

国際取引における税制度の問題点に関する一考察

―タックス・ヘイブン対策税制を中心に―

07H 3033 菊池 成美

はじめに

近年国際化が進み、多くの企業が海外に進出している。進出目的には、現地市場への販売や日本市場や第3国へ販売するための逆輸入目的など様々である。その中には租税回避・脱税目的で海外に進出している企業もあり、日本の課税ベースが不当に浸食されているという場合も存在する。ここで重要となってくるのが国際取引に関わる税制度である。

本論文では特に近年再び注目が集まっているタックス・ヘイブン対策税制の問題点及びその対応策について考察した。

1. タックス・ヘイブン対策税制について

各国は国際取引から生じる所得に対して、国際課税によりどの所得にどのような課税をするかを決定している。しかし、国境をまたぐ経済取引は国際的な二重課税や租税回避及び脱税などという問題が生じる。このような問題に対処するため、我が国では外国税額控除制度¹、移転価格税制²、過少資本税制³及びタックス・ヘイブン対策税制が採用されている。このように、タックス・ヘイブン対策税制とは、国際取引に関わる税制度の1つであり、内国法人等が特定外国子会社等を有する場合に、その特定外国子会社等が留保した利益のうち、その内国法人が保有する当該子会社株式の所有割合に対応する部分の金額をその内国法人等の収益とみなして、日本で合算課税しようとする制度である。

本税制の対象となるタックス・ヘイブン国とは、その性質上相対的なもので、単一の定義を与えることは困難である。わが国においては、税負担という観点から、全所得軽課税国等⁴、国外源泉所得軽課税国等⁵、特定事業所得軽課税国等⁶の3種類に区分されている。また、タックス・ヘイブン国が租税回避及び脱税などに利用される具体的な形態として

¹ 国際間取引において発生する二重課税を排除するため、外国で納付した税額を自国の所得税額又は法人税額から控除する制度。

² 国外関連者で行った取引の移転価格が外部の独立した第三者との間の取引であったならば適用されたであろう価格に比べて差がある場合、独立企業間価格で行われたものとみなして利益及び課税所得を再計算し、実際の課税額との差額を納税させる制度。

³ 国外支配株主等に対する利付負債の平均残高が国外支配株主等のその内国法人等に対する資本持分の3倍を超える場合には、その事業年度において国外支配株主等に支払う負債の利子のうち、その超過額に対応する部分の金額は、損金不算入とする制度。

⁴ 法人等の所得に対する税が全くないか、あったとしても極めて低い国又は地域。

⁵ 国内源泉所得については通常法人税が課されるが、国外源泉所得については無税又は極めて低い税率で課税されることとなっている国又は地域

⁶ 一般的には通常法人税が課されることとされているが、特定の事業等について特典が付与されているため、結果的に軽課税となっている国又は地域

OECD 租税委員会是一般的に、①タックス・ヘイブンへの住所地の移動、②ベース・カンパニーの設立、③租税条約のメリットに着目したトンネル会社の設立、④自家保険会社、⑤海運、⑥サービス提供会社というものがあるとしている。

これらの租税回避や脱税に対応するため、また、先進国で同税制が有効に機能し始めていたこと、国際機関からのタックス・ヘイブンを利用した租税回避行為への規制の勧告がなされていたこと、さらに日本経済の国際化の進展、移転価格操作及びペーパー・カンパニーを利用した租税回避事件が顕著化していたこと、国内税法の関連規定はこれらの租税回避の規則に対して必ずしも十分でなかったこと、国内機関からも立法要請が出されていたこと、などの要因もあり、昭和 53 年にタックス・ヘイブン対策税制が成立した。

2. タックス・ヘイブン対策税制の問題点

タックス・ヘイブン対策税制は設立当初から不完全な制度として導入されたため、不明瞭な部分が多くある。さらに、近年は国際取引の進展により、新たな問題が顕著化している。

このなかでも、適用除外基準は事業基準、実体基準、管理支配基準、所在地国基準及び非関連者基準の全 4 段階あり、それぞれに不明瞭な部分がある。第 1 段階の事業基準では主たる事業の判定基準の不明確さ、従たる事業の連座の問題などがあると考えられる。第 2 段階の実体基準では、この基準を満たす固定資産施設の規模や機能が不明確なこと、また、従たる事業の固定資産施設が考慮されないなどの問題がある。第 3 段階の管理支配基準では、客観性を重視して場所としていると思われるが、人的な資質・権限の現地での存在という面が強調されても良いのではないかという議論がある。第 4 段階の所在地国基準及び非関連者基準では、両者の要件が全く異なるため、どの業種に判定されるかにより、結果が大きく異なるという問題がある。

