

A Study of the Countermeasures to the
Inheritance Tax Avoidance in Japan and the
International Tax Avoidance by the MNEs

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2016-03-10 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 望月, 文夫 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/154

This work is licensed under a Creative Commons
Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0
International License.



相続税法上の租税回避と多国籍企業による 租税回避への対抗に関する一考察

A Study of the Countermeasures to the Inheritance Tax Avoidance in Japan
and the International Tax Avoidance by the MNEs

望月文夫
MOCHIZUKI, Fumio

I はじめに

本稿は、相続税法の適用をめぐる国際的租税回避行為とその対応策と、同じく国際的租税回避行為の対抗策として近年議論されているBEPS¹⁾行動計画を考察することで、租税回避の国際課税の場面における着眼点の実は相続税法上の問題にこそあるのではないか、という示唆を得ることを目的としている。

日本における国際税務は、昭和62年（1987年）にトヨタ・日産が米国で移転価格税制²⁾の適用を受け、相互協議³⁾を経て国税庁が約800億円の税額を還付することが新聞報道されたことで注目が集まり始めた。その後、大企業の法人税に続き所得税（特に源泉所得税⁴⁾）に関する国際税務について、徐々にではあるが次第に一般的になってきた。一方、相続税・贈与税及び平成元年に施行された消費税については、国際税務に関する問題はそれほど顕在化していなかった。

しかし、平成9年（1997年）頃には、既に相続税法に関する国際的租税回避が、富裕層の間では一定程度広まっていた。これに対抗すべく平成11年に税制調査会が相続税法の改

正を答申⁵⁾した。そして、後述するように平成12年度税制改正で実現した。

有名な武富士事件⁶⁾では、平成12年度税制改正間際に贈与を行うことで日本での課税を免れようとしたとされる。武富士事件は、平成19年5月23日に東京地裁で原告勝訴の判決⁷⁾により国際的租税回避行為が明らかになり、世間の注目を浴びることになった。その後、東京高裁平成20年1月23日判決⁸⁾で課税庁勝訴となった後、最高裁平成23年2月18日判決⁹⁾により納税者勝訴となったことで、相続税・贈与税に係る国際的租税回避行為に関して、学者、税理士等の専門家だけでなく多くの富裕層の関心を集めるようになった。

その後、以下に述べる新しい租税回避行為が発生したことから、平成25年度税制改正において日本国籍を有しない者に対する相続又は贈与についても課税できることとされた。このように、わが国では武富士事件など相続税・贈与税を免れる国際的租税回避行為が実行され、それを封じるために税制改正が行われてきた。

一方、早くから国際課税が問題になっていたわが国大企業のうち、BEPS行動計画を誘

キーワード：相続税、租税回避行為、多国籍企業、BEPS行動計画

Key words : inheritance tax, tax avoidance activity, multinational enterprise, BEPS action plan

発するような国際的租税回避行為を行うものは少ないとされる¹⁰。これに対して、欧米多国籍企業は、不自然とも言える国際的租税回避行為¹¹を行うことで税引後利益を最大化し、それによりいくつかの国の課税ベースを侵食していたことでBEPS行動計画の議論が始まった。

このように、相続税法の税制改正とBEPS行動計画の議論が類似しているとも考えられることから、相続税法上の租税回避行為とこれに対応するために行われた税制改正の状況を跡づけすることで、国際課税に関する示唆が得られるか否かについて検討してみたい。

Ⅱ 武富士事件と平成12年度税制改正

1. 武富士事件の事案の概要

相続税法上の国際的租税回避行為を検討するに当たり、まず武富士事件が挙げられる。消費者金融大手武富士の故武井保雄元会長夫妻（A及びB）から海外法人株の生前贈与を受け、約1600億円の申告漏れを指摘された長男Xが国税当局を相手取り、約1300億円の追徴課税処分を取り消しを求めた訴訟の最高裁判決が出されXの全面勝訴となった。これにより、Xは追徴税額に還付加算金を加えた約2000億円を国から受領した。

最高裁判決によると、Xは1997年6月に武富士の香港法人代表として出国し、2000年12月に帰国した。A及びBは平成11年（1999年）12月、武富士株を大量所有するオランダ法人の株式をXに生前贈与した。

当時の相続税法は贈与で財産を取得した日本人が海外に居住する場合、国内財産だけに課税する仕組みだった。Xは香港居住を理由に贈与税を納めなかったが、東京国税局は、「実質的な本拠は日本にあり、香港居住は課

税逃れが目的」として追徴課税した。

武富士事件は、新聞報道等により相続税法の改正があることを知った優秀な公認会計士が、A、B及びXに平成11年（1999年）現在の相続税法では無税での株式譲渡が可能であるとアドバイスをした結果、平成11年12月27日に本件贈与が行われた¹²。

2. 最高裁判決の概要

(1) 旧相続税法1条の2によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条1号）ところ、ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である（最高裁昭和29年10月20日大法廷判決、最高裁昭和32年9月13日第二小法廷判決、最高裁昭和35年3月22日第三小法廷判決参照）。

