

タックス・ハイブン対策税制の適用除外要件の意義と課題

濱田 明子 (法学博士)
明星大学経済学部教授

目 次

I. グラクソ事件判決の影響

1 本稿の目的 2 タックス・ハイブン対策税制の意義

II. 適用除外要件に関する裁判例

1 適用除外要件の内容 2 主たる事業の判定問題 3 管理支配基準と実体基準の問題点

III. タックス・ハイブン対策税制の提起する課題

1 income approach の課題 2 税率軽減メリットへの対策

3 所得課税の統合の問題と法人所得課税の位置づけ

グラクソ事件判決の影響

1. 本稿の目的

前号に引き続き、タックス・ハイブン対策税制について取り扱う(当該税制の概要については、前号に掲載された拙稿を参照されたい¹⁾)。タックス・ハイブン対策税制は、租税回避防止の目的を有することから、内国法人の所得の合算対象とするべき特定外国子会社等につき、一定の条件を満たす場合には本税制の適用から除外することとしている。適用除外要件は、タックス・ハイブン対策税制における具体的な適用範囲を画する機能を有している。

本稿では、この適用除外要件が、特定外国子会社等の独立企業として実体を備え、タックス・ハイブンで事業を行うことについての十分な経済的合理性を有する場合を所得の合算から適切に除外できているか、すなわち、外国子会社の所得合算の範囲は適切かという観点から検討を加えることとする。

2. タックス・ハイブン対策税制の意義

(1) グラクソ事件判決の意義

グラクソ事件(最高裁平成21年10月29日判決)では、日星租税条約における事業所得条項に日本のタックス・ハイブン対策税制の適用が抵触するかという点が重要な争点となった²⁾。本件における第一の判断は、租税条約とタックス・ハイブン対策税制の抵触は、どのように判断されるのか、という点であった。

外国の裁判例においては、タックス・ハイブン子会社の合算対象となる所得について、子会社の所得が親会社の所得に合算されるタックス・ハイブン対策税制の適用と租税条約の適用の抵触の有無については、二つの立場が対立していた。双方が事業所得の帰属を取り扱う点で抵触しているため条約違反というフランス国務院における立場と、タックス・ハイブン対策税制は、親会社に対する配当支払の遅れという課税線

延の防止であり、合所得はみなし配当であるというフィンランド行政最高裁判所の立場である³⁾。

この点につき、最高裁は、「タックス・ハイブン対策税制は、国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれると位置付けられるので、租税条約その他の国際約束等によってこのような税制を設ける我が国の権能が制約されるのは、当該国際約束におけるその旨の明文規定その他の十分な解釈上の根拠が存する場合でなければならない」とした。

そして、日本のタックス・ハイブン対策税制については、独立企業としての実体を備え、所在する国または地域における事業活動を行うことにつき十分な経済合理性がある場合を適用除外とし、課税により発生しうる経済的二重課税を外国税額控除により排除することを認めることにより、内国法人が特定外国子会社等を利用しなかった場合とほぼ等しい税負担となるように調整されていることを指摘し、全体として合理性のある制度であると判断した。

本判決は、タックス・ハイブン対策税制について、租税回避行為と国家主権としての課税権行使の範囲というやや大きな枠組みの中で、目的と手段の合理性が判断されたという点が重要である。このような枠組みで租税条約との関係が判断されたならば、その適法性の範囲は必ずしも抑制的なものとはならないであろう。

そして、本判決は、タックス・ハイブン対策税制の目的が租税回避の防止にあることを明らかにした。この立法目的を踏まえ、タックス・ハイブン対策税制の適用除外要

件の意義と今後の課題について検討することとする。

(2) 補足意見の意義

本判決に付された涌井判事補足意見は、タックス・ハイブン対策税制の適用範囲の判断についての手掛かりを与えるものである。補足意見は、日星租税条約7条1項の規定が企業の利得に対する課税に際しての課税権の調整を目的としたものであるとして、所得の種類が異なる場合の課税権の調整については、その所得の種別に応じて、条約の他の条項が優先的に適用されることが、同条6項に明確に示されている、と指摘している。

その上で、租税条約の規定を踏まえると、(タックス・ハイブン対策税制を定める)措置法の規定が日星租税条約に違反するか否かの問題を検討するに際しては、そこで問題とされている所得の種別に対応する日星租税条約の各条文ごとに、それぞれ個別に検討されるべきこととなろう、としている。

涌井判事補足意見は、租税条約による課税権の分配規定を、所得の帰属主体の活動ではなく、まず所得の内容に即して個別に判断する枠組みを指摘する。すなわち、租税条約は所得の種類別に課税権を定めっていると捉える所得性質別課税権配分という考え方である⁴⁾。

補足意見は、所得の種類ごとに課税権配分の基準を異にしている租税条約の規定の構造を確認するとともに、租税回避行為となるか否かの判断は、課税権の及ぶ範囲の所得が課税を免れているかどうかという個

別判断が必要であるとしている⁵⁾。

これに対し、タックス・ハイブン対策税制は、租税条約の事業所得条項によりブロックされるという納税者の主張は、この事業所得条項が、別のレベルで課税権配分を規律しているとの認識から生じる⁶⁾。租税条約は、所得の種類を分類して、課税権を配分するたてつけとなっているが、利得に関しては、事業所得条項が、別途包括的に規定しているという理解である⁷⁾。

