

実務家のための

図解による

タックス・ヘイブン対策税制

高橋 幸之助【著】

はじめに

世界には、税金がない国、あるいは税金があっても税率が低い国、いわゆるタックス・ヘイブン（租税回避地）があります。

タックス・ヘイブンで有名な所は、バミューダ、英領チャンネル諸島、英領ヴァージン諸島、ケイマン諸島、香港、マン島などがあります。

課税の公平の立場から、課税当局がこれらタックス・ヘイブンを利用した租税回避事案に対し積極的に取り組む姿勢は、昔も今も変わりません。

近年では、これらタックス・ヘイブンの国々の一部とは租税条約の締結を行い、情報入手が可能な体制を整えており、今後、一層の課税の強化が進むことは、間違いありません。

最近よく使われる、国際的な税に関連する言葉で、「BEPS（ベップス）行動計画」という言葉をご存知でしょうか。

BEPSとは、Base Erosion and Profit Shifting（税源浸食と利益移転）の略称です。

BEPS 行動計画は、グローバル企業が税制の隙間や抜け穴を利用した節税対策により税負担を軽減している状況を是正するために、OECD 租税委員会が公表した 15 項目からなる行動計画です。

OECD の加盟各国は、今後の税制改正等を通じて BEPS 行動計画を実現し税負担軽減の現状を是正することになります。

BEPS 行動計画の 15 項目の中には外国子会社合算税制の強化も盛り込まれており、我が国においては、いわゆるタックス・ヘイブン対策税制の強化を、税制改正等を通じて行うということになります。

タックス・ハイブン対策税制は、「内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例」として租税特別措置法に規定されています。

国際課税の歴史から申しますと、タックス・ハイブン対策税制は、昭和28年の外国税額控除制度の導入、昭和30年の日米租税条約の締結などを経て、その後、昭和53年創設された制度であり、当時から数次の改正を経て今日に至っております。

昭和53年以前から、タックス・ハイブンを利用する租税回避の事例が後を立たず、これを規制する法律としては、法人税でいえば、法人税法第11条「実質所得者課税の原則」があったわけですが、同法では、執行面での具体的な判定基準等が示されていないことから、明文の規定の整備が強く要請されていたものです。

したがって、タックス・ハイブン税制の創設は、まさに、国際課税の分野では、画期的な立法であり、制度創設から30年以上経た現在においても、時代の変遷とともに、改正等が行われており、国際課税の法令の中では重要な位置を占めております。

今回、ここに、税制の仕組み、過去の改正の状況、実務上の疑問点、実務上の申告書別表の書き方等、タックス・ハイブン対策税制の概要をまとめることにしました。実務家の皆さんのお役に立てれば、幸いと存じます。

平成29年1月

著者

目次

第1編 タックス・ハイブン対策税制

第1章	タックス・ハイブンとは	2
1	タックス・ハイブンの条件（ケイマン諸島の場合）	(2)
2	タックス・ハイブンと便宜置籍船	(3)
3	ケイマン諸島の実態	(4)
4	タックス・ハイブン対策税制とペーパーカンパニー	(9)
5	BEPS 行動計画とタックス・ハイブン	(10)
6	パナマ文書とタックス・ハイブン	(11)
7	租税に関する情報交換を主たる内容とする 条約（情報交換協定）とタックス・ハイブン	(12)
8	税務行政執行共助条約とは	(14)
第2章	タックス・ハイブン対策税制とは	16
1	制度創設の主な背景	(16)
2	新法成立までの経緯	(17)
3	本税制の基本的な考え方	(17)
第3章	タックス・ハイブン対策税制の仕組み	19
1	税制の概要	(19)
2	タックス・ハイブン対策税制のポイント	(21)
3	合算課税の対象となる外国法人	(22)
4	合算対象となる外国法人の判定時期	(28)
第4章	適用除外	29
1	適用除外の意義と背景	(29)

2	適用除外の要件	(29)	
3	適用除外を受けるための手続	(35)	
4	業種別の適用除外の要件	(35)	
第5章	課税対象所得の計算		36
第1節	課税対象所得の計算概要		36
第2節	基準所得金額の計算		38
1	本邦法令（法人税法等の規定）に準じて計算する方法	(39)	
2	本店所在国の法人所得税に関する法令 及び本邦法令を適用し計算する方法	(48)	
第3節	適用対象金額の計算		52
第4節	課税対象金額の計算		53
第6章	納税義務者		56
1	合算課税の対象となる内国法人	(56)	
2	合算課税の対象となる内国法人の判定時期等	(57)	
第7章	特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入制度		60
1	立法の趣旨	(60)	
2	基本的な仕組み	(60)	
3	特定所得の金額	(61)	
4	部分適用対象金額に係る適用除外	(62)	
第8章	二重課税の調整		63
1	二重課税の発生	(63)	
2	二重課税の調整	(64)	
第9章	合算課税を行う時期		71

