

改訂新版

実務家のための 図解による

# タックス・ハイブン 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、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が耳にされることも多いかと思えます。

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・ヘイブン対策税制は、「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・ヘイブン対策税制は、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、その後、昭和53年に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・ヘイブンを利用する租税回避の事例が後を絶たず、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。

さらに、平成29年度の税制改正において大改正が行われ、外国子会社を判定する際の、入口であるいわゆるトリガー税率の採用による弊害を是正するために、新たに、外国子会社の実態により課税対象となる外国子会社を判定することとなりました。

本書は、平成29年度の大改正から令和2年度までの改正を踏まえ、新たに、外国子会社合算制度について改定をしたものです。

新たな税制の仕組み、実務上の重要ポイント、過去の改正の状況、Q&A、申告書別表の書き方など、タックス・ハイブン対策税制の概要を理解する際の参考として実務家の皆さんのお役にたてれば、幸いと存じます。

令和3年11月

著者

## 目次

# 第1部 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……………7
- ⑤ BEPS行動計画とタックス・ハイブン……………7
- ⑥ パナマ文書とタックス・ハイブン……………8
- 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……………9
- ⑧ 税務行政執行共助条約……………11

## 第2章 タックス・ハイブン対策税制とは———12

- ① 制度創設の主な背景……………12
- ② 新法成立までの経緯……………12
- ③ 本税制の基本的な考え方……………13

## 第3章 タックス・ハイブン対策税制の仕組み———14

- ① タックス・ハイブン対策税制のポイント……………14
- ② タックス・ハイブン対策税制の概要……………14
  - 1 基本的な仕組み【その1\_\_会社単位の合算課税】……………14
  - 2 基本的な仕組み【その2\_\_部分合算課税】……………17
  - 3 基本的な仕組み【その3\_\_納税義務者】……………19
- ③ 合算課税の対象となる外国法人……………24
  - 1 合算課税の対象となる外国法人【その1\_\_外国関係会社】……………25

2	合算課税の対象となる外国法人【その2__特定外国関係会社】	46
3	合算課税の対象となる外国法人【その3__対象外国関係会社】	64
4	合算課税の対象となる外国法人【その4__部分対象外国関係会社】	72
④	適用免除	73
1	特定外国関係会社	73
2	対象外国関係会社	73

#### 第4章 課税対象金額の計算 ————— 76

①	概要	76
②	基準所得金額の計算	78
③	適用対象金額の計算	93
④	課税対象金額の計算	94

#### 第5章 納税義務者 ————— 98

①	合算課税の対象となる内国法人	98
②	合算課税の対象となる内国法人の判定時期	98
③	合算課税を行う時期	101
④	確定申告書に添付すべき書類	101

#### 第6章 部分対象外国関係会社の部分課税対象金額の益金算入制度 — 102

①	立法の趣旨	102
②	基本的な仕組み	102
③	適用免除	102
④	特定所得の金額	103

#### 第7章 二重課税の調整 ————— 106

①	二重課税の発生	106
②	二重課税の調整	107

## 第2部 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 ————— 116

①	会社法制定に伴う合併等の対価の柔軟化	116
②	クロスボーダーの三角合併等	117

### 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) ——— 118

①	コーポレート・インバージョンとは	118
②	合算課税の趣旨	118
③	計算の概要	118
④	適用免除	131
⑤	特定外国法人の部分課税対象金額の益金算入制度	131
⑥	確定申告書に添付すべき書類	135

## 第3部 税制改正の概要

平成17年度の主な改正事項	144
平成18年度の主な改正事項	146
平成19年度の主な改正事項	148
平成20年度の主な改正事項	151
平成21年度の主な改正事項	153
平成22年度の主な改正事項	160
平成23年度の主な改正事項	166
平成25年度の主な改正事項	172
平成27年度の主な改正事項	173
平成28年度の主な改正事項	180
平成29年度の主な改正事項	182
平成30年度の主な改正事項	184
令和元年度の主な改正事項	185
令和2年度の主な改正事項	194