補足意見は、課税管轄権の範囲を原始的な発生の原因による所得分類から考えるならば、子会社の利益の益金の主要部分が株式譲渡益で占められていたのであれば、むしろ問題とされるべき条項は、事業所得に関する日星租税条約7条1号ではない可能性が存在する。このように考えると、子会社の株式譲渡益以外の部分について、納税者の主張が入れられたとしても、わずかな部分であるとして、本件処分の違法性の原因とはならないとしている。

補足意見の所得性質別課税権配分の考え方に照らせば、ネット概念としての(事業所得の算定方法に乗った課税所得となる)「利得」が租税条約上の課税権配分決定において意味を持つのは、所得稼得者居住地の相手国にPEが存在し、そこに何らかの所得が帰属する場面における所得算定の局面においてだけであって、逆に所得稼得者居住地国において課税所得とされていることが、相手国の自国居住者にかかる相手国による課税権行使に影響を及ぼすものではないのである⁸⁾。

しかしながら、租税条約に示される所得の種類判定は必ずしも容易ではない。多

くの国々は、事業活動による利益とその事業への出資者における利益に課税するが、それぞれの制度は国ごとに異なっていることも、その困難さの原因である。

適用除外要件に関する裁判例

1. 適用除外要件の内容

(1) 適用除外要件の2系統

タックス・ハイブン対策税制による合算の目的は、租税回避に対処することにあるが、内国親会社等の所得を減少させる行為には、経済実体のない企業の設立による所得留保の局面と、内国親会社等に帰属すべき所得が流出している局面の二つがあると考えられる。これを反映して、適用除外要件充足における観点は二つの系統に分けることができる。

実体のない企業への所得留保への対処については、実体基準や管理支配基準による判定が有効である。ただし、現在のIT化された社会では、物理的な場所を通じることなく、経済取引を行うことは十分に可能であり、また、そのような技術の恩恵を受けつつ、物理的な存在を作り出すことは、それほど困難なことではないという点、考慮が必要であろう。

他方、第3国とタックス・ハイブンに設立された子会社との間で内国親会社を介さない取引により利益移転を図る場合、entity approachによる所得合算による対処が有効であると指摘されているが⁹⁾、内国親会社に帰属すべき所得の流出への対処にあたっては、本来の所得の帰属先との算定所得のずれの有無の判断が必要となる。タックス・ハイブンの外国子会社における

主たる事業の判定は、この所得の帰属先として適切であるかという点を判断する基準となるものである。

(2) 適用除外要件の構造

タックス・ヘイブン対策税制における適用除外要件は、当該税制の適用を除外する要件を定めるものである。これは4つの要件に分かれており、適用除外となるためには、このすべての要件を満足することが求められている。この適用除外要件は、二つに分けて理解できる。

まず、外国子会社等の独立企業としての実体を求める規定として、事業を行う上での固定施設を有していることを求める実体基準と事業を自ら管理運営することを求める管理支配基準がある。

次に、事業活動の経済合理性に関する規定として、非特定事業基準、すなわち、特定外国子会社等の主たる事業が、株式等、債権の保有、工業所有権・著作権等の提供または船舶・航空機の貸付けのいずれにもあたらないことが求められている。また、この主たる事業に応じて、販売業等であれば、主たる取引の50%超が非関連者との取引とされていること、販売業等以外の事業である場合（例えば、製造業）である場合には、その事業を主たる本店や事務所の所在する国等で実際に行っていることが求められる。

以下では、この適用除外要件の2系統に沿って、まず entity approach との関連において、主たる事業の判断基準に関する問題点を取り上げる。この点については、最近最高裁判決が出された中国との来料加工取引を素材に、事業活動と所在地国基準の

関係を検討することとする。また、内国法人の投資に対するリターンを獲得につき、事業活動と認められる基準は、前述の事業活動と異なる内容が提示されている。主たる事業の判定要件につき、事業所得と資産所得の区別の困難性という側面から問題点を指摘する。

続いて、子会社の管理支配基準と実体基準につき争われた事件を取り上げ、その基準の意義を再確認するとともに、個人居住者に対する基準の効果を検討する。

2. 主たる事業の判定問題

(1) 来料加工取引による製造活動の取扱い

来料加工取引の特徴

中国における来料加工取引とは、中国企業に製造委託する外国企業が、材料の所有権を保持したまま材料を当該中国企業に輸出し、中国企業は加工賃のみを受領し、製造委託された製品を外国企業に引き渡すという取引である。こうした取引方法を取ることにより、材料の所有権が外国企業に保持され、中国企業は材料等の仕入れにかかる事業リスクを負うことなく、加工した製品にかかる工賃を獲得することができ、外国企業は中国への輸出関税を回避することができるというメリットがある。

来料加工取引の問題は、製造による利益（特に、安価な労働力を利用したロケーションセービング効果）とその販売による利益について、タックス・ヘイブン対策税制の適用により、内国親会社の所得として合算してよいかという判断を迫られたケースである。

