設立し、そこから事業資金を有利子で調達する場合を想定すれば明らかである。本邦法人では支払利息分の損金算入が行われ(自己資金を活用した場合には発生しないはずの)金融費用分だけ課税所得が縮減するのに対し、海外の金融会社は(本来なら)獲得した所得によって負担されるべき金融費用が発生していない。支払利息分のキャッシュに相当する課税ベースが、本邦から当該金融会社所在地に移動しているのである。

この仕組みは一見すると、過少資本税制が対応する状況に似ているように見える。しかし、過少資本税制は、あくまでも資本関係で海外親会社・本邦子会社関係でのみ適用される限定的な租税回避防止措置に過ぎない。このような状況には適用できないのである。

最近、欧米主要国ではグループ間のネット支払利息(支払利息マイナスイタリ)が調整前所得金額の一定割合(米国50%、ドイツ30%等)を超えている場合には、その超過分に相当するネット支払利息の損金算入を制限する税制を備えて、このような課税ベース

侵食に備えている。今年の税制改正案には、米国の制度(「利益剥取り税制」と呼ばれる)と同様、50%基準での支払利息控除否認が提案されており、度を越えた所得流出から自国の課税権を守るための適切な対応と考えられる。但し、租税回避の趣旨で行われたものではない合理的な金融取引については、適用対象から除外する仕組みの設計が求められよう。

なお、この点については、2011年の英国の税制改正が採用したように、利息損金算入制限措置をタックスヘイブン税制の中に位置付ける方法も考えられるところであった。

さて、利息支払の外に、人的資源と無形資産の海外からの供給の方法による課税ベース侵食への対応が追加的に必要となることも、将来的には予測される。これらについては、まず人的役務提供に際しては、国内法・条約を通じ相対的に厚く役務提供地の課税権が保障されるシステム(例えば役員報酬やサービスPEの認定など)がOECDモデル条約ベースで可能とされており、また、無形資産の国境を越えた移転についてはOECD移転価格ガイドラインの中で開発地の課税権を保障する方向性が追及されているため、目下のところ支払利息ほどには深刻な課税ベース侵食要因とは考えられていないようである。しかし、グローバルな節税効果を狙った戦略的な無形資産管理システム

が拡大する中では、対応が求められるのもそれほど遠い将来とはいえないと考えられる。

(2) 納税の実現を妨げる資産の海外逃避

グローバル化が生み出す課税執行面での新しいチャレンジは、国外所在財産に対する徴収確保の問題である。前述のOECD租税競争プロジェクトでは、執行面において自国納税者の課税情報の入手のための情報交換の徹底を主として追及してきた。情報に基づき国外所得や国外資産の所在確認を行って課税処分が行えたとしても、海外に所在する財産についての徴収権の行使は国の公権力行使そのものであり、主権の属地主義によりわが国公務員は行えない。やはり、条約に基づく別途の協力体制が必要となる。この面で、OECDの多国間租税執行行政執行共同条約に、わが国が平成23年11月署名した意義は大きい。今後の同条約批准を前提とした国内法手続きの整備が、24年度税制改正案に含まれると見込まれるが、これは、同時に提案されている国外財産に関する新たな情報申告制度(5000万円超の国外財産を有する個人が対象。調書提出の実行を担保するための加算税の改正も含む)と相俟って、グローバル化の下での個人所得税・相続税の適正な執行を担保する有効な施策となることが期待される。