

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 29 年 6 月 14 日現在

機関番号：32702

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2013～2016

課題番号：25780196

研究課題名(和文) タックス・シェルターと税務行政に関する研究

研究課題名(英文) Study on Tax Shelter and Tax Administration

研究代表者

森田 圭亮 (Morita, Keisuke)

神奈川大学・経済学部・准教授

研究者番号：70467265

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,800,000円

研究成果の概要(和文)：当該助成対象期間を通じて、以下のような分析を行った。まず、基礎研究の一環として、従来の租税回避研究に基づいて、個人の租税回避行動や租税回避に対する望ましい対抗措置のあり方について分析を行った。第2に、タックスシェルターのスキームと納税者の相性に着目し、タックスシェルター産業の規模を縮小させる上で、納税者ではなくプロモーターへの監視を強めることの有益性を明らかにした。第3に、法律学の見地から進められてきた事例研究を参考に、多国籍企業によって活用されやすいスキームの1つをモデル化し、タックスシェルターの活用規模が拡大する背景について分析を行った。

研究成果の概要(英文)：I had addressed some issues on tax shelter as follows in this grant-aided period. First, as a basic study, I analyzed the individual's tax evading behavior and investigated a better countermeasure on tax evasion, on the basis of traditional tax evasion analysis. Next, I focused on compatibility between schemes of tax shelters and taxpayers, and showed that we should cast our watchful eye on rather promoters than taxpayers to prevent tax shelter market from expanding. Third, I referred to case studies in law, and built a model which represents one of major schemes for MNEs. I used this model and investigated a reason that the demand for tax shelters increases.

研究分野：財政学

キーワード：租税回避 タックスコンプライアンス タックスシェルター タックスハイブ

1. 研究開始当初の背景

近年、パナマ文書の情報漏洩によって、一部の富裕層や法人による国際的な租税回避行為が多くの人々の関心を集めるようになった。その視線はタックス・ヘイブンと呼ばれる国や地域に集中している。タックス・ヘイブンの多くは2つの特徴を持っている。1つは諸外国に比べて多国籍企業や個人に求める税負担が極端に低い点である。もう1つは諸外国に対して多国籍企業や個人の経済活動に関する情報の共有に消極的な点である。前者に関しては、タックス・ヘイブンの多くは資源や人材が乏しく、産業が未成熟であり、減税に頼らなければ国外から資本を招き入れにくい事情から、ある程度許容すべきかもしれない。おそらく国際的にみて問題があるとすれば、マネーロンダリングにつながる恐れもある後者の特徴である。

情報の共有に消極的であるタックス・ヘイブンが複雑な租税回避スキームの一部に取り込まれると、国際的租税回避の問題はより深刻化する。1980年代から市場規模が拡大しているタックス・シェルターを活用した租税回避がこの典型例である。タックス・シェルターは、法律家や公認会計士などの専門家の知識を活用して構築された租税回避スキームを納税者に提供する金融商品である。それらのスキームは、国内租税制度の盲点を巧みについたり、あるいは国境をまたぐ取引を通じて国家間の租税制度のずれをかいくぐるような構造を持っている。そうした複雑な租税回避スキームの中にタックス・ヘイブンを組み込むため、租税回避行為の全容を把握することが困難になったり、全容が把握できたとしても租税回避行為として否認することが難しくなる。従って、タックス・シェルターによる租税回避の問題を放置すれば、税収の安定確保が脅かされるばかりでなく、税の公平性や効率性が著しく侵害される恐れがある。

タックス・シェルターを通じた国際的租税回避の問題について、これまで法律学などの視点から事例研究が進められてきた。しかしながら、経済理論を用いた分析は、移転価格のような特定の事例を除き、あまり行われていない。事例研究は過去に否認されたり訴訟となったケースに基づいて議論が展開される。そのため、事例研究から導き出された示唆だけでは、未だに把握されていないタックス・シェルターに付随する様々な課題に十分対応できない恐れがある。これに対して、経済理論は事例からある程度距離を置いた分析が可能であるため、こうした事例研究の欠点を補う利点があると考えている。

