

特定外国子会社の欠損を内国法人の損金に算入することの可否

立正大学法学部
教授 山下 学

高松高裁平成16年(行コ)第7号法人税,消費税及び地方消費税更正処分取消等請求控訴事件(控訴人今治税務署長)〔原判決取消し,却下・棄却〕平成16年12月7日言渡) < T A I N S Z888-0922 >

はじめに

本事例は,タックスヘイブン国であるパナマ共和国にペーパーカンパニーである子会社・ツインブライト社を設立した被控訴人(納税者)S汽船(株)が,ペーパーカンパニーである子会社は実体がない事を理由に,ツインブライト社を設立して以来,ツインブライト社名義の資産,負債及び損益はすべて内国法人親会社であるS汽船(株)に帰属するものとして法人税及び消費税等の確定申告をしてきており,本件各事業年度及び本件各課税期間においても,同様に,ツインブライト社名義の資産,負債及び損益が原告に帰属するものとして青色申告を行った。海外子会社の損益を親会社たるS汽船(株)の損益に合算して申告していたところ,控訴人(税務署長)は,被控訴人に対する法人税等の調査を行い,平成10年9月29日付けで,ツインブライト社が租税特別措置法(以下「措置法」という。)66条の6第1及び第2項に規定される特定外国子会社等に該当する会社であり,同条3項に規定される適用除外の規定の適用がないため,同条の規定が適用されることを主な理由として,法人税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った(なお,ツインブライト社が,措置法66条の6第1及び第2項により規定される特定外国子会社等の要件を満たす外国法人であることは,当事者間に争いが無い。)

第1審の松山地裁判決では,原告(納税者)の主張が認められ,課税処分の取消しがなされたが,控訴審たる本事例では,一転,控訴人の主張が採用され,原判決が取り消された事例である。したがって,取消しを求める部分,被控訴人のその余の請求がいずれも却下された。

本事例では,法人税法の取扱い(措置法を含む)のほか,消費税及び地方消費税についても争われているが,本研究では,法人税法上の取扱いに限定して研究することとする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

主文同旨。

第2 前提事実(特に証拠等の掲記のないものは当事者間に争いが無い。)

〔用語例〕

- (1) 平成6年8月1日から平成7年7月31日までの事業年度を「平成7年7月期」と,同期間の課税期間を「平成7年課税期間」と,平成7年8月1日から平成8年7月31日までの事業年度を「平成8年7月期」と,同期間の課税期間を「平成8年課税期間」と,平成8年8月1日から平成9年7月31日までの事業年度を「平成9年7月期」と,同期間の課税期間を「平成9年課税期間」という。
- (2) 平成7年7月期,平成8年7月期及び平成9年7月期の3事業年度を「本件各事業年度」と,平成7年課税期間,平成8年課税期間及び平成9年課税期間の3課税期間を「本件各課税期間」という。
- (3) 本件各事業年度に係る法人税の更正処分及び加算税の賦課決定処分と本件各課税期間に係る消費税及び地方消費税の更正処分及び加算税の賦課決定処分を併せて「本件更正処分等」という。

1 当事者等

- (1) 被控訴人は,愛媛県今治市美須賀町2丁目5番地2において海運業を営む資本金1,500万円の同族会社であり,昭和58年6月,パナマ共和国にTWIN BRIGHT SHIPPING CO., S.A.(以下「ツインブライト社」という。)を設立した。
- (2) 被控訴人は,ツインブライト社を設立して以来,ツインブライト社名義の資産,負債及び損

益はすべて内国法人親会社である被控訴人に帰属するものとして法人税及び消費税等の確定申告をしてきており、本件各事業年度及び本件各課税期間においても、同様に、ツインブライト社名義の資産、負債及び損益が被控訴人に帰属するものとして青色申告を行った。

(3) ア ツインブライト社は、パナマ共和国に本店を有する外国法人で、内国法人である被控訴人がその発行株式等の全額を保有しているため、措置法66条の6第2項1号に規定する「外国関係会社」に該当する。

イ パナマ共和国では、法人の本件各事業年度の所得に対して課される租税の額が、措置法施行令39条の14の規定による100分の25以下である。

ウ ツインブライト社は、本店所在地であるパナマ共和国に事務所を有しておらず、ツインブライト社設立関係書類、事業関係書類等すべてが被控訴人の事務所に保管され、事業の管理、支配及び運営はすべて被控訴人が行っている。(甲22ないし26、弁論の全趣旨)

2 本件更正処分等

(1) 控訴人は、被控訴人に対する法人税等の調査を行い、平成10年9月29日付けで、被控訴人に対して、ツインブライト社が措置法66条の6第1及び第2項に規定される特定外国子会社等に該当する会社であり、同条3項に規定される適用除外の規定の適用がないため、同条の規定が適用されることを主な理由として、下記のとおり、法人税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。なお、ツインブライト社名義の資産、負債及び損益に係る金額計算自体は当事者間に争いがない。(以下略)

(2) また、控訴人は、上記調査に基づき、同日付けで、(一部略)消費税及び地方消費税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。(以下略)

(3) 本件更正処分等及びこれに対する不服申立等の経過は、別紙1ないし3課税等経過表のとおりである。平成13年12月21日付け審査請求裁決は、平成14年1月15日、被控訴人に送達され(甲1)、同年4月15日、被控訴人は本件訴えを松山地方裁判所に提起した。

第3 争点

1 法人税に係る本件更正処分等について

(1) 措置法66条の6及び実質課税の原則について

ア 控訴人(税務署長:筆者注)の主張

(ア) 措置法第7節の4「内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例」に規定される税制(以下、「タックスヘイブン対策税制」という。)は、実質所得者課税の原則を定める法人税法11条の適用による租税回避行為に対する対処では、その基準が明確でないために、その課税執行面の安定性に問題があったので、課税執行面の安定を確保しながら、外国法人を利用することによる租税回避行為を防止して税負担の実質的公平をはかるために導入されたものであって、一般法である法人税法11条との関係では特別法の関係に立つ。したがって、措置法66条の6所定の「特定外国子会社等」に該当する限り、その課税関係については、法人税法11条の規定の適用は排除され、課税対象留保金額の有無を問わず、措置法66条の6の規定のみが一律に適用される。したがって、特定外国子会社等に生じた欠損は、措置法66条の6第2項2号による調整が行われる限りで考慮されるに過ぎず、措置法66条の6は、特定外国子会社等に生じた欠損について内国法人の所得との合算を認めないことを定めた規定であると解すべきである。

(イ) また、措置法66条の6は、文理上、租税回避目的それ自体を要件とせず、特定外国子会社等について課税対象留保金額がある場合に、これを内国法人の収益とみなして、同条所定の事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入するとしたものであるから、当該外国関係法人が特定外国子会社等に該当するのであれば、租税回避のおそれの有無にかかわらず、同条が適用されるべきである。

(ウ) これを本件についてみるに、ツインブライト社が特定外国子会社等に該当し、措置法66条の6第3項の適用除外の要件を満たさない以上、本件においては、措置法66条の6が適用され、法人税法11条が適用される余地はない。同社において各事業年度に生じた欠損は、翌事業年度以降の同社の未処分所得の金額を計算する過程において差し引かれることとなるのであって、その欠損の金額を内国法人親会社である被控訴人の所得と合算することは許されない。

