

税金 租税回避

はじめに

日本の企業の中には、多額の利潤をあげているのに、自国日本に法人税を払っていないところがある。この例として「三菱商事が昭和61年3月期、東京の麹町税務署に申告した課税所得は509億2100万円だったが、この世界的企業は、日本へは1円たりとも税金を納めていない¹⁾。」というのがあげられる。なぜこのような企業の租税回避というものがおこりうるのか、外国税額控除制度とタックス・ヘイブンという2つの点からみていくことにする。

- 1) 富岡幸雄『背信の税制 サラリーマン・生活者いじめの構造』講談社, 1992年, 48ページ。

第1章 租税回避

第1節 租税回避

そもそも租税回避とはどういうものなのであろうか。

「租税回避とは、合法的な手段（即ち、納税義務者に罰則若しくは刑事手続の責任を負わせることのない手段）で納税義務を減少せしめること、さらに短い定義を与えるならば、実際に法を破ることなく税金を避ける技術であるとされる¹⁾。」そして、この租税回避は国内のみにとどまらず、国際的な租税回避にまで発展しているのである。

「OECD 税務委員会第8作業部会の1980年報告においては、法の文言に合致していても、立法の意図に合致しない租税軽減行為を租税回避と定義し、許容されないものとし、その要素として、人為性、緻密性、法の抜け穴の利用を掲げている²⁾。」というように、許容されない租税回避のみを「租税回避」と称しているのである。

したがって、租税回避とは、脱税という違法行為とは違い、合法的な行為なのである。

- 1) 宮武敏夫『国際租税法』有斐閣, 1993年, 172ページ。

- 2) 同上書, 173ページ。

第2章 外国税額控除制度

第1節 租税回避と外国税額控除制度との関わり

租税回避を考えるには、外国税額控除制度というものに注目する必要がある。

外国税額控除の計算式は、「当期の全体所得金額に対する所得税又は法人税額×当期の国外所得金額/当期の全体所得金額=所得税又は法人税の控除限度額 但し、分子の国外所得金額は、分母の90%を又は分母に国外使用人割合を掛けた所得金額のいずれか大きい方を限度とする¹⁾。」となり、これが外国税額控除限度額となる。この制度を利用して、企業は租税回避をはかるのである。海外における所得は、かりに所得源泉が2カ国以上であっても、日本以外の国外所得を一括して計算し、各源泉地ごとの損益をすべて通算でき、そして、この方式は、計算がすこぶる簡単で手数がはぶけるため、企業にはありがたい制度であり、かつ、企業が限度額を拡大するような操作も簡単にできるのである²⁾。