第2編 クロスボーダーの組織再編成に関する国際課税制度

第1章	課税制度制定の背景		74
1	会社法制定に伴う合併等の対価の柔軟化	(74)	
2	クロスボーダーの三角合併等	(75)	
第2章	コーポレート・インバージョン対策合算税制		
	(特殊関係株主等である内国法人に係る特定外国法人の課税の特例)		77
第1節	コーポレート・インバージョンとは		77
第2節	合算課税の概要		77
1	「特殊関係株主等」とは	(78)	
2	「特殊関係内国法人」とは	(82)	
3	「特定関係」とは	(83)	
4	「特定外国法人」とは	(86)	
第3節	適用除外		89
1	事業基準	(89)	
2	実体基準	(90)	
3	管理支配基準	(90)	
4	所在地国基準	(90)	
5	非関連者基準	(91)	
6	適用除外を受けるための手続	(92)	
第4節	課税対象金額の計算		94
第5節	特定外国法人の部分課税対象金額の益金算入制度		94
1	立法の趣旨	(94)	
2	基本的な仕組み	(94)	
3	特定所得の金額	(95)	
4	部分適用対象金額に係る適用除外	(96)	
第6節	申告及び納税の手続		96

第3編 税制改正の概要

平成 17 年度の主な改正事項	104
平成 18 年度の主な改正事項	106
平成 19 年度の主な改正事項	108
平成 20 年度の主な改正事項	112
平成 21 年度の主な改正事項	114
平成 22 年度の主な改正事項	121
平成 23 年度の主な改正事項	128
平成 25 年度の主な改正事項	135
平成 27 年度の主な改正事項	136
平成 28 年度の主な改正事項	145

第4編 質疑応答&別表記載例

問 1 タックス・ヘイブン対策税制の概要	150
問 2 特定外国子会社等	151
問 3 「外国関係会社」の判定	152
問 4 合算課税の適用法人	154
問 5 租税負担割合の計算	156
問 6 租税負担割合の計算事例	158
問 7 内国法人（納税義務者）の判定及び時期	160
問 8 「一の同族グループ」に属する内国法人	162
問 9 間接保有の意味	164
問 10 適用除外の要件と判定の過程	166
問 11 事業基準における事業の種類決定	168
問 12 管理支配基準の管理支配とは	169

問 13 非関連者基準と所在地国基準	170
問 14 非関連者基準の判定事例	172
問 15 統括業務を行う特定外国子会社等	174
問 16 統括会社、被統括会社と統括業務	176
問 17 「被統括会社の事業方針の決定又は調整に係るもの」 の意義	178
問 18 「その本店所在地にその業務を行うに必要と認め られる……当該事業に従事するものを有する」の意義	179
問 19 「専ら当該業務に従事する者」の意義	180
問 20 統括会社と被統括会社の関係	181
問 21 調査後所得金額の計算事例	183
問 22 調査後所得金額と基準所得金額の計算事例	184
問 23 調整後所得金額、基準所得金額、適用対象金額の 計算事例	185
問 24 特定外国子会社等を買収した場合の繰越欠損金の控除	186
問 25 特定外国子会社等の株式を取得した場合の繰越欠損金の 控除	188
問 26 特定外国子会社等を合併した場合の被合併法人の繰越 欠損金の控除	190
問 27 特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入制度	192
問 28 特定所得	194
問 29 外国子会社配当益金不算入制度	195
問 30 外国子会社配当益金不算入制度	197
問 31 特定課税対象金額と間接特定課税対象金額	198
問 32 租税特別措置法第 66 条の 8 の持株割合と剰余金の 配当益金不算入額	200

問 33	外国源泉税と外国税額控除の取り扱い	201
問 34	特定課税対象金額	202
問 35	間接特定課税対象金額	204
問 36	措置法第 66 条の 8 に基づく二重課税調整の概要	206
問 37	特定課税対象金額を有しない場合の外国税額控除	207
問 38	コーポレート・インバージョン対策合算税制の概要	208
問 39	「コーポレート・インバージョン対策合算税制」と 「外国子会社等合算税制」の違い	210
問 40	「コーポレート・インバージョン対策合算税制」と 「外国子会社等合算税制」の課税対象金額の計算方法	212
別表記載例 1		
問 41	租税負担割合・トリガー税率を計算する事例	213
別表記載例 2		
問 42	タックスヘイブン国で卸売業を営む外国法人が 適用除外となる事例	216
別表記載例 3		
問 43	適用除外となる事業持株会社の事例	221
別表記載例 4		
問 44	本邦法令に準じ基準所得金額を計算する事例	227
別表記載例 5		
問 45	外国法令と本邦法令に準じ基準所得金額を計算 する事例	230
別表記載例 6		
問 46	外国子会社から配当を受けた場合の二重課税を 調整する事例	233

別表記載例 7

問 47	合算課税を受けた特定外国子会社から配当を 受けた事例（特定課税対象金額あり）	237
------	---	-----

別表記載例 8

問 48	合算課税を受けた特定外国子会社（孫会社）から 配当を受けた事例（特定課税対象金額及び間接特定課 税対象金額あり）	242
------	--	-----

別表記載例 9

問 49	合算課税を受けた特定外国子会社（孫会社）から 配当を受けた事例（特定課税対象金額なし）	249
------	--	-----

別表記載例 10

問 50	合算課税を受けた特定外国子会社から配当を複数 回受けた事例（特定課税対象金額あり）	255
------	--	-----

参考法令 261

略語等

本書において使用している法令等の略語は以下によっています。

法法……………法人税法
法令……………法人税法施行令
法規……………法人税法施行規則
法基通……………法人税法基本通達
措法……………租税特別措置法
措令……………租税特別措置法施行例
措規……………租税特別措置法施行規則
措通……………租税特別措置法関係通達