## 第4部 質疑応答事例

問1	タックス・ハイブン対策税制の概要	196
問2	特定外国関係会社と対象外国関係会社	197
問3	「外国関係会社」の判定	198
問4	合算課税の適用法人	200
問5	租税負担割合の計算	202
問6	租税負担割合と合算課税の適用免除	204
問7	内国法人（納税義務者）の判定及び時期	206
問8	「一の同族グループ」に属する内国法人	207
問9	間接保有の意味	209
問10	適用除外の要件と判定の過程	210
問11	事業基準における事業の種類決定	212
問12	実体基準の判定（固定施設の意義）	213
問13	管理支配基準の判定（事業の管理、支配等を 本店所在地国で行うとは）	214
問14	管理支配基準の判定（自ら事業の管理、支配等を行う意義）	215
問15	非関連者基準とは	216
問16	本店所在地国基準とは	217
問17	非関連者基準の判定事例（卸売業）	218
問18	統括業務を行う外国関係会社	219
問19	統括会社、被統括会社と統括業務	220
問20	「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	222
問21	「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	224
問22	「専ら当該業務に従事する者」の意義	225
問23	統括会社と被統括会社の関係	226
問24	調整後所得金額の計算事例	228
問25	調整後所得金額と基準所得金額の計算事例	229
問26	調整後所得金額、基準所得金額、適用対象金額の計算事例	230
問27	特定外国関係会社を譲り受けた場合の繰越欠損金の控除	232
問28	特定外国関係会社の株式を取得した場合の繰越欠損金の控除	233
問29	特定外国関係会社が2社以上ある場合の損益の不通算	235
問30	部分対象外国関係会社の部分課税対象金額の益金算入制度	236

問31	特定所得	238
問32	外国子会社配当益金不算入制度	239
問33	特定課税対象金額	240
問34	間接特定課税対象金額	241

## 第5部 別表記載例

別表記載例1	租税負担割合を計算する事例	244
別表記載例2	卸売業を営む外国法人が経済活動基準を満たす事例	247
別表記載例3	卸売業を営む外国法人が経済活動基準を満たさず 合算課税が行われる事例	252
別表記載例4	統括会社の判定事例	262
別表記載例5	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	268
別表記載例6	合算課税を受けた特定外国関係会社から配当を 受けた事例_その① 特定課税対象金額がある場合	271
別表記載例7	合算課税対象の特定外国関係会社（孫会社）から配当を 受けた事例_その② 特定課税対象金額がない場合	276

## 参考法令・通達

租税特別措置法	292
租税特別措置法施行令	340
租税特別措置法施行規則	438
租税特別措置法関連通達	460

## 凡 例

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令
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6①一号イ」とは「租税特別措置法第66条の6第1項第1号イ」をいいます。

本書の内容は令和3年6月30日現在の法令通達等に基づいています。

# 第1部

## タックス・ヘイブン対策税制

## 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30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・ハイブンは存在します。

タックス・ハイブンは、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されています。

1990年代、ケイマン政府（The Economic and Statistic Office）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。

- 法人の設立、運営及び清算が容易である。
- 政治的、経済的に安定している。
- 租税が免税となっている。
- 為替が安定しており、規制がない。

- 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。
- 金融の分野では徹底した守秘義務が課されている。

