

タックス・ヘイブン対策税制のしくみに関する一考察

—海運業における租税裁定取引を題材に—

M080988 福田 正太郎

1. はじめに

わが国のタックス・ヘイブン対策税制（以下、同税制）の創設から約30年経過した。同税制は、外航海運業における便宜置籍船問題を契機として創設された租税回避の否認規定であるといわれている。このことから、内国法人である親会社と特定外国子会社等間、及び、複数の特定外国子会社等相互間の損益通算は禁止されるとの法令解釈がなされており、それを確認した判例も現れている。本論文では外航海運業を題材に、同税制のしくみを考察し、租税裁定行動の誘因となる構造であることを明らかにして、同税制の改正に向けた論議に新たな視点を提供することを目的とする。

2. 問題提起

現行の法人税の計算構造が個別の法人の時空間をベースとして算定された所得を基礎としており、それが租税裁定行動の誘因となっていることについて、中里（1994）の先行研究（研究1）を引用して明らかにした。さらにこの研究1の視点に基づき、同税制の計算構造を検討したところ、同税制は課税の中立論に立った連結納税的な構造ではなく、租税回避の否認規定として創設されていることから制裁的な構造であり、納税者の租税裁定行動の強い誘因となる可能性を有していることが明らかになった。次に、研究1をベースに、法人が取ると想定される租税裁定行動に関して、増井（2002）の先行研究（研究2）を参考に、その類型を確認した。これらの検討をもとに同税制の適用対象である外航海運業を営む内国法人が採用すると予測される租税裁定取引を類型別に事例設定し、その成立の可能性、及び、これらの取引と租税回避取引との分岐点について検討することにより、現行税制の問題点を明らかにすることとした。

3. 外航海運業界の現状

事例研究に先立って、外航海運業を営む内国法人が主にコスト低減の目的で便宜置籍国と呼ばれるパナマ国・リベリア国等に便宜置籍法人（ペーパー会社）を設立して船舶を取得し、船籍を取得している等の実態を明らかにした。また、定期傭船・裸傭船等の海運業界の取引のしくみを明らかにした。

4. 税法規定の考察

さらに、同税制の規定の考察から、内国法人の営む外航海運業において便宜置籍法人の所得の合算課税が所与であることを明らかにした。また、同税制の規定

のいかなる部分に裁定機会が存するのか、規定の詳細な検討を行って明らかにした。

5. 租税裁定と租税回避等の関係

次に、租税裁定と租税回避等（租税回避・節税・脱税）との関係を整理するために、それぞれの定義付けを行うとともに相互の関係を図表により示し、明確化した。加えて、租税回避の否認の個別否認規定である同税制の適用を受けた内国法人が租税裁定取引により、同税制の適用を回避又は緩和しようとする行動に至る因果関係について図表により示し、次章からの類型別の事例研究の目的を明確化した。

6. 類型別の租税裁定取引の考察

研究2をもとに、パナマ国に特定外国子会社等を複数有する外航海運業を営む内国法人に対し、①貸付金又は出資金の選択による取引、②リース会計（税務）基準を利用した取引、③民法上の組合契約、商法上の匿名組合契約を利用した取引、④組織再編成を利用した取引等、について6類型の事例設定を行った。これらの事例に対し、船舶ファイナンス、民法・商法等の取引法、法人税法の個別否認規定及び租税回避の否認に関する判例等、各々の観点から設定事例が租税裁定取引として成立する可能性、また、成立するとした場合に租税回避と考えるのか、租税回避以外の取引と考えるのかについての検討を行った。一義的な結論に到達することはできなかったが、現行税制が誘因となって、設定事例と同種又は類似の租税裁定取引が引き起こされる可能性を示唆できたものとする。また、これらの検討を通じ、同税制の適用がもたらす税負担増を回避又は緩和しようとする租税裁定行動は同税制のしくみがもたらす「歪み」の回復計算であるとする新たな視点の発見に至った。その新たな視点から現行税制を俯瞰してみると、例えば海運業所得のみを有する特定外国子会社等間であれば損益通算を認めるという方向性での税制改正が望まれるとの結論に達した。

7. 結びに代えて

6での結論を前提にすると米国のような所得別管理方式への移行が望まれるが、現行のエンティティ方式を維持する場合においても、制度の枠内で取引類型別の対応を行うという課税の中立論に立った改正の論議が重要であるとする。