「措法 66 の 6 ①」とは「租税特別措置法第 66 条の 6 第 1 項」をいいます。

(注) 本書の内容は平成 28 年 5 月 29 日現在の法令通達等に基づいています。

第 1 編 タックス・ハイブン対策税制

- 第 1 章 タックス・ハイブンとは
- 第 2 章 タックス・ハイブン対策税制とは
- 第 3 章 タックス・ハイブン対策税制の仕組み
- 第 4 章 適用除外
- 第 5 章 課税対象所得の計算
- 第 6 章 納税義務者
- 第 7 章 特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入制度
- 第 8 章 二重課税の調整
- 第 9 章 合算課税を行う時期

第1章 タックス・ハイブンは

1 タックス・ハイブンの条件（ケイマン諸島の場合）

我が国においては、憲法第38条「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」によって、納税の義務が課されており、税金は国家財政の根幹となっています。しかし、世界には税金が存在しない国と地域、いわゆるタックス・ハイブンが存在します。

タックス・ハイブンには、明確な定義は存在しませんが、無税だけではなく、その他の条件も必要とされています。タックス・ハイブンの代表格と言えば、英国領のケイマン諸島です。

ケイマン諸島は、1670年に英国領となり、ケイマン諸島の無税の歴史は、18世紀に、座礁した英国領ジャマイカ商船をケイマン人が救い、その報奨として、当時の英国王ジョージ3世が税を免除したのが始まりと言われています。

1990年代、ケイマン政府は広報誌において、ケイマン諸島では容易に会社が設立できること、また、国際金融センターとしてのセールスポイントを次のように述べています。

「ケイマン諸島は政治的に安定しており、為替も安定しております。所得税、キャピタルゲイン税及び源泉所得税等の租税が免税となっております。

さらに、経済的にも安定しており、治安がよく国際的に安全性が認められています。また、国際金融に関わる専門家（弁護士、会計士）が質の高いサービスを提供しております。また、金融の分野においては徹底した守秘義務があります。」

ケイマン諸島の例からいえば、一般的には、次の条件を満たす国又は地域がタックス・ハイブンであるといえます。

- (1) 法人の設立、運営及び清算が容易である。
- (2) 政治的、経済的に安定している。
- (3) 租税が免税となっている。
- (4) 為替が安定しており、規制がない。
- (5) 各分野の専門家（弁護士及び会計士）のサービスが提供される。
- (6) 金融の分野では徹底した守秘義務が課されている。

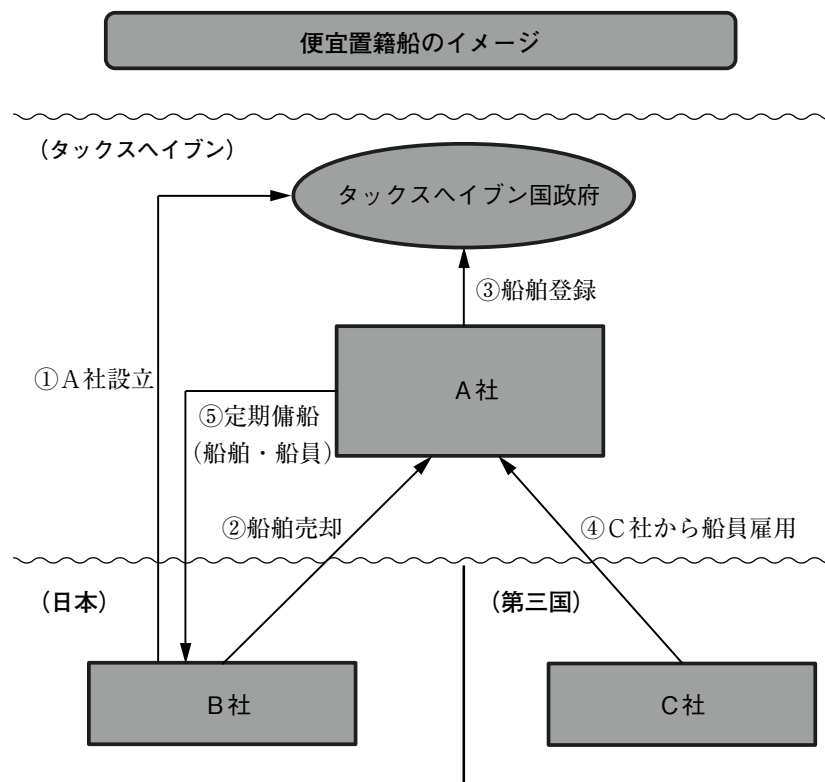
2 タックス・ハイブんと便宜置籍船

1970年代の日本の経済の発展とともに、国際物流、とくに船舶による運送が盛んになり、船舶が増加すると同時に、船員の確保が緊急の課題となりました。

国際競争を勝ち抜くためには、コスト削減が重要な課題となり、人件費の安い外国人船員を乗船させることが考えられたのですが、日本船籍の船に外国人船員を乗船させることは、日本人船員の雇用確保の観点から禁じられていました。

一方、タックス・ハイブンでは、税金の免税の他に、船籍登録のサービスも提供していたことから、船舶会社はタックス・ハイブンに海外子会社を設立、自社の船舶をその海外子会社へ売却し、外国船籍（これを「便宜置籍船」といいます。）にした後、人件費の安い外国人船員をその船に乗船させ、定期傭船により船舶の運航を行い、コストを節約することができました。これは、まさに、タックス・ハイブンを表舞台に登場した事例の一つといえます。