よって、租税回避には外国税額控除制度が関連しているのである。

- 1) 宮武敏夫,前掲書,165ページ。
- 2) 富岡幸雄,前掲書,50ページ参照。

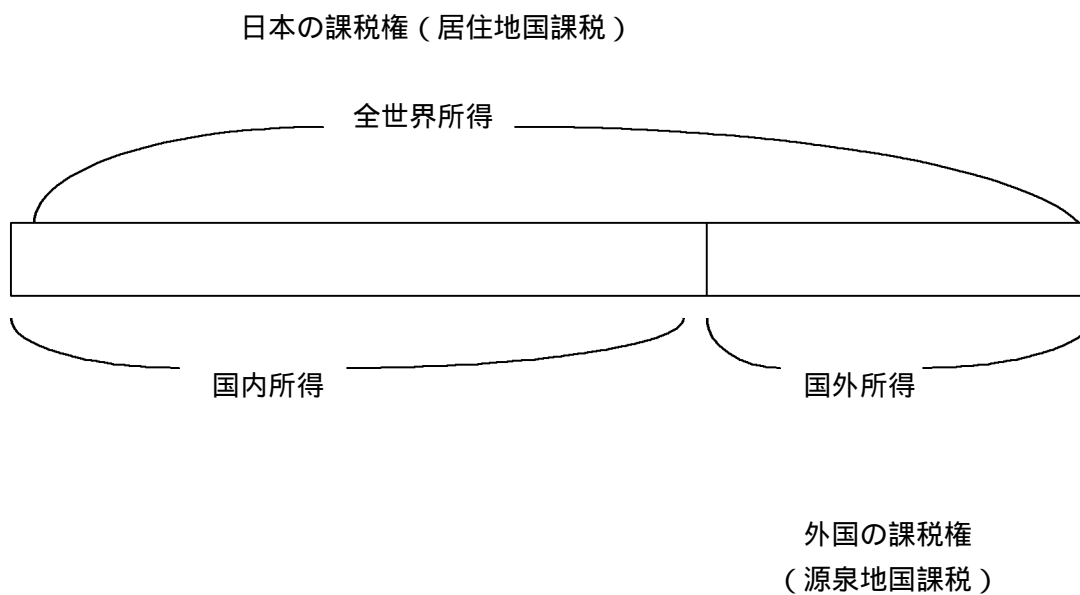
第2節 外国税額控除制度の制定理由

外国税額控除制度が制定されたのはどういう理由からであろうか。

この制度は、居住者及び内国法人が全世界の所得について課税を受ける制度の下では、納税者は源泉国において支払った租税も合わせると国際的二重課税を受けることになり、そのような国際的二重課税を排除するために、源泉国で支払った租税を居住国の租税から控除することを認めるためのものである¹⁾。しかし、それと同時に、源泉国に課税優先権を与える結果にもなっている。そもそも二重課税の発生原因はいろいろあるが、基本的には、内国法人の居住地国における課税と進出先(すなわち源泉地国)での課税の競合によって生じるものである²⁾。

したがって、この制度は、国際的二重課税を排除することを目的としてつくられたものなのである。

図1 二重課税



二重課税になる部分
(出所)川田剛『国際課税の基礎知識[四訂版]』税務経理協力,1997年,217ページ。

- 1) 宮武敏夫,前掲書,163ページ参照。
- 2) 川田剛『国際課税の基礎知識[四訂版]』税務経理協力,1997年,217ページ参照。

第3節 外国税額控除制度

外国税額控除制度とはどのようなものであろうか。

「外国税額控除制度 (a) 内国法人が各事業年度において外国法人税(外国の法令により課される法人税に相当する税)を納付することとなる場合においては、その事業年度の所得でその源泉が国外にあるものに対応するものとして計算された法定の金額(控除限度額)等を限度として外国税額控除をする(法69 ~、法令141 145、150)。申告を要件とし、申告書記載額を限度とする(法69)。(b) 内国法人が外国子会社(その内国法人の資本占拠率が25%以上であること、その他法定の要件を満たすものに限る)から利益の配当等を受けたときは、外国子会社に課された外国法人税の額のうち、当該配当に対応するものとして計算された法定の金額が外国税額控除される(法69、法令146 149)。(c) タックス・スペアリングと呼ばれるみなし税額控除は各個の租税条約の規定の適用による¹⁾。」とされている。

外国税額控除制度とは、大きく3つから成る制度である。

1) 忠佐市『租税法要綱 第9版』森山書店, 1979年, 242ページ。

第4節 みなし外国税額控除制度

ここで、みなし外国税額控除制度に注目していくことにする。

「みなし外国税額控除制度(Tax Sparing Credit System)は、国際的二重課税を排除する制度ではなく、たまたま外国税額控除制度を利用して、後進国の外資導入による経済開発援助のために、現実には支払っていない発展途上国の所得税、法人税を支払ったものとして、日本において外国税額控除を認めるものである¹⁾。」よって、みなし外国税額控除制度は、外国税額控除の形を利用してはいるがその趣旨・目的とは異なる趣旨・目的をもつものだといえる。そして、二重課税排除措置としては、このみなし外国税額控除制度では、源泉地国の減免措置に委ねられてしまうのである。

したがって、みなし外国税額控除制度とは、発展途上国の外資導入振興策に租税上協力するものなのである。

1) 宮武敏夫, 前掲書, 166ページ。

第5節 みなし外国税額控除制度の利用による租税回避

企業がみなし外国税額控除制度を利用して租税回避をはかろうとしているのはなぜであろうか。

「経済政策等の理由から、自国における税負担を他国のそれと比べて軽くしている国がある¹⁾。」その国に、企業は子会社を設立しそこでの税金を外国税額控除の対象とするのである。そして、ここで適用されるのがみなし外国税額控除制度である。

このようにして、企業は租税回避をはかっているのである。

1) 村井正『国際租税法の研究』法研出版, 1990年, 196ページ。

第6節 みなし外国税額控除制度の制限

みなし外国税額控除制度を制限することはできないのであろうか。

この制度は先にも述べたように、発展途上国の外資導入振興策に租税上協力するため

のものである。もしもみなし外国税額控除制度がなければ、外国政府が与えた租税の減免は居住国の日本において課税されることになり、租税特権の効果が減殺されるばかりでなく、租税収入が源泉国から居住国にシフトする結果になる¹⁾。