イ 被控訴人(納税者:筆者注)の主張

(ア) 措置法 66 条の 6 第 1 項は、課税要件として、特定外国子会社等であること、及び適用対象留保金額があることを規定するものであり、適用対象留保金額が存在しないのに、措置法 66 条の 6 を内国法人親会社に適用することはできない。措置法 66 条の 6 第 2 項 2 号は、課税対象留保金額の算出の基礎となる未処分所得の金額を算定するにあたって、5 年以内に生じた欠損の額を控除することを定めたいわゆる計算規定に過ぎないとみるべきである。したがって、措置法 66 条の 6 は、特定外国子会社等に欠損が生じた場合に、それを内国法人の損益と合算申告することを禁止したものではない。

本件においては、ツインブライト社に適用対象留保金額はないのであるから、措置法 66 条の 6 は適用されない。

(イ) そもそも措置法 66 条の 6 は、海外の子会社を利用して内国法人親会社に対し当該年度の利益を配当せず、再投資に向けるなどの事態に対し、法人税法 11 条に基づく否認手続では限界があるため、益金については、税務当局による海外課税関係資料による立証なくして利益が発生したものとみなして国内親会社に課税徴税することとする反面、損金については、上記のような不誠実な課税義務者(ママ)に対する不利益として損益の計算にあたり合算を認めないものとして、課税の公平を図るとともに、納税者の自発的かつ誠実な申告を促したものである。このような措置法 66 条の 6 の立法趣旨等からすれば、措置法 66 条の 6 は、租税回避のおそれがない場合には、適用されないというべきである。

本件においては、ツインブライト社は、いわゆるペーパーカンパニーであり、被控訴人の一部門であって、ツインブライト社に実質的に帰属する資産、負債及び損益はない。そのため、被控訴人は、ツインブライト社設立以来、一貫して、ツインブライト社名義の資産、負債及び損益はすべて実質的には被控訴人に帰属するものとして、被控訴人の決算に含めて確定申告をしてきたものであるから、被控訴人が、確定申告にあたり、ツインブライト社の損益を合算することには、何ら租税回避のおそれはない。したがって、ツインブライト社が形式的には特定外国子会社等に該当するとしても、該当しないものとして取り扱い、措置法 66 条の 6 の適用は否定されるべきである。

(2)(本件に措置法 66 条の 6 が適用されない場合)本件に実質課税の原則を適用し、ツインブライト社の欠損を被控訴人の損金に算入できるか。

ア 控訴人の主張

仮に、本件の場合に、措置法 66 条の 6 を適用することができないとしても、被控訴人とツインブライト社は法人格を異にする別法人であって、ツインブライト社に生じた欠損金について異なる内国法人である被控訴人の所得と合算することが否定されるのは法人税法上当然である。

また、被控訴人が、便宜置籍船を利用して海運業を営むに際しては、外国関係会社を設立し、当該法人をして当該国の船籍を取得させることに本質的な意義があり、ツインブライト社は自らが船舶の発注者として造船契約を締結するなどしているなどの事情に照らせば、ツインブライト社は、親会社である被控訴人とは独立した法人として存在し、かつ企業活動を行っているのであって、「単なる名義人」(法人税法 11 条)には該当しない。

イ 被控訴人の主張

法人税法 11 条はいわゆる否認規定であり、被控訴人は、法人税法 11 条ではなく、申告納税制度の下で、租税法上の条理とされた実質課税の原則に基づいて、自己に実質的に帰属するツインブライト社名義の資産、負債及び損益を合算して申告できる。

すなわち、被控訴人は、ツインブライト社の設立以来、その資産、負債及び損益を自らのものとして自らの会計帳簿に記載してきたのであるから、ツインブライト社に帰属する欠損金額もなければ、ツインブライト社独自の会計帳簿も存在していない。また、ツインブライト社は単なる名義上の存在で、実体を有せず、被控訴人の単なる一営業部門に過ぎない。

(3) 控訴人の当審における「ツインブライト社と被控訴人とは別法人である」旨の主張〔前記(2)ア〕は、許されない理由の差替えにあたるか、又は、時機に後れたものとして許されないか。

ア 控訴人の主張

(ア) 「ツインブライト社と被控訴人とは別法人である」旨の控訴人の主張は、本件更正処分等の附記理由の中に既に含まれていると解されるので、青色申告に係る更正理由の附記との関係でみても理由の差替えには該当しない。また、仮に理由の差替えに該当するとしても、上記主張は

被処分者である被控訴人に格別の不利益を与えるものではないので、本件において、理由の差替えは許される。

(イ) 課税処分取消訴訟の訴訟物(審判の対象)は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分により確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回るか否かを判断する、いわゆる総額主義により審理されることは判例上確立しており、審理の対象が何かという問題は、そもそも「攻撃又は防御の対象」ではないので、時機に後れた主張として制限されることはない。

イ 被控訴人の主張

(ア) 「ツインブライト社と被控訴人とは別法人である」旨の控訴人の主張は、ツインブライト社名義の資産、負債及び損益が実質的には被控訴人に帰属するとしても、内国法人親会社には措置法66条の6が適用される結果、特定外国子会社等に生じた損失額は、内国法人の所得金額から減額することはできないという本件更正処分等の附記理由と基本的要件事実を異にするものであり、このような理由の差替えは許されない。

(イ) 原審において争点整理を行っているにもかかわらず、控訴人が、当審に至って、総額主義の立場を前提に、ツインブライト社と被控訴人が別法人であることを理由に、本件更正処分等を適法と主張するのは、時機に後れた主張として許されない。

2 消費税及び地方消費税に係る本件更正処分等について

(1) 訴えの利益についての控訴人の主張

更正処分で示された納付すべき税額には、確定申告された税額が含まれているところ、本件のように、納税者が課税申告部分の減額を求める更正の請求を経由していない場合には、被控訴人は確定申告において、その申告額を超えない税額部分について自ら納税義務を確定させているのであるから、その部分についてまで取消しを求めることは、訴えの利益を欠くものであり、その部分は不適法な訴えとして却下されるべきである。

(2) 消費税及び地方消費税に係る本件更正処分等の適法性について

ア 控訴人の主張

消費税法は、各課税期間ごとの課税売上げに係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除し、その残額が納付すべき消費税額となるのであり、その納付すべき消費税額の金額は、原則として、各納税義務者ごとに、かつ、各課税期間ごとに計算される。本件においては、ツインブライト社は、パナマ共和国において登録され、被控訴人とは別個の独立した法人格を有することは明らかであり、法人格を異にするツインブライト社の仕入れ等に係る消費税額を被控訴人の控除対象仕入税額に含めることができない。

また、前記1(2)アと同様の理由により、ツインブライト社は「単なる名義人」(消費税法13条)には該当しないので、いわゆる実質行為者課税の原則を定めた同条の適用もない。