東京国税不服審判所平成20年2月

20 日裁決¹⁰⁾

来料加工取引を巡り、最初にタックス・ハイブン対策税制の適用が争われたのは、国税不服審判所である。本件にかかる裁決で、国税不服審判所は、製造業を営む納税者の外国子会社等による来料加工契約による事業につき、外国特定子会社の本店所在地国の事業所で発生した製造費用が総製造費用の過半を占めることを理由として、製造業にかかる所在地国基準を充足するとした納税者の主張を認めた。

本裁決は、所在地国基準と非関連者基準を、本店所在地国等で事業活動を行うにつき十分な経済的合理性があると判断する目的を有するものと捉え、請求人の事業は、販売業務に付随する加工取付修理等の行為の範囲を超え、新製品を製造していること、また、そうした事業活動は製造行為にかかる資本投下により現地経済との密接な関係が生じることから、卸売業等の事業に該当しないと判断している。

そして、販売者が、原材料等の加工等の一部を外部に委託したときは、その委託した加工等の損益が販売者に帰属しない時であっても、新製品の完成に販売者と委託先の加工等の工程が必要な場合は、委託先が行う加工等の行為は、販売者が行う製造行為の一部であるとしている。

そして、所在地国基準が本店所在地国等の経済と密接に関連して事業活動を行うことに着目する基準であるとするならば、その投下資本の規模は、それに伴い発生する費用の額に反映する。具体的には、主たる事業が本店所在地国等において営まれているか否かは、本店所在地国で生じた製造行

為に係る費用が当該特定外国子会社等の製造行為に係る費用の総額の過半を占めているかにより判定することが妥当であるとの基準を示している。

本件では、本店所在地国において発生した製造費用の額が特定外国子会社の行う電子部品の製造にかかる費用の過半を占めていたことが調査により認められたことから、本件の特定外国子会社は、所在地国基準を充足することとなり、課税庁の更正処分は全部取り消しされた。

本裁決において、投下資本の内容と規模が製造業に向けられていたことが重視されている。

東京高裁平成 23 年 8 月 30 日判決

同じく来料加工取引を巡り争われた日本電産ニッシン事件¹¹⁾の納税者は、光学設計や光学機器の製造販売等を業とする内国法人である。納税者は、平成 7 年、香港を本店所在地とする子会社を設立し、同子会社は、精密合成機器製品の販売と金型の製造販売を行うこととした¹²⁾。

香港子会社は、それらの製造販売にあたり、中国広東省の会社¹³⁾と来料加工業務にかかる契約を締結した。中国会社は、現地に存する工場において、納税者の事業にかかる精密プラスチック用金型と精密プラスチック材料射出成型の来料加工を行い、製造した製品は、香港子会社の名で販売される。なお、香港子会社は、広東省工場における製造にあたり、同省の合作社¹⁴⁾との間で、平成 15 年、工場・宿舍・店舗の賃借契約を締結し、平成 16 年には、経営を請け負う旨の契約を締結していた。

下級審である東京地裁平成 21 年 5 月 28

日判決¹⁵⁾は、本件の特定外国子会社等の主たる事業は、製造業にあたり、適用除外となるか否かは、所在地で事業を行っているかどうかという所在地国基準により判断されることから、工場が広東省にある以上、適用除外要件を満足するものではないとした。

そして、東京高裁平成23年8月30日判決も、卸売業と製造業は、「販売する製品の製造を自ら行っているか否か」により区別されるとして、中国工場の運営等に関する事実認定を詳細に行って、結局本件の中国子会社と工場は一体であり、製造業を営むとして、所在地国基準を満足しないと判断した。

東京地裁平成24年7月20日判決¹⁶⁾

本件では、製造業を営む内国親法人が、香港に子会社を設立、中国工場を賃借した上、部品組み立て、基板実装等の製造行為を行い、年間800万台から1200万台のカメラ用フラッシュユニットの生産活動を行っており、当該香港子会社に対するタックス・ハイブン対策税制の適用が争われた。

原告は、香港子会社による、部品調達、供給、人材確保、資金調達等の活動により中国工場よりも多くの付加価値を生み出しているから、香港子会社は主たる事業を香港において営んでいると主張した。

東京地裁は、香港子会社は、資本の多くを中国工場に投下し、主たる事業を中国で営んでいたとした。その上で、所在地国基準とは、「主たる事業」の内容に応じて、その本質的行為を主として行っている場所を所在地とすることが合理性のある判断であるとして、香港子会社は製造業である以上、

その本質的行為は中国で行われているとした。

本件も外国子会社は製造業であるとの結論であり、付加価値の発生の多寡によるべきとの主張は排された。タックス・ハイブンで生み出される価値の内容により、「主たる事業」が決定されるものではないとされた。

(2) 所在地国要件の判断基準の多義性

来料加工取引と合算所得の範囲

来料加工取引において、製造行為を行っていたのは、中国資本の合作社であり、来料加工取引にかかる一連の契約により、管理されてはいるが、内国法人と資本関係を有するものでもなく、香港の特定外国子会社との資本関係もないのである。また、製造から生じる利益については、製造地に源泉があると考えれば、外国子会社等の利益がすべてその子会社等に帰属する所得であるとは言い切れない¹⁷⁾。