(2) これを本件についてみるに、前記事実関係等によれば、上告人（X）は、本件贈与を受けた当時、本件会社の香港駐在役員及び本件各現地法人の役員として香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、本件贈与を受けたのは上記赴任の開始から約2年半後のことであり、香港に出国するに当たり住民登録につき香港への転出の届出をするなどした上、通算約3年半にわたる赴任期間である本件期間中、その約3分の2の日数を2年単位（合計4年）で賃借した本件香港

居宅に滞在して過ごし、その間に現地において本件会社又は本件各現地法人の業務として関係者との面談等の業務に従事しており、これが贈与税回避の目的で仮装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約4分の1の日数を本件杉並居宅に滞在して過ごし、その間に本件会社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということはできない。

(3) 原審は、Xが贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、本件期間を通じて国内での滞在日数が多くなりすぎないように滞在日数を調整していたことをもって、住所の判断に当たって香港と国内における各滞在日数の多寡を主要な要素として考慮することを否定する理由として説示するが、前記のとおり、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2(国内での滞在日数の約2.5倍)に及んでいるXについて前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記「住所」概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざる

を得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないといえるのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成12年法律第13号によって所要の立法的措置が講じられているところである。

(4) 原審が指摘するその余の事情に関しても、本件期間中、国内では家族の居住する本件杉並居宅で起居していたことは、帰国時の滞在先として自然な選択であるし、Xの本件会社内における地位ないし立場の重要性は、約2.5倍存する香港と国内との滞在日数の格差を覆して生活の本拠たる実体が国内にあることを認めるに足りる根拠となるとはいえず、香港に家財等を移動していない点は、費用や手続の煩雑さに照らせば別段不合理なことではなく、香港では部屋の清掃やシーツの交換などのサービスが受けられるアパートメントに滞在していた点も、昨今の単身で海外赴任の際の通例やXの地位、報酬、財産等に照らせば当然の自然な選択であって、およそ長期の滞在を予定していなかったなどとはいえないものである。また、香港に銀行預金等の資産を移動していないとしても、そのことは、海外赴任者に通常みられる行動と何らそごするものではなく、各種の届出等からうかがわれるXの居住意思についても、上記のとおりXは赴任時の出国の際に住民登録につき香港への転出の届出をするなどしており、一部の手続について住所変更の届出等が必須ではないとの認識の下に手間を惜しんでその届出等

をしていないとしても別段不自然ではない。そうすると、これらの事情は、本件においてXについて前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する要素とはならないというべきである。

(5) 以上によれば、Xは、本件贈与を受けた時において、旧相続税法1条の2第1号所定の贈与税の課税要件である国内（同法の施行地）における住所を有していたということとはできないというべきである。

したがって、Xは、本件贈与につき、法1条の2第1号及び2条の2第1項に基づく贈与税の納税義務を負うものではなく、本件各処分は違法である。

3. 平成12年度税制改正の概要¹³⁾

平成12年度税制改正は、経済のグローバル化等に伴い、国境を越えた人や財産の活動が活発化している中で、それまでの制度のままでは課税の公平を確保し難い状況となってきた。現に日本と外国との間での相続税・贈与税の課税方法や課税対象等の違いを利用し、例えば、

- イ 相続発生直前に財産を国外に移転し、
- ロ 国外に住所を有する子供に相続させる、
- ハ 子供が国外に住所を移した直後に国外へ
- ニ 財産を移転し、その国外財産をその子供
- ヘ へ贈与する（下線は筆者）、

ことによって、日本の相続税や贈与税の負担を回避し、いずれの国の負担も免れるという節税方法が一般に紹介され、税制に対する信頼を損ねかねない状況も生じていた。

そこで、課税の公平を確保し、租税回避行為を防止するため、国内に住所を有していない者で日本国籍を有する相続人等又は受贈者（下線は筆者）については、原則として、相

続等又は贈与の時点で国内に住所を有していない場合であっても、国内に住所を有する者と同様、国外財産も相続税又は贈与税の対象とする（下線は筆者）こととされた。

平成12年度税制改正により、国内に住所を有しない者であっても国内財産だけでなく、国外財産も課税対象となったことから、一定の対策が講じられたということが出来る。本税制改正の概要を見ると、武富士事件では上述した口がそのまま実行されている。武富士事件は最高裁まで争われたが、これ以外にも同様の租税回避行為が行われた可能性は否定できないように考えられる。その点で、遅すぎる改正であったということもできるかもしれない。

このように、平成12年度税制改正により一応の対策が講じられた。しかし、次に見るように、新たな国際的租税回避行為が現実のものとなり、さらなる対応が求められることになった。

Ⅲ 信託受益権贈与事件と平成25年度税制改正

1. はじめに

平成12年度税制改正により、相続税・贈与税の納税義務者の範囲が拡大された。しかし、わが国相続税・贈与税の最高税率が高率であることもあり、引き続き租税回避行為が模索されていたといえる。平成12年度税制改正は、国内に住所を有していない者で日本国籍を有する相続人等についても国外財産の取得に課税されるというものであった。これは逆に言えば、国内に住所を有しない者で外国籍を有する者が相続する国外財産に対してわが国相続税・贈与税を課税しない、ということの意味する。

