

講義ノート: 上智大学法学部・国際租税法 2013年春 LAW63000

[asatsuma@rikkyo.ac.jp](mailto:asatsuma@rikkyo.ac.jp) <http://www.rikkyo.ne.jp/web/asatsuma/> 浅妻章如

## 1. 導入

### 1.1. 国際租税法の講義の方針・目的

国際租税法を勉強する意義……ばりばりお金儲けして。

cf. Googleのdouble Irishとdutch sandwich (大元隆志2013.1.22)/OECD, BEPS (2013.2.12)

租税法と比べると実学の色が一層濃い。(租税の公平などは引っ込み勝ち)

租税法未受講者がいることを想定して、本講義序盤で租税法の導入も扱う。

### 1.2. 参考文献

教科書 中里実ほか『租税法概説』(有斐閣、2011、浅妻は所得税部分担当)

国際租税法参考文献

増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(2版、東京大学出版会、2011)

赤松晃『国際課税の実務と理論～グローバル・エコノミーと租税法～』(3版、税務研究会出版局、2011)

藤本哲也『国際租税法』(中央経済社、2005)

租税法全般

金子宏『租税法』(18版、弘文堂、2013)

金子宏、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘『ケースブック租税法』(3版、弘文堂、2011)

岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法』(7版、有斐閣アルマ、2013)

『租税判例百選』(5版、有斐閣、2011)

水野忠恒『租税法』(有斐閣)

谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂)

清永敬次『税法』(ミネルヴァ書房)

畠山武道・渡辺充『新版租税法』(青林書院)

租税法税目別

佐藤英明『スタンダード所得税法』(弘文堂)

岡村忠生『法人税法講義』(成文堂)

租税法入門

佐藤英明『プレップ租税法』(弘文堂)

金子宏ほか『税法入門』(有斐閣)

三木義一『よくわかる税法入門 春香のゼミナール』(有斐閣)

経済学参考文献

マンキュー(足立英之他訳)『マンキュー経済学 I ミクロ編・II マクロ編』(東洋経済新報社)

スティグリッツ(藪下史郎・訳)『公共経済学 上下』(東洋経済新報社)

井堀利宏『財政』(岩波書店)

シャバル(田中亘・飯田高訳)『法と経済学』(日本経済新聞出版社)

国際租税法についてのその他の参考文献

井上康一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』(商事法務研究会)

金子宏編『国際課税の理論と実務』(有斐閣)

川田剛『国際課税の基礎知識』(税務経理協会)

木村弘之亮『国際税法』(成文堂)

田井良夫『国際的・二重課税の排除の研究 外国子会社配当免除制度への転換の検討を中心として』(税務経理協会)

谷口勢津夫『租税条約論』(清文社)

中里実『タックス・シェルター』(有斐閣)

中田謙司・谷本真一『国際税務入門』(日本経済新聞社)

濱田明子『国際的所得移転と課税 移転価格税制の本質』(法令出版)

本庄資『アメリカン・タックスシェルター』(税務経理協会)

三木義一・前田謙二『よくわかる国際税務入門』(有斐閣)

水野忠恒編『国際課税の理論と課題』(税務経理協会)

宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣)

村井正編著『教材 国際租税法』(慈学社)

ドーンバーグ(川端康之監訳)『アメリカ国際租税法』(清文社)

## 条文等

『租税条約関係法規集』(清文社)

川端康之監訳『OECDモデル租税条約2010年版』(日本租税研究協会)

国内租税法について『実務税法六法 法令編』(新日本法規)・『税務六法 法令編』(ぎょうせい)

法令データ提供システム(<http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi>); 法庫(<http://www.houko.com/>)

[所得税法 施行令 施行規則 法人税法 令 則 相続税法 令 則 消費税法 令 則 地方税法 令 則 租税特別措置法 令 則 国税通則法 令 則 国税徴収法 令 則 国税犯則取締法 則 租税条約実施特例法 令 認定省令 条約検索](#)

[通達](#)(所得税法基本通達等、「事前紹介に対する文書回答」「質疑応答事例」等) 国税庁[タックスアンサー](#)

その他のリンク: 財務省[わが国の税制の概要](#) 英文翻訳[Japanese Law Translation](#)

その他この講義ノートに関する注意事項…その他の参考文献は講義中に都度紹介する。敬称略。浅妻の[ホームページ](#)で講義ノートの訂正等の情報を確認していただきたい。私見を「[浅妻]～～」の形で記すことがあるが、定説とは限らないので眉に唾をつけて受け止めるように。

### 1.3. 国際租税法の対象領域

国際取引についての所得税・法人税の扱いが中心。(貿易問題や関税は国際経済法・通商法の領域)

- 非居住者・外国法人の国内源泉所得に対する課税
- 居住者・内国法人の国外源泉所得に対する課税
- 国際的租税回避への対応
- 消費税(付加価値税)

R国(residence)のR社がS国(source)の顧客Sと取引をして所得を得た場合に、

- S国がR社の所得に対しどのように課税するかしないか。
- R社が外国で得た所得に対しR国がどう扱うか。
- R社が国内の顧客Tと取引をして所得を得た場合とのバランス、顧客Sと同国のU社が取引をして所得を得た場合とのバランス。

### 1.4. 一昨年の問題

第一問(15点)A国の付加価値税の課税最低限(日本の消費税法9条の規定する1000万円に相当)未満の売上しかないB社が、C国(付加価値税が存在する)所在のDに対し物品Eを販売した。「B社は付加価値税を納める必要がないから、物品Eの販売に関し付加価値税は一切課されない」との議論の当否について、論評せよ。

第二問(15点)「法人には参政権がないから法人税を増税すべきだ、そして個人所得税を減税すれば、我々自然人の負担は軽くなる」と主張する者がいるとする。

- (1) 課税要件法定主義の観点から、この主張について論評せよ。
- (2) 租税負担の転嫁の観点から、この主張について論評せよ。
- (3) 租税競争の観点から、この主張について論評せよ。

第三問(10点)J国とK国は一点のみを除きOECDモデル租税条約(23条については23条B税額控除方式)と同じ内容の租税条約を締結している。その一点とは、「第11条1項 一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に支払われる利子に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」に相当する条項がないということである。J国法人L社がK国法人M社から受けた金銭貸付に関し、L社がM社に支払った利子について、K国の課税の可否及びその限度を説明せよ。

第四問(20点)P国の税率が20%、Q国の税率が33%であり、P国への投資の税引前収益率が15%であり、Q国への投資の税引前収益率が $r\%$ であるとする。Q国居住の投資家SがP・Qどちらに投資するか迷っている。

- (1) 国家中立性の観点から、 $r$ がどの範囲の値である時、SがP国に投資した方がよいか。
- (2) 資本輸出中立性の観点から、 $r$ がどの範囲の値である時、SがP国に投資した方がよいか。

第五問(20点) (1) 国際取引に関する移転価格により租税負担を減らす例を、数値を自作しつつ、説明せよ。

- (2) 国内取引に関する移転価格により租税負担を減らす例を、数値を自作しつつ、説明せよ。

第六問(20点)「所得は人の担税力の指標にすぎず、所得の場所の観念など論理的にありえないのだから、所得の源泉課税管轄権などというものは論理的に正当化しえない。課税は居住地国に独占させるべきである」と主張している者がいるとして、この者の主張通りにする場合の不都合を想像して説明せよ。

## 2. 租税法概論

### 2.1. 租税法一般

#### 2.1.1. 租税の意義・機能 概説2.1.1.1.

##### (1) 提供のための資金調達

公共財(public goods)……典型は国防。トマトの消費などとの違い。

(nonrivalrous):消費が競合しないので利用する人が増えても追加的費用がかからない。

(nonexcludable):利用する人を締め出すことが困難である。

→ (free ride)問題の発生 → …このために、政府が提供しなければならない。

政府が公共財を提供するための資金をどこから調達しなければならない……石油で賄う、といったことは日本では無理。共産主義のように国営事業などで賄うよりは税金で賄う方が恐らく効率的。

##### (2) (所得・富の)

国家が弱者救済をしないとすれば、篤志家・宗教施設等に頼ることとなる(或いは…略)。

しかし現在の憲法 条は「健康で文化的な最低限度の生活」を保障せよとする。国に頼るな、という哲学・価値判断は議論の対象たりうるが、少なくとも現在のところ日本人はそのような価値判断をしていない。

尤も、無い袖は触れない。憲法25条はプログラム規定。憲法 条:私有財産制との緊張もある。

再分配は租税でなく (social security生活保護や年金等)が担う機能である、という説明を時折見かける。[浅妻]そういう説明は無意味だろう。租税にせよ社会保障にせよ、政府が遂行している。

一般論として は弱者のため(再分配の原資とする)だが、そういう議論が日本では少ない?

(poverty trap)……貧困からの脱却の困難さ。最低限の生活費を給付するとすると受給者の労働意欲が阻害されてしまう(税率 と等しいため)。かといって給付を削るのも困難。

(金子租税法では(3)景気調整機能と(4)政策実現の一手段も挙げられているが、割愛)

#### 2.1.2. 租税を課すことの正当化根拠

- 国家契約説を背景とし、市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方。国防等の公共財を考えれば否定し難いが、 の理念と衝突する恐れ。

- 国家は当然に課税権を持ち(権威的国家思想)、国民は当然に納税義務を負う、とする考え方。国家は国民の利便のために存在するという理念と衝突する恐れ。

[浅妻] どちらが正しいかと考えても仕方ない面もある。(発展:参政権のない外国人居住者の国外源泉所得に課税するのは対価説か能力説か?…恐らく解答はない。)

#### 2.1.3. 比較優位(comparative advantage)と国際取引阻害防止の意義

アインシュタインは天才的発想のみならずタイピングも早かったらしい。自分でタイプすべきか?そんな馬鹿な。秘書がアインシュタインよりタイピングが下手でもアインシュタインがタイピングに時間を使うのはもったいない。

→ もったいないの意味は? → の方が高い。

例:A国農地1m<sup>2</sup>で麦を10、米を20生産できる。B国農地1m<sup>2</sup>で麦を6、米を18生産できる。

A国・B国それぞれに農地は100m<sup>2</sup>ずつある。A国民は米1000を、B国民は麦300を確保したい。

	麦50:米50 鎖国	A70:30 B25:75	麦150米400交換	A90:10 B0:100 貿易
A国	麦 米	麦 米	麦 米	麦 → 米 →
B国	麦 米	麦 米	麦 米	麦 → 米 →

米の生産能力だけに着目するとAの方が生産能力が高い( )。Aで生産すべき?

A国で米は麦の 倍生産できる。B国で米は麦の 倍生産できる。

A国で米は麦の の農地を要する。B国で米は麦の の農地を要する。

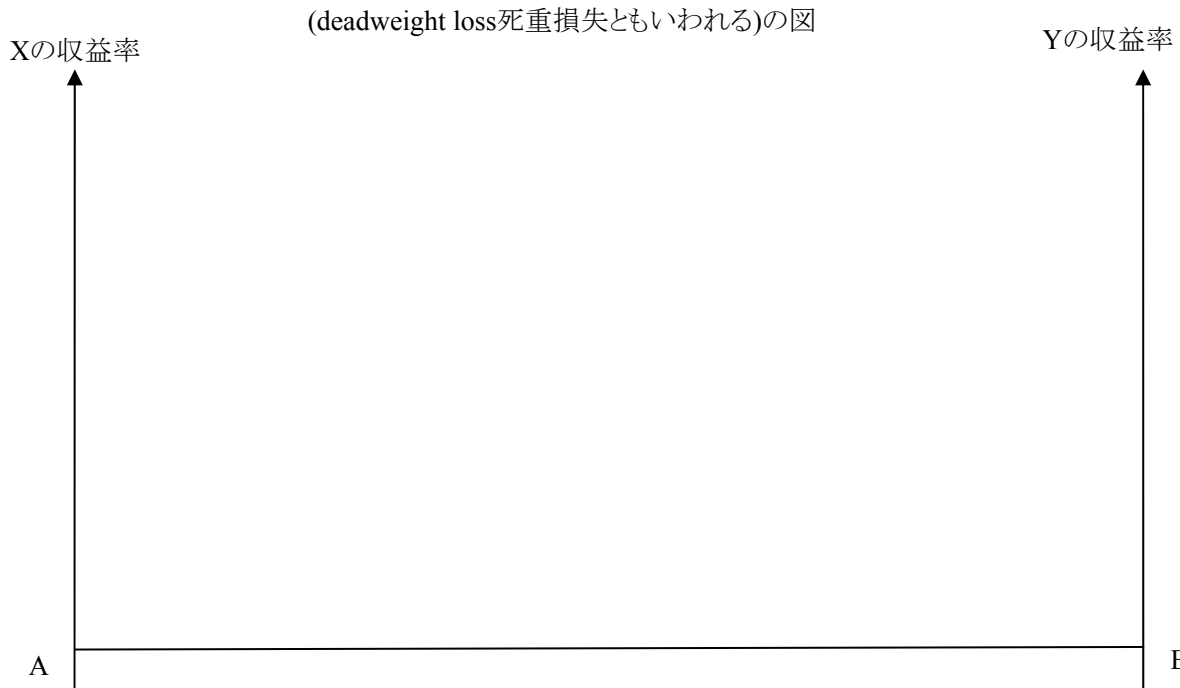
A国は麦生産について、B国は米生産について、 がある。

比較優位にある財の生産に し両国間で貿易した方が両国の が高まる。

cf.国家間のみならず人と人との比較においても、必ず比較優位・比較劣位は存在する。



遇することとなる。Yに投資した者に事後的に課税すると、却ってYを不当に冷遇することとなる。



応用例:所謂クロヨン問題——名目的な税率は50%であり、サラリーマンはその所得全部が課税され、自営業者はその所得の六割が課税される、という世界を仮想する。サラリーマンの所得にかかる税率が\_\_\_\_\_であり自営業者の所得にかかる税率が\_\_\_\_\_であるというのと同じである。就業形態について差別的・非中立的な扱いである。しかしサラリーマンか自営業者か自由に選べるのだから結果的には不公平でないといえるか?

