

タックス・ヘイブン対策税制 について

1 昭和60年度の改正

わが国のタックス・ヘイブン対策税制は、昭和53年度に創設され、今日まで約25年が経過しているが、この税制は、わが国の他の国際税制と比較しても、その改正の頻度が高いものといえる。

この税制は、昭和40年代後半に注目されたパナマ、リベリア等に船籍を登録する便宜置籍船による所得の課税問題に端を発して、内国法人等が、無税又は税負担の軽い国又は地域に子会社等を設立して租税回避を図ることを防止することを主たる目的としている。

この税制は、既に述べたように高い頻度で改正が行われているが、そのうちの大きな改正は、昭和60年度におけるもので、内国法人が非タックス・ヘイブン国（実際に利用されたのはオランダ）に子会社を設立して、特定外国子会社等をその孫会社とする租税回避策を講じたことに基因した改正である。

この場合の租税回避とは、タックス・ヘイブンに所在する孫会社から子会社に対して配当が支払われ、孫会社の留保金額から支払配当分が減算される。また、配当を受領する子会社においては、外国関係会社からの受取配当についてその所在地国の租税優遇措置により課税の免除

となっていた。

結果として、このスキームを利用した場合、タックス・ヘイブンに所在する孫会社の課税対象留保金額が減少し、子会社における受取配当の課税もないという事態が生じたために、タックス・ヘイブンに所在する特定外国子会社等に係る課税が行われなくなることになった。このような租税回避を防止する観点から、特定外国子会社等の留保所得の計算上、所定の支払配当の控除は制限されることとなった。この改正は、現行のタックス・ヘイブン対策税制の規定を複雑にしている原因の一つであるが、この税制自体の性格を変えるものとはいえない。

2 平成4年度の改正

昭和60年度に続く大きな改正は、平成4年度に、軽課税国指定制度が廃止され、外国関係会社のうち所得に対する税負担が25%以下であるものが、特定外国子会社等としてこの税制の対象となるように改正が行われたことである。

この税制は、創設以来大蔵大臣（当時）が指定した軽課税国等に所在する所定の外国関係会社を特定外国子会社等として課税の対象としてきたが、各国の税制改正がめまぐるしいことから、一覧表の形で個別に国又は地域を軽課税国等として指定することが困難となり、平成4年

Topics of International Taxation

度の改正において、外国関係会社のうち所得に対する税負担が25%以下であるものに改めたのである。

この改正により、タックス・ヘイブン税制は、本来の意味におけるタックス・ヘイブンに設立されたペーパー会社等を利用した租税回避を防止するという、創設当時の趣旨が変わったといえる。すなわち、税負担25%以下の国等が、そのままタックス・ヘイブンということにはならないからである。

例えば、わが国の法人税率の引下げの経緯をみると、わが国の法人税率（一般税率）は、平成9年度までが37.5%、平成10年度改正により34.5%、平成11年度に負担軽減措置法により30%に引き下げられている。さらに、税制に関する議論として、法人税率の一段の引下げを求める動きがある。すなわち、平成4年度改正の25%という率の持つ意味が不明瞭な状態にあるといえる。例えば、平成9年度までの法人税率では、地方税を含めた実効税率が約50%であることから、著しく低い税率の目安として25%という数字が出てくることもあろうが、30%に引き下げられ、さらにもう一段の引下げがあるとした場合、25%基準をどうするのかということになる。

日本を含めての法人税率の引下げについては、1986年の米国の税制改革法による法人税率引下げ以降、先進諸国が、自国企業の国際競争力の強化と企業誘致及び経済の空洞化防止等の観点から法人税率の引下げを行っている。このような状況の変化の中で、改正時（平成4年度）においては、25%の税負担が著しく低いものとい

えたであろうが、その後の先進諸国の法人税率引下げという状況下においては、必ずしも、この率が、適正かどうか再度検討を要する時期に至ったように思われる。

例えば、2002年よりシンガポールの法人税率が24.5%に引き下げられたことで、日本のタックス・ヘイブン対策税制の適用について、その可能性が生じたことにより実務界で話題となった。すなわち、この話題とされた理由は、低税率国に法人を設立して租税を回避するというタックス・ヘイブン対策税制の本来の趣旨と実際の課税が大きく乖離していることへの批判と、税率引下げ前のシンガポールの法人税率が25.5%であったことから、シンガポール所在の法人がタックス・ヘイブン対策税制適用外であったが、これらの法人が税率引下げによりタックス・ヘイブン対策税制の適用を受けることに対する準備の問題である。

では、25%が適正ではないとするのであれば、どのような基準を設ければよいのかということになる。一つの選択肢は、平成4年度前の軽課税国指定制度の復活である。この場合、各国の税制改正にどのように対応するのかという課題を残す。他の選択肢は、基準の率を20%又はそれ以下とする引下げをする案である。

タックス・ヘイブン対策税制については、その制度の趣旨を再度検討して、実情に合う制度に改正を行う必要があるだろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好