ということは、国内に住所を有しない者で日本国籍を有しない者に対して、わが国に居住する富裕層が贈与等を行うことで租税回避を行うことはあまり考えられていなかったと想像する。一方の富裕層は、引き続き高率の相続税・贈与税の課税を免れるべく模索していたと思われる。これが以下に述べる信託受益権贈与事件¹⁴⁾として顕在化したのである。

2. 信託受益権贈与事件の概要

(1) 概要

本事件は、米国で誕生した乳児X（原告・被控訴人）に対して、その祖父が信託受益権を贈与したところ、課税庁がXの住所が国内にあるとして課税した事件である。

第一審（名古屋地裁平成23年3月24日判決¹⁵⁾）では、Xの住所に関する議論はあまりなく、信託財産が国外財産に該当するか否かが争点となり、原告の主張が採用された（原告勝訴）。

ところが、控訴審（名古屋高裁平成25年4月3日判決¹⁶⁾）は、Xの住所が国内にあり無制限納税義務者に該当することから課税相当と判断した。控訴審に不服を持った被控訴人が上告受理申立てを行ったが、執筆日現在、最高裁の判断は下されていない。

(2) Xが相続税法上の制限納税義務者に該当するとした名古屋高裁判示の概要

イ. 住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である（最高裁判所平成23年2月18日第2小法廷判決・裁

判集民事236号71頁参照）ところ、本件においては上記の特段の事情は存在しない。

ロ. 本件信託行為当時、Xは生後約8か月の乳児であって、両親に養育されていたのであるから、Xの住所を判断するに当たっては、その両親の生活の本拠が異ならない限り、その生活の本拠がどこにあるかを考慮して総合的に判断すべき（下線は筆者）である。

ハ. Xの父Bと母Dは、平成12年6月に結婚し、名古屋市の賃貸マンションで同居生活を始めた。Dは、Bと結婚後、専業主婦として生活していた。

ニ. Bは株式会社Fの取締役営業部長等の職務に従事していたが、平成15年12月に株式会社Gを設立し、同社の代表取締役にも就任した。

ホ. Dの平成13年から平成17年までの米国滞在期間について、平成16年4月11日から同年9月2日までの期間を除いては、Hの出産のために約5か月、Xの出産のために約3か月、Iの出産のために約4か月、米国に滞在したのみであった。その間、Dらは、米国での上記滞在期間中、いずれも本件 condominium で生活した。

ヘ. Bは、ほぼDの米国滞在期間に合わせる形で、ほぼ1か月に1度の割合で、短ければ3日、長くても13日、米国に滞在するのみであった。

ト. Bは、平成15年12月、新築した長久手の自宅に移住した。そして、米国でXを出産して平成16年1月30日に日本に帰国したD、H及びXとともに、その1週間後から長久手の自宅で生活するようになった。

チ. D、H及びXは、平成16年4月11日に渡米し、本件 condominium において親子3人で生活していたが、同年9月2日に日本に

帰国した以降は、I 出産のために渡米した期間を除いては、長久手の自宅でBとともに生活している。

リ。上記各認定事実によれば、Dが渡米した際には、いずれの時もXの父親であるBが役員を務める会社所有の本件 condominium で生活していたのに対し、Bは、Xが出生する前から長久手の自宅建築に係る請負契約を締結しており、長久手の自宅の完成後は、B及びDは、日本に在る際には、ほぼ長久手の自宅において生活を続けており、Xも長久手の自宅と同居して、上記3名の住所や居住地を長久手の自宅とする各種の登録等をしてきたこと、Bは、平成15年12月26日には、日本に本社を置く株式会社Gを設立して代表取締役として就任し、本件信託契約締結時にも同社の代表取締役であったほか、日本国内における複数の法人の取締役等の重要な地位に就いていたのに対し、米国において取得した就労ビザの就労先であるJにおいては、役職もなく、給与も受領しておらず、具体的な就労実態も明らかでないこと、Dはいわゆる専業主婦であって、米国において就労していたものではないこと、Dは、長男のH及びXとともに平成16年4月11日に渡米してから、同年9月2日にB、H及びXとともに帰国するまでの間以外については、子供の出産にあわせて渡米していたものであって、単に子供に米国籍を取得させるために渡米していたにすぎないことなどが認められる（下線は筆者）ところ、これらの事実によりB及びDの日本と米国における居住期間を併せ考慮すると、Xが本件信託利益を取得した時におけるBの生活の本拠が長久手の自宅にあった（下線は筆者）ことは明らかであり、Dについても、夫と離れて暮らすことは考えていない旨証言してい

ることを斟酌すると、米国での生活はいつでも一時的なものであって、居住の継続性、安定性からすれば、上記時点における生活の本拠は長久手の自宅にあった（下線は筆者）ものと認めるのが相当である。