- 就業形態の選択が、X債券・Y債券の選択と同じように、スムーズにできるとは限らない。就業形態選択の(friction)がある限り、不公平さは残る。
- (transition)の問題——追加的な例として、突然サラリーマンの税率が30%に下げられたとする。市場における調整を通じてサラリーマンが減少し税引前所得が上昇していた時に、突然制度が変わると、自営業者がサラリーマンになろうとする次の調整の間、既にサラリーマンであった者は\_\_\_\_\_ (windfall)を得る。(注意:制度変更が常にたなぼたをもたらすとは限らない。制度変更が予想されている場合など。)
- 職業選択は、X債券とY債券への投資と異なり、税引後所得の多寡のみによって決せられるのではない。

市場で常に完璧に調整されるとは言い切れない。が、不公平は見かけほどではない、というのも一面の真実。

## (2) 非中立的、非効率

選択が自由にでき、移行の問題もクリアされるならば、不公平さはなくなるが、それでも差別的・非中立的な取扱に何か不都合があるのか? …… \_\_\_\_\_ をもたらすのが悪い。

差別的・非中立的な取扱が常に非効率をもたらすとは限らない。

例:男に課税し女に課税しないとする。(性転換不可能ならば)資源配分に影響せず効率性に影響しない。尤も大抵の非中立的取扱は非効率をもたらすので、非中立と非効率とが同義であるように言われる。

中立性は、何と何との選択に着目するかを明らかにした上で初めて意味を持つ。

例:独身男の賃金に課税し独身女に課税しない。→ 男の労働意欲減少という非効率。(夫婦の問題は別論) この非効率は、「男」に課税した結果ではなく、「賃金」に課税した結果である。

効率的な課税とは…… (lump-sum tax) ⊃ (a poll tax, capitation)

例:籤による課税だと一人一人の税額が異なるが、人々の行動は変化しないという意味で効率的ではある。納税者自身の行動と無関係に有無を言わず徴収される税が、効率的な租税 ≠ 良い租税 (cf.身長税)

## (3) 公平と中立性(効率性)との関係

公平と効率性との (trade off) の関係…分配を平等にしようとする、課税される側の働く気が失せ、分配の対象である経済的パイの大きさそのものが小さくなる(つまり非効率になる)。

なお、平等というとき、結果の平等と機会の平等が区別されることが多いが、区別し通すのも困難。本講義で公平はあまり扱わず中立性を扱うことが多い。公平を論ずるのはまだ難しい。

### 2.1.7. 租税法律主義の意義

憲法84条租税法律主義「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」

議会は国王による恣意的課税を防ぐために現れた。2つの思想的基礎：民主主義・自由主義

### 2.1.8. 課税要件法定主義 概説2.1.2.1.a.ア

(間接) → 課税対象者の同意。 (cf.ボストン茶会事件)

[浅妻]現実には参政権のない者に課税することがある(、等)。**【課税対象者の同意】**【国費自己負担】は貫徹されてない。不公平な課税か否か、という別の考慮要素で補完せざるをえない。

応用問題：参政権のないに課税することは違憲か？

民主主義の問題はの問題として、がどこまでが許されるか(立法府が行政府に委任することが許されるか)の問題でもある。

は許され、は許されないと解されている。

### 2.1.9. 課税要件明確主義 概説2.1.2.1.a.イ

→

課税結果が予測できなければ、という説明。もっとも租税回避やりたい放題にする訳にもいかないという要請もある。(cf.同族会社の行為計算の否認)

(1)租税法規が不明確だと本当に取引が萎縮するのか？(教科書的説明を一步超えた考察)

(2)取引が萎縮すると我々は何か困るのか？

(1)に関し想像しうる反論——合理的経済人は全てのリスクを織り込んで取引等の行動をする筈である。租税負担が不明確であっても、そのリスクを織り込んで合理的経済人は行動する筈である。

この反論に対し再反論を試みる。……多くの人は (risk averse) → 取引萎縮。

(註：計量可能か否かでリスクと不確実性とを区別して議論することもあるがここでは深入りしない。)

(2)に関し、取引は多い方がよいのか？……取引は社会の (welfare)を増大させるものである(例：林檎10個のA氏と肉5kgのB氏との間の取引)。取引が萎縮すれば、社会に発生した筈の厚生がなくなる。

実際のところ規定が未整備の領域は少なからずある。また、規定を作るコストも馬鹿にできない(我々が契約書面を作る時もあらゆる事態を想定した契約書を作成するわけではない)。実務家としては、不明確性に直面した際に、税務署に課税結果について尋ねる( )こともある。

### 2.1.10. 合法性の原則 概説column2-3

法律で定められた通り課税しなければならず、課税当局には課税を重くしたり減免したりするが認められない。もできない( )。だが・の法則(法理)と衝突しうる。

## 2.2. 所得税

### 2.2.1. 課税の基本的な仕組み 概説4.1.2.

：納税義務の成立要件。刑法でいうところの構成要件 Tatbestand。

：租税法律関係において租税債務を負担する者。

経済的に租税を負担する者と一致するとは限らない。法人税、消費税等。

・課税客体：課税の対象とされる物・行為又は事実。所得税については所得、相続税については相続によって取得した財産、消費税については資産の譲渡等、印紙税については課税文書の作成。

：課税物件たる物・行為又は事実を表す金額・価額・数量等のこと。所得税について、課税物件は所得であり、課税標準は所得金額(所税22条)。

従価税:金額を課税標準として課される租税。所得税、消費税等。

従量税:数量を課税標準として課される租税。酒税等。

195万円以下の金額	100分の5	0円
195万円を超え330万円以下の金額	100分の10	9万7500円
330万円を超え695万円以下の金額	100分の20	42万7500円
695万円を超え900万円以下の金額	100分の23	63万6000円
900万円を超え1800万円以下の金額	100分の33	153万6000円
1800万円を超える金額	100分の40	279万6000円

日本の所得課税は原則・理想として…

(現実には後述の所得分類がある)

税率:課税標準に税率を乗じて税額が算出される。(2014年から4000万円超に45%)

所税89条1項(表)各段階を (bracketブラケット)(所得段階)という。

例:195万円を超える所得を有する者の所得全体に10%の税を課す(単純累進税率)とどうなるか?

税引前所得195万円の場合、税額は 円、税引後所得は 円。

税引前所得200万円の場合、税額は 円、税引後所得は 円。

こうした逆転現象を防ぐために、単純累進税率ではなく超過累進税率となっている。

例:338万円の収入があって、38万円の基礎控除のみ適用される場合

控除後の 万円についてのみ課税対象となり、

= 円が税額となる。

(又は段階税率)(marginal rate)は %である(追加的な1万円に対し 円の税)。

(average rate)は = %である。(経済分析などで使われる)

(effective rate)は = %である。(国際比較などで使われる)

累進の反対は (又は )という。

累進税率の方が効率的だと考える者もいれば(金持ちにとっての100円より貧乏人にとっての100円の方が満足度が高い)、累退税率の方が効率的と考える者もいる(有能な労働者がばりばり働く方が国が豊かになる)。

……利子、配当、不動産、事業、給与、退職、山林、譲渡、一時、雑の10種  
所得の性質に応じて、より精緻に担税力に応じた課税を実現するための制度、という説明。

……或るプラスの利益と或るマイナスの損失とを通算(相殺)すること。だが、時々制限がある。  
また、所得分類をまたいだ通算だけでなく、年度をまたいだ通算もある( )等)。

(deduction)・ (credit):所得控除(所税72~87条)は、所得額から減額される。例えば所税86条は38万円の基礎控除を定めている。税額控除(所税92条・95条)は、税額から減額される。

## 2.2.2. 所得概念 概説4.1.1.1.

定義:

経済学説では、消費のみを課税対象とすべき(貯蓄部分を課税対象から除外すべき)という議論が有力。

しかし現行法は原則として貯蓄部分を課税対象から除外しない。

保有資産の についても課税するのが理想であるが、以下に見るように制限がある。

## 2.2.3. 所得の年度帰属 概説4.3.

所得税法36条: 金額 法人税法22条2項:

37条: ( ) 22条3項:

個人所得税の計算期間は暦年(1月1日~12月31日)。

法人税の計算期間は事業年度(各法人が勝手に決める。4月1日~3月31日など)による。

——実際に現金の収受が行なわれた時点で、収入・費用を計上する基準・考え方。

——収入及び費用の発生の事実に基づいて認識する基準・考え方。

↓何を以って収入・費用が発生したものとして取扱うか?

所得税法36条1項「その年において収入すべき金額」→ を採用。

法人税法22条2項「益金の額に算入すべき金額は…取引…に係る当該事業年度の収益の額とする。」

例えば、今年資産を譲渡する契約を締結し、今年資産の所有権が相手方に移転して相手方に対する代金債権が成立した場合、たとえ代金を回収するのが来年であるとしても、所得は今年発生したとして税務上扱われる。  
Cf. は、所税67条等が小規模事業者について例外的に認めるだけ。

2.2.4. 時価主義と実現主義 概説4.3.1.

(mark-to-market method)と (realization method)との違い

利子率・割引率が年10%、税率一律40%。第0年度に500で購入した土地が第1年度に600に値上がりし、第2年度に600で売却したとする。時価主義と実現主義の所得の認識及び税額を表にする。

年度	時価主義 所得・税	実現主義 所得・税
第1年度	100・40	0・0
第2年度	0・0	100・40
名目値合計	100・40	100・40
第2年度換算	110・44	100・40

実現主義下で第1年度の税額が0であるが、包括的所得概念を前提とした場合に納めるべき40の税について、実現時点まで繰り延べられている、と表現する。これを と言う。

名目値で単純に合計した値(表の下から2行目)はどちらも同じである。しかし負担は同じでない。

第1年度に40の税負担が課されることの実質的な負担を第2年度時点で換算しなおすと、40ではなく440である(表の最下行)。仮に時価主義の下で40の税負担を求められ、銀行から40を借金すれば、第2年度に土地を売却して得た現金収入から、銀行に対して元利合計44を返済することとなる。

以上の考察から、課税繰延は原則として納税者にとって有利である。一般化すると、所得(収入)は遅く認識してもらい損失(費用)は早く認識してもらうこと、が納税者にとって有利である。

表の実現主義下では時価主義と比べて40の課税が一年繰り延べられている。その結果、実現主義によって税額の1年分の利子に相当する有利さ(44と40の差額)が納税者にもたらされている。課税繰延の利益は、繰延期間だけ国から繰延税額分の を受けると同じである、と整理される。

未実現利得を認識しない理由

Cf. 商法(会社法)における考慮、企業会計における考慮

- (1) 評価・捕捉の困難……土地を毎年値洗いするのは面倒。閉鎖会社株式等の評価は尚更。
- (2) 納税のための資金調達の困難……不動産が値上がりしても、売り払っていなければ現金がないから納税できない。納税のために借金すると余計な利子負担を負う。

2.2.5. 課税繰延の利益と減価償却(depreciation) 概説4.3.4. & 5.2.3.3.b.

(time value of money)について

利子率年10%の世界において、今年1000預けると、翌年1100となる。今年の1000と翌年の1100は等価ということである。今年の1000と翌年の1100の差額である利子100は一年間という時間を調整しているものであり、金銭の時間的価値という。翌年の1100を今年に割り引いた価値( )は1000である、という言い方もする。今年1000預けたものが翌年1100になり、そのまま預ければなしであると、(年複利ならば)翌々年には $1000 \times 1.1^2 = 1210$ になる。(利子率と割引率とは異なるが、ここでは詳細割愛)

翌年だけ1000の利益をもたらす機械の今年における割引現在価値は $1000 \div 1.1 = 909$ である。

翌々年だけ1000の利益をもたらす機械の今年における割引現在価値は $100 \div 1.1^2 = 826$ である。

翌年及び翌々年に1000ずつ利益をもたらす機械の今年における割引現在価値は $909 + 826 = 1735$ である。

	お金	機械	減価償却	所得	税	残額	加速償却	所得	税	残額	全額償却	所得	税	残額
0年														
1年														
2年														
名目														
実質														

左: 真の経済的減価償却 中: 加速度減価償却 右: 初年度全額償却 (実質は第2年現在価値換算)



利子率年10%。第1年～第2年にかけて毎年1000のキャッシュ・フローをもたらす機械を第0年末に購入。第2年末にその機械はスクラップとなり無価値となるとする。本来の  
は2年かけてなされるべきところ、加  
速度償却のために1年後に全て償却されるとする。

**2.2.6. ロック・イン効果(凍結効果)lock-in effect, freezing effect 概説column4-4**

未実現の値上がり(含み益)がある資産を今売ると課税される、売らなければ課税を繰り延べることができる。  
→ その結果、今売ることを控えるようになる。→ という

例:第0年度末に0で取得した資産が、第1年度末に1000に値上がりしていたとする。税率は40%とする。

- (1)第1年度に保持し続け、第2年度末に1100に値上がりした時に売る。
- (2)第1年度末に1000で売り、すぐ税引後600で別の資産を買う。第2年度末に660に値上がりした時に売る。
- (3)第1年度に保持し続け、第2年度末に1090に値上がりした時に売る。
- (4)第1年度に保持し続けているが時価主義で課税を受ける。第2年度末に1100に値上がりした時に売る。

年度	(1)保持、10%増価	(2)買換、10%増価	(3)保持、9%増価	(4)時価主義、10%増価
第1年度				
第2年度				

(注意:譲渡益に課税するとしつつ、時価主義を採用していれば、ロック・イン効果は生じない)  
ロック・イン効果の真の原因は、譲渡益に課税する(包括的所得概念)としつつ時価主義を採用しないという、噛み合わせの悪さにある([発展]制限的所得概念や消費型所得概念に基づく課税ならば実現主義であっても歪みは生じない)。しかしそんな理屈は実務家に響かない。

等の保有形態変更(例:A社が事業資産甲を保有するという形態から、A社がB社を保有しB社が甲を保有するという形態への変更)を妨げないようにするために、**realization**はあっても所得を  
**non-recognition**とするロック・イン効果対策が措置される。  
ロック・イン効果対策は、法人の  
などに現れる。近年は国際課税でも注目されている。

**2.3. 法人税**

**2.3.1. 法人税と所得税との関係 概説5.1.1.**

法人税の議論は、法人税は存在してはならない租税である、というところから始まる。  
法人は負担を感じない。誰が租税負担の痛みを負うかを見据えた上で個人に課税するのが本筋。  
しかし法人の  
に課税せず配当まで課税を遅らせるとすると、個人事業を通じた所得稼得よりも法人を通じた所得稼得の方が不当に有利になってしまう(後述)。

→社会的実体としての法人を認め、法人税は法人自体の担税力に対する独自の税であると位置づける。……負担を感じない主体に担税力を観念することはナンセンス。  
→法人は人の集合にすぎず、  
である。

租税負担の  
と  
について  
単純に考えれば、法人税は  
に対する税の前取りであるように思われる。  
しかし実際には法人税の負担がどのように誰に転嫁され、そして帰着しているのか、不分明。転嫁の実態は市場における交渉力等によって決まる(例:ガソリン税が上下しても、租税負担が消費者に転嫁されるか事業者が実質的に負担するかは市場で決まるのと同様)。経済的には、法人税の負担の一部が商品価格上昇という形で転嫁(という)したり、従業員の給与減や借入金利子の減少などの形で転嫁(という)したりしているであろうと議論される。  
法人税の租税負担の多くが株主の負担になっているとしても全ての負担が株主に帰着していると想定するのは無理があるし、前転・後転の実態は企業ごとに違っていると考えるのが自然。  
しかし法人税制の設計の議論においては、法人税を株主が負担しているという想定をしていることが多い。

**2.3.2. 統合されていない課税方式による非中立性**

- debt :銀行や社債権者からの借り入れ。 は法人の所得計算上控除される。→一段階課税
- equity :株主からの出資。 は法人の所得計算上控除されない。→
- debt / equityの扱いの非中立性の問題(二重課税があるから可哀想だ、という議論ではない)
- 法人の自己資本比率を引き下げさせてしまい、倒産の確率を高めてしまう。
- また、法人よりも組合等の法形式を促進してしまう。