【便宜置籍船のイメージ】



3 ケイマン諸島の実態

(1) 税金がない国と地域

世界には、税金がない国、あるいは税金があっても税率が低い国、いわゆるタックス・ハイブン（租税回避地）があります。

タックス・ハイブンで有名な国又は地域には、バミューダ、英領チャンネル諸島、英領ヴァージン諸島、英領ケイマン諸島、香港、などがあります。

課税の公平の立場から、課税当局がこれらタックス・ハイブンを利

用した租税回避事案に対し積極的に取り組む姿勢は、昔も今も変わりません。

近年では、これらタックス・ハイブンの国々の一部とは、脱税の防止のための情報を交換する租税協定を結んでおり、今後、一層の情報の収集と課税の強化が進むことは、間違いありません。

(2) ケイマン諸島と小説

タックス・ハイブンの代表格と言えば、英領ケイマン諸島です。推理作家ジョン・グリシャムのベストセラー小説「ザ・ファーム 法律事務所」によって、広く世界に知られるところとなりました。

新米の弁護士が高額な報酬に魅かれ、ボストンにある大手弁護士事務所就職するのですが、先輩弁護士が次々とケイマン諸島で謎の死を遂げることから、真相解明に乗り出すというストーリーです。

米国俳優トム・クルーズによって映画化もされ、日本でも公開されました。

(3) ケイマン諸島の地理的位置

ケイマン諸島は、現在、米国との間の50年ぶりの国交回復に湧くキューバの南、約240キロに位置し、大小3つの島（グランドケイマン島、ケイマンブラク島、リトルケイマン島）で構成されており、全体の面積は、鹿児島県の徳之島とほぼ同じ広さになります。

(4) 首都ジョージタウン

ケイマン諸島は、マイアミ（米国）から飛行機でわずか一時間の距離にあるグランドケイマン島のケイマン空港が玄関口となっています。

空港からタクシーに乗り、市の中心街である首都ジョージタウンを通過し、海辺のホテルに到着すると、ロビーの横にはバーカウンターが広がり、海からの心地よい風が吹き、リゾート地らしく、バーは多

くの人で賑わいを見せています。

(5) 主な産業

ケイマン諸島は、英国、米国、カナダからの富裕層の滞在型の観光地として有名であり、グランドケイマン島には、ジャック・ニクラウスやグレッグ・ノーマンが設計したゴルフ場が3つ、また、島全体には、シュノーケリングやダイビングができる場所が約360か所あり、カリブ海有数の観光地となっています。

(6) ケイマン政府の財政収入

ケイマン諸島は英国領でありながら、行政と立法の権限を有しています。人口約6万1千人、通貨は独自の通貨、ケイマンドルを使用しており、1ケイマンドルは1.2米国ドルとの交換ができます。米国ドルに慣れている旅行者にとっては、常にケイマンドルへの換算がやっかいであり、また、痛い出費となっています。

ケイマン政府の収入は、約990億円（2015～2016年の政府予算）であり、主な収入は、輸入品に対する関税、許認可手数料、観光産業収入が財源の主要な部分を占めています。生計費は、税金がない分、英国本土よりは高くなっています。

(7) 無税の歴史

ケイマン諸島では、個人や会社に所得税や法人税がありません。無税の国なのです。

ケイマン諸島の無税の歴史は約350年前にさかのぼります。1670年に英国領となったケイマン諸島は、その後、18世紀に、座礁した英国領ジャマイカ商船をケイマン人が救い、その報奨として、当時の英国王ジョージ3世が税を免除したのが始まりと言われています。

(8) 最新労働事情

ケイマン政府（The Economic and Statistic Office）は、2016年8月に、同年春現在のケイマン諸島の労働調査の結果を公表しました。それによると、次の情報が公開されています。

① 人口	61,259人（予想値）
② 1世帯当たりの家族の人数	2.3人
③ 失業率	3.9%
④ 労働人口	41,825人
	・自営業者と給与所得者との割合
	自営業者等 7.8%
	給与所得者 91.7%
	・従事する主な業種の割合
	ホテル・レストラン関係 12.2%
	卸・小売業関係 11.3%
	建設関係 10.4%
	金融・保険関係 10.0%

(9) ケイマン諸島と免税会社

ケイマン諸島で無税の恩典を受けるためには、免税会社を設立することになります。

実際の免税会社の設立に関する事務手続きや申請は、現地の銀行、弁護士、会計事務所等が代行しています。設立に必要な事務所、株主、代表者、役員などは、必要に応じてこれらの代行業者が提供しています。

ケイマン諸島の会社法によりますと、これらの代行業者が登録事務所を提供する場合には、免税会社の名称をその事務所の外に掲示することが義務付けられています。つまり、銀行の店舗、弁護士事務所等に掲示することになります。

会社を設立する場合には定款（Memorandum of Association）と定

款以外の内部規定（Articles of Association）の作成が必要になります。定款には、次の①～⑦の事項を記載する必要があります。

- ① 会社の事業目的
- ② 会社の名称
- ③ 会社の種類
- ④ 授権資本と株式の種類
- ⑤ 出資者の氏名と住所
- ⑥ 定款等の作成日
- ⑦ 会社の登録事務所

内部規定には株主総会等の招集方法、代表者と役員の権限等を記載します。

(10) ケイマン諸島とペーパーカンパニー

ケイマン諸島に本店を有する多くの免税会社は、本店所在地を弁護士事務所あるいは、銀行の所在地としており、実態のないペーパーカンパニーです。

ケイマン諸島の会社法によりますと、免税会社の名称は銀行の店舗、弁護士事務所等に掲示することが義務付けられていますので、銀行、弁護士事務所のロビーや事務室には、免税会社のネームプレートが掲示されています。