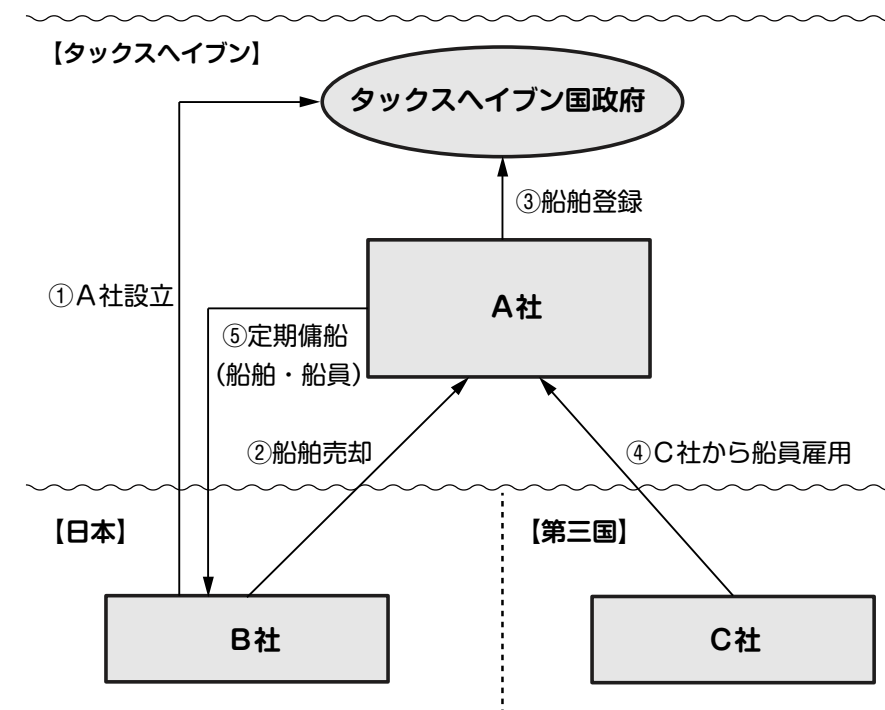
### 2 タックス・ハイブんと便宜置籍船

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・ハイブんに海外子会社を設立、自社の船舶をその海外子会社に売却し、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・ハイブンが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に就職するのですが、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1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、個人や会社に対する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

ケイマン諸島の主な産業は観光産業で、特に滞在型のリゾート地として、カナダ、米国、英国からの観光客が多数を占めています。

ケイマン政府の資料によりますと、失業率は4.7%（2014/6月現在・予想値）と公表されています。

また、「今後は、労働人口の自然増と年齢60歳から65歳の労働者の退職などの要因により、来年度以降は4.5%に減少すると見込まれ、さらに、このレベルは、今後は公共事業の増加と民間の観光事業に対する投資の増加により、今後2年間は継続される」とコメントしています。

#### (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、内国法人を「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全てをコントロールしていても、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措置です。

（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・ハイブン

### (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租税委員会を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・ハイブン

タックス・ハイブンについては、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・ハイブンの企業等に対するさらなる課税強化が予想されます。

## 6 パナマ文書とタックス・ハイブン

(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經由して、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・ハイブン

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・ハ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・ハイブン

(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・ハイブン

近年、我が国と情報交換協定を締結したタックス・ハイブンは、以下のとおりとなります（2021年5月末現在）。

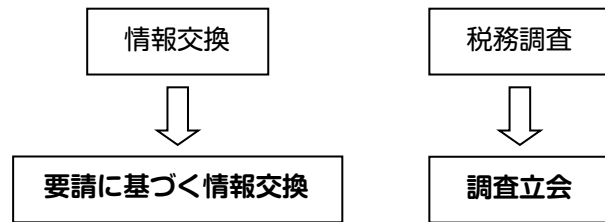
締結日		締約国
平成22年2月	情報交換協定（新規）	バミューダ
平成23年1月	情報交換協定（新規）	バハマ
平成23年2月	情報交換協定（新規）	ケイマン諸島
平成23年6月	情報交換協定（新規）	マン島
平成23年12月	情報交換協定（新規）	ガンジー
平成23年12月	情報交換協定（新規）	ジャージー
平成24年7月	情報交換協定（新規）	リヒテンシュタイン
平成25年6月	情報交換協定（新規）	サモア
平成26年3月	情報交換協定（新規）	マカオ
平成26年6月	情報交換協定（新規）	英領バーズン諸島
平成29年2月	情報交換協定（新規）	パナマ

(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との間では、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の税務調査において、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4条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（著者注：日本国又はケイマン諸島）の権限ある当局は、要請者（著者注：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