会社の資金調達(debtかequityか)の問題、及び組織形態の選択の問題が生じてしまう。

法人を設立すると二重課税が生じて不利になるのに何で をするのか？

● による累進課税回避

例:300万円以下税率10%、300万円超税率20%(所得控除無視)と仮定。

○個人事業者が500万円稼ぐ →

○法人が従業員たる夫婦に250万円ずつの賃金を支払う →

●法人段階の所得計算:従業員への給与支払を

個人段階の所得計算: により実際の経費より多めに費用が認められる。

### 2.3.3. 法人税と所得税の統合

(0)伝統方式・ (classical system): 法人・株主の二重課税を放置。かつてのアメリカで採用(ブッシュ減税以降、今は株主段階で配当所得軽減方式)。

(1) 方式(partnership method): 法人税をなくし、すべて株主段階に所得を税務上帰属(配賦ともいう)させて課税する(あくまで税務上であり実際に分配するか否かと無関係)。現在でも、組合など法人税がかからない法形式がとられた場合は、正に組合員等の構成員に対して所得税が課されるのみ。執行が著しく困難。

(4) 方式(dividend-paid deduction method): 法人が配当を支払った時に、法人の所得計算において控除を認める。現在の利子の扱いと同じ。内部留保部分については統合がなされない。

(6) 方式(dividend-received deduction method): 株主が配当を受け取っても、株主段階で(全部又は一部を)所得に含めず、課税しない、とすること。個人所得課税における累進税制が配当には適用されなくなってしまう。

(7) 方式(dividend-received credit method): 株主が受け取った配当額に一定の率を掛け合わせた額を、株主の所得税額から控除する。(cf.かつてドイツ等がimputation method法人税株主帰属方式を採用していたが欧州経済統合に沿わないので廃止されている)

#### 日本の制度

配当軽減(法人段階)+配当税額控除(株主段階)



配当税額控除(株主段階・上の(7))のみへ。所得税法92条:

(但し申告不要制度の場合、配当税額控除はない。租税特別措置法8条の5)

[発展]支払配当損金算入方式をとり、かつ個人株主段階で配当について累進税率を適用すれば、法人・株主の二重課税問題が(内部留保の部分を除いて)解決される上に、累進税制も維持できる。しかし現実的な処方箋ではない。外国人株主について法人所在地国の税収が失われてしまうから(例:アメリカとカナダ)。「法人税は株主に対する所得税の前取りである」というのは、国際的な資本移動の局面においては、「法人税は外国人株主に対する所得税の前取りである」という意味を持つ。

### 2.3.4. 法人所得の意義 概説5.2.

(法人税法22条1項) Cf. 企業会計では「収益」「費用」。法人税法が異なる言葉を用いているのは、企業会計と異なる取扱を法人税法が時々定めているから。

法人税法22条2項「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」(同条3項3号でも、「資本等取引以外の取引に係るもの」を損金の計算に反映させるとしている。)

- (法人税法22条5項):「法人の資本金等の額」を増減させる取引、及び法人の「利益又は剰余金の分配」をいう。  
資本金等の額(法人税法2条16号)(以前は「資本等の金額」):株主等から出資を受けた金額
- :資本等取引以外の取引であり、損益の増減をもたらす。
- 「別段の定め」……例:法人税法23条 法人の  
支配関係があるときは受取配当の100%、ないときは50%。  
法人の受取配当等に対しては支払法人の段階で既に法人税が課されているから、法人所得に対し何回も課税することを避けるためには、受取法人の段階でそれを法人税の対象から除外する必要がある。

法人税法22条3項 「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

1. 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
2. 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額
3. 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

## 2.4. 消費税(付加価値税)

### 2.4.1. 取引高税・小売売上税・付加価値税 概説6.1.2.1.

取引段階	無税	取引高税	小売売上税	付加価値税
原料生産者 A	3000			
製造業者 B	8000			
小売業者 C	10000			

:各取引段階の売主に対しその売上金額を課税標準として課す。

:小売業者に対しその売上金額を課税標準として課す。

:各取引段階の事業者に対しその付加価値を課税標準として課す。

取引高税の非中立性…

を招く。(

cascade effect)

注意:課税前の姿と課税後の姿に関する上記の図は、説明の便宜のためのものである。現実には、租税の経済的負担の配分は市場における交渉力等によって決まるものであり、税率分をそのまま価格に上乗せできるとは限らない。

### 2.4.2. 課税方法 概説6.2.1.1.

課税物件:4条1項「国内において事業者が行った資産の譲渡等」(ただし後述の非課税取引を除く)(輸出入については省略)

事業者:2条1項4号「個人事業者および法人」…個人・法人の区別がない。

資産の譲渡等:2条1項8号「事業として対価を得て行われる<sup>①</sup>資産の譲渡及び<sup>②</sup>貸付け並びに<sup>③</sup>役務の提供[省略]をいう」

自家消費:4条4項「個人事業者が棚卸資産[等]を家事のために消費し、又は使用した場合」、「事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす」。

税率:29条「100分の4」ただし地方消費税と合わせて5%(地方税法72条の83)。

または前段階税額控除法

:インボイス(invoice仕送状)や請求書に税額が記載されていることを条件として仕入税額の控除を認める。

:帳簿等の記載に基づき、課税期間内の仕入総額×税率(5/105)の税額控除を認める。非課税事業者からの仕入についても仕入税額控除が認められてしまうなど、税負担の転嫁の関係が不透明になる、という批判がある。

### 2.4.3. 非課税と免税 概説6.2.1.2.~3.

(不課税取引:事業外の取引のことで、元々付加価値税の対象とならない。中古本を売るとか。)

:事業者が付加価値税に関与しない。仕入に係る税額はそのまま。

(0税率):0%の税率で付加価値税が課されたとして、仕入税額控除を求めることができる。

非課税の例…土地取引、金融取引、医療費、授業料等(消費税法6条、別表第一)。小規模事業者(9条)。

免税(0税率)…(1) (⇒エラー! 参照元が見つかりません。章)、(2) 究極の低税率。

9条について…売上げ1000万円以下の事業者であっても、課税事業者になることを選択できる。

——特に輸出免税に関し、売上げが小さくても課税事業者になることを選択した方が有利であることがある。

## 2.5. 租税法の解釈と適用

### 2.5.1. 解釈 概説3.1.1.~3.1.2.

( )が原則 拡張解釈・類推解釈・目的的解释は原則として許されない。

——形式的には、憲法84条の租税法律主義(中でも課税要件明確主義)。Cf. 刑法と憲法31条。

実質的には、租税法は侵害法規であるから。

:他の法分野では用いられてなく租税法が独自に用いている概念。例えば所得。

:他の法分野で用いられており既にはっきりとした意味内容が与えられている概念(例えば、配当、相続等)を租税法が借用する場合、当該他の法分野におけるのと同じ意義に解釈されるべき、とするのが通説( )。但し別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別論。私法上におけるのと同じ意義に解することが法的安定性の見地から望ましい、という理由。また、憲法84条の租税法律主義(中でも課税要件明確主義)の見地から、借用概念を租税法独自に解釈してしまつては、租税法が明確に定められているとはいえない、ということである。

### 2.5.2. 節税・租税回避・脱税 概説3.1.3.1.

(tax saving):租税法規が予定しているところから従って税負担を減少させること。合法。

(tax avoidance):「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」。「課税要件の充足そのものを回避する行為」(金子租税法117頁)。

(tax evasion):課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿して、税負担を減少させること。違法。

租税回避の例 (所得税法33条1項括弧書きがない場合の「譲渡」の回避…金子租税法122頁)

「租税回避があつた場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」(金子租税法118頁)

一般的否認規定と個別的否認規定にはそれぞれ利害得失がある。原則として個別的否認規定で対処すべし。個別的な否認規定があれば否認されることは、当たり前である。(例えば所得税法33条1項括弧内、所得税法施行令79条・80条、租税特別措置法41条の4の2等)

問題となるのは否認規定がない場合にも否認が認められるか否か。

通説は認められないと解す。否認規定なき否認は、憲法84条・租税法主義に適合的でない。また、仮に否認しようとしても、否認の要件や基準の設定が負担となる。

否認規定なき否認は認められないという前提の下、後述する別の理由付けにより否認すると同様の結果が導かれるか、に議論の焦点は移りつつある。

### 2.5.3. 租税回避の否認に類似すること 概説3.1.3.2.

裁判過程	状況	法的効果
狭義の	金塊を隠す、偽の印鑑を押した契約書を証拠として提出する、など。	
(≒ 契約解釈)	契約書に書いてある通りの真意を有していると認められるか否か。例えば、所有権を甲から乙に移すという真意があったか否か。租税負担軽減を狙った契約の真意を否定することは一般論としては困難。	真意がなければで あり、租税回避不成立。脱税とされるか限界線。金子は脱税と解す。
真意と異なる契約解釈(?)	Aという契約(例:売買)を真に意図していることが認められても、 <b>ごく例外的</b> ながら、裁判所がその真意に即した法律上の効果を認めず、Bという法律構成(例:貸借)を認定することが労働法・消費者保護法関係でありうるから、租税法関係でもありうる(但し議論の余地あり)。	これを脱税と呼ぶ者は恐らくいない。私法上の法律構成により租税回避が成立しないだけ。
	私法上の法律構成としてはAという契約であることが否定できない場合、租税法上独自に法律構成を再構成することは日本では許されないというのが通説。	否認規定なき否認は認められない。後述の限定解釈または否認規定の適用がありうるのみ。

(上の表は浅妻独自。論者によって違う)

#### (1)

Cという要件を満たせば課税を減免するという規定があるところ、或る納税者が確かにCという要件を満たしているが、租税法の適用に当たり、当該課税減免規定の趣旨・目的に照らし明示されていないがDという要件も満たしていないと課税減免の恩恵を与えることはできない、と解釈することにより、納税者の租税負担軽減策を潰すこと。論者(中里、金子)によれば、租税法規の解釈の一態様であり、否認規定なき否認ではない。

#### (2)

について

——納税者が主張する法律構成(主に契約)の真正性が否定され、租税回避が成功しない場合のこと。契約が裁判所によって認められていないので、租税回避が否認されるのではなく、そもそも租税回避が成立していない、とされる。結果的に租税回避を否認することに類似するが、通常言われるところの租税回避の否認とは異なるので、提唱者は括弧付きの「否認」という表現をする。(が、「分かりにくい」とも言われがち)

#### ：公正証書贈与事件・名古屋高判平成10年12月25日月報46巻6号3041頁百選78

昭和60年、父から子に不動産を贈与したという公正証書を作成。平成5年、所有権移転登記。所有権移転登記をすると税務署に情報が伝わるので、課税の時効(当時7年)を待って脱税を図ろうとした次第。しかし判決では、不動産の譲渡が昭和60年ではなく平成5年になされたと認定された。

仮装行為でないとした例：

#### 事件・東京高判平成11年6月21日高裁民集52巻26頁百選20

**事実・争点** Xは本件土地(A・B・C)を所有していたところ、地上げが盛んであったバブル期、D企画から売却交渉を受けた。Xはほぼ等価の土地を受け取り、かつ諸経費・損失を賄うことができればよい、とした。そこで、XがD企画に本件土地を7億円(国土法の不勸告価額であった)で売却し、ほぼ等価の近隣土地(E土地とする)を4億円で購入し、相殺残金として3億円の交付を受けた。即ちX・D企画が契約書面上で採用した法形式は、各別の  
+ 差金決済であった(本件土地に関する譲渡収入金額は7億円)。

Y税務署長は、本件土地に関する譲渡所得の計算に当たり、7億円の価値のある取得土地(E土地のこと)及び3億円の差金を取得したのであるから、譲渡収入金額は10億円であるとして、更正処分等を行なった。即ちYの採用した法形式は、不可分一体の補足金付である、というものであった。

一審 請求棄却 補足金付交換と認定。

控訴審 控訴認容、原判決取消、請求認容(確定)

相互売買の法形式を採用したのは「譲渡所得に対する税負担の軽減を図るためであったことが、優に推認できる」。

確かに交換という契約類型の方が「実体により適合しており直截である」が、「譲渡所得に対する税負担の軽減を図るという考慮から、より迂遠な面のある方式である」相互売買の「法形式を採用することが許されないとすべき根拠はない」。

「当事者間の真の合意が…補足金付交換契約の合意であるのに、これを隠ぺいして」相互売買として「仮装した」という場合であれば…隠ぺいされた真の合意である交換「を前提とした課税が行われるべき」。しかし、本件では隠ぺいする動機に乏しく、「本件取引において採用された右売買契約の法形式が仮装のものであるとすることは困難」。

「租税法主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取扱う権限が課税庁に認められているものではない」。所得税法59条(みなし譲渡)が課税繰延対策を規定しているが、本件では「著しく低い対価による譲渡に当たらない以上、その軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定している」。

限定解釈については国際租税法を勉強した後で。[外税控除余裕枠事件・フィルムリース事件](#)

### 3. 国際租税法導入：国際的二重課税はなぜ生じるか

#### 3.1. 国家管轄権と課税管轄権 概説8.1.1.

##### 3.1.1. 管轄権の及ぶ範囲 概説8.1.1.1.

租税法関係では国籍(ex.日本人か否か)よりどこに住んでいるかが重要。

- (resident/non-resident)... 自然人(個人)がどこに住んでいるか。
- (domestic/foreign corporation)... 法人の居住地がどこか。

(自然人・法人ひっくるめて、居住者・非居住者と呼ぶことがある)

- : 居住者に対し 課税( )
- : 非居住者に対し 課税( )

国は自国に住んでいる者に対し所得源泉(source)がどこかを問わず課税してよい。

自国源泉(source)の所得ならそれを得ている者の居住がどこかを問わず課税してよい。

非居住者の国外源泉所得について、国と所得との間に課税を正当化する結びつき(nexus, connection)がない。

国籍や参政権は課税根拠とされてない。「代表なくして課税なし」は貫徹されてない。

(cf. 居住課税管轄 = / 源泉課税管轄 = と説明されることがあるが、中里はどちらも対物管轄としている。少なくとも、居住課税管轄は通常の対人管轄とは異なるとはいえる。)

#### 3.2. 国際的二重課税とその排除 概説8.1.2.

##### 3.2.1. 国際的二重課税とは何か 概説8.1.2.1.

##### 3.2.2. 国際的二重課税を排除するための方法——国内法・租税条約 概説8.1.2.2.

(comparative advantage) ⇒ 2.1.3

例: R国(税率40%)とS国(30%)。

X社のS国源泉所得100について二重課税完全放置

X社がR国で100の所得を稼ぐ

Y社がS国で100の所得を稼ぐ

二重課税はかわいそうだから悪いのではない。経済活動を歪めることが悪い。

X社がS国源泉所得を得ることは、R国源泉所得を得ることより、不利である。

X社がS国源泉所得を得ることは、Y社がS国源泉所得を得ることより、不利である。

→ 国際的二重課税を放置すると国際取引が萎縮する。

二つの中立性概念と二通りの二重課税救済方法

(credit method).....

