



Title	タックス・ヘイブン対策税制の新たな展開：源泉地国課税からの一考察
Author(s)	前田，謙二
Citation	大阪大学，2015，博士論文
Version Type	
URL	https://hdl.handle.net/11094/51877
rights	
Note	やむを得ない事由があると学位審査研究科が承認したため、全文に代えてその内容の要約を公開しています。全文のご利用をご希望の場合は、大阪大学の博士論文についてをご参照ください。

The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA

<https://ir.library.osaka-u.ac.jp/>

The University of Osaka

論文内容の要旨

氏 名 （ 前 田 謙 二 ）	
論文題名	タックス・ヘイブン対策税制の新たな展開 ー源泉地国課税からの一考察ー
（論文内容の要旨） 【①】今日の多国籍企業の租税回避とタックス・ヘイブン対策税制 企業の水平的分業が一般化し、ITの進展に伴い、一体化した消費市場や金融市場が形成され、海外との経済的相互依存度が高まった今日の経済状況において、もっとも注目すべき国際的租税回避行為は、多国籍企業の兄弟会社間取引（横の関係）による内国法人からタックス・ヘイブン兄弟会社への所得移転、特に無形資産の絡む取引による所得移転である（これを本稿では「租税回避の究極形」という）。多国籍企業のグループ会社間取引自体は経済合理性があるので、今後も増加することが予想され、多国籍企業のグループ会社間取引による租税回避への対処が、日本の租税政策の最重要課題である。OECDで現在議論されているBEPS（税源浸食と利益移転）行動計画は、本稿の課題認識と共通の認識に基づくものであり、このような所得移転を規制できなければ、先進国においても、法人税制が適正に機能しなくなる可能性があるから、各国が協調してこのような所得移転に対処すべく議論が進められている。 【②】現行の租税回避防止規定での対処 タックス・ヘイブン会社を利用した租税回避防止規定として、日本でもタックス・ヘイブン対策税制（現行対策税制）があるが、現行対策税制は居住地国課税を極限までに拡大し、株式の支配力に基づく資本関係（縦の関係）をベースとした租税回避防止規定であるため、多国籍企業の兄弟会社間取引（横の関係）における租税回避には対処できない。また、他の租税回避防止規定でも、多国籍企業の無形資産取引によるタックス・ヘイブン兄弟会社への所得移転には、現状では有効に対処できていない。たとえば、多国籍企業の兄弟会社間取引（横の関係）による所得移転に対処すべき移転価格税制でも、これが所得移転を個別具体的に判定する制度であるため、特に無形資産取引に対しては対処できない。 【③】タックス・ヘイブン対策税制の新設計の必要性 本稿は、今日において最も注目すべき租税回避の究極形に対処する租税回避防止規定を検討するものであるが、そのような租税回避防止規定としては、移転価格税制のように租税回避の個別認定に基づく課税ではなく、タックス・ヘイブン対策税制の特徴である所得移転の蓋然性での課税が有効である。そこで、タックス・ヘイブン対策税制を多国籍企業の兄弟会社間取引（横の関係）による内国法人からタックス・ヘイブン兄弟会社への所得移転に対処するために、従来居住地国課税に基軸を置いて国際税法の体系を構築してきた日本においても、国際税法のもう1つの体系である源泉地国課税をベースに、新しいタックス・ヘイブン対策税制（新対策税制）を構築する必要がある。 【④】新対策税制の基本概念 新対策税制は、多国籍企業の兄弟会社間取引（横の関係）による内国法人からタックス・ヘイブン兄弟会社への所得移転に対処するために、課税のネクサスとして、タックス・ヘイブン兄弟会社に移転された所得の源泉地を用いることによって、日本における源泉地国課税権に基づき、タックス・ヘイブン兄弟会社の所得を内国法人に合算課税する（源泉地国課税の拡大）。ただ、新対策税制は無制限に日本の源泉地国課税を拡大するものではなく、所得移転の蓋然性を基準にして多国籍企業の兄弟会社間取引（横の関係）による租税回避行為を想定した租税回避防止規定とする。そこで、新対策税制の課税対象取引は、内国法人とタックス・ヘイブン兄弟会社との取引で、国内で本来課税すべき所得をこの兄弟会社に移転する取引（これを本稿では「国内所得移転取引」という）とする。国内所得移転取引の要素として、①所得移転の蓋然性の存在、②経済合理性の欠如、を用いる。 なお、近年の国際課税の動向を踏まえると、源泉地国課税を強化する潮流が見受けられ、新対策税制の導入もこの潮流に沿ったものである。	