イ 被控訴人の主張

消費税法にも、実質課税の原則の一環として実質行為者課税の原則(消費税法13条)が定められており、本件においてもツインブライト社が別法人であるかを論じるのではなく、ツインブライト社名義の課税仕入れが、実質的に誰に帰属するのかを論ずるべきである。本件の場合、ツインブライト社名義の課税仕入れは、実質的には被控訴人自身に帰属する。

第4 当裁判所の判断

1 法人税に係る本件更正処分等について

(1) 措置法66条の6及び実質課税の原則について

ア 法人税法22条3項は、内国法人の損金の額に算入すべき金額として、別段の定めがあるものを除き、同項1ないし3号所定の額と定めているところ、内国法人と法人格を異にする外国の子会社に係る欠損の金額がこれに含まれないことが原則であることは明らかであるが、実質所得者課税の原則(法人税法11条)により、外国の子会社に係る欠損の金額を内国法人の損金に算入できるのかが、タックスヘイブン対策税制との関係で問題となる。そこで、まず実質所得者課税の原則及びタックスヘイブン対策税制の内容、立法趣旨等について検討する。

実質所得者課税の原則とは、収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益はこれを享受する法人に帰属するものとして、法人税法を適用するというものであり(法人税法11条)、法律

上の所得の帰属の形式とその実質が異なるときには実質に従って租税関係が定められるべきであるという租税法上当然の条理を確認的に定めた規定である。(なお、法人税法11条は、収益についてのみ規定しているが、損失・費用の帰属についても同条の適用があるのは明らかというべきであるから、結局のところ同条は収益と損失・費用の差額であるところの所得の帰属について定めたものと解される。この点につき、被控訴人は、同条はいわゆる否認規定であって、子会社の損失を親会社の損金に算入する根拠は、同条ではなく、租税法上の条理とされた実質課税の原則に基づくと主張するが、同条を課税庁が否認する場合のみに限定する理由はなく、法人税法11条から当然解釈できるとみるべきである。)

他方、わが国経済の国際化の進展に伴い、内国法人が、法人の所得等に対する税負担が全くないか、又は極端に低い国又は地域(いわゆるタックスヘイヴン(ママ))に子会社を設立して経済活動を行いながら、本来内国法人に帰属すべき所得をその子会社に留保することによって、税負担の不当な回避ないし軽減を図る事態が生じるようになったため、課税庁は、上記の法人税法11条を適用し、子会社の損益が内国法人に帰属するものとして課税するなどの方法により対処していた。しかしながら、同条の適用にあたっての所得の実質的な帰属の判断基準が明確でないため、課税執行面における安定性の点で問題があり、同条の適用による対処には一定の制約ないし限界があった。そこで、課税執行面の安定性を確保しながら、外国法人を利用することによる税負担の不当な回避又は軽減を防止して税負担の実質的公平を図るため、昭和53年にタックスヘイヴン対策税制が導入された。タックスヘイヴン対策税制とは、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担がわが国における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いなどの所定の要件を満たす外国法人を特定外国子会社等とした上で、特定外国子会社等が未処分所得の金額から留保したものとして、未処分所得に必要な調整を加えて算出される適用対象留保金額を有する場合に、そのうち一定の金額(課税対象留保金額)を内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとし(措置法66条の6第1項)、他方で、特定外国子会社等の未処分所得の金額につき、特定外国子会社等の所得に、その所得に係る事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額に係る調整を加えたものとする(措置法66条の6第2項2号)ものである。

イ 上記のタックスヘイヴン対策税制の立法趣旨に鑑みれば、措置法66条の6は、特定外国子会社等に欠損が生じた場合には、それを当該年度の内国法人の損金には算入することはできず、当該特定外国子会社等の未処分所得算出において控除すべきものとして繰り越すことを強制しているものと解すべきである。したがって、内国法人の子会社が特定外国子会社等に当たる場合には、同条3項の適用除外に該当しない以上は、当該特定外国子会社等に適用対象留保金額があるかないかにかかわらず、実質所得者課税の原則(法人税法11条)を適用する余地はない。

これに対し、第1に、被控訴人は、措置法66条の6第1項は、課税要件として、適用対象留保金額があることを規定しているなどの理由をあげて、措置法66条の6は、特定外国子会社等に欠損が生じた場合に、それを内国法人の損益と合算申告することを禁止したのではないと解すべきであると主張する。しかしながら、課税執行の安定を図るというタックスヘイヴン対策税制の立法趣旨に鑑みれば、特定外国子会社等に該当する以上は、適用対象留保金額があるかないかにかかわらず、措置法66条の6を適用すべきであることは前記のとおりである。また、もし被控訴人主張のように解した場合には、実質所得者課税の原則により特定外国子会社等の欠損を当該年度の内国法人の損金に算入できる余地があるので、内国法人は措置法66条の6第2項2号により欠損を繰り越すか、実質所得者課税の原則による当該年度の内国法人の損益と合算するか、選択できることとなるが、課税執行面での安定を目指して導入された措置法66条の6がそのような不安定な扱いを想定しているとは思われない。

第2に、被控訴人は、ツインブライト社には租税回避のおそれはないのであるから、措置法66条の6の立法趣旨から考えて、同条は適用されないと主張する。確かに、ツインブライト社は、その設立以来一貫して合算申告を行っていたとのことであり、あえて被控訴人が租税回避しようとしたとは認められない。しかしながら、タックスヘイヴン対策税制の立法趣旨は、前記のとおり、外国法人を利用することによる税負担の不当な回避又は軽減を防止するとともに、課税執行面の安定性を確保しつつ税負担の実質的公平を図ることにあるのであって、このような趣旨に鑑みれば、特段の明文の規定がないにもかかわらず、租税回避のおそれの有無という認定の困難な

要件を、措置法66条の6の適用の要件に加えるべきとは考えられない。したがって、措置法66条の6の適用の有無は、特定外国子会社等に該当するか否かでのみで判断すべきである。

以上のとおり、被控訴人の主張はいずれも採用できない。

ウ そこで、ツインブライト社が被控訴人の特定外国子会社等に該当するかであるが、前記第2の1(3)アないしウの事実によれば、ツインブライト社は措置法66条の6第2項1号に規定する「特定外国子会社等」に該当し、かつ、同法3項に規定する適用除外の要件を満たさないと解されるので、措置法66条の6が適用され、ツインブライト社の欠損を被控訴人の当該年度の損金に算入することは許されない。

(2) したがって、「ツインブライト社には措置法66条の6が適用されるため、同社の欠損を被控訴人の所得金額から減額できない」旨を更正の理由として附記した法人税に係る本件更正処分等は、その余の点について検討するまでもなく、適法である。

(以下、消費税宝刀に関する部分、略)

第5 結論

したがって、被控訴人の訴えのうち、平成6年8月1日から平成7年7月31日までの課税期間の消費税の更正処分のうち納付すべき税額652万3500円を超えない部分、平成8年8月1日から平成9年7月31日までの課税期間の消費税の更正処分のうち納付すべき税額638万6000円を超えない部分及び平成8年8月1日から平成9年7月31日までの課税期間の地方消費税の更正処分のうち納付譲渡割額44万7700円を超えない部分の各取消しを求める部分を却下し、その余の被控訴人の請求はいずれも棄却すべきである。よって、これと異なる原判決を取り消して、主文のとおり判決する。