2. 研究の目的

本研究は、法律学などで進められてきた事例研究成果を参考にしつつ、経済理論分析のアプローチを用いてタックス・シェルター産業の市場構造メカニズムを明らかにし、タックス・シェルターを用いた租税回避行為に対して効果的な対抗措置とはどのようなものかについて追究することを目的としている。

タックス・シェルターを用いた租税回避は一般的な租税回避とは異なり、納税者だけではなく租税回避行為を幫助するプロモーターと呼ばれる供給者の存在が重要となる。そのため、分析に当たっては2つの視点が必要である。1つは、伝統的な租税回避行動分析に基づき、どのような納税者がどのような状況でタックス・シェルターを活用するのかを理解することである。もう1つは、供給者がどのような状況でタックス・シェルター産業に参入し、タックス・シェルターを開発・供給するのかを理解することである。これらの視点を踏まえた上で、産業の規模が縮小する条件を明らかにし、市場が縮小するための政策手段を追求する。

3. 研究の方法

上述のような研究の背景や目的を踏まえて、当初より、本研究は基礎研究、事例研究調査、産業組織論に基づく理論分析の3つの領域から分析を進める計画を立てていた。最初の基礎研究に関しては、従来の租税回避に関する理論研究に基づき、納税者の非合法的租税回避行為やタックス・コンプライアンスに関する分析を行った。また、こうした納税者の意識や行動に関する分析結果に基づき、納税者の租税回避に対するインセンティブを抑えるような税務行政のあり方について分析を行った。第2に、法律学などで行われてきた過去の事例研究を調査し、経済モデルに落とし込める形に体系化する作業を行なった。こうした体系化を進めるにあたり、大部分のタックス・シェルターに共通するような一般性に富むモデルを構築することは有意義である。その一方で、特定のタックス・シェルターにしか見られないような特殊な問題に対処するには、それに特化したモデルを構築することが望ましい。本研究では、この両側面に配慮をして、タックス・シェルター産業の市場構造についての経済理論モデルの構築に努めた。第3に、上述で構築したタックス・シェルターに関する経済モデルを用いて、プロモーターや納税者の行動の特徴を明らかにした。また、分析を通じて明らかになった市場の特性を応用して、どのような対抗措置がタックス・シェルター産業の市場規模の縮小につながるのかについて分析を行った。

4. 研究成果

助成期間を通じた主な研究成果は以下の通りである。

(1) 生活実態や個人を取り巻く環境の違いから、所得階層間で租税回避に対する動機が異なる可能性がある。しかし、従来の理論研究では、所得階層と納税者のタックス・コンプライアンスの関係性が明らかにされていない

なかった。一方、いくつかの先行研究は、納税者の租税回避行為が古くから指摘されているような納税者のリスク選好だけでなく、租税回避行為に対する罪悪感のような道徳的感情にも依存していることを指摘している。そこで、このような道徳的感情に注目しつつ、所得階層によって租税回避に至るインセンティブに違いが見られることを明らかにした。

(2) 源泉徴収制度のもとでは、租税回避が実行しにくいことが一般に知られている。この大きな要因として認識されているのが、納税に関わる第三者の存在である。一方、源泉徴収制度には、定期的に行われる税の前納や課税対象期間の期末に行われる確定申告、そしてその後発生する還付や追納という制度上の特徴が見られる。これらの特徴が租税回避行動に対してどのような影響を持つのかについて、これまであまり目が向けられていなかった。本研究では、こうした源泉徴収制度の特徴も租税回避の抑制に一定の効果を発揮する可能性があることを明らかにした。