適用除外基準は様々な問題を抱えているといえるが、いずれの基準も「主たる事業」の判定に関わるものである。ここから、「主たる事業」の判定の明確化は本税制の最大の問題であり、検討が必要である。

また、近年問題の顕著化が懸念されているものとして、コーポレート・インバージョンの問題がある。コーポレート・インバージョンとは、自国に本拠を置く多国籍企業グループが外国に法人を設立し、この外国法人がその企業グループの最終的な親会社になるように組織再編成等する処理をいう。これに伴って、内国法人に外国親会社又は外国関連会社に対する多額の負債が計上され、内国法人の保有する資産が外国親会社又は外国関連会社に移転されることで自国の課税ベースが損なわれる。

我が国では平成 19 年の組織再編の税制改正でクロスボーダーの三角合併が可能になったが、それに対する対応策は必要最低限のものであり、今後この問題が顕著化してくると思われる。

3. タックス・ヘイブン対策税制に関わる租税訴訟

近年タックス・ヘイブン対策税制は再び注目されるようになった。それに伴い、多くの租税訴訟も報告されるようになった。近年争われた租税訴訟には以下のようなものがある。

① 特定外国子会社等に生じた欠損金の取り扱いに関わる租税訴訟

ある船会社が特定外国子会社等であるパナマの便宜置籍船会社に生じた欠損の金額を内国法人親会社と損益通算したことに発し、特定外国子会社等に生じた欠損の金額を親会社の損益通算が認められるか否かが問われた事例である。

松山地裁判決では特定外国子会社等の欠損の金額の合算は合法であると判決したのに対し、高松高裁判決では特定外国子会社等に生じた欠損の金額については、内国法人の損金の額に算入することは禁止するという判決が下された。

② ホンコン・ヤオハン事件

ホンコン・ヤオハン・ファイナンス社が香港で金融業を行うための準備期間にグループ会社であるホンコン・ヤオハン社の株式を取得・短期売却し、多額の株式譲渡益が計上されたことにつき、主たる事業が金融業・株式の保有どちらに該当するのかを争った事例である。

静岡地裁判決では主たる事業は株式の保有となり、事業基準が満たされず、適用除外を受けられなかった。

③ 来料加工取引⁷に関わる租税訴訟

来料加工取引を引き受けた中国企業が、廉価な労働力や関税や増値税が徴収されないなどのメリットが大きい香港で加工をしたことに対し、来料加工取引の主たる事業は製造業、卸売業どちらに該当するのかを争った事例である。

東京地裁判決では、来料加工取引は製造業に当たり、所在地国基準も満たすため、タックス・ヘイブン対策税制を適用すると判決された。なお、この訴訟は現在も係争中である。

4. 適用除外基準の対応策

上記3・4の内容を踏まえ、タックス・ヘイブン対策税制が多様化する国際取引に対応するためには、適用除外基準、特に主たる事業の判定の明確化が必要であると考えられる。

主たる事業の判定に関わる問題に対処するための方法の1つとして、取引アプローチの採用が考えられる。そもそも、主たる事業の判定は法人アプローチの考えから生じるものである。そのため、取引アプローチに変更すれば、これらの問題すべてが解消されると考えられる。それぞれの特徴は表1のようにになっている。

⁷ 来料加工とは、外国企業が中国企業に原料を無償提供し、中国企業が加工した製品を全量引き取った上で、加工賃のみを支払う取引をいう。

表1 法人アプローチと取引アプローチ

	法人アプローチ	取引アプローチ
概要	合算の対象として外国子会社自体に着目するもので、一定の要件により合算対象となるCFC、いわば「汚れた所得」とそうでないものを区分し、対象となればそのCFCの全所得を、種類を問わず合算する方式。	CFCが行う特定の形態の取引又は稼得する所得の種類に着目し、CFCの稼得した所得の中から、対象として定義された特定の所得だけを抜き出して合算する方式。対象となる所得は受動的所得と一定の能動的所得を内容とする。
	・判定計算が簡素・明確	・精緻で制度の趣旨・目的に沿った合算が可能
メリット	・予見可能性や執行安定性が高い ・事務負担が少ない ・租税回避や脱税の対応に優れる	・平均的な課税ベースの確保、拡大に有効
デメリット	・制度趣旨外の合算や合算もれが生じる危険性を有する ・従たる事業の連座問題	・コンプライアンス・コストが高い ・予見可能性や安定性が低くなる