そうすると、両親に監護養育されていたXについても、上記時点における生活の本拠は長久手の自宅である（下線は筆者）と認めるのが相当である。

又、したがって、Xは、本件信託行為当時において、日本に住所を有していたものと認められるから、本件信託財産が我が国に所在するものであるか否かを判断するまでもなく、相続税法上の制限納税義務者には当たらず、相続税法1条の4第1号の適用対象となるというべきである。

3. 平成25年度税制改正¹⁷⁾

平成12年度税制改正後、上の事件のように、海外で生まれた孫等で日本国籍を取得しなかった者に国外財産の贈与等を行うことによって贈与税の課税を回避するなど、平成12年度税制改正後の制度によっても対応できない租税回避行為が見られるようになった。

そこで、平成25年度税制改正においては、こうした租税回避に対応するため、日本国籍を有しない国外居住者についても一定の範囲で相続若しくは遺贈又は贈与により取得した国外財産について相続税又は贈与税の課税対象とすることとされた。

具体的には、相続若しくは遺贈又は贈与により相続税法の施行地外にある財産を取得した個人でその財産を取得した時において同法の施行地に住所を有しない相続人若しくは受遺者又は受贈者のうち日本国籍を有しない者（その相続若しくは遺贈又は贈与に係る被相

続人又は贈与者が、相続開始又は贈与の時に
おいて同法の施行地に住所を有していた場合
に限る。)は、相続税又は贈与税を納める義
務があるものとされた(旧相法1の3①、1
の4①)。

同改正を受けて、現行法上、居住無制限納
税義務者、非居住無制限納税義務者及び制限
納税義務者に区分されることとなったが、具
体的には、次の通りである。

(1) 居住無制限納税義務者

相続又は遺贈により財産を取得した個人で、
その財産を取得した時において日本国内に住
所を有していた者をいい、その取得財産の所
在のいかんを問わずその取得財産の全部につ
いて納税義務を負うものをいう(相法1条の
3①一、2①)。

(2) 非居住無制限納税義務者

相続又は遺贈により財産を取得した次に掲
げる個人で、その財産を取得した時において
日本国内に住所を有しない者をいい、その取
得財産の所在のいかんを問わずその取得財産
の全部について納税義務を負うものをいう
(相法1条の3①二、2①)。

① 日本国籍を有する個人(その個人又は被
相続人がその相続の開始前5年以内のい
ずれかの時において日本国内に住所を有
していた場合に限る)

② 日本国籍を有しない個人(被相続人がそ
の相続の開始時において日本国内に住所
を有していた場合に限る)

(3) 制限納税義務者

相続又は遺贈により財産を取得した個人で、
その財産を取得した時において日本国内に住
所を有していない者(上の口の非居住無制限
納税義務者を除く)をいい、その取得財産の
うち、国内にあるものについてのみ納税義務

があるものをいう(相続税法1条の3①三、
2②)。

4. 住所の概念

上で紹介した武富士事件および信託受益権
贈与事件は、いずれも国内に住所があるか否
かが論点となっている。なぜなら、わが国相
続税法上の納税義務者の範囲は、上で見たよ
うに財産の取得者が国内に住所があるか否か
により決定されるからである。そこで、今後
の相続税法の適用に関しても、住所の有無が
最大の争点になる場合があろう。ここで、武
富士事件最高裁判決から、もう一度住所の意
義について確認しておく。

「住所とは、反対の解釈をすべき特段の事
由はない以上、生活の本拠、すなわち、その
者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生
活の中心を指すものであり、一定の場所があ
る者の住所であるか否かは、客観的に生活の
本拠たる実体を具備しているか否かにより決
すべきものと解するのが相当である。」

武富士事件の最高裁判決にもあるように、
国内に住所があるか否かを決定づけるのは、
客観的に生活の本拠がどこにあるか、という
ことである。住所とは、そもそも租税法上の
概念ではなく、民法22条により、「各人の生活
の本拠をその者の住所とする。」と規定され
ている。武富士事件で引用された3つの最高
裁判決は、農地法、公職選挙法等の適用に関
する事件だが、住所の判断はあくまで民法の
当該規定の解釈に基づくものであった。

なお、生活の本拠がどこにあるかを具体的
に判定するため、所得税法および相続税法で
は、伝統的に以下の4つの要素を総合的に勘
案して判断することとされる。

① 住居がどこに所在するか

- ② 生計を一にする配偶者等の親族の居所がどこにあるか
- ③ どこで職業に就いているか
- ④ 資産がどこに所在するか

IV. 最新の租税回避のスキームの事例と納税義務者の行動

1. 平成25年度税制改正後の租税回避スキーム

平成25年度税制改正において、非居住無制限納税義務者の範囲が拡大されたことにより、それ以前の国際的租税回避スキームに対応することができるようになった。

しかし、わが国富裕層一部の中には、国外において5年超居住する者が、同じく5年超国外に居住する者に対して国外財産を贈与等することを模索又は実施している。例えば、国外に5年超居住しているAが、自己が所有する国外財産を、同じく国外に5年超居住しているBに贈与したとき、現行法上わが国の贈与税は課税されない。