(1) 税務行政執行共助条約とは

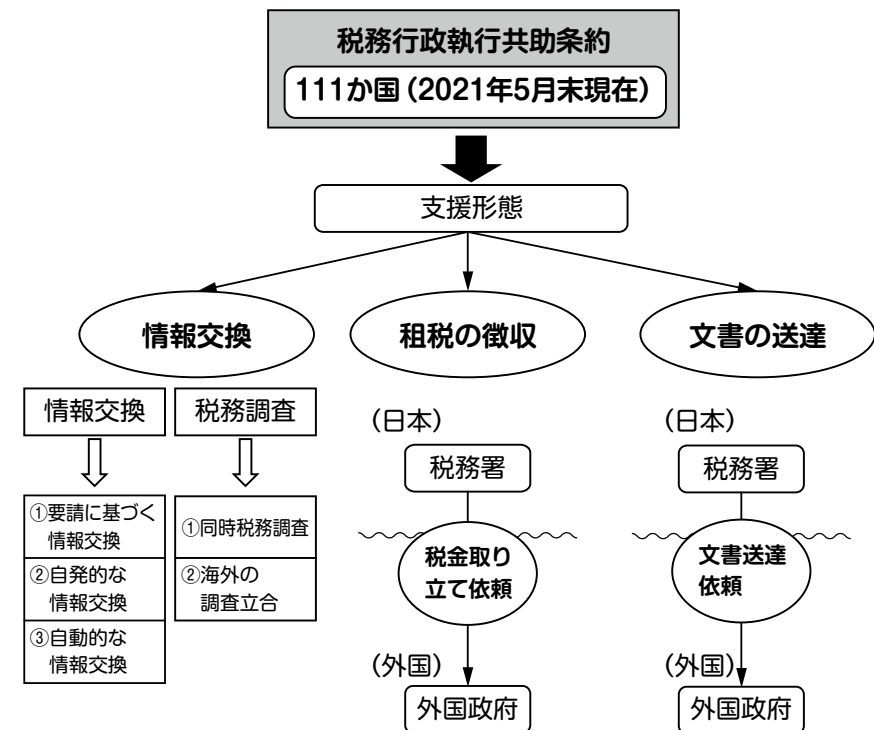
各国の税務当局との間で、租税に関する行政支援（情報交換、徴収共助、送達共助）を相互に行うための条約です。

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、海外の調査立会
- 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

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ことから、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」旨の理事勧告を行っていました。

### 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乗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・ハイブン対策税制の仕組み

### 1 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特定外国関係会社と対象外国関係会社に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 特定外国関係会社は租税負担割合が30%以上、対象外国関係会社は租税負担割合が20%以上であれば適用免除となり課税は行われぬ。
- ④ 部分対象外国関係会社は「特定所得の金額」について課税される。
- ⑤ 内国法人の所得に特定外国関係会社、対象外国関係会社及び部分対象外国関係会社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二重課税回避のための一定の調整を行う。

## 2 タックス・ハイブン対策税制の概要

### 1 基本的な仕組み【その1 会社単位の合算課税】

#### 実務上の重要ポイント

特定外国関係会社又は対象外国関係会社の株式等の持分を有する内国法人又は実質支配する内国法人は、これら外国関係会社の適用対象金額のうち株式等の持分割合に相当する課税対象金額を各事業年度の収益として合算課税しなければなりません。

ただし、特定外国関係会社は各事業年度の租税負担割合が30%以上、対象外国関係会社は各事業年度の租税負担割合が20%以上である場合は、その各事業年度について合算課税は免除されます。

#### 解説 会社単位の合算税制とは――

次の①～④に掲げる納税義務者に該当する内国法人に係る外国関係会社のうち、特定外国関係会社又は対象外国関係会社に該当するものが、各事業年度に「適用対象金額」を有する場合には、その適用対象金額に「請求権等勘案合算割合」を乗じた金額（以下「課税対象金額」といいます。）を内国法人の収益とみなし、そ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、益金の額に算入します（以下「会社単位の合算課税」といいます。）。