(出所) 伴忠彦 (2009) *288-292 頁より作成

取引アプローチの採用により、事業基準・所在地国基準及び非関連者基準はより精緻で正確な課税ができるようになると考えられている。一方、実体基準・管理支配基準は取引アプローチの考えには馴染まないため、変化はないと考えられている。

これらを総合勘案すると、主たる事業の判定に係る問題の多くは事業基準や所在地国基準及び非関連者基準に関わるため、事業基準や所在地国基準及び非関連者基準において効果が大きい取引アプローチの採用には、ある程度の意義があると思われる。しかし、法人アプローチから取引アプローチの急速な変更は納税者からの反発が大きいと考えられるので、取引アプローチ採用に係る事務負担の軽減や課税対象とすべき所得の範囲などについて議論を尽くし、中長期的に採用を図っていくべきである。

現行法人アプローチを維持した方法としては主たる事業の判定基準の明確化がある。主たる事業の判定基準は、収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して、判定される。しかし、これら個々の要素に対しての明確な基準は設けられていない。ここで、主たる事業の判定に明確な基準を設けることにより、正確な判定ができるのではないかという考えがある。

主たる事業の判定基準の考え方としては大分して以下の2つがある。1つ目は、人・不動産・機械等の実物の生産要素の有機的な働きを重視する「実物生産要素基準」、2つ目は、所得（あるいは収入）を重視する「所得基準」である。我が国は法人アプローチを採用しているため、取引アプローチ寄りの所得基準を採用するには疑問が残ることや所得基準では適用除外に関わる所得が一举に計上された場合にある事業年度だけが適用除外あるいは課税対象になってしまうなどの問題を抱えているため、実物生産要素基準による判定基準の明確化を図るべきであると考えられる。

⁸ 伴忠彦著 (2009年)「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」『税務大学校論叢 63号』189-356頁 税務大学校

現行制度を維持したもう1つの方法として、適用除外の複数年度判定も考えられる。ホンコン・ヤオハン事件では、事業活動の開始年度にグループ会社の株式を取得、短期間で売却で多額の株式譲渡益が計上され、主たる事業が株式の保有と判断された。これは、我が国タックス・ヘイブン対策税制が単一事業年度ごとの課税となっていることが原因となって起こっている。

ここで、いったん適用除外基準を満たすことを立証した子会社、あるいは創設第2期以降に適用除外基準を満たすことを立証した子会社については複数年度にわたり適用除外を認める、適用除外の複数年度判定の導入といった方法が考えられる。

5. 結論及び今後の展望

本論文ではタックス・ヘイブン対策税制に焦点を当て問題点及び対応策について考察してきた。その中でも特に問題視されている部分として、主たる事業の判定の明確化への対応策を検討した。

主たる事業の判定の問題への対応策としては、まず取引アプローチの採用が考えられる。しかし、取引アプローチの採用は合算方式の変更というよりは全く新しい制度の導入に近いので、納税者の反発が考えられ、事務負担の軽減や課税対象とすべき所得の範囲などの議論を含め、中長期的な検討が必要である。一方、現行法人アプローチを維持した方法として考えられるのは、主たる事業の判定の明確化、あるいは適用除外の複数年度判定といったものがある。これらの対応策は様々考察される案の一部であり、絶対的なものではない。しかし、主たる事業の判定に関わる問題も起こっている以上、何らかの対策を講じなければならないだろう。

また、本論文では取り上げることはできなかったが、我が国のタックス・ヘイブン対策税制は他にもトリガー税率の引き下げやホワイト国リストの導入、二重課税の排除などの問題がある。トリガー税率の引き下げは平成22年の税制改正で20%への引き下げが行われたが、更なる引き下げの議論が必要であるかもしれない。一方、ホワイト国リストの導入は、軽課税国でも真正な国際取引を行っている国には本税制を適用しないこととなるが、現在の議論では、国名を挙げるのが国際関係に影響を及ぼすとの意見も出ている。また、平成19年の組織再編税制の改正や平成21年の外国子会社配当益金不算入制度の導入など、直接タックス・ヘイブン対策税制に関わる改正を行っているわけではないが、波及し影響を与えている。

以上のように、本論文での考察から、タックス・ヘイブン対策税制は様々な影響を受け、その適用には困難を伴うことが明らかになった。しかしながら、今後は現在起こっている課税上の問題に対して、一つ一つ議論を尽くし、税制の改正を通じてできるだけ適正な課税がなされる制度が構築されることが必要であり今後の展開に期待したい。