

日本税法に迫りくる一般否認規定包囲網

1 何が包囲網か

標題にある一般否認規定とは、個別否認規定に対応するもので、日本では包括的否認規定といわれているが、所得税、法人税等に限定されず、多くの税目における租税回避を否認することが可能な規定のことである。英文表記上は、General Anti-Abuse Rule又は濫用を意味するAbuseに代えて租税回避の意味でAvoidanceという表記のものもあるが、いずれであっても短縮形はGAARである。日本は、先進諸国の中で、このGAARが立法されていない数少ない国である。GAAR導入については、それぞれの立場から賛否両論あるところではあるが、幕末の鎖国を破った米国ペリー艦隊の黒船のように、日本の周囲には、GAAR包囲網が敷かれ、次第にそれが狭まってきているのである。

具体的には次の4つの動きである。

- ① OECDが国際的租税回避対策として2012年から始めたBEPS（税源浸食と利益移転：Base Erosion and Profit Shifting）行動計画12に「義務的開示制度に関する勧告」があり、ここに示された義務的開示制度（Mandatory Disclosure Rules：以下「MDR」という。）により開示された租税回避に対処するためにはGAARが、必要とされている。
- ② 上記①に関連して、政府税制調査会では、BEPS行動計画12の勧告を受けてMDRの制度導入を検討しており、2017年度税制改正大綱では、今後の検討事項となっている。
- ③ EU（欧州連合）においてはGAAR導入に係る指令等（2016年）がある。
- ④ G20の参加国でGAARの規定のない国は8

か国であり、日本はその8か国の1つである。日本は、他国と比較して富裕層も多いが、税法にGAARがないということは租税回避対策が十分でないということになる。そこで、外国の租税回避スキームの立案者からは日本が狙われる環境にある。例えば、外国の判例で、日本で訴訟になった事例と同様のものがある。これが意味するものは、租税回避対策が立てられた国から撤退した租税回避スキームが、対策のない国に持ち込まれるということである。このような状況下において、国内からは上記②、国外からは①、③そして④という包囲網が出来上がり、次第にその網が狭まっているということである。

2 EUのGAAR導入

EU加盟国は現在28か国であるが、英国がEU離脱を決めたことでその動向が注目されている。EUには、欧州委員会が法案提出権を持ち、EU理事会、EU議会がこれを採択すると、それがEU指令となり、加盟各国がこの指令に基づいて国内法を改正することになる。

(1) EU親子会社間指令のGAAR

EUには、1990年のEU親子会社間指令（EU Parent Subsidiary Directive：以下「PSD」という。）に係るGAARがあり、2つ目は2016年1月28日に欧州委員会が提案した租税回避対策パッケージ（以下「パッケージ」という。）におけるGAARがある。

PSDは、EU域内における親子間配当の源泉徴収の免除等を認めるものであるが、1975年に指令提案があり、1990年に親子会社間指令となり、2015年1月にEU理事会は正式にPSDに規定のある強制力あるGAAR（以下「PSD・

Topics of International Taxation

GAAR」という。)採用を正式決定した。なお、これによる加盟国の国内法の改正起源は、2015年12月末である。

このPSD・GAARは、経済的実体がないにもかかわらず、租税上の便益を得ることのみを目的とする仕組み取引(arrangement)に対して、PSDの特典を認めないというものであり、2011年の指令案(2011/96/EU)に示されたGAARの規定は次のとおりである。

〔(指令案第1条)第2項：租税上の特典を得ることを主たる目的或いは主たる目的の1つとして、この指令の目的等を無にするもので、総合的に勘案して真正でない仕組み取引に対して加盟国はこの指令にある便益を与えてはならない。

第3項：第2項の適用上、仕組み取引は、経済的実体を反映する適切な商業上の理由を実現させることがない範囲において真正ではないとみなされる。〕

この上記の規定は、GAARのエッセンスというべき内容で、具体的な条文の例示をしていない。これは、EUが各国の個別事情を考慮して、最小限度必要な内容を規定したものであり、加盟国が国内法においてより厳格な規定を置くことを妨げる内容ではない。

このPSD・GAARの特徴としては次のような事項を指摘することができる。

- ① PSD・GAARは、PSDという限定された範囲における指令の特典享受を制限する内容であることから、日米租税条約等に規定のある特典制限条項(Limitation on Benefits: LOB)に近い機能を有するといえよう。
- ② PSD・GAARは、GAAR導入の第1段階であり、第2段階として、後述するパッケージのGAARが登場するのである。

(2) パッケージのGAAR

パッケージ導入の背景には、国際的租税回避による税収ロスに対するEUの危機感がある。このパッケージは、①租税回避対策指令、②租

税条約の濫用防止に関する勧告(BEPS行動計画6,7と同じ)、③加盟国間でEU域内の多国籍企業の税金情報の共有(全世界での年間売上高が7億5,000万ユーロを超える多国籍企業にEU加盟国ごとの納税額や財務状況などの開示を義務付けることの提案であるが、日本の経団連はこの提案に反対している。)、④税に関するガバナンスを国際的に向上させる行動、から構成されているが、このうちの①が2016年7月のEU理事会で採択されている。

ここにおける問題は、無形資産の域外移転に課税する出国税ルール(導入期限:2019年末)を除き、GAAR等の整備は2018年末までに行うことになっている。

日本では、MDRが2018年度以降の税制改正で導入される見込みであるが、BEPSでは、MDRの抑止効果を高めるためにGAARが必要と説明されている。MDRとGAARは、相互に補完しあう関係とするのであれば、早晚わが国においても、GAAR導入ということになる。

また、別の側面として、G20参加国の多くがGAARを導入していること、そして、EU加盟国がGAAR導入を目論んでいること等があり、EU加盟国がGAAR導入を終えた場合、日本との租税条約の適用等において、日本居住者(内国法人、個人居住者)が相手国において課税上不利になる場合も生じるのである。例えば、2017年1月から適用になる日独新租税協定では、GAARを規定しているドイツと規定のない日本では、双方の国の課税においてギャップが生じる可能性があるのである。対EU諸国との租税条約がすべて日独新租税協定と同様になるわけではないが、日本が、GAARに関して孤星をいつまで守れるかという時期になったといえよう。

中央大学商学部教授

矢内 一好