

●タックス・ハイブン対策 —税制の概要と問題点—

成蹊大学教授 ■ 武田昌輔



わが国の税法では、タックス・ハイブン（租税軽課国）にペイパー・カンパニイを設立して租税の軽減ないしは租税回避を図ることに対し、これを封する措置が、昭和53年の税制改正において採られた。租税特別措置法第66条の6から66条の9までの規定がそれである。この規定は、昭和53年4月1日（施行日）以後開始する事業年度から適用することとされているので、最近において課税問題が現実に生じている（特定外国子会社の留保所得を親会社の翌期分に合算することになるので1年間は遅れることになる）。

そこで、この外国子会社に対する課税についての概要を簡単に説明し、この制度の問題点について述べることとする。

1. 制度のあらまし

租税がないか又は低い税率での課税国、つまりタックス・ハイブン国にペイパー・カンパニイ（特定外国子会社）を設立して、海外における活動によって生じた利益をそのペイパー・カンパニイに帰属せしめれば、租税回避ができることはいうまでもない。そこで、このようなことが、社会的な問題となって、国会においても取り上げられ、「我が国企業が諸制度の不備に乘じ納税回避を図るが如き事態の出現をあらかじめ防止するため、納税を怠つたり租税回避地に逃避したりする企業に対する有効な規制措置を検討すること」とする決議が行われた。そこで、次のようなタックス・ハイブン対策税制が導入された。

- (1) 特定外国子会社（親会社によって50%以上を有している会社）を対象とする。なおこの50%以上の保有は、直接又は間接（持株会社がそれに関与する等）で所有されているかどうかを判定する。
- (2) 租税の軽課税国において設立されたものであること。この場合の軽課税国というのは、そ

の判定基準の詳細は別として、次の国である。

軽課税国等

| | |
|----------------------|--|
| (1)全所得軽課税国等（18ヶ国） | アンドラ、バハマ、バハレーン、パミュー、ダ、英領チャネル諸島、英領ヴァージン諸島、ケイマン諸島、ジブティ、香港、マニ島、リヒテンシュタイン、マカオ、ナウル、ニューヘブリデス、ターカス及びカイコス諸島、アンギラ、ニューカレドニア |
| (2)国外源泉所得軽課税国等（5ヶ国） | パナマ、コスタリカ、セントヘレナ、ウルグアイ、ヴェネズエラ |
| (3)特定事業所得軽課税国等（11ヶ国） | アンティグア（国際事業会社所得）、バルバドス（同）、グレナダ（同）、ジブラルタル（イギゼンプト・カンパニー所得）、ジャマイカ（国際金融会社所得）、リベリア（非居住リベリア企業所得及び船舶運航等事業所得）、ルクセンブルク（持株会社所得）、モントセラト（オフショア・カンパニー所得）、オランダ領アンティール（投資会社所得及びパートント・ホールディング・カンパニー所得）、セント・ヴィンセント（国際事業会社所得及び国際会社所得）、イスラエル（持株会社所得及びドミニカル・カンパニー所得） |

- (3) そこで、このような軽課税国に特定外国子会社を有している場合には、親会社はその子会社の未処分所得を親会社の所得に合算して我が

レポート

国の法人税の課税を受けることになるが、納税義務者としてはこれだけではない。すなわち、特定外国子会社の発行済株式を直接又は間接に10%以上保有する者をいうのである。

(4) 課税の対象となる金額は特定外国子会社の留保所得であり、これを親会社や株主に対して合算することになるが、これは、計算の順序としては①未処分所得、②適用対象留保金額、③課税対象留保金額を算出し、この③の金額が親会社等に合算すべき金額となる。すなわち、①の未処分所得は当期の所得金額を意味する。つまり、配当等の社外流出しない前の金額、いかえれば所得金額をいうことになる。留保金額を計算するためにはまず所得金額を確定する必要があるからである。この所得金額は、いわばその特定外国子会社が我が国の税法に従つて計算した場合の所得金額とするのである。これが原則である。

ついで、②の適用対象留保金額というのは、上記の未処分所得金額から(1)利益配当、(2)法人税を控除し還付法人税を加算した金額である。

最後の③の課税対象留保金額は、適用対象留保金額に各納税者（つまり、親会社及び10%以上の持株の株主）のその持株割合を乗じた金額をいうのである。これが終局的に、各株主の国内の所得金額に加算される金額である。

(5) ところで、特に注意を要するのは、上記の税制において、適用除外が認められていることである。つまり、特定の業種について一定の条件を付けて、上記の規定の適用を排除していることである。これは、次のとおりとなっている。