したがって、この制度はなくてはならないものなのである。

1) 宮武敏夫,前掲書,166ページ参照。

第3章 タックス・ヘイブン

第1節 租税回避とタックス・ヘイブンとの関わり

国際的な租税回避について考えるのに、タックス・ヘイブンというものに注目する必要がある。

「タックス・ヘイブンとは外国企業の海外での利益に対してかなり低い法人税率を課すか、あるいは無税にする国をいう。税金逃避地ともいわれる¹⁾。」この国を利用することによって、多国籍企業は、タックス・ヘイブン国を経由する架空取引を設定し、著しい節税効果をあげることができるのである。たとえば、便宜置籍船がひとつの例としてあげられ、日本船籍の船には海技免許を持つ船舶職員を一定数乗り組ませなければならないというきまりが船舶職員法により定められているのだが、便宜置籍船にはその必要がないため、人件費が安くすむのである²⁾。アフリカのリベリアがよく知られている。

このように、企業はタックス・ヘイブンの利用により、租税回避を行っているのである。

1) 安室憲一『基本経営学用語辞典』同文館,1997年,79ページ。

2) 宮武敏夫,前掲書,124～125ページ参照。

第2節 タックス・ヘイブンに対する国の規制

タックス・ヘイブンを利用しての租税回避を、国は黙ってみているのであろうか。

「日本では、タックス・ヘイブンを利用した租税回避を防止するため、1978年にいわゆるタックス・ヘイブン対策税制を導入した¹⁾。」「この税制は、正式には『居住者又は外国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特権』といい、個人所得税については、租税特別措置法第40条の4ないし第40条の6、法人税については同法第66条の6～9に規定されている²⁾。」「タックス・ヘイブン対策税制とは、「1962年、まずアメリカ合衆国が内国歳入法にいわゆるサブ・パート F を設け、被支配外国法人 (controlled foreign corporation) の特定の所得を米国の親会社の所得とみなして課税することとした³⁾。」「というのが、もとである。そしてこの概念が、日本によっても採用されているのである。ただし、ただ単にタックス・ヘイブンに所在するという理由だけで正常な事業活動を営むものには、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外が設けられている⁴⁾。

つまり、日本国は、タックス・ヘイブンの企業による濫用を防ぐために、規制をしているのである。

1) 宮武敏夫,前掲書,128ページ。

- 2) 宮武敏夫,前掲書,128ページ。
- 3) 宮武敏夫,前掲書,127ページ。
- 4) 宮武敏夫,前掲書,130ページ参照。

第3節 タックス・ハイブン対策税制の他国との関わり

タックス・ハイブンを利用するの租税回避を防ぐのには他国との関わりがでてくるのではないだろうか。

「最近、2カ国以上のタックス・ハイブン対策税制の重複適用が問題となっている。例えば、日本法人がアメリカにおける会社を買収したところ、被買収会社がすでにタックス・ハイブン子会社を所有しており、そのタックス・ハイブン子会社（日本法人からみれば孫会社）の所得について、アメリカ合衆国のみならず、日本においても重複的に合算申告しなければならず、二重課税が発生する¹⁾。」タックス・ハイブン税制に従うことで、このようなことが起こってしまうのである。かといって、諸外国に自国の税制を強要するわけにはいかない。なぜなら、「課税権は国家主権の発現であり、自己抑制以外には、その制限は不可能である²⁾。」からである。

よって、国は、他国との関わりからタックス・ハイブン規制を完全にはしきれていないのである。

- 1) 宮武敏夫,前掲書,135～136ページ。
- 2) 宮武敏夫,前掲書,178ページ。

おわりに

二重課税を防ぐためにつくった外国税額控除制度や、税率の低いあるいは無税のタックス・ハイブン国を利用して、企業は租税回避をはかっているのである。両方とも合法的なことのようだが、実は単に法を濫用しているにすぎないのである。これらの制度を廃止し、なくしてしまえば、もとの目的を果たせなくなってしまう。規制するにしても、問題はでてくる。よって、国がこれらの規制を、完全にできないために、外国税額控除制度やタックス・ハイブンを利用するの租税回避がなされているのである。

参考文献

富岡幸雄『背信の税制 サラリーマン・生活者いじめの構造』講談社, 1992年。

宮武敏夫『国際租税法』有斐閣, 1993年。

川田剛『国際課税の基礎知識[四訂版]』税務経理協力, 1997年。

忠佐市『租税法要綱 第9版』森山書店, 1979年。

村井正『国際租税法の研究』法研出版, 1990年。

安室憲一『基本経営学用語辞典』同文館, 1997年。