近年、経済のグローバル化の中で、5年を超えて国外に居住する者の数が増加していると思われるが、その者（基本的には、日本国籍を有する者）が一定の国外財産を所有する場合、日本の相続税・贈与税の納税義務を免れるために、その国外財産をその者とともて国外に居住している配偶者等の親族に贈与するのである。

2. 新たな租税回避スキームに対する対応策

上述したように、当局は、これまで租税回避行為が顕在化した場合、納税義務者の範囲を広げる税制改正を行うことでこれに対応してきた。そこで、上述した事例が租税回避行為と判断され、そのまま放置しておくことが課税の公平性の観点から好ましくないと判断

した場合、これに対応すべく再び税制改正を行うことが考えられる。

それでは、どのような対応策が考えられるのだろうか。上に掲げた国外に5年超居住する者から、同じく国外に5年超居住する者に対して国外財産を贈与等する場合、現行法では課税対象から除外されている。そこで、このことを利用して相続税・贈与税の納税義務を免れることを企図する者に対応する方法として最初に考えられることは、そのような行為を行う者が日本国籍を有する者であれば、当該日本国籍を有する者についてのみ現行法の例外として規定を整備することが考えられる。ただし、日本国籍のみとすれば、信託受益権贈与事件と同様外国籍の者への贈与等が新たな抜け道となるかもしれない。

このように考えると、相続税法をめぐる国際的租税回避行為とその対応策としての税制改正は、いわゆるいたちごっこであり先が見えない。どのような制度に改正したとしても、何らかの方策を採用して租税回避を模索する納税者が必ず存在すると考えられる。

3. 相続税・贈与税の納税義務者による租税回避行為の誘因

そもそも、相続税法上の租税回避行為は、（正確な言い方ではないものの）自己の所有する財産をできるだけ多く子孫に残したいと考える一部の富裕層の希望に対して、一定の処方箋を提供する専門家が知恵を授けることにより実現される。そして、相続税は人の死亡に基づいた財産の移転の際に課税されることから、人生の中で数回しか経験しないことが特徴的である。これに対して贈与は何度でも行うことができるが、贈与税が相続税の補完税であることにより、こちらも何度も経験

することは予定されていない。この点が、期間税としての所得税・法人税とは大きく異なる。

ところで、相続税・贈与税の最高税率は、平成27年1月1日以後発生する相続等から6億円超の課税価格に対しては55%に引き上げられた。相続税法は、一定の基礎控除額を超える財産に対して課税され、伝統的に超過累進税率を採用してきた。このため、90%を超える国民は相続税法には関与せず、一部の国民のみが負担するという構造¹⁸⁾を有していた。一方、相続税の合計課税価格に対する納付税額の割合は平成22年度で11.2%¹⁹⁾であった。これは、相続税を納付する者の多くが10%又は20%といった低税率を適用されていることを意味しており、多額の相続税額を負担する者がほんの一握りであることを示している。

非常に単純な言い方をすれば、相続税法とは国とごく一部の国民との間において適用されるものであり、ほとんどの国民には関係がない。そして、相続税を負担する者のごく一部が高税率の負担をしている。したがって、高税率を負担するほんの一握りの者は、相続税法に関して非常に敏感である。そのため、上述した租税回避行為が行われると理解することができる。

これを敷衍すれば、相続税法の納税義務者の範囲に関する税制改正を(少なくとも二度)行ったことで、租税回避行為に対応策が講じられてきたものの、上述した租税回避行為が今後一定程度の割合で顕在化するかもしれない。そして、その租税回避行為を封じ込める税制改正が行われたとしても、さらに新たな租税回避行為が(おそらく)考えられ実行されるのではないだろうか。高税率を負担する

ごく一握りの者にとって、相続税法は極めて重要な影響を与えるものであり、したがって租税回避行為を行う誘因となると考えるべきであろう。

なお、相続税法に関する各国の規定を見ると次の通りである。米国には遺産税があるほか、英国、フランス、ドイツ、イタリア、ブラジル、スペインなどでは相続税(又は遺産税)が適用される。これに対して、中国、香港、シンガポール、タイ、マレーシア、オーストラリア、カナダ、インド、ニュージーランド、ノルウェー、スウェーデン、ロシアなど多くの国々ではかつては相続税(又は遺産税)が存在していたが現在までに廃止されたか、又はそもそも相続税が存在していない。現代社会においては、一般の納税者であってもこのような情報に接することは容易であり、これらの国又は地域を利用することで、相続税・贈与税の納税義務を免れるという誘因も働く可能性がある。

IV 租税回避行為による相続税法の改正とBEPS行動計画

1. 租税回避行為に対応した税制改正

上述したように、相続税法上の納税義務者の範囲は、租税回避行為に対抗するために拡充されてきた。今後も新たな租税回避行為が顕在化すると、更なる税制改正が行われるかもしれない。

そこで、これをどのように評価すべきか、ということが問題になる。ある制度の抜け道を探して、課税されないような行動を取る納税義務者がいる。そして、その抜け道をふさぐ手立てを講じて税制改正を行う。ところが、別の抜け道を探して租税回避行為を行う納税義務者が登場する。そこで、再度税制改正を