【⑤】新対策税制の制度設計（無形資産取引による租税回避を中心に）

新対策税制の制度設計において、移転価格税制の国外関連者と同様の概念を用いて国内所得移転取引の相手方を規定し、その相手方の所在地国が軽課税国であることを要件とする。国内所得移転取引の要素のうち、①所得移転の蓋然性の存在では、たとえば、事業再編によって内国法人の果たす機能などが小さくなり、これに伴い内国法人の所得が再編前より小さくなるという場合にも、何らかの無形資産取引により所得の国外移転を認識することができ、②経済合理性の欠如では、適用除外基準などで経済合理性のある取引は除くことになる。また、合算課税の対象となる所得について、相手方の所在地国で課された税額は、合算課税に係る内国法人の税額から全額控除すること（差額課税）にする。この差額課税は、兄弟会社の所在地国であるタックス・ヘイブンの課税権を尊重するものである。

新対策税制と他の租税回避防止規定との間で課税対象取引が重複するので、制度の簡素化や制度の緻密さからその適用関係を整理したところ、現行対策税制、移転価格税制、PE課税は新対策税制より優先適用され、新対策税制はこれらの租税回避防止規定の補完的な機能を持つことになる。

なお、新対策税制がOECDの移転価格ガイドラインにおける「後知恵の使用禁止」や、OECDモデル租税条約における「PEなければ課税なし」などと抵触する恐れがあるので検討したところ、特に問題となるものではないと結論づけた。

【⑥】新対策税制の有用性

新対策税制について、移転価格税制や現行対策税制と比較してメリットやデメリットを検討したところ、新対策税制は、移転価格税制と現行対策税制とのいわばハイブリッド型の制度であることから、メリットとしては、移転価格税制の対象となる兄弟会社間取引（横の関係）による所得移転をも課税対象取引にできることや、現行対策税制のように所得移転の蓋然性を基準として合算課税を行うことができることを挙げた。特に、新対策税制は無形資産の「種」といべきものによる所得移転に関しても、移転先であるタックス・ヘイブン兄弟会社の移転後の所得をベースに合算課税できるので、無形資産の評価等の問題も回避できることもメリットである。逆に、デメリットとしては、そのネクサスの新規性、射程範囲の狭さ、課税の予測可能性及び執行可能性、納税者の事務負担等が挙げられるが、それぞれへの対応の方向性を示した。

【⑦】結 語

本稿では、事業再編等における無形資産取引によるタックス・ヘイブン兄弟会社への所得移転は、今日の租税回避の中で最も問題と考え、それに対する1つの対応策を提示したものである。多国籍企業のBEPSを放置した場合に生じる、公平性の問題、非効率な資源配分の問題、自発的なコンプライアンスを損なう問題、などにより法人税が機能不全に陥ることを避けるためにも、新対策税制の導入が検討されるべきであろう。なお、新対策税制はBEPS行動計画の中の一定の項目と関係があるが、BEPSに対する対処法として、BEPS行動計画と異なるアプローチを提示していると考えられる。

ただ、日本のみが新対策税制のような新タイプの租税回避防止規定を導入した場合には、内国法人のみが過大な租税負担を負うことにもなりかねない。そこで、OECDのBEPS行動計画に関する議論も踏まえ、国際的な協調をベースにして新対策税制の導入が検討されるべきである。また、新対策税制は無形資産による所得のタックス・ヘイブンへの移転を制限し、無形資産による所得の創出や保有の拠点が「国外に逃げていく」ことを抑制する方向に機能するものであるから、無形資産に関する租税政策を新対策税制と整合性のあるものとして策定すべきであろう。すなわち、租税優遇措置によるインセンティブを、無形資産の創出や保有の拠点を「国内に引き寄せよう」とする方向で提供するような租税政策が検討されるべきである。

