

Briefing

第6回のテーマは、タックス・ヘイブン（Tax Haven）課税です。

※登場人物 Aくん・Bさん：法学部の学生、C先生：法学部の先生

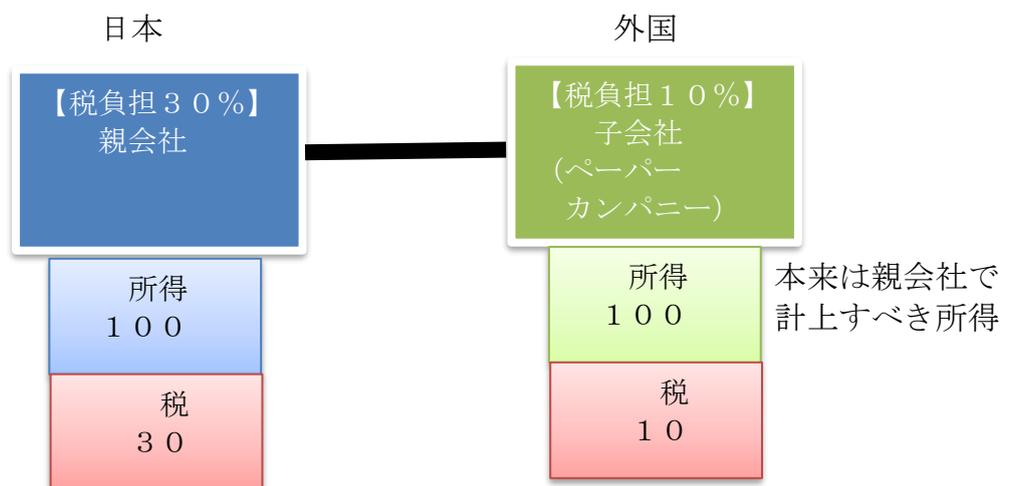
C先生： Aくん、タックス・ヘイブンという言葉は聞いたことがありますか。

Aくん： はい、新聞に時々出てくる言葉ですので、聞いたことはあります。

C先生： たまにタックス・ヘイブン（Tax Haven）のことを、間違っ
タックス・ヘブン（Tax Heaven）という人がいますが、ヘブン（Heaven＝天国）ではなくヘイブン（Haven＝避難所）です。税金（Tax）という嵐から逃れる避難所（Haven）と考えるとよいかもしれません。

タックス・ヘイブンとは、法人の所得に対する税負担がゼロあるいは極端に低い国または地域のことをいいます。わが国の企業は、タックス・ヘイブンに子会社を設立し、それらを通じて国際的経済活動を行うことによって、税負担の回避または軽減を図ってきました。わが国の国際課税制度のもとでは、企業が外国に支店を設けて事業活動を行った場合、支店の所得は、そのままわが国の所得税または法人税の課税対象となるのに対し、外国に子会社を設けて事業活動を行った場合、子会社の所得は、わが国の法人税の課税対象とはならないからです。これは、その海外での活動の実態があればよいのですが、そのような実態がないペーパー・カンパニー等の場合には、租税回避ではないかとの問題が生じます。

下の図1（外国子会社を利用した租税回避例）を見てください。



【図1（外国子会社を利用した租税回避例）】

このケースでは、親会社・子会社の合計所得200に対し、課せられる税は40です。仮に、親会社が外国子会社を利用せず単独で所得200を稼いでいれば、課せられる税は60です。したがって、この会社は外国子会社を利用することにより、**税20**を回避していることとなります。