国際的二重課税は (CEN: capital export neutrality 自国に投資するか外国に投資するかについての課税の中立性) を阻害する。外国税額控除ならば資本輸出中立性を害さない。(主に日米で採用) X社がS国源泉所得を得ることと、R国源泉所得を得ることが、中立的に扱われる。

(exemption method).....

国際的<sup>2</sup>二重課税は (CIN: capital import neutrality 自国から投資するか外国から投資するかについての課税の中立性)を阻害する。国外所得免税ならば資本輸出中立性を害さない。(主に欧州で採用。平成23年以降、日本も国外所得免税の国に移ったと見られている)  
X社がS国源泉所得を得ること、Y社がS国源泉所得を得ることが、中立的に扱われる。

### 3.2.3. 源泉地国課税の考え方と内国民待遇 概説8.1.2.3.

### 3.2.4. 国際的な投資・通商を促進するための道具としての税法・条約 概説8.1.2.4.

(permanent establishment: )...支店・工場・代理人等

ex.アメリカ法人が日本に支店等(例えば販売拠点)を設けて事業所得を得たら日本は課税できるが、アメリカ人と日本の顧客との間の直接取引(例えばネットでの音楽ダウンロード販売など)による事業所得に対して日本は課税できない。(芸能人や運動選手等については例外規定がある)

源泉地国は 課税できる。(販売拠点のみか製造工場・販売拠点両方を設けて進出してきたかでPEに帰属する利得は変わってくるだろう)← (national treatment)...非居住者・外国法人だからといってめちゃくちゃに課税してよいわけではなく、居住者・内国法人と比べて差別的に重く課税することは許されない。

代理人もPEに該当することがある( )。独立代理人は代理人PEに当たらないことが多い。

・ などの ( )についてはPEなしでも源泉地国課税が認められる。

特許権・著作権等、無形資産の使用料については源泉地国課税が租税条約ごとによって認められる場合と認められない場合がある。(日米租税条約と日独租税条約との比較)

ex.日本の銀行がアメリカにPEを設けずアメリカ法人に貸付をして利子を稼得する場合。課税...所得稼得者は日本の銀行であるが、金銭債務者たるアメリカ法人が代わりにアメリカの国庫に納税する。税率が10%なら、利息100でも実際の支払は90。

### 3.2.5. 租税条約と国内法の関係 概説8.1.2.5.

「国際租税法」という法はない。課税を律するのは、各国の国内法令と(締結されていれば)租税条約。国際公法(一般国際法)による課税の限界という問題はありうるが、一般には各国が抑制的に課税権を行使しているので、国際公法によって課税が禁じられる場面が問題となることは滅多にないといわれる。  
通商分野におけるWTO(World Trade Organization)のような (multilateral)もない。  
或る国が課税権を暴走させても、食い止める術は事実上ない。(その弊害は今までのところ顕著でない?)  
日本では租税条約が国内法に優先する(憲法 )。Cf. の国も珍しくない。

租税条約は殆どが (bilateral)で締結されている(多国間協定は皆無ではないが少ない)。  
租税条約の意義は → 経済交流活発化。源泉地国の課税権抑制し、それでもなお生じてしまう二重課税を救済する義務を居住地国に課す。

近年は租税条約の意義として も強調される。租税条約に国家が違反した場合の国際的な制裁は極めて弱い(国内では裁判所の態度次第...日本は比較的真っ当?所謂途上国では?)。条約違反国の相手国は条約を破棄できるが、経済交流活性化のために条約を結んだのに破棄するのは意味がない。同一の租税条約の解釈が二国の裁判所の間で食い違う可能性もある。結局国家の課税権を縛るものは、法的に考えると(国内の法治主義はともかく)国際的にはあまりない。

(2010年7月22日改訂)

(cf. or [国連モデル](#)は国際標準ではなかったが近年存在感を増しつつある。Cf.青山慶二「2011年国連モデル条約改定について」租税研究756号270頁)

現実に締結される二国間租税条約のモデル・雛型にすぎない、というのが法的位置づけ。実際にはOECDモデル租税条約が国際標準の地位を獲得しているので、実務上極めて重要。殆どの租税条約は、OECDモデル租税条約を下敷きとして、個別の事情に合わせた微調整を行なう。

(年金保険料、健康保険料、社会保障税等)が租税条約の適用対象とならないが、実務上重要な問題となっている。二重賦課の問題だけでなく、賦課金と給付との非対応も重大問題(ドイツで働いた時に年金掛金が賦課されても日本で老後を過ごすときに日本の年金が受給できないのでは困る)。

の目的...「二重加入の防止」「年金加入期間の通算」

#### 4. 非居住者・外国法人に対する課税 概説8.2.

##### 4.1. 非居住者・外国法人の定義 概説8.2.1.

###### 4.1.1. 国内法と租税条約 概説8.2.1.1.

- 第一: による居住者・非居住者(内国法人・外国法人)の区分  
 第二: (法人税法141条)による非居住者(外国法人)の区分  
 第三: による非居住者(外国法人)の区分

###### 4.1.2. 居住者と非居住者、内国法人と外国法人 概説8.2.1.2.

###### (a) 居住者と非居住者

所得税法2条(定義)1項

- 三 国内に を有し、又は現在まで引き続いて一年以上 を有する個人をいう。  
 四 居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。  
 五 居住者以外の個人をいう。

所得税法7条(課税所得の範囲)1項 所得税は、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に定める所得について課する。

- 一 非永住者以外の居住者 すべての所得  
 二 非永住者 第161条(国内源泉所得)に規定する国内源泉所得(以下この条において「国内源泉所得」という。)及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの  
 三 非居住者 第164条第1項各号(非居住者に対する課税の方法)に掲げる非居住者の区分に応じそれぞれ同項各号及び同条第2項各号に掲げる国内源泉所得

多くの国は居住者・非居住者で区別するのみ。アメリカだけはcitizenship(市民権)をもつ者に課税。

非永住者という制度は日本独自。外資導入に伴う外国人来日の障害を除去する、という目的。

事件・最判平成23年2月18日判時2111号3頁百選24

事案 原告Xはオランダ法人A社の出資口数の贈与を亡B・Cから受けた。被告Y税務署長は贈与税の課税処分をうったが、Xは、贈与を受けた年において、香港に滞在していた時間の方が長い(香港:65.8%、日本26.2%)ので日本居住者ではないと主張した。(相続税法では居住ではなく の問題)

民法22条(住所) 各人の をその者の住所とする。

- 一審 「 」に基づいて住所を判定する。「 」は「 的な考慮要素」。  
 二審 「客観的事実」及び「居住意思を総合して判断する」...客観的事実と居住意思が の関係。  
 最高裁 「客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」。...「居住意思」の位置付けについて言及していないものの、民法学説のうち主観説ではなく を採ったものと受け止められている。

検討 星嶺寮事件・最大判昭和29年10月20日民集8巻10号1907頁と最判昭和35年3月22日民集14巻4号551頁を拠り所としている。どちらも に関する住所の判定についての判例である。住所の判定基準は何のため の住所判定かによって変わる、という考え方が民法学説で有力である(即ち、 の問題として考えても、租税法の適用において従来の判例の基準に従わなければならないとは言い切れない)が、本件一審・二審・最高裁とも、相続税・贈与税独自の住所判定基準を考えようとはしていない。

追記: 平11改正で5年超国外に居住していなければならない、等の規定が設けられた。現相続税法1条の4。カリフォルニア不動産贈与時点が2000.4.1以後と判断した事例として東京高判平成19年10月10日税資257号順号10797。浅妻章如(渡辺充編著『検証! 国税庁情報の重要判決50』236頁)は判旨反対。

仙台地判平成21年4月16日判例集未登載・東京地判平成21年1月27日判例集未登載...遠洋マグロ漁船の乗組員の住民登録地での課税は適法。

ユニマツト事件・東京高判平成20年2月28日判タ1278号163頁(確定)...海外における に関し、シンガポールに住所ありと認定。



**(b) 内国法人と外国法人****(ア) そもそも「法人」といえるか**

米国 の「 」該当性・東京高判平成19年10月10日訟月54巻10号2516頁百選23  
 New York州法に基づいて設立されたLLC(limited liability company責任制限会社。アメリカでは透明  
 transparent扱いを選択していた)の構成員であるX(日本居住者)が、当該LLCの不動産所得・雑所得を得たも  
 のとして申告したところ、日本国はLLCが法人に当たるのでLLCの損益はXに帰属しないとされた。  
 裁判所は国の課税処分を認めた。

民法35条(外国法人) 外国法人は、国、国の行政区画及び外国会社を除き、その成立を認許しない。ただし、法律  
 又は条約の規定により認許された外国法人は、この限りでない。

2 前項の規定により認許された外国法人は、日本において成立する同種の法人と同一の私権を有する。ただし、外  
 国人が享有することのできない権利及び法律又は条約中に特別の規定がある権利については、この限りでない。

アメリカのDelaware州法上の (limited partnership責任制限組合)が日本の租税法上法人として扱われる  
 か? ...大阪地判平成22年12月17日判時2126号28頁は法人性肯定。名古屋地判平成23年12月14日平成19年  
 (行ウ)50号ほか(請求認容)・名古屋高判平成25年1月24日(国の控訴を棄却)は法人性否定。東京地判平成23  
 年7月19日平成19年(行ウ)78号(請求認容)・東京高判平成25年3月13日(逆転控訴認容)は法人税否定から肯  
 定へ。

**(イ) 内国法人と外国法人の区別**

法人税法2条(定義)

三 国内に 又は主たる事務所を有する法人をいう。

四 内国法人以外の法人をいう。

法人税法5条(内国法人の課税所得の範囲) 内国法人に対しては、各事業年度(連結事業年度に該当する期間を  
 除く。)の所得について各事業年度の所得に対する法人税を、清算所得について清算所得に対する法人税を課す  
 る。

法人税法9条(外国法人の課税所得の範囲) 外国法人に対しては、各事業年度の所得のうち第141条各号(外国法  
 人に係る法人税の課税標準)に掲げる外国法人の区分に応じ当該各号に掲げる国内源泉所得に係る所得について、  
 各事業年度の所得に対する法人税を課する。

2 外国法人(人格のない社団等に限る。)の前項に規定する国内源泉所得に係る所得のうち収益事業から生じた所  
 得以外の所得については、同項の規定にかかわらず、各事業年度の所得に対する法人税を課さない。

注意! A国法人がB国に を設けると、それはB国居住者である。

A国法人がB国に を設けると、それはA国居住者の一部である。

日米欧で法人の居住地判定基準が異なる。

基準...日本から見て或る法人の本店が日本にあるか否かで区別。

基準...アメリカから見て或る法人がアメリカの法律(なお、アメリカの会社法は州法)に準拠し  
 て設立されたのか否かで区別。

基準...イギリスから見て或る法人の中心的管理支配がイギリスで行われているか(ex. De  
 Beers v. Howe (1906) A.C. 455, 5 TC 198)。主に欧州が採用する基準。

**(ウ) 複数の国で居住者・内国法人と扱われる問題**

OECDモデル租税条約第4条 居住者 [ ruleと呼ばれる]

1. この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業  
 の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる[is liable  
 to tax]者(当該一方の締約国及び当該一方の締約国の地方政府又は地方公共団体を含む。)をいう。ただし、一  
 方の締約国の居住者には、当該一方の締約国内に源泉のある所得又は当該一方の締約国に存在する財産のみ  
 について当該一方の締約国において租税を課される者を含まない。

2. 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する個人については、次のとおりその地位を決定する。

- 当該個人は、その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方  
 の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的関係がより密接な締約国(重要な利害関係の  
 中心がある締約国)の居住者とみなす。
- その重要な利害関係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいづれ  
 の締約国にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。
- その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいづれの締約国にも有しない場合には、当該個人  
 は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。
- 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいづれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限の  
 ある当局は、 当該事業を解決する。

3. 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外のものについては、その者の事業の  
が所在する締約国の居住者とみなす。

朝日新聞2006年7月26日「ハリ・ポタ翻訳の松岡さん、35億円申告漏れの指摘」  
読売新聞2007年6月12日「36億申告漏れ指摘のハリポタ翻訳者、日本課税で当局合意」

ハリ・ポッターの翻訳者・松岡佑子氏について、日本居住かスイス居住か、の争い。翻訳についての著作権  
使用料に対し、日本は 課税を行なうことができるが、日本居住であると最終的に通常の所得税率  
が適用される(所得税率と源泉徴収税率の差の税金を する必要がある)一方、スイス居住であると  
すると日本の課税は源泉徴収課税だけですまされ後はスイスでの所得税の適用となる。

後者の記事によれば、日本・スイス課税当局の で居住について合意に達したと報道されてい  
る。日本は松岡氏に対し約7億円の (本来の所得税率を適用した場合の税額と源泉徴収税額と  
の差額、及び )を課した。

余談:松岡氏が最初にスイス居住だと主張して日本に申告しないのではなく、 などを利用  
していれば、無申告加算税(9000万円程度?と推測)は課されなくても済んだかもしれない。松岡氏が税理  
士・弁護士の助言で日本への申告をしなかったとすると、税理士・弁護士に損害賠償を請求できるのでは?