このタックス・ハイブン対策税制の適用により、中国の税制優遇を受けている中国工場における製造事業から生じる利益の一部が、タックス・ハイブン子会社を通じて親会社の実質的な所得であると認定して課税されている可能性は否定できないであろう¹⁸⁾。

また、所在地国における主たる事業としての製造の実体を判断するにあたり、特定外国子会社等の管理・関与している法人の活動も含めることは広範に過ぎ、その工場に対する管理関与の度合い等を総合勘案すべきではあるが、その判断の範囲は特定外国子会社の事業活動に限ることを前提と

すべきではないかとの指摘がある¹⁹⁾。

一方、所在地国基準は、事業所得の留保を行うための会社がタックス・ヘイブンを利用したようなケースにおいて、所得合算の対象とする根拠を「製造業」における製造機能（工場）と販売機能の分離に求めたものと捉えることもできる²⁰⁾。

投下費用の多寡による判断の問題

上述の事件では、事業所得を生み出す製造機能の存在は、実物資産（生産要素）の存在や投下費用の大きさがその判断基準となっている。

前述の判決は、納税者の付加価値の発生場所に着目した主張、すなわち、来料加工契約による委託内容が、単純な組み立て加工であり、大きな付加価値と利益の源となる製造行為は特定外国子会社において行われていることを認めた。本判決において、納税者の主張が認められたのは、製造にかかる費用の多くが外国子会社に投入されていたことによる。

所在地国における事業活動の内容の判断に投下資本の大きさを考慮することは重要であるが、投下資本の量は生み出される付加価値と連動するものとは限らない。投下資本に対し、利益率の高い製品もあれば、そうでない製品もあるからである。

また、タックス・ヘイブン対策税制の対象となるような資本関係の密接な企業間では、費用の負担そのものが、タックスプランニングの一環として行なわれうる。製造費用、たとえば、人件費等の各国の経済水準に大きく影響される要素をそのまま所在地国基準の判断基準とすることには慎重な配慮が必要となるう。

(3) 株式の保有と生産要素の投入

ホンコンヤオハン事件

本件は、ヤオハンジャパンが香港に設立した100%子会社の主たる事業が、株式の保有にあたるか、あるいは、金融貸付業であるかについて争われた事件である²¹⁾。

静岡地裁は、特定外国子会社の「主たる事業」の判定において、複数の事業を営む場合、その事業年度における具体的・客観的な事業活動の内容から判定するほかなく、事業活動の客観的効果として得る収入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すべきとし、具体的判断においては、本件子会社の収入が保有株式にかかる収入が殆どとなっていることに着目して、課税処分を維持した。「主たる事業」における判断において、子会社の稼得した「資産」からの収入の内容に着目した判断である点、事業活動内容を基礎として行われる所在地国基準や非関連者取引基準との相違が注目される。

次の裁判例も、関係会社の株式の保有を行っていた特定外国子会社の事件である。

大和鋼管工業（代表者）事件

大和鋼管工業（代表者）事件は、先述のグラクソ事件と同様、日本のタックス・ヘイブン対策税制（個人所得税に対するもの）が日星租税条約に反するかという点について争われた²²⁾。本稿では、第2の争点となっている適用除外要件にかかる判断について、取り上げる。

原告の特定外国子会社とされたシンガポール法人は、関係会社の株式を保有するとともに、金融業も行う一方、鋼管卸売業も営んでいた。原告は、主たる事業の判断は、

事業から得た利益ないし所得金額及び保有資産の多寡よりも、所得を生み出す素として観念される人、機械設備、不動産等の実物の生産要素の多寡により判断すべきとして、現地に投入された生産要素は、専ら鋼管の卸売事業を営むためであり、株式保有にかかる業務を行う者も必要な設備もなかったと主張した。

本件における鋼管卸売の実績は、株式保有と金銭貸付にかかる事業に比して、微々たるものであった。平成10年の卸売開始から13年の事務所閉鎖まで、各年15万米ドルから20万米ドルで推移した。第一審は複数の事業を営むシンガポール法人は、事業活動の客観的な結果として得られる収入金額又は所得の状況、使用人の数、事務所等の固定的施設状況から見ると、収入と所得のいずれも99.5%が株式保有にかかるものであることから、シンガポール法人の主たる事業は、株式の保有にあると判示した。控訴審においても、適用除外要件のうちの非持株会社等基準、実体基準及び管理支配基準の可否について、非持株会社等基準を充足せず、適用除外にあたらないとされた。

この判断もまた、上述のホンコンヤオハン事件と同様、事業活動の要因を総合勘案しつつも、特定外国子会社の収入・所得の額の多寡に注目している。

投資所得にかかる判断基準

ヤオハン事件判決では、特定外国子会社等が複数の事業を営む場合の主たる事業の判断基準として、勘案要素のうちに、収入金額等の要素と実物生産要素が並列されていた。先の事業所得についての合算の可否判断に比べ、投下費用の評価よりやや収入

や所得の金額の要素が重視されているように見える。

これらの二つの判断基準を、所得基準説と実物生産要素説としよう²³⁾。タックス・ハイブン対策税制において、特定外国子会社の事業活動内容が日本の課税権を及ぼす基準であるならば、主たる事業の判断においては、実物生産要素の存在は、実物生産要素を基準とするべきであろう²⁴⁾。