① その軽課国において店舗、事務所等を有していることである（いわゆる実体基準によるものでペイパー・カンパニーとはいえないからである）。

② 軽課国において事業の管理・支配及び運営を自ら行つていること（管理支配基準）

③ その事業を主として軽課国で行つていること（農業、鉱業、製造業、小売業等 所在地国基準）

④ その事業を、親会社、姉妹会社等（非関連者）以外の者との間で行つていること（銀行保険、水運業、航空運送業等 非関連者基準）

⑤ 他の特定子会社から受けける配当等の額が総収入金額の5%をこえないこと（配当基準）。以上が、きわめてラフではあるが、タックス・ヘイブン対策税制の内容である。

2. タックス・ヘイブン税制の問題点

(1) 本税制と実質所得者課税の原則

タックス・ヘイブン対策税制は、軽課税国に名目的に法人を設立して、これに所得を帰属せしめ、本来ならばわが国において課税すべき所得が減少することを防止する趣旨である。従つて、たとえば、その軽課国において子会社を設立し現実にその会社が事業を行つている場合には、その事業からの所得はもともとわが国の課税の及ばないものであつて、その国がたまたま軽課国であつたに過ぎない。我が国が課税しうるのは、親会社等がその子会社からの配当を受ける場合だけである。

しかし、本来わが国においてすべて運営が行われており、しかもその軽課国においては全く事業運営が行われていないのに、単に名目的に子会社が設立されているといつてあれば、文字通りのペイパー・カンパニーである。これは、いわゆる実質所得者課税（法人税法11条、所得税法12条）によつて課税すべきものであると考える。現に、かつては、この規定を根拠として課税されていたと聞いている。

このタックス・ヘイブン対策税制の対象となつた外国子会社のすべてが、ペイパー、カンパニーというわけではないが、少なくとも、ペイパー・カンパニーである以上は実質所得者課税の原則によつて現行法のもとで課税することができるかどうかについて問題が存する。他方、この問題については、このようなタックス・ヘイブン対策税制が実施された以上、上記の実質所得者課税の原則によらず、すべてこの税制によるべきであるとする見解も存する。

国税庁通達は、この点について次のように述べている。

（昭和53年改正前に合算課税していた外国関係会社の取扱い）

レポート

措通66の6—19 内国法人に係る外国関係会社で昭和53年改正後の措置法第66条の6の規定を適用した場合には同条に規定する特定外国子会社等に該当することとなるものの昭和53年4月1日前に開始した各事業年度に係る損益を当該内国法人の損益に合算して課税している場合における当該外国関係会社の同日以後開始する各事業年度の損益については、原則として同条の規定を適用するものとする。

この内容は、今後は原則として、措置法66条の6の規定を適用すべきものとしている。

要するに、実質所得者課税の原則と租税特別措置法に規定する特例とのいざれが優先するかの問題である。

本来、実質所得者課税の原則は、いわば確認的規定であると解されている。したがつて、この点からは、他の政策的考慮を排除した規定であつて、課税上当然に従うべき規定であると考えられる。この意味においては、租税特別措置法において特例が設けられたとしても、そのことによつて、この規定の適用が排除されるべきものではないと考えられる。たとえば、国内企業が、その業務の一部の利益を分割する目的をもつて、手数料を受け入れる会社を設立し、事実上なんらの事業をも行つていない場合、つまりペイパー・カンパニーを設立した場合には、その手数料は本来の会社に帰属するものとして課税されることになろう。このことは、外国に設立しても同様であると考えられるからである。この点からは、私見としては、タックス・ハイブン対策税制が設けられた以上は、特定外国子会社については、この規定によつて課税されることを原則とするが、特定外国子会社のうち、ペイパー・カンパニーについては、実質所得者課税の原則によつて課税所得を計算することも、認められるものと解すべきであると思う。

いいかえれば、特定外国子会社のうち全くのペイパー・カンパニーについては、いざれかの方式によつて課税することができるものと解すべきである。上記通達も、「原則として」というのは、法人税法第11条の規定によることのあることを規定していることによるものと思われる。

ペイパー・カンパニーについて、上記のいざれかの方式によるとする考え方はやや徹底を欠くとする反論も予想されるが、1口にペイパー・カンパニーといつても、かなりその判断には困難な面も存するから、措置法66条の6を適用した場合はそれを認め、他方、その特定外国子会社がペイパー・カンパニーに該当することを立証して法人税法11条の規定を適用するということが実際的であると考えるのである。