（措法66の6①・措令39の14①）

- ① 内国法人が直接又は間接に有する外国関係会社の出資割合、議決権割合又は配当等請求権割合のいずれかが10%以上である場合のその内国法人  
（措法66の6①一号）
- ② 外国関係会社との間に実質支配関係がある内国法人  
（措法66の6①二号）
- ③ 外国関係会社（内国法人との間に実質支配関係があるものに限り）の他の外国関係会社に対する出資割合、議決権割合又は配当等請求権割合のいずれかが10%以上である場合のその内国法人  
（措法66の6①三号）
- ④ 外国関係会社に対する出資割合、議決権割合又は配当等請求権割合のいずれか

が10%以上である一の子会社グループに属する内国法人

(措法66の6①四号)

ただし、特定外国関係会社については各事業年度の租税負担割合が30%以上である場合、対象外国関係会社については各事業年度の租税負担割合が20%以上である場合は、その各事業年度については合算課税は適用されません。(以下「適用免除」といいます。)

(措法66の6⑤一・二号)

(注) 特定外国関係会社及び対象外国関係会社の規定は、平成29年度の税制改正により新たに規定されたものです。改正前は租税回避リスクの判断をトリガー税率(租税負担割合20%)により行っていましたが、これを改め、所得や事業の内容によって判断することになりました。

また、企業の事務負担を軽減するために、一定の租税負担割合の場合には適用を免除しています。

## 2 基本的な仕組み【その2\_部分合算課税】

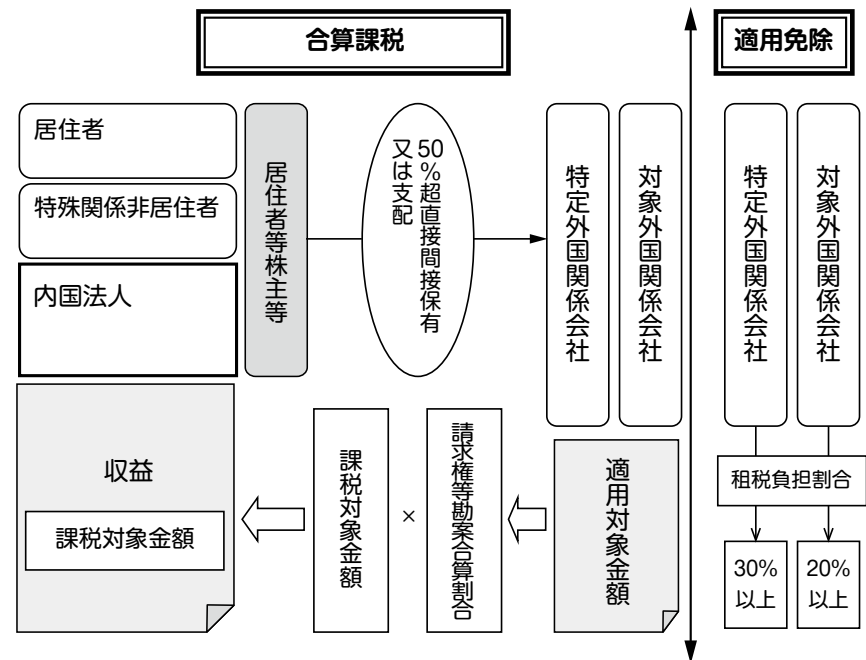
### 実務上の重要ポイント

合算課税の適用がない部分対象外国関係会社が配当、利子又は株式譲渡益等の特定所得の金額を有する場合には、各事業年度の特定所得のうち株式等の持分割合に相当する部分課税対象金額を各事業年度の収益として合算課税しなければなりません。

ただし、次のいずれかに該当する事実がある場合には適用が免除されます。

- ① 各事業年度の租税負担割合20%以上であること
- ② 各事業年度の部分適用対象金額が2千万円以下であること
- ③ 部分適用対象金額÷各事業年度の決算所得の金額が5%以下であること