他方、上記の株式を保有ことから生じる資産性所得については、どのような所得が生み出されたのか、という点が重視されるケースがある。適用除外を決する主たる事業の判定について、どのような事業を営んでいるかという点とどのような所得が生み出されているかという本来は性質の異なる基準が選択的に審査されている。適用除外要件の判断において、事業所得と資産所得の場合、内国親法人と合算される所得がその真正な由来によるべきであるという観点からすると疑問がある²⁵⁾。

3. 管理支配基準と実体基準の問題点

(1) 実体基準と管理支配基準の意義

東京地裁平成2年9月19日判決

納税者は、南洋材の取引を行っているが、シッパーとの代金決済と金融サービスを行うために香港に子会社を設立した。本判決は、適用除外要件のうち、香港子会社の管理支配基準の充足の有無について判断したものである²⁶⁾。

本判決は、管理支配の意義について、「業務遂行上の重要事項を当該子会社等が自らの意思で決定している」とし、具体的には「自らの決定、判断に基づいてその事業の

管理、支配及び運営を行っている」ことであるとし、本件においては子会社自ら独立した法人の立場でそのような管理、支配及び運営をしているとは言えないとした²⁷⁾。

そして、管理支配基準と経済合理性の関係については、軽課税国に子会社を設立することに経済的な合理性がある場合でも、管理支配基準が満たされていない限り、適用除外とならないとした。

しかしながら、軽課税国に所在する子会社等であっても、その地に所在することに十分な経済合理性があれば、課税対象とはされないという立法の趣旨²⁸⁾からすれば、管理支配基準を満たさなければ、経済合理性もないとするべきで、むしろ管理支配基準は、経済合理性のない場合を排除する基準として、構成するべきである²⁹⁾。

また、管理支配基準は、内国法人と外国法人の区分としての管理支配地主義と同様の効果を有する³⁰⁾。すなわち、日本のタックス・ヘイブン対策税制が、法人ごとに合算対象を限定するという仕組みであることから、本基準により、内国法人的法人を合算対象とする効果を発揮している³¹⁾。

管理支配基準は、課税管轄権を及ぼす範囲を決定する基準として機能するが、それは居住地国課税権行使の意義を持つのか、あるいは、源泉地国課税権行使の意義を持つのか、いずれなのかという問題がある。

東京地裁平成24年10月11日判決

本件は、原告（個人）がシンガポールに設立した精密機械部品等の卸売業を営む会社が特定外国子会社等に該当するとして行われた課税処分が争われたものである³²⁾。裁判における争点は、当該特定外国子会社

にかかる同条の適用除外要件である実体基準と管理支配基準の充足の有無であり、納税者が勝訴した。

判決は、実体要件は、日本に所在する親会社等から独立した企業として存在しているというためには、固定的施設を有するという物的な側面から、独立企業の必要条件を示したものとした。そして、固定施設の有無の判断は、固定施設を利用する正当な権限を有することで足り、また、規模も特定外国子会社等の行う主たる事業の業種や形態に応じて判断されるものとした。

本件においては、当該特定外国子会社の営む卸売業を行うに十分な規模のオフィススペースを賃借していることから、固定施設を有すること、そして、営業担当者がその業務を独立して行っているものとして、実体基準を満たすとされた。

また、管理支配基準は、独立した企業としての実体を機能面から捉えた要件であるとして、常勤役員等の存在と具体的な業務執行に関する意思決定と執行が親会社から独立して行われていることが必要であるとされた。

本件においては、派遣された従業員が特定外国子会社の取締役を兼務する派遣元会社のマネージングディレクターの監督を受けていたこと等により、自らの事業を管理支配しているものと言えるとした。控訴審である東京高裁平成25年5月29日判決においても、第1審の判断が維持され、確定している。

これにより、実体基準を充足する本店としての固定的施設は、所有の必要はなく、事務所として用いられる小規模なオフィス

スペースを賃借しているのみでも直ちには否認されない³³⁾。また、株主総会や取締役会の開催とその決議については、現行会社法制の下では物理的な開催が必要なく、電話等で行うことが許容されている場合には、参加者のうち少なくとも一人がタックス・ハイブンの本店所在地に物理的に滞在していることで、管理支配基準を充足しうる³⁴⁾。そして、株主総会及び取締役会の議事録並びに会計帳簿を適時に作成し、本店所在地に保管すれば足りると指摘されている³⁵⁾。

(2) 独立企業であることの意義

管理支配基準の意義

適用除外要件のうちの管理支配基準は、最終的な親会社等の利益額に影響する外国子会社等の配当政策に影響を与える場合は、その所得を合算するという基準であると考えられる³⁶⁾。

外国子会社等の所得について、内国親会社の管理支配が及ばず、株主の支配を受けていない場合には、その株主の所得とはみなされないという論理と、外国子会社が能動的活動を行っているために株主の所得に合算しないという理屈は、課税管轄権の及ぼされる基準として、必ずしも首尾一貫したものではない³⁷⁾。管理支配基準は、タックス・ハイブン子会社の所得が内国法人の所得に含まれるか否かという点の判断基準として、独立した拠点として実質的に機能しているか否かが問われることとなる。内国親法人の機能を利用しているのはいか、という疑問である。