(口頭弁論終結日 平成16年10月5日)

第1審判決(松山地裁平成14年(行ウ)第4号法人税,消費税及び地方消費税更正処分取消請求事件<T A I N S Z888-0824>)での裁判所の判断

1 争点1(特定外国子会社等に係る欠損を内国法人の損金の額に算入することは、措置法66条の6によって禁止されるか。)について

(1) 本件において、被告は、上記のとおり、ツインブライト社が特定外国子会社等に該当することから、ツインブライト社には措置法66条の6の規定が適用される結果、ツインブライト社に係る欠損につき、内国法人の所得の金額の計算上、その損金の額に算入することは禁止されるとしてこれを否認し、本件更正処分等を行ったものである。

この点につき、被告は、特定外国子会社等に欠損が生じた場合にも措置法66条の6が適用され、当該外国法人が特定外国子会社等に該当すれば、その法人に係る欠損を内国法人の所得の金額の計算上、損金に算入することが禁止されることになると主張するので、その当否につき、検討する。

(2) 証拠(略)によれば、子会社に係る所得課税特例制度の立法趣旨等は、以下のとおりであると認められる。

わが国経済の国際化の進展に伴い、内国法人が、法人の所得等に対する税負担が全くないか、又は極端に低い国又は地域(いわゆるタックスヘイヴン)に子会社を設立して経済活動を行いながら、本来内国法人に帰属すべき所得をその子会社に留保することによって、税負担の不当な回避ないし軽減を図る事態が生じるようになった。これに対し、課税庁は、実質所得者課税の原則を定めた法人税法11条を適用し、子会社の損益が内国法人に帰属するものとして課税する方法により対処していたが、同条の適用に当たっての所得の実質的な帰属の判断基準が明確でないため、課税執行面における安定性の点で問題があり、同条の適用による対処には一定の制約ないし限界があった。そこで、課税執行面の安定性を確保しながら、外国法人を利用することによる税負担の不当な回避又は軽減を防止して税負担の実質的公平を図るため、昭和53年に子会社に係る所得課税特例制度(いわゆるタックスヘイヴン対策税制)が導入され、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担がわが国における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いなどの所定の要件を満たす外国法人(特定外国子会社等)が、未処分所得の金額から留保したものとして、未処分所得に必要な調整を加え

て算出される適用対象留保金額を有する場合に、そのうち一定の金額（課税対象留保金額）を内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされた（措置法66条の6第1項）。

(3) 以上のような子会社に係る所得課税特例制度の立法趣旨等に照らすと、措置法66条の6は、特定外国子会社等の所得の金額に所定の調整を加えた上でなお所得が生じていると認められる場合に、これを一定限度で内国法人の所得の計算上、益金の額に算入する取扱いを規定したものにすぎず、特定外国子会社等に欠損が生じた場合にそれを内国法人との関係でどのように取り扱うべきかということまでも規定したのではないというべきである。

(4) 被告は、措置法66条の6第2項2号が、特定外国子会社等の未処分所得の金額につき、特定外国子会社等の所得に、その所得に係る事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額に係る調整を加えたものとするを定めていることから、措置法66条の6は、特定外国子会社等に欠損が生じた場合には、それを5年間は当該特定外国子会社等の未処分所得算出において控除すべきものとして繰り越すことを強制しており、内国法人の所得の金額の計算上、損金の額に算入することを禁止するものであると主張する。

しかし、同条が内国法人の所得の計算における特定外国子会社等に係る欠損の取扱いについて定めた規定であると解釈することは、その文理に照らして疑問である上、措置法は、法人税法等の特例であるところ（措置法1条）、法人税法22条3項は、内国法人の損金の額に算入すべき金額について、別段の定めがあるものを除き、同項1ないし3号所定の額と定めており、内国法人と法人格を異にする特定外国子会社等に係る欠損の金額がこれに含まれないことは明らかである（なお、措置法66条の6第2項2号が、法人税法22条3項の別段の定めにあたらないことも明らかである。）だとすれば、措置法66条の6が、上記のような法人税法の規定に加えて、特定外国子会社等に係る欠損の金額を内国法人の損金の額に算入することができない旨を特に規定したと解することは相当でなく、同条は、本則である法人税法22条3項によって、特定外国子会社等に係る欠損の金額が内国法人の損金の額に算入されないことを前提として、特定外国子会社等に生じた所得が内国法人の益金の額に算入されることとの均衡上、特定外国子会社等の所得を算定するに当たり、5年以内に生じた欠損の額を控除することを定めたものにすぎないというべきである。

(5) また、被告は、措置法66条の6第2項2号が特定外国子会社等に係る欠損につき、内国法人の損金の額に算入することを禁止したものと解さなければ、同号の規定は無意味なものになると主張するが、同号の規定は、前記のような趣旨に基づくものであり、同号の規定がなければ、特定外国子会社等に係る欠損の金額を特定外国子会社等の所得の算出に当たり控除することができなくなる可能性もあるから、同号を被告主張のように解さなければ、同号の規定が無意味になるということとはできない。

(6) 以上によれば、特定外国子会社等に係る欠損を内国法人の損金の額に算入することが、措置法66条の6によって禁止されるとすることはできない。

2 結論

以上のとおり、被告の措置法66条の6に基づく本件更正処分等は、その余について検討するまでもなく、違法といわざるをえず、原告の請求にはいずれも理由があるから認容することとし、主文のとおり判決する。

タックス・ハイブンの定義等

1 国際課税の理念など

国際課税の理念として、世界的な効率（World Efficiency）、国家間の公平（Inter-country Equity）、納税者相互間の公平（Equity）の三原則があるといわれる(1)。

世界的な効率とは、課税が資本や労働から中立であるか否かという問題で、国内投資と国外投資に対する課税の中立性、資本輸出の中立性を追求すべきとする原理である。国際二重課税を排除するには、帰結として、外国所得免除方式ではなく外国税額控除を指向することとなる。

次に、国家間の公平とは、国際間投資から生ずる果実を国家間においていかに配分するかという問題であり、国際課税における不公平の対策措置として大きな論点となっている移転価格（Transfer Pricing）問題に具現化されている。

納税者相互間の公平は、居住地国における課税の公平と源泉地国における課税の公平との二つの形態が考えられる。国際課税においては、居住地国課税(Residence Jurisdiction)と源泉地国課税(Source Jurisdiction)が競合するのだが、双方がそれぞれ課税権を行使するならば納税者は当然二重課税を受けることになる。ただ、居住地国が国内源泉所得のみ課税し、源泉地国は居住者以外には課税しない、といった態様を想定すると、この場合には納税者は国外源泉所得につき何ら課税関係が発生しないこととなる。

国際課税は、かかる理念に基づき各国の課税権の行使を相互に調整し、国際協調と資本輸出の中立性(Capital-import Neutrality)を維持しつつ、国際二重課税の排除及び国際間の租税回避と脱税を防止することに力点を置くこととなる。しかし、各国家には主権に基づきそれぞれ独自の課税ルールが存在するので、課税の競合とループホールの回避など、その解決には非常にテクニカルな様相を持つ。国際二重課税については租税条約の整備や外国税額控除の制度により緩和が図られている。そこで重要課題とされていくのは、多国籍企業など企業活動の国際化に伴う課税問題、とりわけ国際的な租税負担の回避および脱税についてということになる。