### (c) 納税義務者の地位の変更

…居住を外国に移す人のキャピタルゲインが実現したものととして課税する。cf.原武彦「非居住者課税  
における居住性判定の在り方—出国税(Exit Tax)等の導入も視野に入れて—」税務大学校論叢65号1頁。

(inversion)(内国法人が外国法人に支配されること)への対策…租特66条の9の2以下

#### 4.1.3. 非居住者・外国法人の区分 概説8.2.1.3.

- 所税161条( ) [法人税法138条] この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。
- 一 国内において行う から生じ、又は国内にある の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得(次号か  
ら第十二号までに該当するものを除く。)その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの
  - 一の二 国内において民法…第667条第1項(組合契約)に規定する組合契約…に基づいて行う事業から生ずる利益  
で当該組合契約に基づいて配分を受けるもののうち政令で定めるもの
  - 一の三 国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対  
価(政令で定めるものを除く。)
  - 二 国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う者が受ける当該人的役務の提  
供に係る対価
  - 三 国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利若しくは採石法…の規定による採石権の貸付け(地上  
権又は採石権の設定その他他人に不動産、不動産の上に存する権利又は採石権を使用させる一切の行為を含  
む。)、鉱業法…の規定による租鉱権の設定又は居住者若しくは内国法人に対する船舶若しくは航空機の貸付け  
による対価
  - 四 第23条第1項(利子所得)に規定する利子等のうち次に掲げるもの
    - イ 日本国の国債若しくは地方債又は内国法人の発行する債券の利子
    - ロ 外国法人の発行する債券の利子のうち当該外国法人が国内において行う事業に帰せられるものその他の政令  
で定めるもの
    - ハ 国内にある営業所、事務所その他これらに準ずるもの(以下この編において「営業所」という。)に預け入れられ  
た預貯金の利子
    - ニ 国内にある営業所に信託された合同運用信託、公社債投資信託又は公募公社債等運用投資信託の収益の分  
配
  - 五 第24条第1項(配当所得)に規定する配当等のうち次に掲げるもの
    - イ 内国法人から受ける第24条第1項に規定する剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配又は基金利息
    - ロ 国内にある営業所に信託された投資信託(公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除く。)又は特  
定受益証券発行信託の収益の分配
  - 六 国内において業務を行う者に対する (これに準ずるものを含む。)で当該業務に係るものの利子(政令  
で定める利子を除き、債券の買戻又は売戻条件付売買取引として政令で定めるものから生ずる差益として政令で  
定めるものを含む。)
  - 七 国内において業務を行う者から受ける次に掲げる 又は対価で当該業務に係るもの
    - イ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料又は  
その譲渡による対価
    - ロ 著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)の使用料又はその譲渡による対価
    - ハ 機械、装置その他政令で定める用具の使用料
  - 八 次に掲げる給与、報酬又は年金
    - イ 俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する その他の人的役務の提供に対する報酬のうち、  
国内において行う勤務その他の人的役務の提供(内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令  
で定める人的役務の提供を含む。)に基因するもの

- ロ 第35条第3項(公的年金等の定義)に規定する公的年金等(政令で定めるものを除く。)
- ハ 第30条第1項(退職所得)に規定する退職手当等のうちその支払を受ける者が居住者であつた期間に行つた勤務その他の人的役務の提供(内国法人の役員として非居住者であつた期間に行つた勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。)に基因するもの
- 九 国内において行う事業の広告宣伝のための賞金として政令で定めるもの
- 十 国内にある営業所又は国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結した生命保険契約、損害保険契約その他の年金に係る契約で政令で定めるものに基づいて受ける年金で第八号ロに該当するもの以外のもの(年金の支払の開始の日以後に当該年金に係る契約に基づき分配を受ける剰余金又は割戻しを受ける割戻金及び当該契約に基づき年金に代えて支給される一時金を含む。)
- 十一 次に掲げる給付補てん金、利息、利益又は差益 [略]
- 十二 国内において事業を行う者に対する出資につき、(これに準ずる契約として政令で定めるものを含む。)に基づいて受ける利益の分配

**所税162条(租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得)**[法税139条] 日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約において国内源泉所得につき前条の規定と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける者については、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約に定めるところによる。この場合において、その条約が同条第二号から第十二号までの規定に代わつて国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その条約により国内源泉所得とされたものをもつてこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす。

**所税164条(非居住者に対する課税の方法)**[法税141条] 非居住者に対して課する所得税の額は、次の各号に掲げる非居住者の区分に応じ当該各号に掲げる国内源泉所得について、次節第一款(非居住者に対する所得税の総合課税)の規定を適用して計算したところによる。

- 一 国内に、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるものを有する非居住者の国内源泉所得
  - 二 国内において建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供(以下この条において「等」という。)を超えて行う非居住者(前号に該当する者を除く。)次に掲げる国内源泉所得
    - イ 第161条第一号から第三号まで(国内源泉所得)に掲げる国内源泉所得
    - ロ 第161条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得のうち、その非居住者が国内において行う建設作業等に係る事業に帰せられるもの
  - 三 国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令で定めるもの(以下この条において「等」という。)を置く非居住者(第一号に該当する者を除く。)次に掲げる国内源泉所得
    - イ 第161条第一号から第三号までに掲げる国内源泉所得
    - ロ 第161条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得のうち、その非居住者が国内においてその代理人等を通じて行う事業に帰せられるもの
  - 四 前三号に掲げる非居住者以外の非居住者 次に掲げる国内源泉所得
    - イ 第161条第一号及び第一号の三に掲げる国内源泉所得のうち、国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの
    - ロ 第161条第二号及び第三号に掲げる国内源泉所得
- 2 次の各号に掲げる非居住者が当該各号に掲げる国内源泉所得を有する場合には、当該非居住者に対して課する所得税の額は、前項の規定によるもののほか、当該各号に掲げる国内源泉所得について第三節(非居住者に対する所得税の分離課税)の規定を適用して計算したところによる。
- 一 前項第二号又は第三号に掲げる非居住者 第161条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得のうち、前項第二号に規定する建設作業等に係る事業又は同項第三号に規定する代理人等を通じて行う事業に帰せられるもの以外のもの
  - 二 前項第四号に掲げる非居住者 第161条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得

**所税令289条(非居住者の有する支店その他事業を行なう一定の場所)**[法税令185条] 法164条1項一号(非居住者に対する課税の方法)に規定する政令で定める場所は、次に掲げる場所とする。

- 一 出張所その他の事業所若しくは事務所、工場又は倉庫(がその事業の用に供するものに限る。)
  - 二 鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所
  - 三 その他事業を行なう一定の場所で前二号に掲げる場所に準ずるもの
- 2 次に掲げる場所は、前項の場所に含まれないものとする。
- 一 非居住者がその資産を する業務のためにのみ使用する一定の場所
  - 二 非居住者がその資産を するためにのみ使用する一定の場所
  - 三 非居住者が広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他その事業の遂行にとつて な機能を有する事業上の活動を行なうためにのみ使用する一定の場所

**所税令290条(非居住者の置く代理人等)**[法税令186条] 法164条1項三号(非居住者に対する課税の方法)に規定する政令で定める者は、次の各号に掲げる者(その者が、その事業に係る業務を、当該各号に規定する非居住者に対し して行い、かつ、通常の方法により行う場合における当該者を除く。)とする。

- 一 非居住者のために、その事業に関し (その非居住者が資産を購入するための契約を除く。以下この条において同じ。) を有し、かつ、これを に行使する者(その非居住者の事業と同一又は類似の事業を営み、かつ、その事業の性質上欠くことができない必要に基づきその非居住者のために当該

- 契約の締結に係る業務を行う者を除く。)
- 二 非居住者のために、顧客の通常の要求に応ずる程度の数量の資産を保管し、かつ、当該資産を顧客の要求に応じて引き渡す者
- 三 専ら又は主として (その親族その他その非居住者と特殊の関係のある者を含む。)のために、常習的に、その事業に関し契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうちの重要な部分をする者

### OECDモデル租税条約5条( )

1. この条約の適用上、「恒久的施設」とは、であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。
2. 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。
  - a) 事業の管理の場所
  - b)
  - c) 事務所
  - d) 工場
  - e) 作業場
  - f) 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所
3. 又は建設若しくは据付けの工事については、これらの工事現場又は工事が を  
 超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとする。
4. 1から3までの規定にかかわらず、次のことを行う場合は、「恒久的施設」に当たらないものとする。
  - a) 企業に属する物品又は商品の のためにのみ施設を使用すること。
  - b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。
  - c) 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。
  - d) 企業のために物品若しくは商品を し、又は することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
  - e) 企業のためにその他の な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
  - f) a) からe) までに掲げる活動 を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、当該一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。
5. 1及び2の規定にかかわらず、(6の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。)が、一方の締約国内で、当該企業 を  
 有し、かつ、この権限を 行使する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その者の活動が4に掲げる活動(事業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により当該一定の場所が恒久的施設とされない活動)のみである場合は、この限りでない。
6. 企業は、通常の方法でその業務を行う を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされない。
7. 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業(恒久的施設を通じて行われるものであるか否かを問わない。)を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の恒久的施設とはされない。

### OECDモデル租税条約7条( ) (2010年改正)

1. 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、2の規定に基づき当該恒久的施設に帰せられる利得に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。
2. この条約及び第[23A][23B]条[ または ]の適用上、各締約国において1に規定する恒久的施設に帰せられる利得は、特に当該恒久的施設を有する企業の他の構成部分との取引において、当該恒久的施設が、 で を行う  
であるとしたならば、当該企業が当該恒久的施設を通じて、及び当該企業  
業の他の部門を通じて遂行した を考慮して、当  
該恒久的施設が取得したとみられる利得とする。
3. 一方の締約国が、2の規定に基づき、いずれか一方の締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得の調整を行い他方の締約国において租税を課された利得に対して租税を課する場合には、当該他方の締約国は、当該利得に係る二重課税の排除に必要な範囲で、当該利得に課された租税の額について適当な調整を行う。この調整に当たっては、両締約国の権限のある当局は、必要があるときは、相互に協議する。
4. 他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、当該他の条の規定は、この条の規定によって影響されることはない。

#### (a) 恒久的施設概念の起源

「 」に代わって用いられる概念としての「恒久的施設」… (net income)の申告納付。

OECDを範として日本は昭和37年改正で恒久的施設なければ課税なしのルールを輸入。

(日本の所得税法164条はOECDモデル5条・7条と類似する。)

所得税法164条1項1号:概ねOECDモデル5条1項に対応。「1号PE」とも呼ばれる。

所得税法164条1項2号:概ねOECDモデル5条3項に対応。「2号PE」とも呼ばれる。建設作業PE

所得税法164条1項3号:概ね。「3号PE」とも呼ばれる。代理人PE

租税条約を締結していない国の居住者が日本で所得を得る場合、日本の所得税法・法人税法を適用。

租税条約締結国の居住者が日本で所得を得る場合、国内法より当該租税条約が される。但し租税条約の規定が不十分な部分については国内法で補わざるをえない。

(b) ( 等) OECDモデル5条1項に対応

(c) 建設作業PE(2号PE) OECDモデル5条3項に対応

(d) (3号PE) OECDモデル5条5項に対応 は代理人PEに含まれない。

(e) PEを有しない非居住者・外国法人

#### 4.1.4. 租税条約における納税義務者・「恒久的施設」 概説8.2.1.4.

##### (a) 租税条約における納税義務者の分類

国内法…居住者・内国法人か非居住者・外国法人か | 租税条約…どちらかの国の居住者か、否か  
条約締結国双方の国内法で居住者として扱われる場合は、条約でどちらの国の居住者か決着させる。

##### (b) 租税条約における恒久的施設の定義

日本の恒久的施設概念は租税条約のと類似しているが条約の方が ことがある。

OECDモデル5条4項:非居住者がS国に物的な施設を設置していても、当該施設の果たす機能が事業の

(preparatory or auxiliary)な性格のものにとどまる場合、PEが認定されない。

所税令第289条2項は概ねOECDモデル5条4項に対応する。

では、準備的・補助的な性格にとどまるものであるか否かを判定する基準は? ……理論的には導けない。倉庫業者が倉庫を持っていれば当然準備的・補助的ではありえずPEが認定されるのに対し、他の業種の企業が準備的・補助的な倉庫を持っている場合にはPEが認定されないことがある、といった不合理がある。  
アマゾンが日本PEを有するか?…日本にある事業施設が準備的・補助的な性格にとどまるか否か。日米で相互協議して、日本にPEなしとされたらしい(?)

いわゆる電子商取引におけるPE認定基準について議論された結果、

R国企業がS国所在の を所有・賃借等している場合はサーバがPEに当たりうる、一方、  
R国企業がS国所在のサーバーに を載せているだけである場合はPEに当たらない、とされた。

外国投資家が東証の近くに所在するサーバを通じて投資活動をしている場合に、PEが認定されるか?

(PE認定にあたっては、VATのfixed establishment認定と異なり、 が必要条件とは解されてない)

R国企業がS国所在の事業施設を所有している必要はない。賃借でもPEに該当しうる。

R国企業が事業施設を自由に使えるか( か)が基準とされるが、議論が混迷。

例:蘭食肉業者が独の店舗の一角で肉切り→PE非認定。Finanzgericht Düsseldorf, 24.6.1992, EFG 1993, 42

例:R国塗装業者がS国のビルに週3で訪れてペンキ塗り→PE認定可能性あり(?)

#### OECDモデル5条5項・6項 代理人PEについて

非居住者企業R<sub>1</sub>がS国に支店を設置している場合、支店を通じて当該企業がS国で事業を行なっている。

非居住者企業R<sub>2</sub>が代理人Aを自らの手足のように使っている場合、人的関連(personal connection)を以って当該企業がS国で事業を行なっている、と考えられてきた。

[浅妻]しかし、こうした類推のために議論は不正確なものとなっている。

OECDモデル5条6項が、代理人PEに該当しない場合を規定している。

○「 、その他の の地位を有する代理人」

→ 代理人(dependent agent)のみが代理人PEたりうる。

○代理人が「事業の通常の方法」(in the ordinary course of their business)で活動している。

仲立人(broker)…商法第543条 仲立人トハ他人間ノ商行為ノ媒介ヲ為スヲ業トスル者ヲ謂フ  
問屋[といや](general commission agent, commissionaire)…商法第551条 問屋トハ自己ノ名ヲ以テ他人ノ為メニ物品  
ノ販売又ハ買入ヲ為スヲ業トスル者ヲ謂フ

仲立人・問屋は、民法の代理と異なり、  
と呼ばれる。

なぜ独立代理人は代理人PEに該当しないのか? ……次のようなイメージであると推測される。

- 代理人(A)が独立している場合、Aの活動はA自身の事業活動である。
- 代理人(A)が従属している場合にこそ、非居住者企業(R)がAを通じてS国で事業を行なっている。Aの行なっている活動であるが、法的評価としてはRの事業活動である。
- 「事業の通常の方法」の要件についても次のように解釈できる。
- 代理人(A)が通常の方法で活動している場合、Aの活動はA自身の事業活動である。
- 代理人(A)が通常の方法から逸脱した活動をしている場合、Aの活動は非居住者企業(R)のための活動であり、Aの行なっている活動であるが、法的評価としてはRの事業活動である。

大成事件The Taisei Fire and Marine Insurance v. Commissioner, 104 T.C. 535 (1995)

法的にも経済的にも独立していなければ、独立代理人としては認められない(PE該当性は免れない)、という一般論をたてた。(事案の解決としては、法的にも経済的にも独立しているのでPEに該当しないとされた)  
and条件かor条件か (かつては、経済的にand法的に従属していれば代理人PEになると解されていたので、経済的にor法的に独立していれば代理人PEに該当しないと考えられていた)

英米法系では、仲立人・問屋も本人を対第三者関係で拘束しうるので、6項が意味を持ちうる。

大陸法(日本法含む)では、仲立人・問屋は本人を対第三者関係で拘束しないから、6項の規定を俟つまでもなく5項の要件を満たさない(筈なのだが…若干の議論がある)。

cf. フランス国務院Zimmer case, Conseil d'Etat, 31.3.2010, No.304715: 問屋は代理人PEに該当しない。

cf. ノルウェー最高裁Dell case, 2.12.2011, nn. HR-2011-02245-A: 問屋は代理人PEに該当しない。

### 子会社とPE(5条7項)

OECDモデル5条7項は、子会社が常に親会社の代理人PEに該当するわけではない旨を規定する。

常に代理人PEに該当しない、と規定しているのではない。5項の要件を満たし6項の要件を満たさなければ、子会社も代理人PEとなりうる。

しかし子会社に関しては  
の問題として対処するのが本筋。

[発展][浅妻]代理人PEが認定された場合、代理人PEに帰属する利得(後述)は、当該代理人が本人(非居住者たる企業)と独立の関係であると擬制した上での、代理人PEの機能に相応した利得である。そのようにして算出される利得は、結局のところ本人が代理人に支払う代理手数料の額の多寡の問題に尽きるのではないかとすると、代理手数料額さえ独立当事者間基準を満たしていれば、代理人PEを満たしても源泉地国の税収は増えない筈ではないか(だから代理人PE規定は不要だ)という議論がある。