他方、タックス・ハイブンの提供するタックスインセンティブにより設立されたが、

「独立企業」であることにより、その所得がすべて内国親会社の合算所得から除外されるべきであるとも言いきれない。タックス・ハイブン外国子会社が独立企業として活動している場合でも、その子会社に過剰な利益が付与されているとすれば、その一定部分は、親会社の所得として計上される余地がある。

個人居住者に対する適用

本節で取り上げた東京高裁平成 25 年 5 月 29 日判決は、個人居住者と特定外国子会社との関係に着目した課税事件にかかるものであるという点で、興味深い事件である。

居住者により設立された特定外国子会社は、関連企業から仕入れた部品を第三者に販売している卸売会社である。関連者間取引を仲介して利益を上げているのでもなく、資産性所得をため込んでいるのでもない。

個人居住者に対する適用局面において、租税回避的な要素は、個人株主と特定外国子会社との間の所得の分配であろう。法人間の取引である場合には、親会社と子会社の取引を通じた所得の移転の問題は理解しやすいが、個人株主と法人の間の所得移転の問題は私法上の関係からみて、考えにくいかもしれない。個人の支配株主と特定外国子会社との間の所得配分について、どのような理由で租税回避を問うことができるのか、という疑問がある。内国居住者(個人)が支配株主である場合には、内国居住者の管理支配行為は株主としての局面に限定され、内国親会社の事業活動との関連は考慮する余地は小さくなる。

個人株主とその被支配法人との所得の人的配分の問題は、その法的人格の別が厳し

く認識されているために、それぞれが独立し、契約している限り、それに基づく利益分配の適否を租税法上否認することは大変難しくなっている。個人株主と法人間の利益分配に租税回避行為が介在するようになる場合でも、その利益配分は、株主と被支配企業との間には経済活動における共通性を有しないことから、子会社が実体基準と管理支配基準を充足することは容易であると言えよう。タックス・ハイブン対策税制の個人居住者への適用にあたっては、合算所得を株主の所得としてどのように性格付けるかが大きな問題となる。

タックス・ハイブン対策税制の提起する課題

1. income approach の課題

最近 OECD において取り上げられている課税ベースの浸食とは、客観的には日本の課税ベースであるはずのものが、契約等の仕組みにより課税の対象からはずれた場合に生じる³⁸⁾。タックス・ハイブン対策税制の対処しようとする国際的租税回避の局面は、居住地の選択、所得の帰属、所得の人的配分(移転価格)、所得源泉という複合的な要素が絡んでいる³⁹⁾。

entity アプローチは、タックス・ハイブン対策税制の適用により外国子会社の事業の全てが合算対象となる一方、適用除外要件に該当しない場合、事業の全てが合算されないために、真正な事業部分が合算されたり、また、国外への所得移転が放置されるという制度の目の粗さが指摘されていた⁴⁰⁾。すなわち、このような従たる事業から生じる所得の合算もれや過大合算、また、

所得の損失の相殺⁴¹⁾に加えて、人的な所得配分への対処を欠くことによる過合算という問題である。

さらに適用除外基準が形式的であるため、グループ企業の地域統括会社など、多国籍企業の事業再編成のなかで表れてきた新たな正当な事業理由のある機能を評価できていないことが指摘されていた⁴²⁾。そうした機能の評価の努力は、平成17年改正により適用除外基準に関し改正された、現地人件費等の10%控除の特例措置にみることができ⁴³⁾が、こうしたパッチワーク的な手当では、今後生じる真正なビジネスを合算対象に取り込んでしまう危険を常にはらむと指摘されている⁴⁴⁾。

平成22年度税制改正により、タックス・ハイブン対策税制の適用の対象となる entity の所得のすべてを合算する場合の過大な合算は緩和されることとなった。本改正は、一定の資産所得の無条件の取り込みによる income approach(所得別管理方式)の方向を打ち出すと同時に、事業所得に関する適用除外範囲を拡大したのであるが、これは資産所得と事業所得の分割と個別の適用範囲の設定への移行を当面はあきらめた結果でもある⁴⁵⁾。

なお、平成21年8月に経済産業省国際課税研究会により出された「国際課税制度の主要論点について」報告書は、所得別管理方式は、源泉地に立地することに合理的な理由のない自由に動き回れる所得に対処するという目的を達成するのに適しているが、受動所得とそれに対する能動的所得の二つの区分のみでは、多国籍企業における所得を課税所得の算定において適切に振り分け

ることはできないとしている⁴⁶⁾。課税の公平維持のためには、passive income と active income の区分の徹底的整理が必要であろう⁴⁷⁾。

そして、合理的な事業が存在しないが、能動的所得がある場合、合理的な事業が存在するが、受動的所得が生まれている場合の二つの場合について、過剰な適用と適用不足の領域の減少のために、適用除外要件の在り方について、今後さらなる議論が必要であることが示されている⁴⁸⁾。

特に国外所得免除方式に移行しつつある現在、租税条約の規定を踏まえ、内国親法人の所得となる範囲と外国子会社の所得となる範囲の区別について、今後一層議論の精緻化をはかることが求められる⁴⁹⁾