ペーパーカンパニーはネームプレートが真鍮でできていることから、別名、Brass Plate Company と呼ばれています。

(11) 日本からケイマン諸島への投資

世界有数のタックス・ハイブンであるケイマン諸島には、日本から約74兆円の証券投資が行われていることが日本銀行の公表した資料から明らかになりました（2015年末時点）。

日本からの海外への証券投資額は、第1位が米国で165兆円、ケイ

マン諸島は、第2位となっています。日本の機関投資家等がケイマン諸島の免税等の恩恵を利用している実態が改めて浮き彫りになりました。

4 タックス・ハイブン対策税制とペーパーカンパニー

我が国の法人税法第2条第3号では「内国法人とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人」と規定し、同法第4条第1項では「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。」と規定しています。

つまり、我が国に本店又は主たる事務所を有する法人に納税義務を課すいわゆる「本店所在地主義」を採用しています。

「本店所在地主義」の下では、我が国で実質的に事業のすべてをコントロールしていても、本店を日本以外の税金のない国又は税率が低い国に本店登記をすれば「内国法人」には該当しないため、日本で納税する必要はないことになります。

タックス・ハイブン対策税制は、タックス・ハイブンに事業活動の実態のないペーパーカンパニーを設立し、無税の恩恵を受け、利益を留保している企業等の株主に課税をしようというものであり、租税回避に対応するための立法であるわけです。

☞ (注) 本店所在地を納税地とする「本店所在地主義」に対するものとして、「管理支配地主義」があります。これは、実質的に事業を支配している場所があれば、その管理支配している場所を納税地とするものです。主に英国において採用されています。

5 BEPS 行動計画とタックス・ヘイブン

(1) BEPS とは

BEPSとは、Base Erosion and Profit Shifting（税源浸食と利益移転）の略称です。

(2) BEPS 行動計画とは

グローバル企業が税制の隙間や抜け穴を利用することにより税負担を軽減している現状を是正するために、OECD 租税委員会が中心となり取りまとめた行動計画で、次の15項目で構成されています。

OECD 加盟の各国は、この行動計画に沿って、国内の税制を整備して行動計画を実行していくこととなります。

- ① 電子商取引課税
- ② ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの無効化
- ③ 外国子会社合算税制の強化
- ④ 利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限
- ⑤ 有害税制への対応
- ⑥ 租税条約濫用の防止
- ⑦ 恒久的施設（PE）認定の回避の防止
- ⑧ 移転価格税制（無形資産の移転）
- ⑨ 移転価格税制（リスクと資本）
- ⑩ 移転価格（その他の租税回避の可能性が高い取引）
- ⑪ BEPS の規模や経済的効果の指標を政府 OECD に集約、分析する方法の策定
- ⑫ タックスプランニングの報告義務
- ⑬ 移転価格の文書化の再検討
- ⑭ 相互協議の効果的実施
- ⑮ 多国間協定策定の実行可能性

(3) BEPS 行動計画とタックス・ヘイブン

タックス・ヘイブンについては、上記行動計画の「③ 外国子会社合算税制の強化」として掲げられており、我が国では、今後、税制改正によりタックス・ヘイブンの企業等に対する課税強化が予想されません。

最近の報道によりますと、政府税制調査会が、外国子会社合算課税の見直し案を財務省に示し、平成29年度の税制改正に盛り込む調整作業に入ったとの情報が報じられています。

伝えられるところでは、現在のトリガー税率（現状は20%未満）により合算課税の有無を判断するのではなく、外国子会社の所得の種類等に応じて合算課税の有無を判断することにより課税の強化を行うとのことようです。

したがって、法人税率20%以上で日本の実効税率29.97%以下の国々に本店を有する事業実態のない外国子会社も、合算課税の対象となります。

いずれにせよ、税制改正の動きは、BEPS 行動計画の実現を目的としたものであり、税制改正の全貌が明らかとなった場合には、注視する必要があります。

6 パナマ文書とタックス・ヘイブン

(1) パナマ文書とは

パナマ文書とは、パナマの法律事務所「モサック・フォンセカ」によって作成されたオフショア企業に関する機密文書をいいます。

これらの機密文書は、漏えいにより南ドイツ新聞を経由して、ICIJ（国際調査報道ジャーナリスト連合）加盟各国の報道機関により、その存在が明らかになったものです。

(2) パナマ文書による企業情報とオフショア企業

パナマ文書により明らかとなった機密情報の規模は、約21万4千

社の企業の株主、取締役の情報など 1,150 万件と伝えられています。

また、租税回避地に設立されたオフショア企業数は、約 19 万社と伝えられています。

(3) パナマ文書とタックス・ヘイブン

パナマ文書によりますと、租税回避地に設立された企業名と株主、役員が明らかになったことから、世界各国の課税当局は、この情報（企業の株主、役員等）を端緒にタックス・ヘイブンに設立された企業の実態解明を進めていくことが予想され、過去の税務調査の対象とした企業・個人についても、再度、調査を行うことも予想されます。