2. タックス・ヘイブンの定義

タックス・ヘイブンという用語自体は定着しているが、タックス・ヘイブンに明確な定義はない。"Tax Haven Encyclopedia"の編者、Barry Spitz は、タックス・ヘイブンは「そこに居住したりそこで取引を行うことにより、高税率の課税主体と課税対象となる者又は事柄との結合関係を切断したり妨害したりできる場所」とする(2)。全部又は特定の所得に対し課税が免除されるか、又は課税されたとしても極めて低い税率であるような国又は地域を指すものと考えられるが、通常、単に無税もしくは超低税率というだけでは十分ではなく、次のような条件にあてはまる国(又は地域)を指すものと考えられている(3)。

- その国(又は地域)が政治的、経済的に安定していること
- 為替管理等が存在しないこと
- 法人の設立、運営、精算のいずれもが容易に行いうること
- 企業登録や財務情報の公開等を要請する法令が存在しないこと
- 銀行秘密及び商業秘密等を容認していること
- 出入国が自由であり、かつ通信手段が充実していること

さらに、タックス・ヘイブンを、所得税や法人税等所得に対する課税のないタックス・パラダイス、国内所得には通常の課税を行うが、国外所得については免税又はきわめて低く課税するタックス・シェルター、特定の企業又は特定の事業活動に限って税制上の恩典を与えるタックス・リゾート、といった区分により言い換えることがある。

これらの税制を採用する国(又は地域)は、財政サービスの水準が低く、企業活動を行うにあたってのインフラや環境も低水準にあるのが一般的である。提供すべき公共サービスの欠如を、税負担の減免によって補い、その企業実体の有無に関わらず何らかの形で企業を誘致して、登記に際しての登録料(税)のような名目で税収を得ることを図ったり、雇用の機会を創出する事を、かかる税制をもって政策目的としたと解することができる。そもそも課税権は各国家がそれぞれ固有のものとして有するわけであり、かかる租税政策自体が直ちに否定されるものではない(4)。国家ごとに異なる租税制度が存在することは当然ともいえる。ただ、問題となるのは、企業が、このような国家間の租税制度の相違をもちばら税負担の軽減のために悪用することにある。ここで、悪用とは、税負担の軽減のために企業や個人が租税法規の予定していないような異常な、ないしは不自然な取引行為をなす事をいう。

とはいえ、営利を追求し、資本家たる株主に利益を還元するのは企業として当然行うべき行為であり、その利益の確保の一手段として海外の税負担の少ない国を利用して実現するという国際租税戦略(International Tax Planning)も当然に実行されることとなる。そこで、タックス・ヘイブンの問題は、もっぱらその租税負担の軽減に目的を持ち(5)、現実にタックス・ヘイブンを利用して、不自然な取引などをもって、不当にグローバルな租税の負担を軽減することによる租税回避、場合によっては租税遁脱に同視されうる状況が発生することにある。

蛇足であるが、Tax Haven の haven を heaven(天国)と誤って理解される方もいるが、haven とは、港とか、避難所・待避所のことをいう。

3. タックス・ヘイブンの対策手段

(1) タックス・ヘイブン対策税制の沿革

前述のとおり、国際的な租税回避の例としてタックス・ヘイブンの利用がもっとも顕著なものである。企業がタックス・ヘイブン(Tax Haven)を利用する態様は様々であるが、一般に問題とされるのは、タックス・ヘイブンの租税の特典や租税条約による租税上の利点を最大限に利用して利益を蓄積しておき、配当にまわさず親会社への融資(貸付金)や孫会社等への設立など再投資活動に向け、課税の回避や延期を図ることにある。親会社に配当がなされない以上、居住地国課税であろうが源泉地国課税であろうが、原則的には親会社に所得課税を課すことはできない。そこで、先進国を中心とした各国は、タックス・ヘイブンの子会社に蓄積された所得に対し、あたかも配当がなされたかのように課税する、海外子会社の留保所得課税制度などの対抗税制の整備によって対処した。これがタックス・ヘイブン対策税制である。

もちろん国際的な租税回避の態様は、タックス・ヘイブンに限られたわけではない。経済活動の国際化により出現した多国籍企業によりもたらされた租税回避の例として、トランスファー・プライシング(Transfer Pricing)と呼ばれる価格操作によるものがある。多国籍企業は複数の国にグループとしての関連企業を置き、そのグループが親会社などで設定された統一された意思に基づき活動を行う。このとき、取引にかかる対価が自由な市場原理に基づかず、所得の分散や課税の回避のために人為的に設定される。かかる状況に対し、各国はトランスファー・プライシングに対する規制措置(移転価格税制)の立法をもって対抗することとした。これは主として、「独立企業の原則(Arm's Length Principle)」という概念を規定し、独立企業間価格と高低の差額が発生し、それにより課税されるべき所得の減少が認められる場合にはその取引が独立企業間価格で行われたと見なして課税所得を計算する、というものである。わが国でもアメリカ、イギリス、フランスなどにならない、昭和61年より移転価格税制を導入している。ただ、移転価格税制は単に現実の取引において付されている価格を独立企業間価格に修正することが目的であり、租税回避や租税遁脱の意図とは関わりはない、とする考え方が有力であり(6)、ここではこの程度に触れるに止めることとする。さらに、国際的租税回避の問題としては、「条約漁り(Treaty Shopping)」と呼ばれる租税条約の悪用や、出資資本金を少なくして親会社からの借入金で子会社の資金を調達することによって負債利子を損金に算入し、所得を圧縮しようとする方法なども見られ、後者については平成4年にわが国も過少資本税制(国外支配株主等に対する負債利子の損金不算入の特例)を導入している。

さて、タックス・ヘイブン対策税制は、1962年のアメリカの内国歳入法(Internal Revenue Code)第951～964条による外国子会社等の留保所得合算課税方式が嚆矢といえる。アメリカでは、米国人が外国に投資して子会社を作り、子会社に利益を留保させることは親会社に対する配当課税の延期(Tax Deferral)であり、国内における投資では直ちに課税適状が発生するのに、外国子会社に対する投資において留保所得を認容し配当の課税を行わないことは内外投資における課税の中立性(Tax Neutrality)を損なう、ということに対する是正策である(7)。

つぎに、ドイツ(旧西ドイツ)がアメリカの例を参考にしつつ、1972年に国際取引課税法(Aussensteuergesetz)を完成させた。これは純粋に租税回避防止のための包括的な単独法で、主として投資所得は本来親会社に帰せられるべきであり、外国子会社のものとして留保することは認めない、とする一方、所在地国において独立企業として実質的に事業を営んでいる子会社等には課税をしないとす。