### 基本的な仕組みのイメージ (会社単位の合算課税)



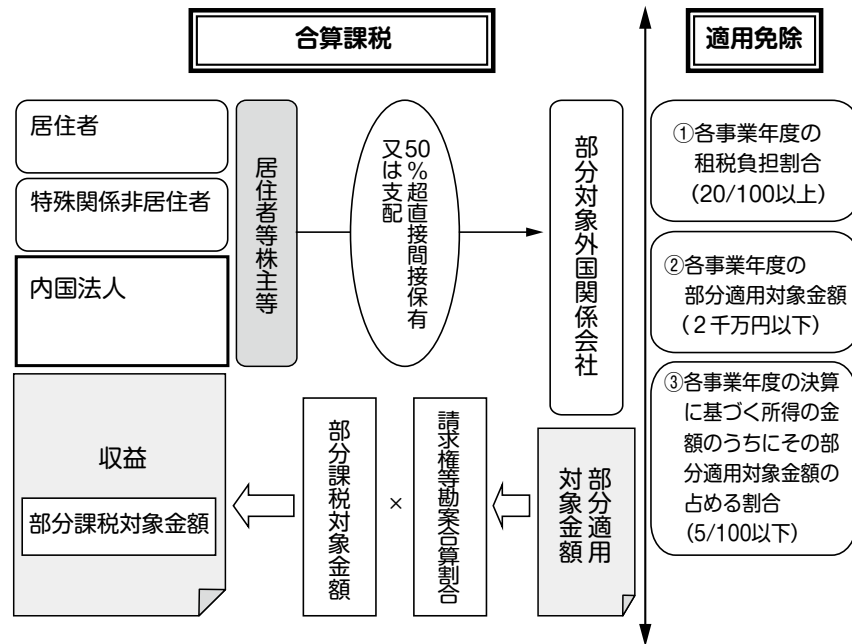
### 解説 部分合算税制とは

上記(1)の①～④に掲げる納税義務者に該当する内国法人に係る部分対象外国関係会社(外国金融子会社等に該当するものを除きます。)が、各事業年度において、配当、利子及び株式譲渡益等の特定所得の金額を有する場合には、その各事業年度の特定所得の金額に係る部分適用対象金額に請求権等勘案合算割合を乗じた金額(以下「部分課税対象金額」といいます。)を内国法人の収益の額とみなし、部分対象外国関係会社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「部分合算課税」といいます。)します。  
(措法66の6⑥)

ただし、部分対象外国関係会社について、次のイ～ハのいずれかに該当する事実がある場合には、特定所得合算課税は適用しないこと(以下「適用免除」といいます。)とされています。  
(措法66の6⑩)

- イ 各事業年度の租税負担割合が100分の20以上であること
- ロ 各事業年度の部分適用対象金額が2千万円以下であること
- ハ 各事業年度の決算に基づく所得の金額に相当する金額のうちに部分適用対象金額の占める割合が100分の5以下であること

部分合算課税のイメージ



3 基本的な仕組み【その3 納税義務者】

実務上の重要ポイント

特定外国関係会社又は対象外国関係会社の株式等の持分割合等が10%以上である内国法人（持分割合等が10%以上である一の同族株主グループに属する内国法人を含みます。）、特定外国関係会社又は対象外国関係会社を実質支配する内国法人は、納税義務者となります。

解説 納税義務者となる内国法人

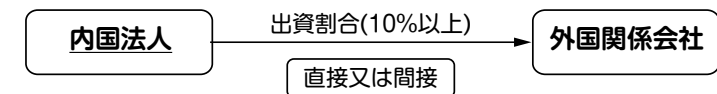
- ① 内国法人が直接又は間接に有する外国関係会社の出資割合、議決権割合又は配当等請求権割合のいずれかが10%以上である場合のその内国法人（措法66の6①）

イ 出資割合とは

「出資割合」とは、内国法人が直接又は間接に有する外国関係会社の株式等（株式又は出資をいいます。）の数又は金額の合計数又は合計額がその外国関係会社の発行済株式又は出資の総数又は総額のうちを占める割合をいいます。

