

# タックス・ハイブン対策税制における論点

## —本税制の適用範囲及び適用除外基準の分析—

M071343 虫 明 千 春

### 1. 研究目的

現行のタックス・ハイブン対策税制の適用範囲及び適用除外基準の中から、近年の企業経済活動にマッチしていない部分を抽出及び検討することで、納税者の予測可能性を高めるための見直しの提言を行うものである。

### 2. わが国のタックス・ハイブン対策税制の変遷

#### 2-1 タックス・ハイブン対策税制制定の経緯

1978年の税制改正において、わが国で初めてタックス・ハイブン対策税制を導入した。本税制では、導入当初、執行の簡便化という観点から、タックス・ハイブンに該当する国を指定するブラックリスト方式を採用していた。

#### 2-2 軽課税国指定制度の廃止における問題点

1992年にブラックリスト方式が廃止され、新税制では、ブラックリスト方式において軽課税国と認定されていなかった国においても、タックス・ハイブン対策税制が適用されることとなったため、納税者と課税当局において係争となる事例が増加した。

#### 2-3 政府税制調査会の意見書に基づく考察

タックス・ハイブン対策税制が設立された趣旨及び本税制の適用除外基準の趣旨を確認できた。

### 3. わが国の現行のタックス・ハイブン対策税制

#### 3-1 特定外国子会社等の判定

本店所在地国における租税負担割合が25%以下となるものを「25%以下基準」といい、内国法人等が保有する外国法人で、25%以下基準に該当するものを「特定外国子会社等」という。特定外国子会社等と判定された場合、外国子会社の留保所得を、内国法人の収益とみなし合算課税を受ける。

#### 3-2 タックス・ハイブン対策税制の適用除外基準

特定外国子会社等に該当した場合においても、事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準または所在地国基準の4つの基準をすべて満たす場合には、本税制は適用されない。

### 4. タックス・ハイブン対策税制の現状と課税事例

#### 4-1 近年における課税状況

タックス・ハイブン対策税制に係る申告漏れ件数は移転価格税制と同様に増加傾向にある。日本企業の海外事業展開の進化に伴い、経済活動はますます複雑化し、タックス・ハイブン対策税制の適用に関して多数の問題点が生じていることが確認できる。

#### 4-2 事例研究「ガンジー島事件」

ガンジー島税制による外国税が外国法人税に該当するのかを争点とする。ガンジー島の外国税が、外国法人税に該当するか否か、さらに25%以下基準に該当するか否かを検討する。

#### 4-3 事例研究「安宅木材事件」

管理支配基準を充足するか否かを争点とする。業務の範囲、管理及び運営等を親会社が判断及び決定することは、管理支配基準を充足しているのかを検討する。

#### 4-4 事例研究「来料加工事案」

外国子会社が、日本標準産業分類における製造問屋あるいは製造業に該当するのかを争点とする。業種を判定した上で、所在地国基準あるいは非関連者基準を充足するのかを検討する。

### 5. 事例研究による今後の展開

#### 5-1 ガンジー島事件からの検討

25%超の税の負担は、納税者の絶対的なメルクマールであるため、外国法人税の定義を、一層明確にすべきであると結論付けた。

#### 5-2 安宅木材事件からの検討

管理支配基準を検討するにあたり、本基準を充足しているか否かの判定が困難を要するものと思われることから、管理支配基準の判定基準のさらなる充足の必要性があるものと結論付けた。

#### 5-3 来料加工事案からの検討

適用除外基準が、特殊なビジネス形態に対応できるよう納税者の予測可能性を高める規定とすべきであり、適用除外基準に関連する業種と日本標準産業分類の関係をより具体的に示すべきと結論付けた。

#### 5-4 本論のまとめ

実務上においてタックス・ハイブン対策税制が適用するか否かの判定が困難となっていることが明らかとなり、さらに、本税制の適用除外基準は納税者の予測可能性が確保されたものとは言えないと判断した。経済的合理性があったとしても、適用除外基準を満たさない限り、タックス・ハイブン対策税制は適用されてしまうという可能性が高まりつつあるのが現状である。よって、課税当局側そして納税者側から積極的に問題の所在を提示し、両者の認識を高めるべきだと結論付けた。