イギリスはタックス・ヘイブン対策税制を備えたのは1984年の財政法(Finance Act)によってであるが、その以前は1951年に制定された「管理支配地主義」によりタックス・ヘイブン対策のみならず包括的な租税回避行為を防止していた。すなわち、法人(Body Corporate)が業務活動の中心的管理支配(Central Management and Control)がイギリス国内で行っていれば居住法人と見なす、とされ、外国子会社等をイギリスにおいて課税することができていた。

フランスは、1974年の予算法においてタックス・ヘイブン対策税制が導入され、その後1980年に租税一般法(Code Général des Impôts)に組み込まれた。これは、フランスの居住者及び法人が税制上優遇措置を持つ外国(Régime Fiscal Privilégié)の個人又は法人に支払う経費につき、それが正常な取引によるものであることを納税者において証明しない限り否認する、という方式によるものであった。

このように、外国に投資を行うことのできる体力を備えた企業が多く存在する先進国から、タックス

ス・ハイブンに対策を講じた税制が導入されていった。

タックス・ハイブンに象徴される国際的租税回避の問題は、OECD や国際連合のような国際機関においても検討・対策の俎上に上げられることとなった。OECD は、1976 年に、国際的な租税回避及び脱税を防止するためには加盟国間の協力強化が不可欠であるという見地から、その租税委員会に作業部会(Working Party on Tax Avoidance and Evasion)を設けて検討を開始、翌 1977 年に理事会勧告案を作成、同年 9 月に採択された。その理事会勧告の内容は、租税回避及び脱税の防止のための法令上又は行政上の措置を強化し、かつ、これら措置に関する各国の経験を交換すること、二国間又は多国間の国際協定を活用又は締結することにより、各国税務当局間の情報交換を密にすること、租税回避及び脱税の防止方法をはじめ、税法の遵守のための各国の経験を交換すること、などである(8)。

国際連合では、ECOSOC(国連経済社会理事会)の租税専門家会合での検討のほか、1974 年には主として開発途上国の要請により多国籍企業委員会を設立、多国籍企業の行動指針作成や国際商取引における腐敗行為問題の研究などに着手したが、機関の性質上、投資受け入れ国の立場に配慮した検討手法ではあった。

(2) わが国のタックスハイブン対策税制

ア わが国のタックスハイブン・対策税制の成立

わが国においても企業に国際化の進展は顕著であり、かつタックス・ハイブンを利用して租税節減計画(Tax Planning)を実行することに着目した海外進出も見受けられたことにより、タックス・ハイブン問題の対策は税制の法制化以前から認識されていた。判例でも触れているところであるが、税務当局は、タックス・ハイブン対策税制の成立以前から、法人税法第 11 条の実質所得者課税の規定を援用し、海外子会社における所得を親会社のものと認定するなどの実務的措置を講じてきた。しかし、同条の適用にあつたての所得の実質的貴族についての具体的判定基準の欠如、またそれに基づき事実認定による課税執行面での不公平の発生、納税者とのトラブルなどが認められ、租税法律主義の要請と課税の執行の安定性の確保といった観点から、タックス・ハイブン対策税制の立法は求められていた。

また、昭和 49 年の第 72 回国会以来、衆議院外務委員会では、タックス・ハイブンの範囲、移転価格操作、現行税法や租税条約などの討議がなされていった。そして、昭和 52 年 6 月 8 日には「多国籍企業等国際経済に関する件」と題する決議がなされた。同決議は、「経済の国際交流が飛躍的に増大化したことに伴い、わが国企業の海外進出や対外投資も増加しかつ大型化して来ている。一方外国企業のわが国市場への進出もまた益々活発になって来ている。かかる国際間の経済交流や資本の移動に伴い生じ得べき国際的企業に対する二重課税を防止する一方、企業側よりの所謂タックスハイブンの利用等による納税忌避を不可能ならしめる必要がある」として、政府に対して「企業が諸制度の不備に乘じ納税回避を図るが如き事態の出現をあらかじめ防止するため、納税を怠ったり租税回避地に逃避したりする企業に対する有効な規制措置を検討すること」等の勧告を行った(9)。

このような国内的な要請と、前述の国際的な潮流と相俟って、タックス・ハイブン対策税制の導入の機運は熟した。税制調査会は内閣総理大臣に対し、昭和 52 年 12 月 20 日、「昭和 53 年度の税制改正に関する答申」においてタックス・ハイブン対策税制の必要性を指摘、骨子も明示して立法の必要性を答申した。同答申では、タックス・ハイブンに所在するわが国の法人や居住者の子会社等で、わが国の株主により 50 % 超の持ち分を保有されているものの留保所得を、その持ち分に依りて株主に帰属させる、すなわち所得に合算してわが国で課税し、ただし独立企業としての実体を備え、その所在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と認められるような子会社等は適用除外とする、という考え方を明確にした。これを受け、昭和 53 年 1 月 28 日にタックス・ハイブン対策税制を盛り込んだ「租税特別措置法及び国税収納均整利子金に関する法律の一部を改正する法律案」が国会に提出され、3 月 31 日に成立した。

イ わが国のタックス・ハイブン対策税制の概要

わが国におけるタックス・ハイブン対策税制は昭和 53 年 4 月 1 日より施行されたのであるが、その後数次の改正を見て現在に至っている。以下、現行の税制の内容について触れることとする。

わが国のタックス・ハイブン対策税制は、内国法人又は居住者によってその発行済株式等の 50 %

を超える株式数又は出資を直接又は間接に保有されている外国法人（外国関係会社）で、その本店等の所在地における税負担がわが国の法人税負担に比して著しく低い（軽課税国）もの（特定外国子会社等）の留保所得（適用対象留保金額）のうち、直接又は間接にその発行済株式等の5%以上を、単独又は同族株主グループと共同で、保有する内国法人の保有する部分に対応する部分（課税対象留保金額）について、その特定外国子会社等の事業年度の終了の日以後2月を経過した日の属する内国法人の各事業年度の所得、居住者の各年分の所得に合算して課税する、とするものである（法人については租税特別措置法（以下「措法」という。）66条の6～9、個人については同法40条の4～6。適用事例から勘案して、以下の記述は原則として法人に限ることとする。）

ただし、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備え、かつ、その本店等が所在する国において事業活動を行うことにつき十分な経済合理性があると認められる等一定の場合には合算課税が行われない（措法66条の6第3項、租税特別措置法施行令（以下「措令」という。）39条の17第2項～5項）。この合算課税が行われない場合の（適用除外）その要件は次の基準を満たすときである。

特定事業基準 - 特定外国子会社等の主たる事業が、債権、株式の保有、工業所有権、著作権等の提供、又は船舶、航空機の賃貸の事業ではないこと。

実体基準 - 特定外国子会社等が、その本店所在地国に、店舗・工場等の固定施設を有すること。

管理支配基準 - 特定外国子会社等が自らその事業の管理、支配、運営を行っていること。

(a)非関連者基準 - 特定外国子会社等の主たる事業が、卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業、航空運送業である場合について適用し、業種ごとに定められた非関連者との取引を要件とする基準