Briefing

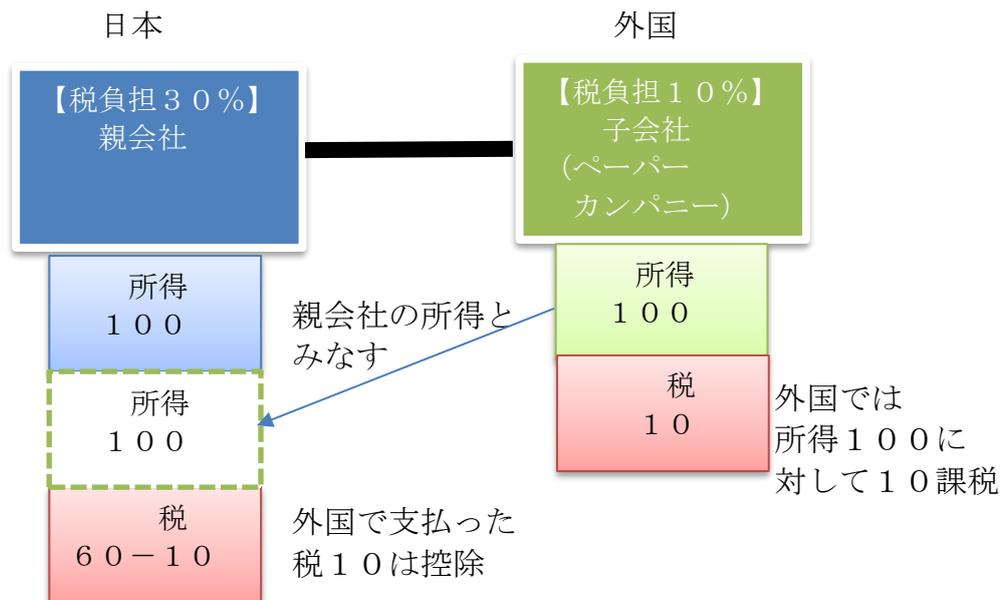
Bさん： あまりフェアなやり方とはいえないですね。

C先生： しかし、Bさん、企業は、少しでも純利益すなわち税引後利益を大きくしようと日々努力していますよね。そうだとすると、企業が節税のために知恵を絞るのは当然の行為ですよね。

他方で、Bさんの感覚ももっともであり、企業（納税者）間の公平性が過度に損なわれるべきではありません。

そこで、国際的な租税回避（Tax Avoidance）を防止し税負担の実質的な公平を図るために、昭和53年度の税制改正において租税特別措置法により導入されたのが外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制またはCFC（=Controlled Foreign Company）税制ともいわれます。）です。外国子会社合算税制は、外国子会社を利用した租税回避防止のため、一定の条件に該当する外国子会社の所得を、日本の親会社の所得とみなして合算し、日本で課税する制度です。

下の図2（外国子会社合算税制適用後）を見てください。



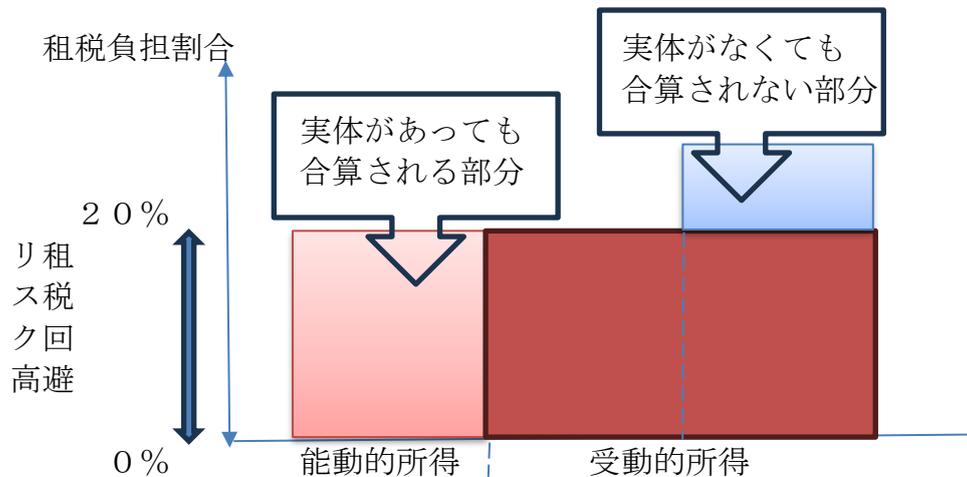
【図2（外国子会社合算税制適用後）】

先ほどの例（図1）において、外国子会社合算税制が適用されると、親会社は所得200を稼いだとみなされ、日本と外国併せて60が課税されることとなります。（外国で支払った税10については、外国税額控除の適用があります。）