論文審査の結果の要旨及び担当者

氏 名 (前 田 謙 二)			
論文審査担当者	(職)		氏 名
	主 査	教 授	谷 口 勢津夫
	副 査	教 授	長 田 真 里
	副 査	准教授	久 保 大 作

論文審査の結果の要旨

1. 論文の概要

本論文は、経済のグローバル化の進展に伴い、内国法人からタックス・ヘイブン兄弟会社への所得移転、特に無形資産取引による所得移転による租税回避（兄弟会社間の「横の関係」による租税回避）問題が各国の国際課税制度の重要課題の1つとなってきたという問題意識に基づき、現行のタックス・ヘイブン対策税制（現行対策税制）、移転価格税制等の既存の税制ではその問題への対処に大きな限界があるという認識の下、発想を転換して「源泉地国課税の拡大」によって問題解決を図るべく、現行対策税制とは異なる新しいタックス・ヘイブン税制（新対策税制）を設計しようとする立法論を展開するものである（序論）。

本論文の本論は「第1編 多国籍企業の租税回避とタックス・ヘイブン対策税制」、「第2編 新対策税制の設計のための基本理念」及び「第3編 新対策税制の制度設計—無形資産取引による租税回避を中心に—」という3つの編で構成されている。

第1編では、今日における多国籍企業の租税回避の実態を分析し、多国籍企業のグループ内取引の増加を受けて兄弟会社間の「横の関係」による租税回避こそが最も問題とされるべき租税回避であることを明らかにした上で、これに対する現行対策税制や移転価格税制その他の既存の税制による対処の可能性を検討し、そこには大きな限界があることから、新たな制度が必要であるとする。そして、そのような新たな制度を設計する場合の基本的な方向性として、「源泉地国課税の拡大」、「所得移転の蓋然性を基準とした課税」及び「タックス・ヘイブン対策税制による対処」の3つを挙げ、新対策税制はこれらの方向で制度設計すべきものとしている。

タックス・ヘイブン対策税制を設計する場合、タックス・ヘイブン会社の所得に日本が課税することを正当化する根拠として、日本との課税上の結びつき（ネクサス）が必要であるが、第2編では、そのネクサスを現行対策税制と新対策税制について検討し、新対策税制におけるネクサスを、日本と日本から移転された所得との経済的な結びつきとし、これを具体化するために、所得移転の蓋然性の存在と所得移転に係る経済合理性の欠如という要素を含む取引を「国内所得移転取引」として新対策税制の課税対象取引とすることを提案している（第3編第1章第1節2も参照）。

第3編では、「租税回避の究極形」ともいうべきタックス・ヘイブン兄弟会社との無形資産取引による租税回避に焦点を当て、新対策税制の制度設計についてタックス・ヘイブンの判定、課税対象取引、外国税額控除及び適用除外規定並びに他の租税回避防止規定との適用関係に関する具体的な提案を行っている。特に前記の国内所得移転取引に関しては、所得移転の蓋然性の存在という要素で、例えば事業再編によって内国法人の果たす役割が小さくなり、これに伴い内国法人の所得が再編前より小さくなるという場合にも、何らかの無形資産取引により所得の国外移転を認識することができ、また、経済合理性の欠如という要素で、適用除外基準などで経済合理性のある取引が除かれることになる、としている。外国税額控除を差額課税（タックス・ヘイブンで課された税額を内国法人の合算課税対象税額から全額控除すること）として設計し、また、他の租税回避防止規定を新対策税制に原則として優先して適用することも提案している。なお、具体的な制度設計に関連して、現行対策税制でも問題になった租税条約との関係についても検討を加えている。

以上の具体的な提案を踏まえ、新対策税制を現行対策税制と移転価格税制とのいわばハイブリッド型の制度として評価した上で、新対策税制のメリットとして、兄弟会社間取引による所得移転について、移転価格税制のように個々

の取引価格に着目して課税するのではなく、現行対策税制の特徴である所得移転の蓋然性を基準にして合算課税をすることができること、特に無形資産の「種」ともいうべきものの取引による所得移転については無形資産の評価等の問題を回避することができることを挙げ、逆に、デメリットとしては、ネクサスの新規性（一般の認知度の低さ）、他の租税回避防止規定との比較における射程範囲の狭さ、課税の予測可能性及び執行可能性の問題（所得移転の蓋然性、経済合理性等の不確定概念の使用）、納税者の事務負担等を挙げている。