(b)所在地国基準 - (a)が適用される以外の業種につき、特定外国子会社等の本店又は主たる事業所の所在地において主たる事業が行われることとする基準

一般に、タックス・ヘイブン対策税制は、軽課税国に設立した子会社等を利用して税負担の不当な軽減を図る行為に対処するといった観点から設けられた制度であり、いわゆるペーパー・カンパニーを利用した租税回避を防止することを主眼にしている、と解される(10)。したがって、海外子会社等が独立企業としての実態を備え、正常な事業活動を行っている場合には原則として本税制の適用を除外するのであるが、上記基準を満たさない場合には独立企業の実態と正常な事業活動要件を具備していたとしても適用が除外されない、すなわち「適用除外の適用除外」基準が示されているわけである。

外国関係会社の「株式等の50%超」の判定については、無議決権株を除くほか、本年3月の改正により、「利益の配当、財産の分配その他の経済的な利益の給付を請求する権利のない株式又は実質的に当該権利がないと認められる株式（配当受益権がない株式）」も除いて計算されることとなった。

さて、軽課税国に該当するか否かの判定は、外国子会社等に対する税負担率が25%以下であるかにより判断する（措令第39条の14第1項）こととされている。かかる定率性に改正されたのは平成4年の改正によるものであり、以前は昭和53年の制定以来、「軽課税国指定制度」が採用されていた。軽課税国指定制度とは、法人のすべての所得又は特定の所得に対する税負担がわが国における法人の所得に対する税負担に比して著しく低い国又は地域として大蔵大臣が指定し、告示したもので、法人のすべての所得に対する税負担が全くないか著しく低い（全所得軽課税国）、国外源泉所得に対する税負担が全くないか著しく低い（国外源泉所得軽課税国）、特定の事業活動から生じる所得に限って所得に対する税負担がないか著しく低い（特定事業所得軽課税国）、の3つのグループに分けられていた。昭和53年の制定当時は、全所得軽課税国が香港、バーミユダ、ケイマン諸島、英領ヴァージン諸島など15の国又は地域、国外源泉所得軽課税国がパナマ1カ国、特定事業所得軽課税国がリベリア、ルクセンブルグ、スイス、オランダ領アンティール、ジャマイカなど11の国又は地域と14業種が指定された。その後軽課税国の追加指定等が昭和54年及び63年に行われ、平成4年改正の段階では、それぞれが19の国及び地域、が5カ国、が17の国及び地域の23業種となっていた(11)。

ここで、「税負担が著しく低い」場合の判定基準であるが、法制定当初から、告示はわが国の法人の所得に対する税（地方税を含む。）の実行税率が約50%であることから、その2分の1未満、すなわち25%未満である場合に指定をすることとされていた。したがって、平成4年改正以後においても実態はそう変化があるわけではない。ただ、優遇税制の導入や税率等の改正など租税回避に利用されやすい課税上の措置を講じる国が後を絶たず（いわゆる「税の競争（Tax Competition）」）である。詳

細は次章で述べる。) , たとえばマレーシアがラブアン島をタックス・ハイブンをとする法制を整備するなどの事例が相次いだため、大蔵大臣による軽課税国の指定が適時適切に行われることに困難性が生じ、軽課税国指定制度を廃止したものである(12)。ちなみに、当該改正の当時に軽課税国指定制度を採用していたのは日本のみであった。

外国子会社等に対する税負担率が 25 %以下であるかどうかの判定は、各子会社ごとに次の計算式に従い算出する(措令 39 条の 14 第 2 項)。

$$\begin{array}{l}
 \text{当該事業年度の所得の金額につき、その本店所在地国又はその本店所在地国以外において課される外国法人税の額} \\
 + \\
 \text{(第三国で納付する税 + 第三国で納付したと見なされる税)} \\
 \quad 25\% \\
 \text{当該事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地国の外国法人税に関する法令の規定により計算した所得の金額} \\
 \hline
 + \\
 \text{(本店所在地国の法令上) + 非課税とされる所得 + 損金算入される配当, 外国法人税額} \\
 - \text{ 益金算入される還付税額}
 \end{array}$$

さて、課税対象留保金額は、特定外国子会社等の事業年度の終了の日以後 2 月を経過した日の属する内国法人の各事業年度の所得、合算されるのであるが、この課税対象留保金額は、適用対象留保金額を求めて持分割合を乗ずることによって算出する。すなわち、まず、その特定外国子会社等のわが国の税法又は本店所在地国の税法により計算した所得の金額(課税所得金額) から前 5 年(改正で 7 年) 以内の繰越欠損金の控除を行い、未処分所得の金額を求め、次に当期中に納付の確定した法人所得税や配当(配当中、受取地国の配当に対する課税が著しく低い外国関係会社に支払われた配当は除かれる。) 等社外流出額を控除すると適用対象留保金額が求められる。これに、納税義務者たる内国法人が有するその特定外国子会社等の直接及び間接の持株割合を乗じて計算した金額が、合算されるべき課税対象留保金額となる。

なお、課税対象留保金額とされた留保所得が後日配当として親会社たる内国法人に分配される場合の二重課税の調整については、課税済留保金額からの配当を損金に算入し、また、当該留保所得に対し外国法人税が課税されている場合には、選択により、間接税額控除に準じた方法で外国税額控除が認められている。

最後に、財務諸表等の添付義務として、内国法人は、特定子会社等がタックス・ハイブンを対策税制の適用除外となる事業年度を除き、適用対象留保金額が生じても生じなくとも、当該特定外国子会社等の貸借対照表、損益計算書その他の書類を確定申告書に添付しなければならないこととされている(措法 66 条の 6 第 5 項)。

あと、平成 17 年度改正で、

1 内国法人等の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例(いわゆる外国子会社合算税制) について、次の措置を講ずる。

(1) 特定外国子会社等で所在地国基準又は非関連者基準を満たさないものが事業基準、実体基準及び管理支配基準を満たす場合における適用対象留保金額は、当該特定外国子会社等の未処分所得の金額から一定の人件費の 100 分の 10 に相当する金額を控除した金額とする。

(2) 内国法人等が特定外国子会社等から配当等を受けた場合において、当該配当等を受けた日の属する事業年度開始の前日 10 年以内(現行 5 年以内) に開始した各事業年度の当該特定外国子会社等の課税済留保金額について損金算入を認める。

(注) 上記の改正は、内国法人等の平成 12 年 4 月 1 日以後に終了した事業年度において生じた課税済留保金額について適用する。

(3) 特定外国子会社等の未処分所得の金額の計算において控除する欠損金に係る繰越期間を 7 年(現行 5 年) に延長する。

(注) 上記の改正は、特定外国子会社等の平成 17 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度において生ず

る欠損金額について適用する。

(4) 外国関係会社及び合算税制の適用を受ける内国法人等の判定において、内国法人の役員等(非居住者を含む。)の有する株式等を加える。

(5) 特定外国子会社等が利益の配当又は剰余金の分配の額が異なる株式等を発行している場合には、その利益の配当又は剰余金の分配を受ける金額に応じて課税対象留保金額の計算を行う。

(6) 内国法人等に係る外国において設定された特定信託に類する一定の信託について、特定外国子会社等に係る所得の課税の特例と同様、当該信託に留保された所得を、当該内国法人等の所得金額の計算上益金の額に算入することとする。なお、当該信託については、適用除外基準を設けない。の改正が行われている。