C先生： 外国子会社合算税制は、タックス・ヘイブンを利用した租税の回避を防止するために、かなりの効果を発揮してきましたが、この制度には、問題点もありました。

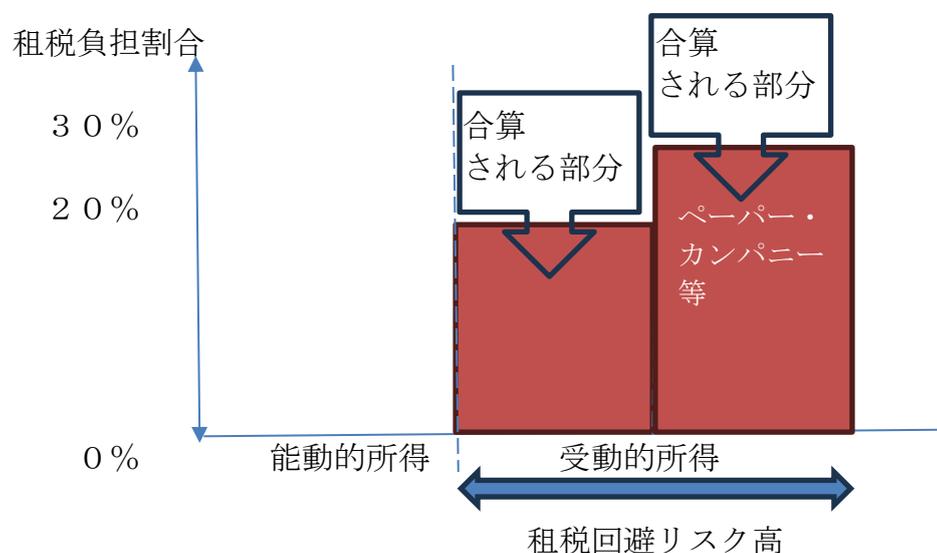
Briefing

下の図3（平成29年度改正前）をご覧ください。ここで、能動的所得（Active Income）とは、経済活動の実体のある事業から得られた所得のことをいい、受動的所得（Passive Income）とは、（利子・配当・使用料等）実質的活動のない事業から得られた所得のことをいいます。外国子会社合算税制が平成29年度に改正される前は、外国子会社の租税負担割合が20%未満であれば、子会社が実体のある事業を行っていてもその所得が親会社の所得に合算される場合がある一方、租税負担割合が20%以上であれば、子会社の実体がない場合であってもその所得は親会社の所得に合算されませんでした。



【図3（平成29年度改正前）】

そこで、「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」との経済協力開発機構（OECD）の基本的考え方に基づき、外国子会社合算税制は、平成29年度に大幅に改正されました（図4（平成29年度改正後））。



【図4（平成29年度改正後）】

Briefing

平成29年度改正前においては、租税回避リスクを外国子会社の租税負担割合により把握していましたが、平成29年度改正後においては、租税回避リスクを所得や事業の内容によって把握するようになりました。

これにより、従来は制度の対象外であった租税負担割合20%以上の外国子会社について、一見して明らかに利子・配当・使用料等の「受動的所得」しか得ておらず、租税回避リスクが高いと考えられるペーパー・カンパニー等である場合には、租税負担割合30%未満であれば、外国子会社合算税制の対象とされました。

他方で、経済活動の実体のある事業から得られた、いわゆる「能動的所得」は、外国子会社の租税負担割合にかかわらず合算対象外とされています。

C先生： 最後に、つい最近最高裁判決が出たみずほ銀行の外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）の適用を巡る事件（最判令和5年11月6日令和4年（行ヒ）第228号、第229号）を簡単に紹介します。

本件は、タックス・ヘイブンに100%子会社を有するみずほ銀行（原告、控訴人、被上告人）が、その海外子会社に係る外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制、租税特別措置法（改正前）66条の6）の適用により国（被告、被控訴人、上告人）から課税処分を受けた租税事件です。英領ケイマン諸島にあるみずほ銀行の子会社は、普通株式と優先出資証券（普通株式に優先して配当受領権を有するが、原則として議決権を有しないもの）を発行していましたが、当期純利益の全額を優先出資証券の出資者に対して配当金等として支払い優先出資証券を償還して、その後清算、事業年度終了に至りました。そこで、外国子会社合算税制によって、この子会社の利益がみずほ銀行の所得に合算されるか、というのがここでの論点です。

第一審は、租税特別措置法施行令39条の16第1項（改正前）の「事業年度終了の時」を文理解釈し、みずほ銀行の子会社保有株式割合は100%であるから、子会社の利益はみずほ銀行の所得に合算されるとしました（国側勝訴）。

これに対し、控訴審は、同条項の目的論的解釈を行い、タックス・ヘイブン対策税制の下で合算課税の合理性を基礎づける事情がなく、みずほ銀行の所得に合算すべき金額は存在しないと判断しました（みずほ銀行勝訴）。

最高裁は、本件が想定外の事態とはいえ、みずほ銀行が子会社の事業年度を変更する等の方法を取れば、子会社の利益は課税対象とはならない余地もあったのであるから、みずほ銀行に回避し得ない不利益が生ずるとはいえず、施行令39条の16第1項（改正前）の適用は適法であると判断しました（国側勝訴）。

Aくん： 今日のお話は少々難しかったですが、大変勉強になりました。

Bさん： はい。私もAくんと同様、大変勉強になりました。

Briefing

【参考資料】

☆裁判所判例検索

https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/467/092467_hanrei.pdf

令和5年11月6日 第二小法廷判決

☆経済産業省投資促進課

「CFC税制の改正について（タックスヘイブン対策税制・外国子会社合算税制）」、平成29年8月

☆国税庁

「外国子会社合算税制に関するQ&A（平成29年度改正関係等）」

平成30年1月（平成30年8月・令和元年6月改訂）

☆財務省

「説明資料（国際課税）」、令和4年11月4日

監修：ブレイクモア法律事務所 弁護士 比護 正史

執筆：ブレイクモア法律事務所 弁護士 上野 弘一

このコラムにご質問がおありの方は、執筆者までご連絡いただければ、幸いです。また、このコラムの意見はあくまでも執筆者の意見であり、弊事務所ブレイクモア法律事務所の意見ではございません。