行うということの繰り返しである。

相続税法上の納税義務者は、相続税・贈与税の納付額を最少化することで次世代に移転できる財産を最大化しようとしていると考えることができる。

2. BEPS行動計画と国際的租税回避行為

ここで視点を変えて、近年のBEPS行動計画の議論について少し見ていくことにしたい。というのは、欧米多国籍企業の行動と日本の相続税法上の納税義務者のそれが類似していると考えられるからである。すなわち、納税額を可能な限り減少させたい納税義務者は、原則として法律の範囲内で租税回避行為を考え実行する点である。

BEPS行動計画は、欧米の多国籍企業による合法的な国際的租税回避行為に主要国全体で対抗するため、多国間で税制の再構築および国際間の税務当局の協力体制の強化を目的として議論されてきている。法律に違反しない租税回避行為は合法であり、現行法では課税できない。そこで、抜け道を封じることで対応することになる。しかし、多国籍企業が行う国際的租税回避行為には、一国だけではその対応が十分に達成できない場合がある。ここに国際間の協力・協調が必要になってくる。

それでは、なぜ欧米の多国籍企業は合法的な国際的租税回避行為を行うのだろうか。主要国の法人税率は、日本の相続税法と同じくらい高率なのだろうか。ここ20年来、欧州の法人税率は着実に下がり続けている²⁰⁾。これに対して、米国連邦法人所得税の税率（2015年）は35%であり、日本と並んで世界最高である。このような状況下、欧米多国籍企業は連結ベースで税引後利益を最大化するために

納付税額を可能な限り減少させる。税引後利益は株主への配当可能利益にも、また、純資産を増加するために利益剰余金に充当することもできる。利益を追求する企業の行動としては極めて合理的である。

このほか、経営者の報酬が業績連動報酬であれば、経営者には個人的にも国際的租税回避行為を行う誘因が存在することになる。このように考えれば、欧米多国籍企業が国際的租税回避行為を執拗に行うのは、営利企業として税引後利益を最大化することがある意味当然のことであること、そして、経営者にも個人的な誘因を与える場合が多いこと、という理由が考えられる。

そして、忘れてはならないことは、世界に多数存在するタックス・ヘイブンである。タックス・ヘイブンには租税法上の定義はないが、OECD租税委員会の報告書²¹⁾の中に4つの要因が掲げられている。国際税務で頻繁に名前が出るのはケイマン諸島、バミューダ、リヒテンシュタイン、アイルランド、オランダ、スイス、リヒテンシュタイン、香港、シンガポール等であり、かなりの数に上る。これらの国々は、単に無税又は低税率というだけでなく、外国からの投資誘因の施策をいくつか有している。また、制度自体に透明性がない場合があるほか個別企業との交渉が行われることもあり、その実態は必ずしも全て明らかになっているわけではない。

欧米多国籍企業による国際的租税回避行為は、納税額を減少させたい企業側とそれを助長するタックス・ヘイブンとのマッチングにより成立すると見ることができる。

V 相続税法上の租税回避行為がわが国国際課税に与える示唆

ここまで見たように、相続税・贈与税の納税義務を最少化することで、次世代への財産移転の最大化を可能にできるが、そのために制度上の抜け穴を合法的に使用することが行われてきた。そして、その租税回避は住所を外国に変更すること、孫に外国籍を取得させること等を利用するなど、時には不自然とも思える方法を用いることで実現される。一方、欧米多国籍企業が行う国際的租税回避行為は、配当可能利益の最大化＝法人税納付額の最少化を目的として、タックス・ヘイブンを利用することで行われる。両者に共通することは、偶然ではなく明確に租税回避の意図を有していること、税法を熟知することで初めて達成できること、合法的であること、時には不自然な形態であること、である。

筆者は、これまで移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制などの法人税を中心に所得課税に係る国際課税の研究を行ってきたが、これらの裁判例において納税義務者が租税回避の意図を明確に有していない事例²²⁾が多いと感じてきた。これは、裁判例を読む限り、納税義務者が国際課税に関する税制を十分に理解しないまま課税処分を受け、これに不服を持つことで訴訟に及ぶものが多いと思われた。また、課税処分に不服はあったもののレピュテーションリスクを恐れるなどの理由から、当局の指導に従って更正処分を受け、又は修正申告書を提出する納税義務者も多かったのではないかと考えている²³⁾。このほか、法人税法および源泉所得税に係る租税回避行為を理由として、課税権確保のため税制改正をすることはあまりないのではないかと考え

られる。

このように考えると、(一部とはいえ) わが国相続税法上の裁判例²⁴⁾を見ていくことで、明確な意思を持った租税回避行為があったことが理解できるだけでなく、それがその後の税制改正をもたらすことが明らかになる点で、欧米多国籍企業が行う租税回避行為とこれに対抗するために議論しているBEPS行動計画と類似していると言えるのである。ただし、相続税法の適用は、資産課税であるがゆえに自然人において(個人差はあるものの)生涯を通じて数回しかないと考えられるのに対して、多国籍企業による租税回避行為はそれが所得課税であるため毎年のように見直され、また同時並行的に複数の租税回避行為が行われる点で大きく異なっている部分もある。