我が国においても、パナマ文書を個人の所得税、贈与税、相続税の調査選定資料として、また、企業の法人税の調査選定の資料として活用することが予想されます。

さらに、過去の調査事案の再調査の資料として活用することも想定されます。

7 租税に関する情報交換を主たる内容とする条約（情報交換協定）とタックス・ヘイブン

(1) 情報交換協定とは

情報交換協定とは、各国の税務当局との間で、主に情報交換を主体とする租税条約です。

(2) 我が国と情報交換協定を締結したタックス・ヘイブン

近年、我が国と情報交換協定を締結したタックス・ヘイブンは、以下のとおりとなります。

【条約締結の状況】

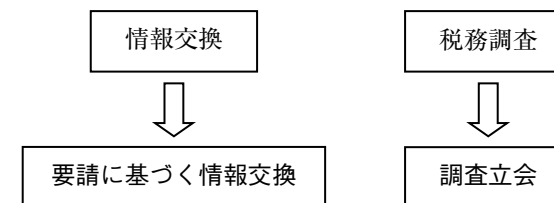
締結日		締約国
平成 22 年 2 月	情報交換協定（新規）	バミューダ
平成 23 年 1 月	情報交換協定（新規）	バハマ
平成 23 年 2 月	情報交換協定（新規）	ケイマン諸島
平成 23 年 6 月	情報交換協定（新規）	マン島
平成 23 年 12 月	情報交換協定（新規）	ガンジー
平成 23 年 12 月	情報交換協定（新規）	ジャージー
平成 24 年 7 月	情報交換協定（新規）	リヒテンシュタイン
平成 25 年 6 月	情報交換協定（新規）	サモア
平成 26 年 3 月	情報交換協定（新規）	マカオ
平成 26 年 6 月	情報交換協定（新規）	英領バージン諸島

(3) 情報交換協定の内容（ケイマン諸島の場合）

我が国とケイマン諸島の間では、平成 23 年 2 月 7 日に情報交換協定が締結されており、同協定により、租税の賦課・徴収、租税債権の回収・執行、租税事案の捜査・訴追に関連する情報等を交換することが可能となり、また、海外における調査の立会も認められています。

したがって、我が国の課税当局が行う任意又は強制的税務調査において、今後は、情報交換協定の活用が予想されます。

【情報交換協定のイメージ】



(参考) 情報交換協定

脱税の防止のための情報の交換及び個人の所得についての課税権の配分に関する日本国政府とケイマン諸島政府との間の協定 (情報交換協定)

(抜粋)

第2章 情報の交換

第2条 目的及び適用範囲

両締約者の権限のある当局は、この協定の実施又は第四条に規定する租税に規定する租税に関する両締約者の法令の規定の運用及び執行に関連する情報の交換を通じて支援を行う。そのような情報には、同条に規定する租税の決定、賦課及び徴収、租税債権の回収及び執行並びに租税事案の捜査及び訴追に関連する情報を含む。

第6条 海外における租税に関する調査

被要請者 (日本国又はケイマン諸島) の権限ある当局は、要請者 (日本国又はケイマン諸島) の権限ある当局の要請があったときは、被要請者における租税に関する調査の適当な部分に要請者の権限のある当局の代表者が立ち会うことを認めることができる。

8 税務行政執行共助条約とは

(1) 税務行政執行共助条約とは

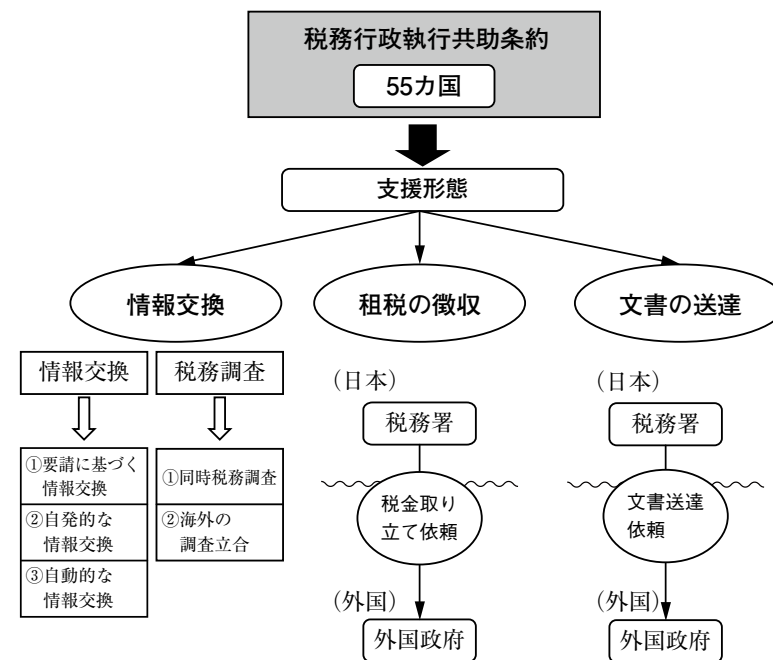
各国の税務当局との間で、租税に関する行政支援 (情報交換、徴収共助、送達共助) を相互に行うための条約です。

本条約を締結することにより、国際的な脱税と租税回避に適切に対処していくことが可能であるとされています。

(2) 行政支援の形態

- ① 情報交換……条約締約国間の情報交換 (要請によるもの・自発的なもの・自動的なもの) と税務同時調査、海外の調査立合
- ② 徴収共助……租税の滞納者の資産が他の条約締約国にある場合、他の条約締約国にその租税の徴収を依頼すること
- ③ 送達共助……租税に関する文書の名宛人が他の条約締約国にいる場合、他の条約締約国にその文書の送達を依頼すること