(2) 損益通算の問題

措置法66条の6以下の規定においては、未処分所得の金額の計算上では、その特定外国子会社の欠損金額は5年間の繰越しを認めるが、その欠損金額を親会社の所得金額との通算は認められない（措置法令39条の14本文かつこ書）。また特定外国子会社等の相互間でも、損益の通算は認められない（措通66の6—5）。

すなわち、未処分所得が欠損金額である場合には、これを内国法人の所得とは通算しないこととしているが理由は必ずしも明らかでない。つまり、特定外国子会社等に所得がある場合にのみ、これを取り込もうとする趣旨であるとされる（たとえば、高橋元監修「タックス・ハイブン対策税制の解説」153頁）。

これは、一つの政策であるから、正当かどうかの問題ではないが、検討を要するところであると考える。すなわち、特定外国子会社の設立は、必ずしも租税回避を目的としているわけではなく、他の経済的目的も存するところである。したがつて、このような特定外国子会社は、特に税法上不利を与える政策を探るべきかどうかについては問題が存しよう。税制の基本的立場からいえば、損益を通算するのが担税力を示す所得として適当なものと考えられるからである。そして、上述したようにペイパー・カンパニーについては、実質所得者課税の原則によつて、その所得金額又は欠損金額がすべて取り込まれることになるから、この比較においても問題となる。

また、特定外国子会社等間の損益通算については、上述したところであるが、措通66の6—5においては、次のように定められている。

レポート

(特定外国子会社等が2以上ある場合の損益の不 通算)

措置66の6-5 措置法第66条の6第1項に規定する課税対象留保金額は特定外国子会社等ごとに計算するから、内国法人に係る特定外国子会社等が2以上ある場合において、その特定外国子会社等のうちに欠損金額が生じたものがあるときであっても、他の特定外国子会社等の金額との通算はしないことに留意する。

この制度は、親会社と各特定外国子会社との関連を規定したものであつて、特定外国子会社

間の問題ではない。したがつて、上記通達は当然のことを定めたものとみるべきである。

この点も、これらの各特定外国子会社をもつて各支店と考えれば、これらを通算することも考えられるところである。

ただ、上述したように、特定外国子会社の欠損金額を国内法人に帰属することができるものとすれば、このような通算の問題は解消することになる。

いずれにしても、特定外国子会社の有する欠損金は、国内法人との通算を認める方向で検討することが適当であると考える。

●政府間協議の実施

租税条約には、当該条約の定めに適合しない課税を受けるような場合または国際二重課税が発生するような場合に納税義務者を保護するため、関係税務当局間で協議を行い、問題を合意(agreement)によって解決することを定めた条項がある。この条項によると、納税義務者は、自国若しくは相手国または双方の国の税務当局の措置により、条約に適合しない課税を受けまたは受けるに至ると認めるときは、そうした課税を行った税務当局に対する異議の申立(審査の請求)とは別に、自国、すなわち自己の居住地国の税務当局に申立をすることができることになっている。申立てを受けた税務当局は上記によって、相手国と協議を行うのである。

この政府間協議における基本的な問題は、当該事案に関し合意に達すべき義務をどの程度まで考慮すべきかということである。これについては、関係当局に協議を行う義務だけを課し、合意に達する義務までは要求していないという見解がある反面、そうではなくて、両税務当局に対し紛争解決の義務を課すというような拘束的性質を持つと

する見解がある。前者または後者のいずれによるべきか、大いに議論のあるところであるが、租税条約が締結されている以上、条約の趣旨に照らしあくまでも後者の立場をとる、少なくともそのために努力が払われるべきは当然であろう。

いうまでもなく、国際間の紛争、特に課税問題については、その内容の複雑さからしても、容易に解決しがたい事例が多い。従つて、事案の解決に当つては、あらゆる合理的な、しかも積極的努力がなされなければならないが、昨今の情勢をかえりみるとき、私は次のことを特に強調しておきたいと思う。

すなわち、政府間協議の実施はすべて関係税務当局に委されており、関係税務当局は条約の実施について十分な権限を有するのであって、必ずしも国内税法に拘束されない判断を下し得るということである。紛争の解決は多くの場合において互譲(compromise)という形をとろう。いわなれば妥協の産物ということにもなろうが、妥協は政府間における協議または交渉を進める過程で欠くことのできない要請である。要するに、政府間で合意を行うために不可欠な互譲も、租税条約上関係税務当局に付与された権限の一つであることを深く認識しなければならない。

(小松芳明)