要　旨

タックスヘイブン対策税制についての一考察

～合算課税の性格の検討を中心に～

河　野　哲　也

近年、我が国の海外進出はめざましく、経済社会のグローバル化は急速に進展し、国際的な経済取引はますます活発化してきている。これに伴い国際課税についての関心も高まってきている。

いわゆるタックスヘイブン対策税制（租税特別措置法66条の６）は、移転価格税制（同法66条の４）、過少資本税制（同法66条の５）とともに、国際的租税回避行為の防止策の一つとして昭和53年度の税制改正により導入された。移転価格税制と過少資本税制は、納税者の行動が租税回避の唯一の原因であるが、これに対して、本制度の場合、納税者の行動のみに租税回避の原因があるのではなく、租税回避に利用される軽課税国（いわゆるタックスヘイブン）の存在自体が問題であるということもでき、市場における公正な競争を阻害するものとして問題視されるようになった。

このような背景の下、本制度は、内国法人が子会社等を法人の所得に対する税の負担が全くないか、又は著しく低い国又は地域である軽課税国に設立して、これを利用して、経済活動を行いながら、本来内国法人である親法人に帰属すべき所得をその子会社に留保することによって、税負担の不当な回避ないし軽減を図るという国際的租税回避行為を防止するために導入された。

本制度の導入前においては、我が国では、このような国際的租税回避行為に対し、当初、実質所得者課税の原則（法人税法11条）の規定により対応していたが、この規定の適用に当たっての具体的な判定基準が明示されていないために、課税執行面での安定性に問題があった。そこで、課税執行面の安定性と租税負担の公平の見地から、国際的租税回避行為を防止するために明文規定が設けられたのである。

なお、タックスヘイブン対策税制については、海外ではCFC税制と呼ばれており、我が国と類似する制度が1962年に米国に導入されて以来、その後、1972年の西ドイツと、順次、各国に導入されている。

本税制に係る訴訟で、従来から最も多いものは適用除外要件に関するものであった。最近注目されている来料加工（外国企業が中国企業に対し原材料、部品及び製造設備等を無償で提供し、中国企業が外国企業の要求通りに生産した製品を外国企業に引渡し、外国企業は加工賃を中国企業に支払うという委託加工形態の一つである。）に関する事例も適用除外要件に関する訴訟である。一方、施行から30年以上経ち、最近になって、導入当初は予定していなかった本税制の課税要件に関する訴訟が起こるようになった。その中でも特に注目されるのは、特定外国子会社等において生じた欠損金の取扱いについて争われた事例である双輝汽船事件及び租税条約との抵触関係が争われた事例であるグラクソ事件である。

また、本税制には導入当初から合算課税の性格について議論があったところ、合算課税の性格は、課税要件に関する訴訟を考察する上で極めて重要となることから、近年になって再び議論され、関心が高まっている。

そこで、本稿においては、合算課税の性格について検討し、その検討結果を踏まえた上で、特定外国子会社等において生じた欠損金の取扱い及び租税条約との抵触関係について検討し、最後に平成21年度税制改正についての検討することとした。

国内源泉所得であるか否かにかかわらず全ての所得について納税義務を負う無制限納税義務者である内国法人と国内源泉所得についてのみ納税義務を負う外国法人とを区分する基準としてわが国の法人税

法では、本店所在地主義を採用している。本店所在地主義とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人を内国法人とする考え方であるが、この本店所在地主義の下では特定外国子会社等は外国法人となるため、特定外国子会社等は国内源泉所得を有しない限り、原則として納税義務を負うことはない。タックスヘイブン対策税制はこのような納税義務を負わない外国法人の国外源泉所得についても一定に条件により課税する規定であるが、その課税根拠である合算課税の性格はタックスヘイブン対策税制を考察する上で重要となる。

タックスヘイブン対策税制の合算課税の性格については様々な分類方法があるが、本稿においては実質帰属説（所得直接稼得説）、みなし配当説（擬制配当課税説）、擬制所得加算説（所得帰属関係是正説）の3つに分類して検討していく。

実質帰属説とは、特定外国子会社等の法人格を否認した上で、特定外国子会社等において生じた所得は内国法人である親法人に直接帰属するという考え方である。みなし配当説とは、特定外国子会社等の法人格を否認せず、特定外国子会社等の留保利益から親法人である内国法人に配当があったものとみなして親法人である内国法人に課税するという考え方である。擬制所得加算説とは、特定外国子会社等の法人格は否認せず、タックスヘイブン対策税制は親法人である内国法人に対する課税であり、所得の帰属を是正する調整計算であるという考え方である。