OECDはこの議論に与さない。代理人PEに帰属する利得は、代理手数料とは異なるとする。

## 4.2. source rules 概説8.2.2.

### 4.2.1. ソース・ルールの機能 概説8.2.2.1.

- 非居住者・外国法人の所得税・法人税の課税所得の範囲を決する。
- 非居住者・外国法人が源泉徴収税に服する所得の範囲を決する。
- 居住者・内国法人の外国税額控除の対象となる所得の範囲を決する。

### 4.2.2. 1号所得 概説8.2.2.2.

#### (a) 国内において行う事業から生ずる所得

#### (ア) 「国内」の意義 オデコ大陸棚事件・東京高判昭和59年3月14日行集35巻3号231頁百選70

パナマ共和国法人が日本の大陸棚で掘削作業等をしていて、日本国内で事業を行ったものとして日本の法人税が課されるか、が争点。

判旨 請求棄却 「日本は、大陸棚条約に加入していなくとも、本件係争年度当時、慣習国際法上の権限として、日本の大陸棚…を探索し、その鉱物資源を開発するための主権的権利を行使することができた。」

Xの主張は「従来、法人税法の施行地とされていなかった大陸棚について、法人税法を施行するためには、新

たな立法措置を要するとの趣旨と解されるが、法人税法の施行地域は日本の属地的管轄権の及ぶ範囲と同じであり、主権ないし主権的権利の効力によっておのずと定まるものであって、大陸棚に対する沿岸国の主権的権利が慣習国際法によって受容されるに及び、大陸棚は鉱物資源の探索・開発という目的の範囲内で当然に法人税法の施行地となり、大陸棚に法人税法を施行するについて特別の立法措置を要するものではない。

本判決の先例的意義は、  
の形成に伴い立法的措置を経ずとも法人税法の「施行地」の範囲が変わりうることを明らかにしたことにある。

なお、外国法人が物理的に「国内」で行った事業活動による所得のみが、PEに帰属する所得となるというのは、比較法的には自明ではない。例えば、アメリカ法人のドイツ支店が物理的にはフランス国内で行った事業活動による所得であっても、フランス国内での施設・活動がPEに当たらない限り、ドイツPEに帰属する所得として課税することが容認されている。日本でこうした議論がなされなかったのは、法税138条1号(所税161条1号に相当)が「『国内』において行う事業」と規定し、法税2条1号が「国内 この法律の施行地をいう。」と定義していて、国内法自らが国際法上認められうる範囲よりも課税範囲を狭めているためである。

#### (イ) 国内・国外の双方において事業を行う場合

(arm's length独立当事者間基準とも)と (formulary apportionment定式配賦とも)を国内法で併用しているものの、租税条約下では独立企業原則に縛られる。定式配賦法の例:R社全体で600の利益が上がっているとする。R国本店の資産が6000、労働者の賃金が3000、S国支店の資産が4000、労働者の賃金が7000であるとする。資産のみに比例させて利益を本支店間で配分する場合、S国支店の利得は次のようになる。

資産と賃金の両方を加味して本支店間で配分する場合、S国支店の利得は次のようになる。

売上を重視して所得を配分させようという提案もある。例えばR国売上2000、S国売上8000とし、資産・賃金と比べ売上に倍のウェイトをつけて配分させる場合、S国支店の利得は次のようになる。

売上だけで所得の配分を認めるとすると、PEがなくとも売上げがあるだけで所得が配分されるということも起きうるため、PEなければ課税なしのルールの特脱となる。(寧ろ提唱者はそうした特脱を企図している?)  
定式配賦法における式について国際的な合意がなければ、国際的な二重課税が発生してしまう。  
そして前述のように式により或る国に配分される所得が劇的に変わるため、国際的な合意は達成しにくい。

↓

租税条約下では独立企業原則に則って本支店間の所得を配分させなければならない。

cf. National Westminster Bank v. US, 58 Fed. Cl. 491 (2003)・・・英米条約下での英国銀行の米国支店の所得計算において簡便な式による計算を裁判所が認めず、arm's length基準を強制した。

日本で判例はないが、最判平成20年10月24日民集62巻9号2424頁(争点は還付加算金の起算日…省略)の前提としてドイツ法人の日本支店の所得計算が独立企業原則に則っているかが問題とされたかもしれない。

(ウ) 費用・損失の配賦 東京地判昭和57年6月11日判時1066号40頁...外国法人の国内PEが利子費用を控除できると判断。外国法人の  
のうち国内PEの所得(保有債券利子収入)に対応するものとして  
について。

- (b) 国内にある資産の運用、保有により生ずる所得 (略)
- (c) 国内にある資産の譲渡により生ずる所得 (略)
- (d) その他の所得 (略)

#### 4.2.3. 2号所得以下 概説8.2.2.3.

- (a) 所得税法161条1号の2 民法上の 等
- (b) 所得税法161条1号の3 (法税138条では1号所得) capital gain
- (c) 2号所得(人的役務提供) personal service
- (d) 3号所得(不動産等の貸付け) rent

**(e) 4号所得(債券・預貯金等の利子) interest****(f) 5号所得(配当) dividends****(g) 6号所得(貸付金の利子) interest**

貸付金という概念は民法にないが、が典型であると理解されている。

**取引事件・東京高判平成20年3月12日金判1290号32頁(上告不受理)**

スタート取引: X(日本法人)がアメリカ法人に国債等を例えば100で売る。  
 エンド取引: アメリカ法人がXに同種同量の国債等を、 $100 + \alpha$ で売り戻す。 $\alpha$ は期間に比例する。  
 この $\alpha$ ( )が所税161条6号「貸付金(これに準ずるものを含む。)」の「利子」として課税の対象になるかが争われた。

裁判所は民法の消費貸借契約を参照し、所税161条6号の利子に当たらないとした。

OECDモデル租税条約11条の「利子」は「すべての種類の信用(credit)に係る債権から生じた所得」と定義しており、日米租税条約に関しても貸付金の利子より広く解すべきではないか、という隠れた論点があったが、裁判所は条約に触れていない。仮に条約の利子の範囲が広いとしても日本の国内法が課税を許さないということを暗黙の前提としているのかもしれない。しかし所税162条を無視していいのかという問題も生じうる。

大阪高判平成21年4月24日平成20(行コ)127号…契約解除時の前受金返還利子は所税161条6号非該当。

**(h) 7号所得(使用料) royalty**

国内で業務を行う者 → 非居住者・外国法人 (一種の …微妙に違うという論者もいる)  
 世界では (支払者の居住地国に源泉を認める)と使用地主義が対立。条約は後述

**ジョン・イー・ミッチェル事件・東京地判昭和60年5月13日判タ577号79頁**

段階に着目して特許使用料の源泉は日本にあると判断…製造根源説などと呼ばれる。[浅妻]特許使用料の源泉が製造地にあると一般化できるかは疑問。仮に販売段階の特許の使用(特許法の用語では「実施」)に基づいて特許料が支払われていたら製造段階が無視されていたかもしれない。が、契約当事者が製造段階に着目していたか販売段階に着目していたかが所得源泉を決するとして良いのかという別の疑問も生じる。

**シルバー精工事件・最判平成16年6月24日判時1872号46頁百選72**

米日企業間特許紛争の和解契約における支払が であると判断された。  
 [浅妻]問題となった特許は後に とされていたのに特許使用料と分類したままで良いのかという問題が潜在する。 米国特許権を侵害しうるのは日本法人ではなく であるのに、日本法人が和解金を支払ったことは、日本法人から米国子会社への所得移転(寄附金、または後述の )の問題を孕む。

**テレブランニング事件・東京高判平成9年9月25日判時1631号118頁**

について日本法人が外国法人に支払った が日本源泉の著作権  
 使用料であると判断された。(cf.スポーツにおける動きは著作権法の保護対象ではない)

**ゲーム開発委託事件・国税不服審判所平成21年12月11日裁決事例集78号208頁**

として日本法人が外国法人に支払ったものが で  
 あるとして源泉徴収税に服するとした。 との区別が問題となる。

**(i) 所得税法161条8号(給与・報酬・年金) salary**

東京地判平成22年2月12日平成18年(行ウ)651号…日本法人所有の船で働く に関して支払った金員が日本源泉給与所得と判断された。 佐藤直人・ジュリスト1424号134頁は結論に反対。

**(j) 8号所得(広告宣伝のための賞金)=所得税法161条9号****(k) 9号所得(生命保険契約に基づく年金等)****(l) 10号所得(金融類似商品)****(m) 11号所得( 等の利益の分配) cf.⇒[日本ガイダント](#)事件**



**4.2.4. 租税条約とソース・ルール 概説8.2.2.4.****4.2.5. OECDモデル租税条約における所得区分 概説なし****不動産(6条immovable property)**

原則として不動産所在地国の課税権を認める。居住地国の課税権を否定する訳ではない。

**国際運輸業所得(8条shipping, inland waterways transport and air transport)**

国際運輸業の所得源泉を考えるのは面倒 → 企業の実質的管理の場所が存在する国においてのみ課税。

**配当(10条dividends)**

10条1項: 配当受領者の居住地国での課税。[浅妻]1項の存在意義はなかろう。

2項: 配当支払法人( )居住地国での課税。 (beneficial owner)概念使用。

a): 25%以上所有 → 5%で課税。

b): それ以外 → 15%で課税。

3項: 定義

4項: PE課税。(後述)

5項: 追いかけて課税の禁止。

10条2項: 親子会社間等における特別な扱い

...子会社・親会社における に配慮。

cf. 国内課税においては (法人税法23条)で二重課税を排除。

10条5項: 所得源泉があるといっても外国法人から流出する所得に対して課税するのはやりすぎ、という趣旨。  
cf.

国内子会社 → 国外親会社の配当: 子会社居住地国で課税。

国内支店 → 国外本店の送金: 法的には取引が存在せず、特別な規定なしには課税関係が生じない。

国によっては、子会社と支店とを等しく扱うために、支店に対して配当課税類似の支店利益税を課している。

**利子(11条interest)**

11条1項: 利子受領者の居住地国での課税。

2項: 受益者につき支払者(債務者)の居住地国(源泉地国)課税を制限...10%まで。

3項: 定義

4項: PE課税。

6項: 過小資本対策

内国法人が非居住者に配当を支払う場合、内国法人の課税所得が 。

内国法人が非居住者に利子を支払う場合、内国法人の課税所得が 。 → 過少資本税制

**使用料(12条royalties)**

12条1項: 受益者(受領者ではない)の居住地国においてのみ課税。源泉地国課税を否定。

2項: 定義

3項: PE課税。

4項: 移転価格問題への対策。

少なからずの租税条約(例: 日独租税条約)では、源泉地国にも10%程度の課税権を認めている。(OECDモデルはあくまで二国間の租税条約交渉の出発点にすぎず、二国間でそれと異なる合意をして構わない)

OECDモデルにおける使用料の扱いは一般の事業利得(PEなければ課税なし)と変わらない(日米等)。

12条1項は (beneficial owner)概念を用いている。

→ S国源泉の使用料をR国居住者が受領するが受領者が受益者でない場合、12条1項は適用されない。

→ S国の課税権を租税条約が制限しないので、S国国内法が許せばS国は課税(源泉徴収)してよい。

インターネット等を介した取引が活発になってきている。著作権等が絡むことがあるが、或る支払が知的財産権等の使用料として12条の適用を受けるのか(日独租税条約等では源泉地国課税あり)、一般の事業所得として7



## 日本ガイドント事件・東京高判平成19年6月28日判時1985号23頁(確定)

- 争点 (1)本当は日本ガイドント→(米)ガイドントの利益分配であり、日蘭でなく日米関係ではないか？  
 (2)日本ガイドントと原告は匿名組合契約と称するが実態は 契約ではないか？  
 (3)匿名組合契約に基づく利益分配の所得区分は何か？(租税条約？条か)  
 (4)原告は日本にPEを有すると認定されるか？幾らの利益がPEに帰属するのか？

背景事情 匿名組合契約に基づく営業者から匿名組合員への利益分配は、OECDモデル21条(旧日蘭租税条約23条)にいうその他所得に当たるので、源泉地国としての日本は課税することができない、という実務があったようである。 として有名となったとも言われる。

他方、日米租税条約(2003年改訂前)には がなかった。 → 源泉地国として日本は匿名組合員が受け取る利益分配に対し課税権を有する。

(2004年以後の日米租税条約(2013年にも改訂)も、2010年以後の日蘭租税条約も、日本の課税権を肯定)

OECDモデル11条(日蘭12条)の利子所得に当たるという学説もあったが、注目されていない。

OECDモデル7条(日蘭8条)の事業利得に当たるという学説もあったが、注目されていない。

他方、諸外国では匿名組合契約を含む利益共有関係において非居住者が源泉地国内にPEを有すると認定される(日本でも任意組合ならPE認定)のが通例とされている。本件に関しても、原告はオランダ課税当局から「日本でPE課税を受けるのでオランダでは課税しない」という取扱いを受けていたとされる。

## 裁判所の判断

- (1)原告はアメリカ法人のダミーではなく、オランダ居住者なので、日蘭租税条約の便益を享受する。  
 (2)匿名組合契約と称していることに偽りはない。任意組合契約でもないし、課税当局が主張するような非典型匿名組合なるものでもない。(東京高裁で最も激しく争われたようである)  
 (3)所得区分はその他所得である。(東京地裁の判断を東京高裁がそのまま是認)  
 ((4)PEの存否について、その他所得なので、争う意味がない)

検討 (1)(2)について.....租税条約の問題の前にまず の問題がある。

契約書の記載が出発点だが、それが全てではない。しかし課税当局が契約書の記載と異なる契約解釈を認定してもらうことは容易ではない。 ではないと認定された相互売買事件参照。

(3)(4)について.....匿名組合契約の場合、【その他所得とされる】【PEが認定されない】という世界的に見てかなり異例な判断が日本ではなされることが裁判によって明らかとなった。

その他所得とされているので、PE認定の基準は不明のままである。

その他、日本もオランダも課税しないという の帰結となることにつき、租税条約の目的は二重課税防止だけでなく二重非課税防止でもあるのではないか、という異論が考えられる。が、裁判所は、諸外国の税務取扱や二重非課税の問題については極めて素気なく切り捨てている。

例) A国からC国に支払をなすとA国国内法が適用され高い税率が適用される。C国居住者であるC社はA国居住者であるA社と直接取引を行うのではなく、間にB国居住者であるB社を介在させることを考える。

A社→B社の支払について、A-B租税条約が適用され、A国での課税が低く抑えられる又は非課税となる。

本来A-B租税条約の便益を受ける資格のないC社が、ダミー会社的なB社(ペーパー・カンパニーであることもある)を介在させることによって条約の便益を受けることを (treaty shopping)という。

条約の便益を利用するしか役割のない実体のない会社を 会社 (conduit company)とも呼ぶ。

### 4.3. 課税される所得の範囲・課税方式 概説8.2.3.

#### 4.3.1. 源泉徴収 概説8.2.3.1.

#### 4.3.2. 居住者・内国法人の場合 概説8.2.3.2.

- (a) 居住者
- (b) 内国法人

#### 4.3.3. 非居住者・外国法人の場合 概説8.2.3.3.

##### (a) 1号PEを有する非居住者

の国内源泉所得について居住者同様に総合課税の対象となり申告納税義務が発生する...