【図解 税務行政執行共助条約 (イメージ)】



第2章 タックス・ハイブン対策税制とは

1 制度創設の主な背景

タックス・ハイブン対策税制は次の内外からの要請に応じて創設されたものです。

(1) 制度創設前の国際課税に対する国内法の問題点

タックス・ハイブンを利用する租税回避に対しては、従来、法人税法第11条の「実質所得者課税」の規定により、それを適用しうる範囲において規制してきましたが、この規定の適用に当たっての実質帰属の具体的な判定基準が明示されていないため、執行面での安定性に必ずしも問題なしとしない面がありました。このため、租税法律主義を堅持しつつ課税の執行の安定性を確保するという観点からも、租税回避対策のための明文規定の整備が強く要請されていました。

(2) OECD 理事会からの勧告

いわゆる多国籍企業の活動が活発化するに伴い、国際的な租税回避の問題がOECDや国連の場で採り上げられるようになり、とりわけ、OECDは、昭和52年9月、国際的な租税回避を効果的に防止するには加盟国間の協力強化が必要であるとの見地から、「租税回避及び脱税防止のための法令上又は行政上の措置を強化し、かつ、これらの措置に関する各国の経験を交換すべきである」旨の理事勧告を行いました。

2 新法成立までの経緯

タックス・ハイブンを利用した国際的な租税回避については、既存の租税法規では不十分であったことから、我が国が問題意識を持って本格的に租税回避防止のための新立法に取り組む意思を明らかにしたのは、昭和52年6月8日の衆議院外務委員会の「多国籍企業等国際経済に関する件」と題する決議勧告になります。

同勧告は「我が国企業が諸制度の不備に乘じ租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」を勧告しています。

その後、昭和52年12月20日の税制調査会答申では、諸外国においても国際的な租税回避についての立法措置が講じられていることを踏まえ、「タックス・ハイブン対策税制の導入」を答申しました。

さらに、昭和53年1月13日に、昭和53年度税制改正の要綱が閣議決定され、国会で承認された後、昭和53年4月1日から多国籍企業の租税回避防止のための租税特別措置法である「内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例」、いわゆる「タックス・ハイブン対策税制」が新たな法律として施行されることになりました。

3 本税制の基本的な考え方

本税制の基本的な考え方は、昭和52年12月20日に税制調査会が内閣総理大臣に提出した「昭和53年度の税制改正に関する答申」において、次のように述べられています。

- (1) いわゆるタックス・ハイブンに所在する海外子会社等に留保された所得のうち、その持分に対応する部分を親会社の所得に合算して課税すること。
- (2) いわゆるタックス・ハイブンとしては、法人税が全くないか若しくは我が国法人税に比較してその実効税率が著しく低い国又は国外

源泉所得を非課税としている国等を対象とする。

- (3) その所得が合算課税の対象となる海外子会社等の範囲については、内国法人又は居住者が全体として発行済株式総数（出資総額）の50%を超える株式（出資）を直接又は間接に保有する海外子会社等とする。

ただし、税負担の不当な軽減を防止するというこの制度本来の趣旨にかんがみ、少額の持分（10%未満の持分保有者）を保有するに過ぎない株主は合算課税の対象外とする。

- (4) 正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その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海外子会社等は適用除外とする。

（出典 国税庁「昭和53年 改正税法のすべて」）

第3章 タックス・ヘイブン対策税制の仕組み

1 税制の概要

(1) 基本的な仕組み

内国法人等が株式等の50%超を直接及び間接保有する外国法人（以下「外国関係会社」といいます。）のうち、無税の国又地域に本店所在地等を有する外国関係会社、または税は存在するが租税の額が所得の20%未満である外国関係会社（以下「特定外国子会社等」といいます。）が、留保所得を有する場合には、留保所得のうち内国法人の株式等の持分に相当する金額を内国法人の収益とみなし、特定外国子会社等の各事業年度終了の日の翌日から2か月を経過する日を含む内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入し課税（以下「合算課税」といいます。）します。

ただし、その特定子会社等が、事業を行う事務所、店舗、工場その他の固定的施設を有し、かつ、その事業の管理、支配及び運営を自ら行っているなど、実体を備えている場合には、本税制の適用はありません（以下「適用除外」といいます。）

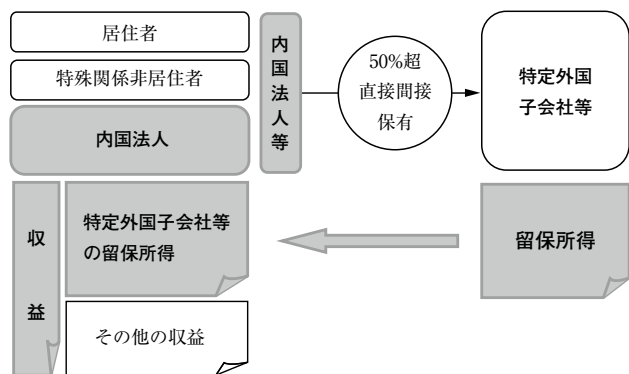
（措法66の6①・③）



（注）「外国法人」とは、内国法人以外の法人をいいます。

（法法2四）

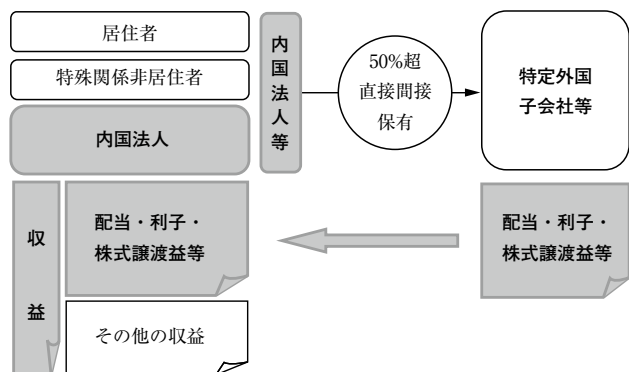
【図解 合算課税のイメージ】



また、適用除外の要件を満たした特定外国子会社等が、配当、利子及び株式譲渡益等のいわゆる資産性所得を有するときは、その資産性所得のうち、内国法人の株式等の持分に相当する金額を内国法人の収益の額とみなし、特定外国子会社等の各事業年度終了の日の翌日から2か月を経過する日を含む内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入し課税（以下「資産性所得合算課税」といいます。）します。