なお、BEPS行動計画は、執筆日現在公表されているのは一部に過ぎず全体像は明らかではないものの、OECD加盟国とG20構成国に対して、15にわたる行動計画について勧告書に基づき必要な税制改正を促すものとなることが予想される。

VI おわりに

本稿は、若干の相続税法上の租税回避行為をめぐる裁判例とその後の税制改正の動きを見ることで、租税回避行為と税制改正が繰り返されることを述べた。そして、相続税法に関する租税回避行為が、欧米多国籍企業で横行しているそれと不自然な形態で行われること、明確な意思を有していること、合法的であること、などの点で類似していることを述べた。また、多くの国際課税事案で問題となった法人税法および所得税法といった所得課税においては、日本においては明確な租税回避行為があまり見られないことも不十分ではあ

るが述べた。これまで若干の議論にとどまっていた相続税法上の租税回避行為こそ、国際課税上問題になっているBEPS行動計画と同質の思想の下に行われていると言えるだろう。

しかしながら、日本の多国籍企業が欧米多国籍企業に比べて租税回避行為を行うことが少ない理由について、本稿では明らかにできていない。複雑な国際課税の枠組みに翻弄された事例を簡単に紹介したのみである。今後、BEPS行動計画の成果である勧告書が公表され、新しい国際課税の取り組みが始まる。租税回避行為に対応するために、新たな多国間協定の制定に向けた動きが本格化するとも言われている。さらに国際課税制度が複雑化する中で、わが国企業がどのように対応すべきなのか、そして、公平な課税の実現のための制度構築をどのようにすべきなのか、について研究を進めていきたいと考える。

注

1) BEPSとは、Base Erosion and Profit Shiftingの省略であり、「税源侵食と利益移転」と訳されている。BEPS行動計画は、2013年より経済協力開発機構（OECD）租税委員会とG20により、国際的租税回避行為に対抗するために行われている15項目の共同作業を指す。2015年9月末を勧告書の公表期限とし、具体的には勧告書を受けた各国国内法の改正、多国籍条約の締結さらに国際的な監視機関の設置を行うこととされる。BEPS行動計画については、多くの研究成果があるが、ここでは以下の文献を掲げることとする。吉村政穂「BEPSとは何か」ジュリスト1483号 20-24頁、浅川雅嗣「OECDにおけるBEPSプロジェクトについて」国際税務35巻1号 24-26頁、浅妻章如「所得源泉/BEPS/arm's length/競争」租税研究781号 183-198頁、中里実「BEPSプロジェクトはどこまで実現されるか」ジュリスト1483号 25-30頁。

- 2) わが国移転価格税制は、昭和61年度税制改正において租税特別措置法第66条の4により制度化された。
- 3) わが国における相互協議の研究成果は数多くあるが、初期のものとして、高久隆太「-米国における相互協議手続の研究と我が国における相互協議手続の在り方に関する一考察-」税務大学校論叢23号がある。
- 4) 源泉所得税で国際課税上問題になるのは、内国法人が外国で稼得する所得に関して当該外国で納税する所得税の場合、または、外国法人が国内で稼得する所得に関してわが国で納税する所得税の場合、の両方がある。
- 5) 平成11年12月16日に内閣総理大臣に提出された『平成12年度の税制改正に関する答申』によると、「・・・相続税については、国際化などの経済社会状況の変化への対応も求められており、税制の信頼を高める観点から、海外への資産移転による租税回避行為の防止などについても必要な措置を検討する必要があります。」と記述されている。
- 6) 武富士事件の評釈は数えきれないが、ここでは以下を掲げておく。増田英敏「借用概念としての住所の認定と贈与税回避の意図」ジュリスト1454号 114-117頁、田中治「税法の解釈方法と武富士判決の意義」同志社法学64巻7号 2229-2275頁、品川芳宣「国外財産を贈与した場合における受贈者の「住所」の認定」税研27巻2号 66-69頁、渡部岳「武富士事件最高裁判決の検討」税法学569号 323-347頁。
- 7) 東京地裁平成19年5月23日判決 税務訴訟資料第257号-108・順号10717。
- 8) 東京高裁平成20年1月23日判決 税務訴訟資料第258号-10・順号10868。
- 9) 最高裁（第二小法廷）平成23年2月18日判決 税務訴訟資料第261号-29・順号11619。
- 10) BEPSの議論が本格的に始まった時期の税制調査会第3回国際課税ディスカッショングループの議事録（2014年4月4日）の中で、当時の財務省日置参事官は、「日本のタックスのコンプライアンスは、多国籍企業の中でもよい部類ではないか」ということで経団連からも同様の指摘を受けていま