(entire income principle)と呼ばれ( )、...吸引力...とも)、実

務上大問題であるとされる。

租税条約が適用される場合との違い(後述)に留意。

##### (b) 建設作業PEを有する非居住者

建設作業等の事業に帰属する所得についてのみ申告納税...

(attributed income

principle)( )とも)という。

##### (c) 代理人PEを有する非居住者 建設作業PEを有する場合と同様

##### (d) 国内にPEを有しない非居住者 (a)~(d)について所基通164-1概説283頁

PEなければ事業所得課税なし(161条1号)であるが、PEなしでも課税される所得区分が一部あることに留意。

##### (e) 1号PEを有する外国法人

##### (f) 国内にPEを有しない外国法人 法基通20-2-12概説285頁

### OECDモデル租税条約との比較

OECDモデル7条1項第1文: (no taxation without PE)

第2文: PEに帰属する事業利得のみに課税

OECDモデル7条2項: 原則( principle)

源泉地国が非居住者企業に対して課税する際の3つの関門 [1]閾値、[2]所得源泉、[3]課税所得の範囲

◇OECDモデル7条1項は、 に則っている。

[1]閾値: PEがなければ源泉地国は課税してはいけない。(7条1項第1文)

[2]所得源泉: PEが得る所得がPE所在地国(源泉地国)に源泉を有する所得である。(規定無し)

[3]範囲: PEに帰属する所得のみに源泉地国は課税することができる。(7条1項第2文)

◇日本の国内法(所得税法・法人税法)は、PEなければ課税なしのルールを原則として採用しているものの、その他の点で の考え方に依拠している。→ 条約の有無で課税範囲が変わる。

[1]閾値: PEがなければ源泉地国は課税してはいけない。

[2]所得源泉: 取引ごとに源泉の有無を把握する。(所得税法161条各号参照)

[3]範囲: 1号PEが認められると、国内源泉所得 が源泉地国の課税対象となる。

cf.2号PE(建設作業PE)、3号PE(代理人PE)については、帰属所得主義に近い方式。

所得税法164条1項1号の全所得主義には批判がある.....force of attraction( )という現象

R国企業の本店がS国の顧客と直接取引を行なって所得を得る場合、PEがなければS国で課税されない。

しかし、同じ本店直取引であっても、別筋でS国にPEを置いているだけでPEと関係のない本店直取引にかかる所得までS国で課税されてしまう。(尤も吸引力を悪と見るかは考え次第でもあり、正当化も可能)  
取引相手の国が日本と条約を締結しているか否かで吸引力の有無が変わる。  
帰属所得主義は、こそが、源泉地国の課税管轄権を正当化する である、という考え方に立脚する。

→S国内の事業所と関係のない取引による所得に対しS国に課税する資格はないと考える。

全所得主義は、所得と課税しようとする国との間の結びつきを考えようとする。

→本店直取引でもS国と関係が深ければS国に源泉があると考え。ただし源泉があっても執行の考慮からPEがなければ課税しない、ということがある。PEがあるときに本店直取引に対しても課税するのは、課税のしすぎではなく、PEなきときに執行の考慮から控えていた課税を、本来通り行なう、というだけ。

OECDモデル7条2項...PEに帰属する利得:独立当事者間原則

PEに帰属する利得を算定する際、当該PEが本店等とは分離した (a separate and independent enterprise)ならば得たであろう利得、を求める。(独立当事者間原則は、元々親子会社間等の関連者間取引について課税の適正さを保つために発展した考え方である。Cf.分離観察法Die isolierende Betrachtungsweise...S国はS国で観察できる事象のみに基づいて課税する)

の取引(transaction)と の内部取引(dealing)について、同じ独立当事者間原則を当てはめて良いのか、という疑念は、ずっと以前から呈せられている。

しかし本支店間内部取引についても独立当事者間での取引を (fiction)するという考え方が支配的。

但し親子会社間取引と本支店間内部取引とが完全に同じであるとは考えられていない。法人格の有無が取引・内部取引に与える影響はありうる、と考えられている。(尤も、経済理論上も法理論上も極めて難解な問題)

OECDモデル24条...

各国は課税に際して居住者と非居住者との間で差別してはならない。とりわけ、S国がR国のS国支店(PE)に課税する際に、S国居住者である会社と比べて、的に扱ってはならない。

ただし、支店に法人格がなく、S国居住者に法人格があるという違いから、完全に同じ取扱ができるとも言い切れない。どの程度異なる扱いが許され(必要とされ)、どのような扱いが無差別原則に反することとなるのか?

#### 4.3.4. PE課税と資本所得課税との関係

OECDモデル10条4項(配当)、11条4項(利子)、12条3項(使用料)

...PEが配当・利子・使用料を得るときは、一般の事業利得と同様にPEに帰属する 所得( income 後の所得)に対して通常の所得課税をする。(「利得profit」→純所得を意味する)

事業所得:PEに帰属する純所得に対し課税

資本所得: 所得( income費用控除のない所得)に対し源泉徴収課税(但し資本所得であってもPEに帰属する所得については上のルールに倣う。)

例:R国のR社がS国のS社と取引をして利子所得などを得るとする。

R社本店が取引をしていたのであれば、 課税。

R社のS国支店が取引をしていたのであれば、 に対する課税。

源泉徴収課税の税率が低くても税負担は時として重すぎることもある。

R国のR社本店がS国のS社に1000を利子率10%で貸付け、R社は第三者・T社から1000を利子率9%で借受けていた場合、 の利子所得を得て、 の利子支払をなす。税引前純所得は 。しかし、10%の税率で源泉徴収される場合、総所得 に対して課されるので、R社の税引後純所得は 。

R社のS国支店が の利子所得を得、T社に対する の利子支払をする場合、S国支店の税引前純所得

に対してS国の通常の所得税率(例えば40%)が適用されると、R社S国支店の税引後純所得は 。

実務家としては、いかにして源泉徴収課税を回避するかが勝負となる。

例1: R社はR国で研究開発し、S国特許権を取得する。S国のS社に特許権をライセンス(実施許諾)する。S社は4000の製造費用で商品を作り、更に2000の販売費用をかけて8000の販売収入を得る。S社はR社に1500の特許権使用料を支払う。

1500の支払の所得区分:

所得源泉: 国源泉 (源泉徴収課税を認める条約と認めない条約がある)

例2: R社はR国で研究開発し、S国特許権を取得する。R社はR国で4000の製造費用を投じて商品を製造する。S国のS社に5500で販売する(輸送費用は無視)。S社は2000の販売費用を投じて8000の販売収入を得る。

5500の支払の所得区分:

所得源泉: 国源泉 (S国では )

例2においても、R社がS国特許権を保有しているという事実は変わらない。S国源泉の特許使用料の要素はどこかへ消えてしまったのか? ——租税条約が所得を幾つかに区分してその所得区分ごとに国家間で課税権を配分するというアプローチは、上2例のような比較において不整合さを露呈する(が、仕方ない)。

(以下、租税法概説と番号を合わせます)

### 8.3. 居住者・内国法人に対する国際的二重課税の排除

#### 8.3.1. 外国税額控除方式と国外所得免除方式

R国の投資家R氏が投資して所得を得るとする。R国の税率40%、S国の税率30%とする。

(R国、S国を、home国、host国と呼ぶこともある)

R氏は自分の税引後利益が最大になる投資先を選ぶ。

R国の視点から見ると、R国が課税してもR氏の手元に残っても、どちらもR国の (national income) である。R国政府は国民所得最大化を目指す。税収最大化を目指すわけではない。

S国に投資した場合の利益率を $r_S$ 、R国に投資した場合の利益率を $r_R$ とする。

国際的二重課税が放置されているとして、 $r_S=10\%$ 、 $r_R=6\%$ の場合、

S国に投資すればR国国民所得は 、R氏の税引後利益率は

R国に投資すればR国国民所得は 、R氏の税引後利益率は

R氏はR国に投資してしまい、R国の国民所得が最大化されない。

$r_S=10\%$ 、 $r_R=8\%$ の場合、

S国に投資すればR国国民所得は7%、R氏の税引後利益率は $r_S(1-0.3-0.4)=3\%$ 。

R国に投資すればR国国民所得は8%、R氏の税引後利益率は $r_R(1-0.4)=4.8\%$ 。

R氏はR国に投資するので、R国国民所得最大化の観点からはそのままよい。

(全世界的な観点からはそのままであるとまずい。後述)

$r_S=10\%$ 、 $r_R=6\%$ の場合、R国国民所得最大化の観点からはS国投資が望ましいのに、税制がR氏の投資先選択をまずい方向に誘導してしまう。

R国国民所得の観点からは、S国投資の利益率は であり、R国投資の利益率は である。

R氏がR国の課税を受ける前にこれと同じ状況に直面するように仕向けければよい。

そこで、R氏がS国で支払った税を所得から控除(deduction)するとする。

$r_S=10\%$ 、 $r_R=6\%$ の場合、

S国に投資すればR氏の税引後利益率は

R国に投資すればR氏の税引後利益率は

R氏はS国に投資するようになり、R国国民所得最大化の観点からも望ましい。

$r_S=10\%$ 、 $r_R=8\%$ の場合、

S国に投資すればR氏の税引後利益率は $r_S(1-0.3)(1-0.4)=4.2\%$ 。

R国に投資すればR氏の税引後利益率は $r_R(1-0.4)=4.8\%$ 。

R氏はR国に投資するようになり、R国国民所得最大化の観点からも望ましい。

R国国民所得最大化の観点から見たS国投資とR国投資との選択についての中立性を (NN: National Neutrality) という。

資本輸出国が自国の経済厚生のみを考えるならば国家中立性の観点から国外源泉所得につき当該外国における税額を自国の課税の前に所得控除(損金算入)させるべきである。

→ (deduction method)(又は外国税額所得控除)

\*\*\*

国家中立性による外国税額損金算入制度は、資本輸出国の立場からは最適(optimal)な税制であるが、全世界的な視点からは最適ではない。

$r_S = 10\%$ 、 $r_R = 8\%$ の場合 外国税額損金算入だとR氏はR国に投資するようになる。しかし全世界的な視点からはS国投資が望ましい。

全世界的な資源配分の効率性の観点からは、税引前利益率が高い方への投資を仕向けるべき。

R氏の視点からは、税引後利益率が高い方に投資する。

課税が、税引前利益率の高い方へのR氏の投資を妨げないようにすべき。

→R氏がS国に投資してもR国に投資しても同じ税率に直面するようにすべき。

これを (CEN: Capital Export Neutrality) という。

→R氏がS国に投資してもR国に投資しても最終的にR国の税率に直面するようにすべき。

→R氏がS国に投資した場合、S国の税額をR国の税額から控除(credit)するべき。

→ (credit method)

R氏がS国で100の所得を稼いだ場合、S国の税額は30、R国の税額は元々は40だがそこからS国税額30を控除するので、最終的なR国の税額は10になる。

$r_S = 10\%$ 、 $r_R = 8\%$ で外国税額控除制度が採用されている場合

S国に投資すればR氏の税引後利益率は

R国に投資すればR氏の税引後利益率は

R氏はS国に投資するようになり、全世界的な視点からも望ましい。

もしS国の税率が50%だったら？ ⇒[8.3.3.控除限度額](#)へ

\*\*\*

外国税額控除制度でも二重課税は排除される。

しかし、R国の企業であるR社がS国で事業を行なう場合、現地企業(S国の企業)であるS社と比べて、税制上異なる扱いを受けてしまう。

S国市場で競争する企業がどこの国の居住者であるかによって競争条件が異なってはならないということという。

R国がR社のS国源泉所得に課税しなければ、R社は現地企業のS社(或いは第三国である例えばT国のT社)と同じ条件でS国において競争することができるようになる。

→ (exemption method)

(CIN: Capital Import Neutrality) …どこから資本を輸入するかを選択についての中立性。国外所得免税の制度の下では、R国からS国に投資することとS国からS国に投資することが等しくなる。

注意: 競争中立性と資本輸入中立性とが同視されることがあるが、微妙に異なる。

競争中立性は事業を行なう場面を想定している。

資本輸入中立性は資本を輸入する場面(投資の場面)を想定している。

資本輸出中立性は投資家の資本投下先選択についての中立性である。

資本輸入中立性は投資家の貯蓄と消費との間の選択についての中立性である。

貯蓄率より資本投下先選択の方が税制の影響を強く受けると考えられており、伝統的に経済学者は資本輸入中立性より資本輸出中立性を重視する(国外所得免税より外国税額控除制度を勧める)。

OECDモデル23条は、を採用

各国が自国の経済厚生<sup>の最大化のみ</sup>を考えるならば、国家中立性の考えにより外国税額損金算入方式を採用することが予想される。だが外国税額損金算入方式では国際的二重課税が排除されない。

税引前のR国の利益率とS国の利益率が同じであったとしても

R国→S国投資は、R国→R国投資より不利である(資本輸出中立性の観点)。

R国→S国投資は、S国→S国投資より不利である(資本輸入中立性の観点)。

租税条約は主に2つの役割を担う。

- S国における源泉課税管轄を抑制する。

(事業所得についてPEなければ課税なし、資本所得について源泉徴収税率を減免)

- それでも残る国際的二重課税からの救済を、居住課税管轄を有すR国に義務づける。

(OECDモデル23条は国外所得免税・外国税額控除を併記。実際の二国間条約はどちらかを採用する)

23A条 免除方式・国外所得免税

23B条 税額控除方式・外国税額控除

なお、23A条が国外所得免税を採用しているといっても、2項が、10条・11条の配当・利子について外国税額控除を定めている。完全な国外所得免税を採用することは殆どない。

また、3項は、S国で課税されることを国外所得免税の要件としている。

日本の法人税法69条・所得税法95条及び日本が締結する租税条約は外国税額控除を採用している。

### 8.3.2. 税額控除されるべき外国の租税

#### 8.3.2.1. 「外国法人税」の意義

**ガーンジー島事件(損保ジャパン)・最判平成21年12月3日民集63巻10号2283頁 平23重判207頁岡村忠生**  
英王室領ガーンジー島では、一定の条件下で納税者が0-30%の範囲で ことができる。タックス  
ヘイヴン対策税制の対象は税率25%以下(平22から20%以下...トリガー税率)の外国子会社であるので、日本  
の損害保険会社が支配するガーンジー島所在子会社が当地で26%の税率を選択し納税した。これが法人税  
に当たるか?(外国税額控除の適用の可否も問題となった) 下級審は、強制性(「権力性」参照)を欠き租税回避  
サービスの対価であるとしたが、最高裁は租税性を肯定した(納税者勝訴)。 Cf.⇒COLUMN8-3

#### 8.3.2.2. 控除対象法人税の範囲

##### 8.3.2.3. 「納付することとなる場合」

### 8.3.3.

#### 8.3.3.1. 控除限度額の意義

R国のR社がS国とT国からそれぞれ100ずつの所得を得た場合は?