本稿においては、合算課税の性格を学説、判例、及び立法担当者の解説等を中心に検討していく。タックスヘイブン対策税制は国内活動企業と海外進出企業の公平を図る課税の中立の観点から制度化されたものではなく、租税回避防止の観点から制度化されたものであり、軽課税国に所在する子会社等を支店と同様に扱うことを意図していない。そのため、軽課税国に所在する子会社等であっても経済的合理性があれば課税対象としないという趣旨で、適用除外規定が設けられているのである。さらに、合算課税のもととなる課税対象留保金額が、特定外国子会社等で計算された未処分所得の金額に一定の調整を加えて算出されることからも、我が国のタックスヘイブン対策税制の合算課税の性格として、実質帰属説は適当でないと考える。

また、タックスヘイブン対策税制による合算課税における所得は配当所得ではなく、雑所得に区分されていること、みなし配当が金銭その他の資産の交付を受けることを前提としているが、タックスヘイブン対策税制による合算課税は、課税の時点では特定外国子会社等から親法人である内国法人に対して金銭その他の資産の交付はされておらず、みなし配当の前提条件を満たしていないことからみなし配当説も我が国のタックスヘイブン対策税制の合算課税の性格として適当ではないと考える。

以上のように、実質帰属説及びみなし配当説はタックスヘイブン対策税制の合算課税の性格として適当ではない。

タックスヘイブン対策税制は国際的租税回避行為防止の観点から導入された制度である。従って、国際的租税回避行為防止の観点から導入されたタックスヘイブン対策税制は、特定外国子会社等の法人格を否認して支店と同様に扱うことも、特定外国子会社等の留保利益から親法人である内国法人に配当があったものとみなすことも意図していないと考えられ、実質帰属説もみなし配当説も合算課税の性格として適当ではなく、擬制所得加算説が最も適当であると考える。

以上のように、我が国のタックスヘイブン対策税制の合算課税の性格としては、擬制所得加算説が適当である。以下、我が国のタックスヘイブン対策税制の合算課税の性格が擬制所得加算説であるということを前提に、特定外国子会社等において生じた欠損金の取扱いについて及び租税条約との抵触関係について検討していく。

まず、特定外国子会社等において生じた欠損金の取扱いについて検討する。法人格を異にする特定外国子会社等において生じた欠損金の取扱いついて検討するにあたり問題となるのが、実質所得者課税の原則とタックスヘイブン対策税制との関係である。なぜならば、当該欠損金を親法人である内国法人の

損金の額に算入する理論的根拠となるのが、実質所得者課税の原則だからである。つまり、タックスヘイブン対策税制と実質所得者課税の原則との関係が特別法と一般法の縦の関係であるならば、特定外国子会社等において生じた欠損金は親法人である内国法人の損金の額に算入する余地があるように思われる。しかし、タックスヘイブン対策税制と実質所得者課税の原則との関係が適用範囲の異なる横の関係であるならば、特定外国子会社等において生じた欠損金は親法人である内国法人の損金の額に算入する余地はないことになる。

合算課税の性格が擬制所得加算説であることを前提に、タックスヘイブン対策税制と実質所得者課税の原則との関係を検討すると、実質所得者課税の原則が課税物件である収益ないし費用（損失）の帰属を定めた規定であるのに対し、タックスヘイブン対策税制は、本来は帰属しない課税物件である収益を帰属するものと擬制している点で全く異なっている。合算課税の性格を擬制所得加算説と解する限り、租税回避の否認規定であるタックスヘイブン対策税制と所得の帰属の確認規定である実質所得者課税の原則とは適用場面の異なる独立した個別の規定であると解される。従って、特定外国子会社等において生じた欠損金は、親法人である内国法人の損金の額に算入することができないと考えられる。さらに、タックスヘイブン対策税制は、特定外国子会社等において生じた欠損金については、特定外国子会社等の未処分所得の計算上繰越すことを強制しており、当該欠損金を親法人である内国法人の損金の額に算入することを禁止していると考えられる。以上のことから、欠損金を親法人である内国法人の損金の額に算入する余地はないと考えられる。