（措法66の6①一号イ）

出資割合のイメージ

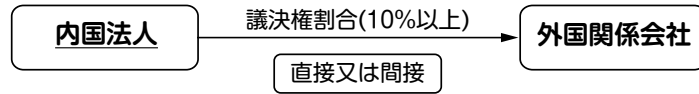


ロ 議決権割合とは

「議決権割合」とは、内国法人が直接又は間接に有する外国関係会社の議決権（剰余金の配当等に関する決議に係るものに限ります。）の数の合計数とその外国関係会社の議決権総数のうちを占める割合をいいます。

（措法66の6①一号ロ）

議決権割合のイメージ

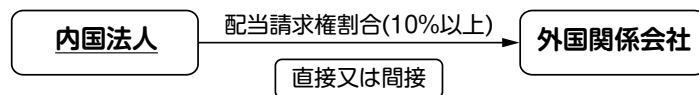


ハ 配当等請求権割合とは

「配当等請求権割合」とは、内国法人が直接又は間接に有する外国関係会社の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の合計額がその外国関係会社の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の総額のうちに占める割合をいいます。

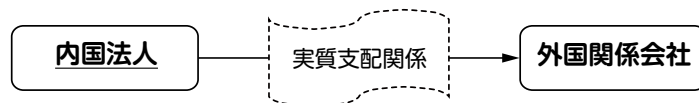
(措法66の6①一号ハ)

配当請求権割合のイメージ



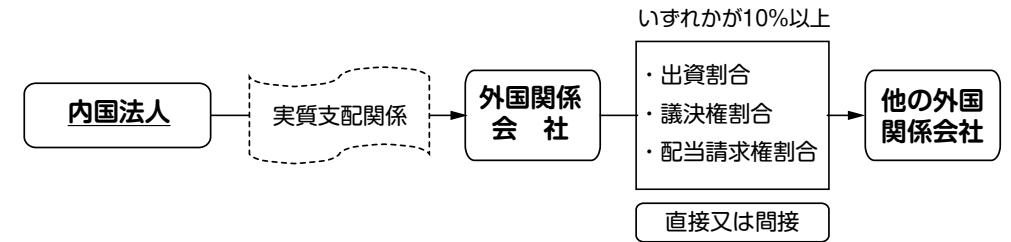
② 外国関係会社との間に実質支配関係がある内国法人 (措法66の6①二号)

実質支配関係のイメージ



③ 外国関係会社 (内国法人との間に実質支配関係があるものに限り) の他の外国関係会社に対する出資割合、議決権割合又は配当等請求権割合のいずれかが10%以上である場合のその内国法人 (措法66の6①三号)

実質支配関係と持分割合のイメージ



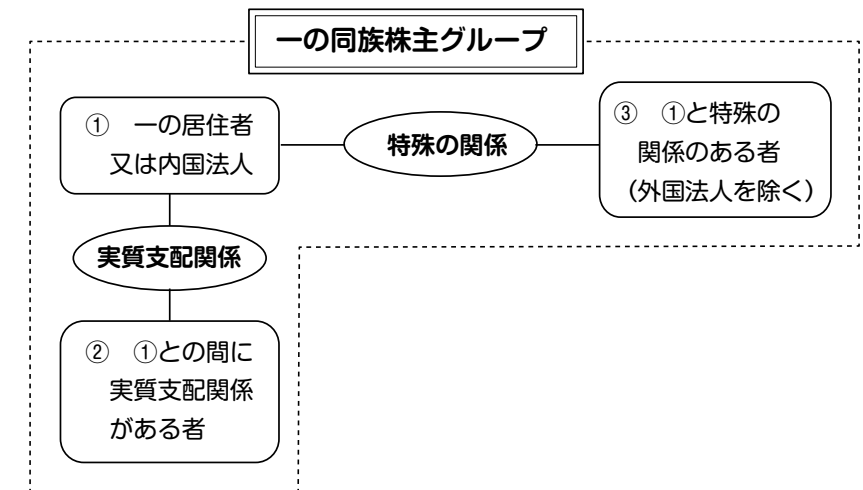
④ 外国関係会社に対する出資割合、議決権割合又は配当等請求権割合のいずれかが10%以上である一の同族株主グループに属する内国法人 (措法66の6①四号)

