

タックス・ハイブン対策税制適用除外基準の見直しに関する提言

—管理支配基準を素材として—

M062324 宮 地 映理子

1. 研究目的

タックス・ハイブン対策税制適用除外基準の趣旨・目的に照らしてそのあり方を検討すべきであるという問題意識の中で、近年の適用除外規定に関する訴訟を基に、適用除外基準の問題点を指摘し、その見直しについて模索する。

2. タックス・ハイブン対策税制の概要

2-1 タックス・ハイブン対策税制の位置づけ

タックス・ハイブン対策税制は、自国の課税権の確保を目的とした課税規定のひとつである。すなわち、国際取引を通じた所得の国外流出を防止することを狙いとしている。

2-2 タックス・ハイブン対策税制の国際的な定義とわが国における基本的な考え方

国際的には納税者の適切な保護に考慮を払いながら税の衡平及び正常な国際競争のために、国際取引に関連する租税回避及び脱税を対処することを求められている。また、わが国における適用除外基準は、正常な海外活動を阻害しないことを目的としており、所在他国において独立企業としての実体を備えていること及びそれぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があることを要件としている。

2-3 わが国におけるタックス・ハイブン対策税制の沿革

制度の導入背景には、実際の事例により、必要性が高まってきたこと及び国内外での規制措置の議論や勧告などにより整備の要請が強まってきたことが伺える。導入後における適用除外基準の改正は、実態に則して細微な規定の調整を行っているのみであり、画一的な解釈となることについて一定の配慮が設けられたが、適用除外基準そのものの解決になっていない。

2-4 現行タックス・ハイブン対策税制

適用除外基準とは、事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準・所在地国基準の全ての基準を満たした場合には、その満たした事業年度の留保所得については、合算課税を行わないとする規定である。

3. タックス・ハイブン対策税制の目的と適用除外基準の矛盾

適用除外基準は、「正常な海外活動を行うもの」を排除する政策において「税負担の不当な軽減を図ること及び租税回避行為を行うもの」を十分に表現できないことを指摘した。特に総合判断が必要となる管理支配基準を是正すべきであることを述べた。

3-1 事例研究「安宅木材事件」

管理支配基準の充足性が争われた事件を検討し、管

理支配基準について実態に則した判断が可能となる解釈のありかたを模索すべきであること、軽課税国に法人を設立した真意を検討する必要があること、主たる事業の判定を行うべきであることを指摘した。

3-2 比較事例「ニコニコ堂事件」

3-1の判決以降管理支配基準の充足性が争われた事件として比較検討した。管理支配基準の解釈のありかたについて指摘し、主たる事業の判定について前回の第一審判旨の改善が見られることを指摘した。

3-3 問題点の総括

2つの判決の事例を通じて主たる事業の判定の必要性、管理支配基準の解釈のありかた、動機テストの導入という3つの問題点を提起する

4. 適用除外基準の見直しに関する提言

4-1 主たる事業の判定の必要性

主たる事業の判定が重要でないとした判旨を否定し、わが国における制度上、ひいては、国際的な制度の潮流からも必要不可欠であることを述べた。

4-2 管理支配基準の意義の解釈

管理支配基準の意義は、管理支配基準の内容として「実体」及び「経済的合理性」のない場合を排除するという構成として解釈すべきであると提言している。

4-3 動機テスト導入の解釈

適切な判断を行うために、意図の判定を行うことは役に立つと考えられることから、納税義務者の主観的意図を斟酌した上で、適用除外の可否を決しようとする判定方法「動機テスト」の導入が考えられる。このことから動機テストにより求められる意図を明らかにすることを目的として、適用除外基準に定められる各基準の運用及びその解釈を行うことが合理的である。

5. 結語

5-1 適用除外基準の立場と解釈

タックス・ハイブン対策税制では、正常な海外活動を適用除外することにより、税負担の不当な軽減を図ること及び租税回避行為を防止している。正常な海外活動を法制度上において定めることにより、税負担の不当な軽減を図ること及び租税回避行為の防止を表現しなければならない。

5-2 提言内容

適用除外基準は、主たる事業の判定を行った後、各基準について判定を行う。そのうち、管理支配基準は、「実体」及び「経済的合理性」のない場合を排除するという解釈により判別を行う。さらに意図を釈明する視点から判断を行う、という改善を行うことを提言する。