次に租税条約との抵触関係について検討する。我が国のタックスヘイブン対策税制は、平成４年度税制改正により、それまでの41の国又は地域を軽課税国として指定していた軽課税国指定制度から租税の負担割合が25%以下の国又は地域を軽課税国とする制度へと改正された。この改正により、我が国はタックスヘイブン対策税制が適用される軽課税国と租税条約を締結することが少なからずあり得ることとなった。かねてよりEUやOECD加盟国の一部では、タックスヘイブン対策税制と租税条約との抵触関係について議論のあったところであり、近年では我が国においても議論されるようになった。具体的には、タックスヘイブン対策税制と日星租税条約との抵触関係が争われた事例（グラクソ事件）がある。この事例は、タックスヘイブン対策税制と日星租税条約７条１項との抵触関係が争われた事例である。

日星租税条約７条１項とは、「恒久的施設なければ課税なし」という事業所得における基本原則であり、一方の締結国の企業の利得について当該締結国に課税権があることを原則とし、他方の締結国は恒久的施設を通じて当該他方の締結国内において事業を行うときのみ他方の締結国で課税を行うことができるというものである。

一方、タックスヘイブン対策税制は、一定の要件を満たす場合には、シンガポールに所在する外国法人が日本に恒久的施設を有さなくても、当該外国法人の留保所得のうち、一定の部分につき課税できるという規定であるが、このタックスヘイブン対策税制が日星租税条約７条１項に違反しているか否かが問題となる。この問題の検討にあっては、タックスヘイブン対策税制の課税対象である特定外国子会社等の留保所得が事業所得に該当するか否か、及びタックスヘイブン対策税制が誰に課税しているかの２点が重要となる。つまり、タックスヘイブン対策税制の課税対象である特定外国子会社等の留保所得が事業所得に該当することは、タックスヘイブン対策税制が日星租税条約７条１項に違反することの前提条件であり、タックスヘイブン対策税制が誰に課税しているかについては、親法人である内国法人に課税しているのか、又は、形式的には親法人である内国法人に課税しているが実質的には特定外国子会社等に課税しているのかが重要となるのである。それは、内国法人に課税していれば国内法の問題であるため、日星租税条約７条１項に違反しないと考えられるが、実質的に特定外国子会社等に課税しているのであれば、日星租税条約７条１項に違反することになると考えられるからである。

合算課税の性格が擬制所得加算説であることを前提に、タックスヘイブン対策税制の課税対象である

特定外国子会社等の留保所得が事業所得に該当するか否か、及びタックスヘイブン対策税制が誰に課税しているかについて検討する。タックスヘイブン対策税制の課税対象である留保所得が事業所得に該当するという考え方、及びタックスヘイブン対策税制が実質的には特定外国子会社等に対して課税しているという考え方は、合算所得の性格が実質帰属説であることを前提としている。しかしながら、合算課税の性格としては擬制所得加算説が適当であり、合算課税の性格が擬制所得加算説であることを前提とすると、タックスヘイブン対策税制の課税対象である留保所得は事業所得に該当せず、タックスヘイブン対策税制は親法人である内国法人に課税していると解される。従って、我が国のタックスヘイブン対策税制は日星租税条約7条1項に違反していないと考えられる。

最後に、平成21年度税制改正について検討する。平成21年度税制改正は外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴う改正であり、タックスヘイブン対策税制は、大幅に改正された。そして、タックスヘイブン対策税制は、外国子会社配当益金不算入制度の導入を契機として、大きな転機を迎えている。

ここで問題となるのが、この改正により、タックスヘイブン対策税制は、国際的租税回避防止規定という本来の性格を失っていないかという点である。この点については、外国子会社配当益金不算入制度というインセンティブにより、海外投資は今後さらに増加することが推測されること、また、外国子会社配当益金不算入制度により、海外子会社からの配当が自由に行われる状況になったにもかかわらず、配当を行わない海外子会社に対する規制という意味においても、タックスヘイブン対策税制の国際的租税回避防止規定という本来の性格は失われておらず、今後さらにタックスヘイブン対策税制の役割及び重要性が高まるものと推測される。

また、本稿において検討した結果、合算課税の性格が擬制所得加算説であるということは、タックスヘイブン対策税制が国際的租税回避防止規定として平成21年度税制改正により、さらに重要性が増すと推測されるという観点からもいうことができるのではないだろうか。

施行から30年以上経過した現在においても、タックスヘイブン対策税制の存在意義は失われておらず、今後さらに複雑化するであろう国際的租税回避スキームに対しても、国際的租税回避防止規定として、有効な手段であり、今後もその重要性は高まるであろう。