

実務研究

日本税務会計学会
平成22年6月 月次研究会



平澤 勝 [中野]

タックスヘイブン税制と二国間租税条約 最高裁判例（平成20（行ヒ）91）平成21年10月29日の意義

1、概要

本事例は、シンガポールに子会社Aを有する上告人が、Aが措置法66条の6第1項（以下「タックスヘイブン税制」という。）の特定外国子会社等に該当するとして、平成15年2月、平成10年1月1日から同年12月31日までの事業年度のA社の課税対象留保金額を約9億4409万シンガポールドルとし、上告人の平成11年1月1日から同年11年12月31日までの事業年度における所得金額の計算上益金の額に算入する更正及び過少申告加算税賦課決定をしたことから、上告人はこれを不服とし、タックスヘイブン税制は、日星租税条約7条1項は、企業の利得を対象とした規定であり、一方の締約国であるシンガポールの企業の利得に対しては他方の締約国である日本は、その内国法人に対す

る課税という形であっても、課税することができないことを定めたものであるところ、措置法66条の6は外国法人の利得に対し我が国に恒久的施設がないにもかかわらず課税するものかかわらず課税するもので、同条約7条1項に違反するとして本件更正処分及び賦課決定処分の取消しを求めた事案である。なお、子会社Aは、平成10年3月、その保有する株式を売却又は消却し、約8億939万シンガポールドルの株式譲渡益を計上した。シンガポールにおいての税制は株式譲渡益を非課税としている。そのためAの当該事業年度の所得金額は約4533万シンガポールドルであり、当該所得金額の所得に対して同国において課される租税の額は、当該所得金額の4・32%となる。

2、裁判所の判断（要約）

日星租税条約7条1項は、一方の締約国の企業の

利得に対しては、他方の締約国は、自国の内国法人に対する課税という形であっても、恒久的施設がない限り一切課税権を行使することはできないことを規定したものと解すべきであるとす所論は相当ではない。しかし、各締約国の課税権を調整し、国際的三重課税を回避しようとする同条約の趣旨目的にかんがみると、その趣旨目的に明らかに反するような合理性を欠く課税制度は、同条約の条項に直接違反しないとしても、実質的に同条約に違反するものとして、その効力を問題とする余地がないではない。

措置法66条の6第1項は、内国法人がタックスヘイブンに子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保することによって、我が国における租税の負担を回避しようとする事例が生ずるようになったことから、このような事例に対処して税負担の実質的な公平を図ることを目的として、一定の要件を満たす外国会社を特定外国子会社等と規定し、その課税対象留保金額を内国法人の所得の計算上益金の額に算入することとしたものである。しかし、特定外国子会社等であっても、独立企業としての実体を備え、その所在する国又は地域において事業活動を行うことにつき十分な経済的合理性がある場合にまで、その取扱いは及ぼすとすれば、当該内国法人の海外進出を不当に阻害するおそれがある。

我が国のタックスヘイブン対策税制は、特定外国子会社等に所得を留保して我が国の税負担を免れることとなる内国法人に対しては当該所得を当該内国法人の所得に合算して課税することによって税負担の公平性を追及しつつ、特定外国子会社等の事業活動に経済合理性が認められる場合を適用除外とし、かつ、全体として合理性のある制度といえることができる。我が国のタックスヘイブン対策税制は、シンガポールの課税権や同国との間の国際取引を不当に阻害し、ひいては日星租税条約の趣旨目的に反するものというところもできない。以上のとおり、同条約の趣旨目的も、

措置法66条の6第1項のようなタックスヘイブン対策税制を設けることのできる課税権が制約されると解釈すべき根拠となるものではない。したがって、同条1項の規定が同条約7条1項の規定に違反しているとして上告を棄却した。

なお、涌井裁判官の補足意見は、同条約7条1項に違反すると直ちに本件処分が取り消されるべきとするには疑問がある。同項の規定は各種の所得のうち「企業の利得（事業所得）」に対応する部分だけである。それ以外の未処分所得に対応する課税処分に対応するとは我が国の固有のものである。同対策税制は、特定外国子会社等に所得を留保して我が国の税負担を免れることとなる内国法人に対して、その所得をその内国法人の所得に合算して課税することにより租税負担の公平性を追求したものである。特定外国子会社等の事業活動に経済合理性が認められる場合を適用除外とし、かつ、その適用される場合には外国法人税額の控除を認めるなど、全体として合理性のある制度といえることができる。すなわち、

3、検討

(1) 日星租税条約の解釈

判示は、租税条約は、納税者への国際間の三重課税に対する保護をすることにあり、基本的に国内法に優先すると位置づけられ、租税条約の趣旨・目的に明らかに反する制度で合理性を欠くものは租税条約違反とされるとき、合理性の欠く制度は国内法であっても問題があるとした。そして、同条約1項は、「恒久的施設なくして課税なし」とい

日本国に対して禁止又は制限している行為は、日本国のシンガポール企業に対する課税権の行使に限られる。として同条約の解釈を明らかにしたことは意義がある。

(2) タックスヘイブン対策税制の検討

自国における税負担の公平性や中立性に有害な影響をもたらす可能性のある他の制度に対抗する手段として、いわゆるタックスヘイブン対策税制を設けることは、国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれる。同対策税制を設けることは我が国の固有のものである。同対策税制は、特定外国子会社等に所得を留保して我が国の税負担を免れることとなる内国法人に対して、その所得をその内国法人の所得に合算して課税することにより租税負担の公平性を追求したものである。特定外国子会社等の事業活動に経済合理性が認められる場合を適用除外とし、かつ、その適用される場合には外国法人税額の控除を認めるなど、全体として合理性のある制度といえることができる。すなわち、

4、おわりに

本事例は、二国間租税条約とタックスヘイブン対策税制の抵触に関するはじめの最高裁の判断である。租税条約の関係においては我が国のタックスヘイブン税制は、全体として合理性のある制度とされた。二重課税の問題については法的二重課税に限られるなど意義のある判決といえる。また、平成21年度改正で「外国子会社等からの配当等の計算上益金不算入制度」が創設され、一定の外国子会社の配当等は課税が免除される。これによりタックスヘイブンを利用した経済活動の誘引が高まることとなる。また、平成22年度には「特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入制度」が創設された。これにより、適用除外要件を満たしていても一定の資産性所得は合算課税の適用対象とされるものである。ますます、経済のグローバル化が進む中のタックスヘイブン対策税制の理解が重要になってくると思われる。

モデル租税条約に違反するかどうかについて、7条等の関連規定の各コメントリーは、その文言を理由として、違反しないものとして、違反しないものとして、多くの国において広く承認されている見解であることを示しているとした。一方、我が国のタックスヘイブン対策税制は、資産性所得を合算課税の対象としているが、本来の経済合理性がある事業活動の割合が50%超である場合には本税制は適用されない、その割合が49%以下であるときは、それがたまたまであった場合でも、常時の場合でも同様にタックスヘイブン対策税制は適用されるというオアナッシングは問題であった。