しかしながら、現行の適用除外要件の規定振りは、タックス・ハイブン対策税制の適用除外要件が、特定外国子会社に所得が帰属するか否かという要素をすくい上げていることから、それが内国親会社の所得であるか否かの検討をする余地がない。すなわち、当該税制が適用された場合、特定外国子会社において課税されるべき所得ではないとしても、それがすべて内国親会社の所得とするのが正しいという検証がなされないのである。

グラクソ事件最高裁判決や外国子会社配当益金不算入により、タックス・ハイブン対策税制の意義は、外国子会社配当の課税繰延の構成を脱したと見ることが

できる。タックス・ハイブン子会社で課税されない所得のすべてについて、株主であればその利益を主張することが可能かもしれないが、このような子会社所得の全体を合算する entity approach が分解されていくとすれば、適用除外要件において、タックス・ハイブン子会社の所得が内国親会社の所得であるか否かについての検証手順が、今後税制に必要とされることになるのではないかと考えられる。

たとえば、来料加工のように、製造事業の方法により、本件の場合には中国の経済政策による誘因が働き、製造工場とその販売場所が分離したような場合、製造工場において、製造利益は課税されることが所得の由来に基づく課税の姿ではないか。タックス・ハイブンの子会社の所得合算にあたっては、租税回避対策であるとする限り、その子会社を支配する多国籍企業がタックス・ハイブンに留保した利益のどの部分が合算の対象となるか、すなわち、どの部分が「租税回避」部分なのか、という点が問題となるであろう。

2. 税率軽減メリットへの対策

多国籍企業は、内国親法人がタックス・ハイブン国に子会社を設立して所得を留保し、タックス・ハイブンと租税条約の恩典を利用し、多数の会社により獲得した利益を移転し、通過させ、税コストの低下を図っている。こうした租税回避スキームには、タックス・ハイブン対

策税制のみでは対処できない。タックス・ハイブンを対象とする税制の本来の目的は、こうしたスキームにおける軽減税率の享受への対策であると考えなければならない。

前号拙稿で指摘した、タックス・ハイブンを対象とする税制の仕組みを、個人が法人設立を通じてその所得課税を軽減するインセンティブに対する対抗策として、実質的には個人に対する所得課税を形式的には法人に対して租税を課するという「個人所得税の補完税としての法人課税」の仕組みに類似する課税制度として捉える考え方⁵⁰⁾も注目に値する。タックス・ハイブンを対象とする税制を、個人所得税の前取りとして、個人所得税の課税範囲とパラレルに法人の所得に対して課せられる法人所得税とは異なるカテゴリの課税制度として、留保利益税と位置付けることは⁵¹⁾、以下で述べる法人課税制度における二重課税問題に対応することもできる点、意義がある。

3. 所得課税の統合の問題と法人所得課税の位置づけ

タックス・ハイブンを対象とする税制の適用される場面では、事業から稼得される利益について、事業体への帰属を基礎とする課税と源泉地国への帰属を基礎とする課税の整合性が問題となっているとみることもできる。すなわち、事業体への課税制度（法人課税の仕組みに乗る）とその利益の分配への課税制度（所得課税）の

統合の問題である。

現在の所得課税制度は、これらの二つの制度を併存させている。それが可能となっている理由のひとつは、経済的取引にかかる私法関係を基礎として、課税関係を決定しているためである。私法関係は、取引当事者の関係を平面的次元で捉えている。たとえば、私法関係に基づき、株式の保有や譲渡による所得は配当所得や譲渡所得を生み出すが、それを事業として行う場合には、事業所得ともなる。事業から稼得した利益に関する課税関係は、事業体への課税とその利益を分配された者への二重構造となっている。そして、このような二重課税関係の調整機能を、現行の所得課税制度は十分に保持していない。

タックス・ハイブンを対象とする税制により課税の対象とするべき利益は、繰り延べられた配当所得ではないと構成するならば、日本の内国法人の事業所得であるはずのものである。当該税制は、「親会社に対する合算の対象となる所得が私法上はタックス・ハイブン子会社の所得であることを前提として、その上で租税法上その帰属を変更して親会社を介して課税する制度」⁵²⁾であると理解するとき、内国親会社に合算される所得の性質については未だ議論が必要である。所得課税制度の有する法人所得課税制度から生じる二重課税について、統合に関する理論の整理が必要となっているのである。