本判決等の評価

1. 本判決は不当判決ではない

本判決は、原判決が措置法66条の6の解釈誤りを正した、正当な判決と考える。

すなわち、措置法66条の6において、上記の解説のとおり、「課税対象留保金額は、特定外国子会社等の事業年度の終了の日以後2月を経過した日の属する内国法人の各事業年度の所得、合算されるのであるが、この課税対象留保金額は、適用対象留保金額を求めて持分割合を乗ずることによって算出する。すなわち、まず、その特定外国子会社等のわが国の税法又は本店所在地国の税法により計算した所得の金額(課税所得金額)から前7年以内の繰越欠損金の控除を行い、未処分所得の金額を求め、次に当期中に納付の確定した法人所得税や配当(配当中、受取地国の配当に対する課税が著しく低い外国関係会社に支払われた配当は除かれる。)等社外流出額を控除すると適用対象留保金額が求められる」ことが文理解釈できるからである。

2. 原判決の評価

松山地裁判決は大変ユニークである。ただし、措置法66条の6から直ちに損金の取扱いが文理解釈できなければ、立法趣旨から、法人税法本法22条3項に戻って、親会社での損金算入を認めるとするのは、現行のタックスヘイブン対策税制の制度が、利益(黒字所得)は無条件で留保金のみなし配当課税を行い、損失は7年間(改正前は5年間)の繰越損失しか認めない、という不合理を、法人税法本法の規定に戻ることによって解決しようとするものであり、評価はしうる。当学会の土屋会員の報告も、この点を評価している。

3. タックスヘイブン対策税制の必要性

国際化の進展、IT事業の進化に伴い、「足が速い」金融商品については、実際税の海外への逃亡が加速している。98年4月の改正外為法施行で、いわゆる日本型金融ビッグバンにより、企業や個人が海外の銀行にも口座を自由に開設できるようになり、国境を越えた資金移動が原則自由化された。これにより、国際的な租税回避行為は加速していると言って良いだろう。

税務調査によって明らかになった最近の事例では、外資法人が中心であるが、モルガン・スタンレー(米国証券会社)の約180億円(02年5月)、ゴールドマン・サックス(米国証券会社)の約50億円(02年6月)、GAP(米国衣料品小売)の約168億円(03年3月)、ディックファイナンス(米国系消費者金融)の約500億円(03年5月)、ローンスター(米国投資会社)の約400億円(03年7月)の各社グループでの巨額な脱漏が、タックスヘイブンを利用(悪用)した形で行われている。

おわりに

筆者の見解は、租税法務学会で行われた本判例等の前提となる裁決の研究を行った土屋栄悦会員の結論とは異なるものとなっている。しかし、これは、申告納税制度のもと税法の有権解釈権は個々の納税者が有するものであるし、また研究者としての学問的見解が分かれるのは当然のことである。

本事例を正当としながらも、原判決を心情的に支持したくなるのは、この業界が船舶業界であるからである。船舶業界は、タックスヘイブン国にペーパーカンパニーを置き便宜置籍船を運行している悪者のように考えられているが、便宜置籍船を利用せざるを得ないのは、利益(所得)を圧縮するよ

りも(本事例でも損失の方が多いためである),船舶職員法の規制を逃れ,外国人船員を配乗しないと,人件費で国際競争力を失うからである。

船会社の多くは,船舶の減価償却費が多額であることから,新造船を所有してリース収入を得ても,当初10年間ほどは赤字であることが多く,利益が最も顕在化するのには,本船を売却したときである(日本の船会社が運行支配する船は手入れが良く行われており,中古市場で高く売れることが多い)。つまり,当初の赤字は繰越損失の期間制限で何の手当がなされるわけではなく,黒字が発生したときのみ配当課税やタックスヘイブン対策税制によるみなし配当課税が行われるのである。

この点の疑問については,発表を通して皆さんと考えてみたい。

(1)小松芳明「国際租税法講義」税務経理協会、24頁以下参照。

(2)Barry Spitz, "Tax Haven Encyclopedia", Butterworths, London.

(3)高橋元監修「タックス・ヘイブン対策税制の解説」清文社。

(4)ただし、たとえば発展途上にある1国だけが税負担の軽減政策を採るのであれば看過することもできようが、各国が税を引き下げることにより外国企業の誘致を積極的に行う場合、税のダンピング競争が引き起こされる。

この国際的な「税の引き下げ競争」現下の国際租税における重要問題となっている。詳しくは第 章を参照。

(5)現行のわが国タックス・ヘイブン対策税制は、不当に租税負担の軽減を図る目的を持ってタックス・ヘイブン国を利用する、という「主観」については勘案していない。税負担の軽減以外の目的を持ってタックス・ヘイブンに進出したとしても、当該子会社が一定の形式要件を満たしさえすればタックスヘイブン・対策税制の適用を受けることとなる。

(6)TRANSFER PRISING AND MULTINATIONAL ENTERPRISES : Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs(1979). Your Host. v. U.S. 1972. また、小松芳明前掲書 233 頁、川田剛「国際課税の基礎知識」税務経理協会、93 頁参照。ただし、宮武敏夫「国際的脱税及び租税回避」租税法研究第 10 号 33 頁など、国際的租税回避の一例とする考えもある

(7)もっとも、当時のケネディ大統領によるアメリカ内外の投資に対する課税の中立性確保の観点から外国子会社等の全留保所得に等しく課税すべしという配当課税延期の除去の提案は、議会における審議の過程における産業界の反対から妥協が図られ、特定留保所得に対する留保所得課税方式に決着した。結果として租税回避防止的な効果を持つにとどまった。その後、カーター大統領が税制教書において、配当課税の延期は国外への資本投下を刺激し米国民の雇用機会を減少させていると指摘、現行のタックス・ヘイブン対策税制に改正された。

(8)see, BULLETIN FOR INTERNATIONAL FISCAL DOCUMENTATION vol.31, 489. 訳文は高橋元監修前掲書、72 頁 ~ 75 頁参照。なお、租税委員会作業部会(第 8 作業部会)の研究成果は、1979 年 12 月に租税委員会報告として公表されている。see, TAX EVATION AND AVOIDANCE : A report by the OECD Committee on Fiscal Affairs (1980).

(9)全文は、高橋元監修前掲書、250 頁参照。(10)同旨、国税庁「平成 9 年改正税法のすべて」210 頁。

(11) の全所得軽減課税国がアンドラ、アンギラ、バハマ、バーミュダ、英領チャンネル諸島、英領ヴァージン諸島、ケイマン諸島、ジブティ、香港、マン島、マカオ、リヒテンシュタイン、ナウル、ニュー・カレドニア、パヌアツ、タークス及びカイコス諸島、モナコ、モルディブ、 の国外源泉所得軽減課税国がパナマ、コスタ・リカ、セントヘレナ、ウルグアイ、ソロモン、 の特定事業所得軽減課税国がリベリア(船舶・航空機の運航等にかかる事業)、ルクセンブルグ(持ち株会社)等17カ国等23事業であった。

(12)国税庁「平成 4 年改正税法のすべて」203 頁。