相続税法上の租税回避と多国籍企業による租税回避への対抗に関する一考察

- すが、正直に申してBEPSというのは、日本企業にとっての競争条件の公平化の千載一遇のチャンスではないかと思っています。」と述べている。同議事録は、以下のURLで閲覧することができる。
http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2014/_icsFiles/afiedfile/2014/06/04/26/dis13kai_1.pdf. (2015年9月15日アクセス)
- 11) 一例として、2012年12月4日付日本経済新聞に、「スタバ、アマゾン…迫る課税包囲網」と題する記事が掲載され、両社の他グーグルが、ダブル・アイリッシュやダッチ・サンドイッチなどを利用することで、国際的租税回避行為を行っていたことを報じている。
 - 12) 平成11年12月16日に提出された『平成12年度の税制改正に関する答申』の報道は、翌日には新聞各紙上において行われていた。通常、税制改正は、毎年12月頃に税制調査会答申があり、それを受けて税制改正大綱を策定、これに基づいて財務省主税局が内閣法制局の指導の下税制改正法案を作成した上で通常国会（翌年2月初旬頃）に提出される。その後、3月末日までに国会で可決成立し、4月1日施行となることが多い。
 - 13) 本項の記述に当たっては、『平成12年度改正税法のすべて』（財務省編）を参照した。
 - 14) 本件に関する評釈には、田中啓之「米国州法を準拠法とする信託の受益者に対する贈与税の課税が適法とされた事例」ジュリスト1460号 8-9頁、野一色直人「相続税法上の生命保険信託の要素の検討」税務弘報61巻10号 121-128頁、木村弘之亮「外国籍の孫への海外信託贈与」税研178号 191-194頁、などがある。
 - 15) 名古屋地裁平成23年3月24日判決 税務訴訟資料 第261号-64順号11654。
 - 16) 名古屋高裁平成25年4月3日判決 税務訴訟資料 第263号-64順号12192。
 - 17) 本項の記述に当たっては、『平成25年度改正税法のすべて』（財務省編）を参照した。
 - 18) 平成25年度税制改正において、基礎控除の引下げおよび税率の変更が行われたが、その理由について、財務省『平成25年度改正税法のすべて』565頁は、「相続税は、亡くなられた方の数に対する課税件数の割合が4%程度に低下しており、最高税率の引下げを含む税率構造の緩和も行われてきた結果、相続税の再分配機能が低下しています。」と説明している。
 - 19) 財務省『平成25年度改正税法のすべて』568頁。
 - 20) EUの資料“EU Taxation trends in the European Union (2014 Edition)”によると、EU域内の平均法人税率は1995年で約35.5%だったものが、2014年には約23%に下落している。
 - 21) 1998年にOECD租税委員会が公表した“Harmful Tax competition : An Emerging Global Issue”では、タックス・ヘイブンに関する世界的に共通の定義はないが、以下の4つの要因を満たす国又は地域をタックス・ヘイブンと呼ぶとしている。イ. 無税又は著しく低税率、ロ. 効果的な情報提供を行わない、ハ. 透明性の欠如、ニ. 実質的な活動を要求しない。同書23頁。
 - 22) 移転価格税制については、最初の裁判事例となった松山地裁平成16年4月14日判決（今治造船事件）、外国子会社から受領する受取利息が低率であったとされた東京地裁平成18年10月26日判決（タイパーツ事件）、原価に10%程度上乗せした利益が低率だとされた大阪地裁平成20年7月11日判決（日本圧着端子事件）、輸入バナナの価格が高額であるとされた東京地裁平成24年4月27日判決（パシフィック・フルーツ事件）などが、また、タックス・ヘイブン対策税制については、静岡地裁平成7年11月9日判決（ホンコンヤオハン事件）、外国子会社の赤字を取り込んだ松山地裁平成16年2月10日判決（双輝汽船事件）、いわゆる来料加工に関する東京地裁平成21年5月28日判決、大阪地裁平成23年6月23日判決などがあるが、納税義務者に必ずしも明確な租税回避の意図があるとは認定されていない。これらの裁判例は控訴又は上告されているが、事実関係が詳細に記載されている第一審のみを示している。
 - 23) しかしながら、わが国がタックス・ヘイブンへの投資をしていないわけではない。日銀の国際収支統計によると、わが国の2014年末における対外直接投資残高は約141兆円であったが、タックス・ヘイブンへの投資残高は、オランダ11兆2,374億

円、シンガポール 5 兆3,653億円、香港 2 兆6,352 億円、ケイマン諸島 2 兆3,600億円、ルクセンブルク8,566億円、スイス7,874億円となっている。

- 24) 本稿で取り上げていない裁判例として、東京高裁平成19年10月10日判決（税務訴訟資料257号順号10797）がある。これは、武富士事件と同様、平成12年度税制改正前に米国カリフォルニア州の不動産をジョイント・テナンシーという法形式で所有していた者がこれを贈与することでわが国贈与税を免れようとした事例である。結果として、所有権移転時期が税制改正後になったことで租税回避には失敗しているが、これも税制改正の一つの要因であるとされるとする先行研究（浦上章夫「海外財産の相続と相続税法適用上の問題点」税務大学校論叢22号497-624頁）がある。