イ 一の同族株主グループとは

「一の同族株主グループ」とは、外国関係会社の株式等を直接又は間接に有する者及び当該株式等を直接又は間接に有する者との間に実質支配関係がある者 (当該株式等を直接又は間接に有する者を除きます。) のうち、①一の居住者又は内国法人、②当該一の居住者又は内国法人との間に実質支配関係がある者及び③当該一の居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある者 (外国法人を除きます。) をいいます。

(措法66の6①四号)

一の同族株式グループのイメージ



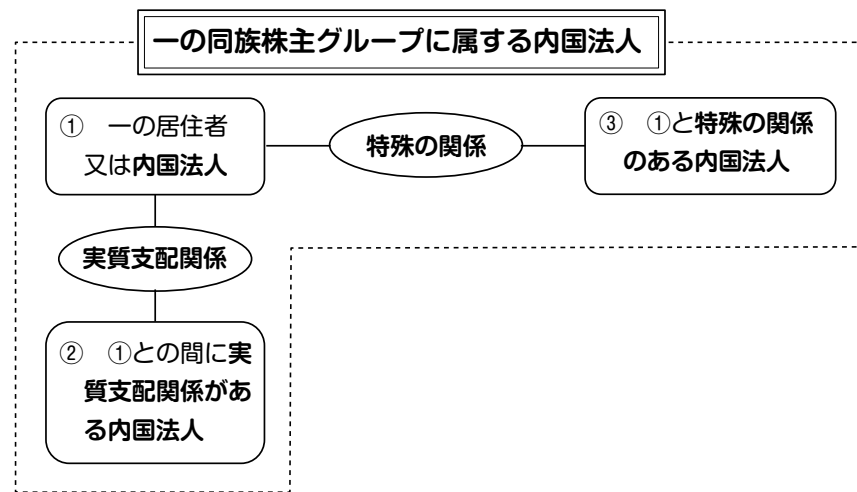


ロ 一の同族株主グループに属する内国法人とは

「一の同族株主グループに属する内国法人」とは、①外国関係会社に対する出資割合、②議決権割合又は③配当等請求権割合のいずれかが10%以上である一の同族株主グループに属する内国法人をいいます。

(措法66の6①四号)

実質支配関係と持分割合のイメージ



解説

一の居住者又は内国法人と特殊の関係のある者

「一の居住者又は内国法人と特殊の関係のある者」とは、次に掲げる個人及び法人をいいます。

(措令39の14⑥)

個人			
① 居住者(措法2①一の二号)の親族 ② 居住者と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者 ③ 居住者の使用人 (措令39の14⑥一号イ～ハ)	④ ①～③以外の者で、居住者から受ける金銭その他の資産によって生計を維持している者 ⑤ ②～④に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族 (措令39の14⑥一号ニ～ホ)	⑥ 内国法人(法法二十五号)の役員及びその役員の特殊関係使用人(法令72各号) (措令39の14⑥一号ヘ)	
法人			
① 一の居住者又は内国法人(以下「居住者等」といいます。)が他の法人を支配している場合のその他の法人 (措令39の14⑥二号イ)	② 一の居住者及びその一の居住者等と①の特殊の関係のある法人が他の法人を支配している場合のその他の法人 (措令39の14⑥二号ロ)	③ 一の居住者及びその一の居住者等と①及び②の特殊の関係のある法人が他の法人を支配している場合のその他の法人 (措令39の14⑥二号ハ)	④ 同一の者と①～③の特殊の関係のある二以上の法人のいずれかの法人が一の居住者等である場合のその二以上の法人のうちその一の居住者等以外の法人 (措令39の14⑥二号ニ)