(3) 多くの国が、非合法的租税回避に対する金銭的ペナルティを課す場合、追徴税率を回避税額にかけられる形態を採用している。納税義務を犯したという罪にペナルティを課するという趣旨からすれば、このようなペナルティ構造は適当であるかもしれない。しかしながら、租税回避を抑制して税の効率性や公平性を維持することがペナルティの趣旨である場合、このようなペナルティ構造が適切であるとは言えないかもしれない。本研究では、後者の立場から、現在広く用いられているペナルティ構造よりも効果的に非合法的租税回避を抑えるペナルティ構造が存在しないかどうかについて分析を行った。分析を通じて、少なくとも追徴税率を回避税額ではなく隠蔽所得にかけた方が効果的に租税回避を抑制できることが明らかになった。

(4) タックス・シェルター産業の特徴として、プロモーターが独自の専門知識を活かしてスキームを構築し、需要者にそれを提供することが挙げられる。また、各プロモーターは市場における独自性を確保するために、スキームの拡散・普及を好まない傾向があるようだ。このことは、プロモーターによって、構築するスキームの特性に違いが生まれることを意味する。一方、納税者もまた経済活動などに違いがあるが、彼らは専門知識を持たないため、どのタックス・シェルターが自分の経済活動に適しているのかを理解することは彼らにとって難しい。そのため、プロモーターの特性と納税者の経済活動の相性が悪いと、スキームが納税者の期待通りに租税回避の成果を上げない可能性がある。このような納税者とプロモーターあるいはタッ

クス・シェルターの相性に着目して、タックス・シェルター産業の市場構造を明らかにした。具体的には、納税者だけでなくプロモーターの行動の特徴も明らかにするとともに、納税者よりもプロモーターに対して積極的な取り締まりをした方がタックス・シェルターの市場規模を縮小させられることを明らかにした。

(5) タックス・シェルターのスキームには、系列子会社を介したグループ内信用取引が関係していることが少なくない。これまでの理論研究では、このような信用取引にあまり関心が向けられていなかった。またこのような信用取引を扱っている数少ない研究では、はじめからタックス・ヘイブんに立地する子会社がグループ内信用取引の中心地として扱われていたり、信用取引額が法律上のある上限額に張り付く形で議論が進められていた。これらの前提はあまり現実を反映しているとは言いがたい。多国籍企業におけるグループ内信用取引を分析する上で、多国籍企業がどこにグループ内の金融センターを設置するのか、あるいは信用取引の規模をどの程度にするのかといった点については、内生的に決まる形で分析を進めた方がより自然である。本研究では、先行研究におけるこれらの分析上の問題点を改善し、より現実に近いモデルの中でグループ内信用取引に関するタックス・シェルターの市場の構造に関する分析を行った。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計3件)

Morita, K., 2015, Advance tax payment and tax evasion: A note, The Singapore Economic Review 60, 1-10.

Morita, K., 2014, Advance tax payment and tax evasion: Expected utility analysis, The Singapore Economic Review 59(2), 1-8.

Morita, K., 2014, Income class and tax evasion, Studies in Applied Economics 7, 12-22.

[学会発表](計4件)

Morita, K., Tax shelter and tax administration, Society of Interdisciplinary Business Research at Hong Kong in China, 2016.9.

Morita, K., Tax evasion and penalty structure, The seventy first annual congress of the International Institute of Public Finance at Trinity College in Ireland, 2015.8.

Morita, K., Tax evasion and penalty

structure, The ninetieth annual conference of the Western Economic Association International at Hilton Hawaiian Village in the U.S., 2015.7.
Morita, K., Tax shelter and tax administration, Third Asian Seminar in Regional Science at National Dong-Hua University in Taiwan, 2013.8.

〔図書〕(計 0 件)

〔産業財産権〕

出願状況(計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
国内外の別：

取得状況(計 0 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
取得年月日：
国内外の別：

〔その他〕
ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

森田 圭亮 (Morita, Keisuke) 神奈川大学・経済学部・准教授

研究者番号：70467265

(2) 研究分担者

()

研究者番号：

(3) 連携研究者

()

研究者番号：

(4) 研究協力者

()