以上の検討の結果、「結論」として、今日における多国籍企業の租税回避の実態を再確認し、本論文の検討の中でも何度も言及しているB E P S（税源浸食と利益移転）問題にも触れつつ、新対策税制の導入の必要性を説くとともに、今後の課題について、新対策税制の導入に関する国際協調の必要性、特に無形資産をめぐる多面的な租税政策（「国外に逃げていく」ことの抑制策だけでなく「国内に引き寄せよう」とする優遇策も含む。）の検討の必要性を挙げている。

2. 論文の評価

内国法人からタックス・ヘイブン兄弟会社への所得移転による租税回避（特に「租税回避の究極形」ともいうべき無形資産取引による租税回避）問題が、今日における国際課税の重要課題の1つであることは、OECDが2013年7月に公表したB E P S行動計画を引き合いに出すまでもなく、国際的に異論のないところである。それゆえ、本論文の問題意識それ自体は今日では至極オーソドックスなものである。ただ、そのような租税回避への対策を考えるに当たって、本論文の着眼点あるいは発想は極めてオリジナリティに富むものである。本論文のオリジナリティは、現行対策税制が「居住地国課税の拡大」の観点から設計されているのに対して、新対策税制を「源泉地国課税の拡大」の観点から設計しようとするところに、認められる。

ほとんどの先行研究が上記のような租税回避に対して移転価格税制によって対処しようとし、その適用基準である独立企業原則の精緻化に努めてきたが、それでも、移転価格税制の制度的限界は明白であり、B E P SをめぐるOECDの最近の議論はいわば「泥沼化」しているといっても過言ではない。そのような状況が、著名なグローバル企業で税務担当の執行役員を務める申請者に対して、実務面において大きな問題意識を与えてきたものと考えられる。申請者は、大学院での研究を通じてそのような問題意識を理論面から掘り下げ精緻化することによって、移転価格税制ではなくタックス・ヘイブン対策税制による対処を構想するに至ったのである。本研究科での研究指導を通じて、指導教授（主査）も、本論文の問題意識及び発想を申請者と共有するに至ったものであり、本論文の理論的・実務的意義を高く評価するものである。

本論文が提案する新対策税制のようなタックス・ヘイブン対策税制の新設計に関する先行研究はほとんどみられないといってよいが（せいぜい、本論文でも言及する「出国税」構想に関する研究の中に本論文の「先行研究」とみてもよい部分がある程度である。）、本論文は、現行対策税制や関連する他の租税回避防止規定に関する多数の文献資料を丹念に検討することによってそれらの制度の限界を明らかにし、もって新対策税制の必要性及び制度的特徴を示している。このような研究手法は、先行研究の乏しい分野ではこれによらざるを得なかったものと考えられるが、新対策税制の「新規性」に説得力をもたせることに寄与していると評価することができる。

とはいえ、本論文は、問題意識が先行し、新対策税制の制度設計について理論的・立法政策的及び立法技術的な詰めが必要とされる部分がなお残されていることも否めない（例えば移転価格税制における所得相応性基準との関係、観念的金額アプローチの根拠など）。そのような点を意識してであろうか、本論文は、外国税額控除における差額課税、他の租税回避防止規定の優先適用等の点で、新対策税制が行き過ぎた制度にならないよう制度設計を抑制的に行っている。この点、申請者の研究者としてのバランス感覚が看取されるところである。

本論文は、全体を通じて論旨が一貫しており、細部においても論理的な表現力が随所にみられるが、この点、申請者が実務の傍ら既に『よくわかる国際税務入門（第3版）』（三木義一教授との共著・有斐閣選書・2012年）等の著書や「多国籍企業の兄弟会社を利用した租税回避に対する防止規定について」税法学568号（2012年）113頁等の論文を公表してきた研究実績も、本論文の背景として評価されるべきである。

なお、本論文における引用、注記等に照らし、本論文には剽窃はないことを確認した旨を附記しておく。

以上により、審査委員は一致して、本論文が博士の学位に値するものであるとの結論に至った。

以上