脚注

1. 拙稿「タックス・ハイブン対策税制をとりまく環境と今後の課題」
IAM e-Magazine No.7(2013年)参照。
2. 民集63巻8号1881頁、判時2061号27頁、判タ1311号77頁。
3. 弘中聡浩「タックス・ハイブン対策税制の条約適合性」租税判例百選(第5版)135頁(2011年)。
4. 浅妻章如「タックス・ハイブン対策税制(CFC税制) - 判例の解釈と今後の政策論」租税研究号728号249頁(2010年)。
5. 浅妻章如教授は、所得性質別課税権配分の考え方として解説する(浅妻章如・前掲注4・249頁)。
6. 浅妻章如・前掲注4・249頁。
7. 浅妻章如・前掲注4・249-250頁。
8. 浅妻章如・前掲注4・250頁。
9. 伴忠彦・後掲注41・241頁。
10. 裁判事例集75巻415頁。
11. 訟務月報59巻1号1頁。
12. 資本保有割合は52%である。
13. 東莞市長安鎮人民政府対外経済弁公室の100%出資により設立された。
14. 東莞市長安鎮E区の100%出資により設立された。
15. 訟務月報59巻1号30頁。
16. 判例集未登載。LEXデータベースにより全文参照可能である。
17. 井上康一「来料加工とタックス・ハイブン対策税制の適用除外 - 東京地裁平成21年5月28日判決について」国際税務29巻8号48頁(2009年)。
18. タックス・ハイブン対策税制の適用の結果、源泉地国と親会社所在地国との二重課税が日中租税条約の抵触を引き起こし、問題となりうるということが指摘されている(今村隆「租税判例研究第456回来料加工に対するタックス・ハイブン対策税制適用の有無」ジュリスト1411号159頁(2010年))。
19. 大田洋・北村導人・後掲注33・122125頁。
20. 今村隆「タックス・ハイブン対策税制の課税要件と立法趣旨 - 最近の裁判例を分析して」租税研究2007年11月号120頁(2007年)。なお、米国においては、独立企業としての実体有する製造販売取引において、販売会社を介在することにより、販売会社に販売益を留保したりすることも租税回避行為のひとつと位置付けられている。このような行為に対しては、米国内国歳入法§954(d)による、基地販売所得に対する課税制度が導入されている。
21. 静岡地判平成7年11月9日訟月42巻12号3042頁税資214号362頁・東京高判平成8年6月19日税資216号619頁・最判平成9年9月12日税資228号565頁。納税者はいずれも敗訴した。
22. 本件の最高裁平成21年12月4日判決も、課税庁勝訴の判決であった。判例タイムズ1316号92頁、判例時報2068号34頁、最高裁判所裁判集民事232号541頁。
23. 浅妻章如「タックス・ハイブン対策税制(CFC税制) - 租税条約との関係及び適用除外要件について」租税研究706号146頁(2008年)。
24. 浅妻章如・前掲注23・146頁。
25. 浅妻章如教授は、ホンコンヤオハンへの課税案件についてこのような指摘をしている(浅妻章如「タックス・ハイブン対策税制の改正と今後」ジュリスト1397号45-46頁(2010年))。
26. 判例時報1368号53頁。
27. 租税特別措置法基本通達66の6-10もほぼ同旨である。
28. 高橋元監修『タックス・ハイブン対策税制の解説』95頁(清文社、1979年)。
29. 中里実「タックス・ハイブン対策税制の適用除外要件」ジュリスト997号106

- 頁(1992年)。
30. 中里実・前掲注29・106頁。
31. 中里実・前掲注29・106頁。
32. 裁判所ウエブサイト参照。
33. 大田洋・北村導人「東京高裁平成25年5月29日判決の検討」中里実編著『タックス・ハイブン対策税制のフロンティア』172頁(有斐閣、2013年)。
34. 大田洋・北村導人・前掲注33・172-173頁。
35. 大田洋・北村導人・前掲注33・173頁。
36. 浅妻章如・後掲注37・643頁。
37. 浅妻章如「国際的租税回避 - タックス・ハイブン対策税制(CFC税制)について」金子宏編『租税法の基本問題』643頁(有斐閣、2008年)。
38. 浅妻章如「課税ベース浸食の客観的把握への試論」ジュリスト1388号99頁(2009年)。
39. 浅妻章如・前掲注37・639-642頁。
40. 青山慶二「マリーズレビューと源泉地ベースの国際資本課税」フィナンシャル・レビュー102号65頁(2011年)。
41. 伴忠彦「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」税大論叢63号336-337頁(2009年)。
41. 青山慶二「国際租税を取り巻く環境変化と税制のあり方」土居丈朗編『日本の税をどう見直すか』230頁(日本経済新聞社、2010年)。
42. 特定外国子会社等の事業従事者の人件費の10%相当額の控除(租税特別措置法66条の6第3項)は、平成22年度税制改正で廃止された。
44. 青山慶二・前掲注42・230頁。
45. 青山慶二・前掲注42・232頁。
46. 青山慶二「外国子会社合算税制について - 我が国の改正と英国との比較検討 - 」租税研究2010年9月号191頁及び203頁(2010年)。所得管理方式はincome approach、事業体別管理方式はentity approachを指す。
47. 青山慶二・前掲注42・232頁。青山慶二教授は、投資所得に関しては、典型的投資所得のみならず、一般的な投資所得全体について、本税制の適用対象とするべき、と提案される。
48. 青山慶二・前掲注46・191-192頁、203頁。なお、特定子会社による株式保有とその譲渡益に関する具体的課税問題については、成道秀雄「事例タックス・ハイブン課税における主たる事業」税研29巻1号71頁(2013年)参照。例えば、資金調達目的の有価証券の譲渡益の取扱い等、租税回避行為と必ずしも言えないようなケースである。
49. 浅妻章如・前掲注4・255頁
51. 淵圭吾・前掲注50・226頁。
52. 中里実「タックス・ハイブン対策税制改正の必要性」中里実他編著『タックス・ハイブン対策税制のフロンティア』16頁(有斐閣、2013年)。