（措法66の6④）

【図解 資産性所得合算課税のイメージ】



(2) 合算課税に関する関係法令

合算課税に関する関係法令は、租税特別措置法に第7節の4第1款「内国法人の特定外国子会社等に係る所得等の課税の特例」として規定されています。

具体的には、租税特別措置法第66条の6「内国法人に係る特定外国子会社等の課税対象金額等の益金算入」の第1項から第9項までとなります。

租税特別措置法第66条の6	
第1項	課税の基本的な仕組み
第2項	用語の定義
第3項	適用除外となる外国子会社等
第4項	投資所得の課税
第5項	課税されない投資所得
第6項～9項	確定申告書の添付書類

2 タックス・ハイブン対策税制のポイント

- ① この税制は、昭和53年度税制改正により導入されたものであり、タックス・ハイブン（無税又は軽課税の国又は地域）を利用した我が国企業の租税回避を防止することを目的としている。
- ② 外国関係会社のうちタックス・ハイブンに本店を有する子会社等の留保された所得を内国法人の所得に合算して課税するものである。
- ③ 外国関係会社がタックス・ハイブンに独立企業の実体を備えるなどの経済的な合理性があれば、適用除外となり、課税は行われぬ。
- ④ 適用除外となった場合においても、投資所得については課税される。
- ⑤ 内国法人の所得に特定外国子会社等の所得を合算した結果、二重課税が生じる場合は、外国税額控除等による一定の調整を行う。

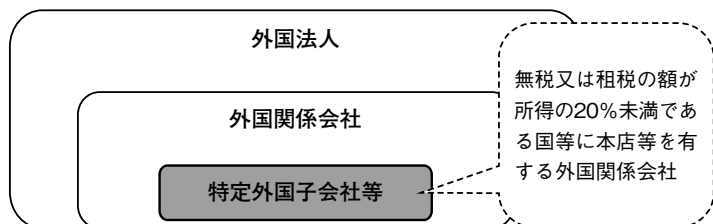
3 合算課税の対象となる外国法人

合算課税の対象となる外国法人は、外国法人のうち、外国関係会社で、特定外国子会社等に該当する外国法人です。

(措法 66 の 6 ①・措令 39 の 14 ①一・二)

外国法人、外国関係会社及び特定外国子会社等の関係は、次図のとおりとなります。

【図解 外国法人・外国関係会社・特定外国子会社等の関係】



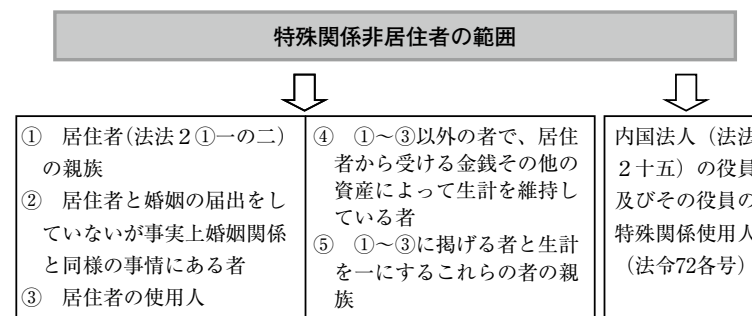
(1) 外国関係会社

外国関係会社とは、外国法人で、その発行済株式又は出資の総数又は総額のうち居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合（保有割合）が50%を超えるものをいいます。

(措法 66 の 6 ②・措令 39 の 14 ③一～六)

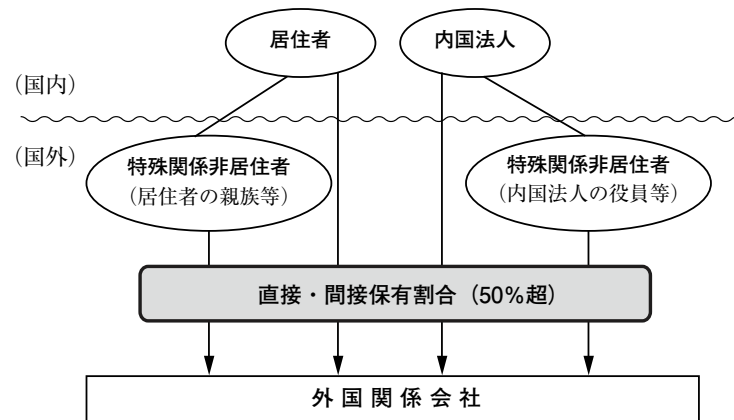
① 特殊関係非居住者とは、次図に掲げる者をいいます。

【図解 特殊関係非居住者の範囲】



② 居住者、内国法人及び特殊関係非居住者と外国関係会社との関係は次のとおりとなります。

【図解 外国関係会社のイメージ】



(注) 特殊関係非居住者を判定の際に考慮しているのは、国外に居住する親族に株式を分散保有させることにより、この税制の適用を免れることを防止するためです。