税率は、R国=40%、S国=30%、T国=50%とする。

S国源泉所得について、S国で30納税、控除限度額は40、R国では10納税。

T国源泉所得について、T国で50納税、控除限度額は40、R国では還付なし。

Cf.バスケット方式(所得項目別限度額方式)は割愛

(日本はこちら。ただし無制限ではない)

S国源泉所得もT国源泉所得も国外源泉所得としてひとまとめにする。

S国で30納税、T国で50納税、控除限度額は80なので外国税額全て控除、R国では納税なし。

一括限度額方式の下では、低税率国からの所得を得ている企業に、外国税額控除の余裕枠が生ずる。

この余裕枠があれば、日本企業は安心して高税率国へも進出できる(彼此[ひし]流用という)。

一括限度額方式であると二重課税からの救済という趣旨以上の利益を納税者に与えてしまう(二重課税防止の観点からは、T国で50%の課税を受けてしまうことは救済に値しない)が、国別限度額方式は実務上煩瑣。

#### 8.3.3.2. 控除限度額に関する技術的問題

##### (a) 費用・損失の配賦(法税令142条6項:略)

##### (b) 控除限度額を超えた外国法人税の扱い・余裕枠の扱い

☆§164.04外税控除余裕枠りそな銀行事件・最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁百選21  
**事実・争点**.....クック諸島法人C社→同島法人B社の融資契約という事業に、原告X社が名義貸しをする。C社  
がX社(のシンガポール支店)に預金し、及びX社(のシンガポール支店)がB社に融資する、という法形式。  
X社はB社から受け取るより多くC社に支払うので損である。が、法人税法69条外国税額控除で、X社には  
あるとすると、外国で徴税されただけその税額は日本で納めるべき税額から控除される。結局、外国  
税額控除に余裕枠がある場合、X社が外国で納めた税額のみだけ日本での税額が減るので、X社にとって15の



外国税額は実質的に負担とならない。X社はこの余裕枠をB社・C社に売ったということである。

しかしこれでは結局日本の税収が15減ることになってしまう。そこで、このようにわざと外国で納税したという形式を整えた場合にまで、外国税額控除制度で救済するべきではないのではないか、という争いとなった。例えば、Xが本件取引とは別に1000の国外源泉所得を得ており、外国で200の課税を受け、日本の税率が30%であるとすると、総税額見込みは300であり、 $300 - 200 = 100$ の余裕枠があることとなる。本件取引の結果、国外源泉所得は1000から1004にしか増えない(本件取引では100の利子収入、96の利子支出であるため)、総税額は300から301.6にしか増えないが、外国税額控除額は200から215となり、日本への納税額は100から $301.6 - 215 = 86.6$ に減少する...つまりクック諸島の源泉徴収税額15の殆どが日本での外税控除に使われる。

事件後、平成13年改正・法人税法69条及び法人税法施行令141条4項により、このような異常な取引は外国税額控除の適用対象から除外されることが明文化された(創設的規定? 確認的規定?)。

**原審** 次のようにして原告を勝たせていた。(原審ではなく最高裁判旨からの抜粋。下線・浅妻)

「(1) 本件取引の経済的目的は、C社及びB社にとっては、C社からB社へより低いコストで資金を移動させるため、Xを介することにより、その外国税額控除の余裕枠を利用してクック諸島における源泉税の負担を軽減することにあり、被上告人にとっては、外国税額控除の余裕枠を提供し、利得を得ることにあるのである。このような経済的目的に基づいて当事者の選択した法律関係が真実の法律関係ではないとして、本件取引を  
であるということとはできない。

(2) Xは、金融機関の業務の一環として、B社への投資の総合的コストを低下させたいというC社の意図を認識した上で、自らの外国税額控除の余裕枠を利用して、よりコストの低い金融を提供し、その対価を得る取引を行ったものと解することができ、これが のない不自然な取引であると断ずることはできない。したがって、本件取引が外国税額控除の制度を濫用したものであるということとはできない。」

**判旨** 最高裁は次のように判示して原告の請求を棄却した。

「本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということが出来る。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国においては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を するものであり、さらには、 を著しく害するものとして許されないというべきである。」

**検討** (⇒2.5.3) 原審の(1)は、事実認定・私法上の法律構成による「否認」(或いは、仮装行為であるという理由による「否認」)に対応し、(2)は、課税減免規定の限定解釈の根拠として、本件の迂回的な取引が事業目的のない取引であるから法人税法69条は適用されない、と課税当局が主張していたことに対応する。他方、最高裁判示は、決定的な理由で何であったのか分かりにくい(調査官解説は税負担の公平を重視しているようであるが、これは判例ではない)。事案限りでとにかく結論だけ出した、とも見えてしまう。本判決の射程については不分明(最高裁は、分からせないようにする作文を敢えてしている(?))。

なお、原審が「事業目的」に言及しているのはアメリカの判例法理の影響であるが、日本で正当な事業目的の原理が妥当するのかわかりません。最高裁は事業目的という語をわざと避けた?

法の一般原則の一つである

論を本判決は持ち込んでいるのか否か?

## 外税控除ではないが租税回避対策の続き

## 事実認定・私法上の法律構成と限定解釈の複合

☆§164.05パラツィーナ事件(フィルムリース事件)・最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁

**事実・争点** 原告XはB組合に参加。B組合(本件組合)はC社(ジェネシス)からF社(CPII)制作の映画を購入し、D社(IFD)がこの映画の配給を行なう。B組合は、映画がヒットすれば配給契約に基づき利益を受けられるが、映画フィルムの所有者として も負担する。減価償却費の負担こそがB組合の組合員にとっての税務上のメリットとなる。映画は耐用年数が短いため減価償却費が大きくなる。(今は立法で対処)

**原審** 「 は、F社においては本件映画に関する権利の根幹部分を保有したままで資金調達を図ることにある。「Xの出資金は...本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、本件組合ないしその組合員であるXは、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したものである」。(最高裁判決文からの引用)

**判旨** 「本件組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても」「本件映画は...本件組合の いるものということとはできないから、法人税法...31条1項にいう減価償却資産にあたるとは認められない。」

**検討** 原審の「真の意思」⇒2.5.3の「真意の認定(≒契約解釈)」の部分で処理。

疑問:租税回避を意図しているからこそ、真意としては映画の所有権を取得する意思があった筈では?

別解釈:真意として所有権取得の意思があっても、裁判所が介入的に【真意と異なる契約解釈】をした。(裁判所がそのような介入的な認定をする筈がないという論者からすれば、あくまで「真意の認定(≒契約解釈)」での処理ということになる。)

いずれにせよ原審は、租税法の適用の問題として処理したのではない。あくまで私法上の問題として処理。

原審の考え方による場合に、納税者の試みは脱税として刑事責任を負うのか、という論点もある。

最高裁は、「取得したとしても」という表現をしているので、その判断を避けている(学界の多くは、最高裁は原審の判断に否定的であったのであろうと理解している。)。私法上の認定がどうであれ、「租税法規の解釈」の領域で納税者の企みは潰れるとしている。

航空機や船舶を利用した事案では納税者側勝訴で確定...NBB航空機リース事件・名古屋地判平成16年10月28日判タ1204号224頁・名古屋高判平成17年10月27日税資255号順号10180(上告しないまま確定);船舶リース・名古屋高判平成19年3月8日税資257号順号10647(最決平成20年3月27日上告不受理)。

### 8.3.4. 外国子会社への投資——間接外国税額控除から外国子会社配当益金不算入へ——

R社がS国に を設置→S国課税についてR社はR国で外国税額控除による救済を受ける。  
 R社がS国に を設置→子会社のS国課税について、S国で納税したのはR社ではなく子会社であるので、R社が直接R国で外国税額控除の救済を受けることはできない。(課税の中立性に反す)

↓

…旧法人税法69条8項

R社が外国子会社から配当を受け取るとき、子会社の外国税額も税額控除の対象とする。

↓

2009年から …法人税法23条の2 (国内子会社配当:23条⇒2.3.4)

R社が外国子会社から配当を受け取るとき、R社の課税所得に(殆ど)含めない。日本は全世界所得課税+外国税額控除方式という体系を採用しているが、子会社形態での海外進出に関しては事実上の国外所得免除方式に近づいた。(間接外国税額控除が無くなった訳ではない)

R社がS国子会社の株式を譲渡した場合には一定の条件(法税令177条2項2号)の下で日本の課税を受けることがあり、 か かという利益還流方法の違いによる非中立性が残ってしまっている。

## 8.4. 節税インセンティブへの対抗措置

### 8.4.1. 基本的視点

#### 8.4.2. 税制(transfer pricing legislation)

##### 8.4.2.1. 移転価格税制とは何か 294頁図参照 PEについて⇒4.2.2

##### 8.4.2.2. わが国の移転価格税制の概要

**租税特別措置法66条の4(国外関連者との取引に係る課税の特例)** 法人が、昭和61年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る (外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資…の総数又は総額の百分の五十 の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係…のあるものをいう…)との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、当該取引(…「国外関連取引」という。)につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得及び解散…による清算所得…に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、  
 で行われたものとみなす。

2 前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額をいう。

一 棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法

イ

[CUP法comparable uncontrolled price method (米ではCUT法という。

price→transaction)](特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額(当該同種の棚卸資産を当該国外関連取引と取引段階、取引数量その他に差異のある状況の下で売買した取引がある場合において、その差異により生じる対価の額の差を調整できるときは、その調整を行った後の対価の額を含む。)に相当する金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)

ロ

[RP法resale price method](国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関

係にない者に対して当該棚卸資産を販売した対価の額(以下この項において「再販売価格」という。)から通常の利潤の額(当該再販売価格に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を控除して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)

ハ

[CP法cost plus method](国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行

為による取得の原価の額に通常の利潤の額(当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。)を加算して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。)

ニ イからハまでに掲げる方法に

その他政令で定める方法

二 前号に掲げる取引以外の取引 同号イからニまでに掲げる方法と同等の方法 [3項以下略]

(a) わが国の移転価格税制の構造 個人取引除外。国内取引除外。

(b) わが国の移転価格税制の概要

「 」規定である。取引価格の操作は要件ではない。所得移転目的も要件ではない。

移転価格税制は税務上の取引価格を変えさせるだけであり、私法上の所得の帰属(関連企業間での所得配分)まで変更させようとするものではない。詐害行為取消権に類するよう見えるかもしれないが、私法上の詐害行為取消権は債務者の財務状況が逼迫している時のみ問題となりうる、価格が幾らかの問題とするのではなく取引がなかったことにする、といった法的効果の違いがある。

#### 8.4.2.3. 移転価格税制の適用要件

(a) 国外関連者 50%「超」でないことに留意。 cf.⇒[ブログ2012.9.8](#)

##### (b) 独立企業間価格の算定方法1――

以前の2項1号柱書「棚卸資産の販売又は購入 次に掲げる方法(二に掲げる方法は、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。)」について、平成23年改正後は( )内が削除され、「基本三法優先の原則」がなくなり『』を用いるべき旨の原則』に変わった。

↑

OECD移転価格ガイドライン2010年7月22日版の「最も適当な方法most appropriate method」勧告を受け入れた。米国のbest method rule。

(c) 独立企業間価格の算定方法2――その他の方法 298頁でなく306頁の表を参照  
法(PS: profit split method)

寄与度利益分割法(contribution profit split method)

残余利益分割法(residual profit split method)

比較利益分割法(comparable profit split method)

取引単位営業利益法(TNMM: transactional net margin method租特令39条の12参照)等

今治造船事件松山地判平成16年4月14日平成11年(行ウ)第7号・高松高判平成18年10月13日訟月54巻4号53頁(船舶建造請負取引について独立価格比準法を適用)

タイパーツ貸付金利子事件・東京地判平成18年10月26日訟月54巻4号922頁(確定)(外国子会社に対する金銭貸付について独立価格比準法に準ずる方法を適用)

大阪地判平成20年7月11日判タ1289号155頁(圧着端子等の卸売販売価格に関して原価基準法を適用)

アドビ移転価格事件・東京高判平成20年10月30日平成20年(行コ)第20号・原審東京地判平成19年12月7日訟月54巻8号1652頁(日本法人の機能を削りアイルランド法人に所得を移転させようとする企みの成功例)

東京地判平成23年12月1日平成19年(行ウ)149号請求棄却・東京高判平成25年3月14日(移転価格税制の適用にあたり推定課税(租特法66条の4第7項)が認められた事例)

東京地判平成24年4月27日平成21(行ウ)581号(請求棄却)(確定不明)(エクアドル産バナナ輸入業者について、エクアドル政府が価格規制をしているため独立価格批准法を用いることはできず寄与度利益分割法を用いてなされた移転価格課税処分は適法であるとした事例。)

現在の移転価格手法は洗練化されており、外国企業に事業上の を担わせることにより、移転価格税制の論理でも日本の課税権の侵食を防げない例がある(アドビ事件等)。これは日本だけでなくOECD加盟国共通の課題であり、 (business restructuring)にどう対処していくか、[BEPS](#)(base erosion and profit shifting: 課税ベース侵食と利得移転)にどう対応していくか、という形で議論されている。

移転価格ではないが適法な所得移転の例として を国外関連企業に支払うという手法がある……フアイト事件・東京地判平成20年11月27日判時2037号22頁・東京高判平成22年5月27日判時2115号35頁

#### 8.4.2.4. 移転価格税制適用の効果

##### (a) 損金面における処理

##### (b)

294頁の例 自動車のP社・S社間の卸売価格が80であるとして取引がなされたとする。

それを放置すれば、P社の所得は 、S社の所得は であることになる。

ここで、B国は卸売価格が不当に吊り上げられているとし、移転価格税制を適用して独立当事者間価格は60であるべきであるとする。そして、S社の所得は ではなく であるべきである、として更正処分を打つ。

B国でS社に40の所得が帰属するという処分がなされたので、A国においてもP社への課税に際して卸売価格が60であったとし、P社の所得は ではなく である、と調整してもらわなければ、差額の の所得に対して二重課税が発生してしまう。

OECDモデル租税条約9条2項は、B国が移転価格課税をしたからといって直ちにA国が対应的調整をする義務を負うものではない旨を定めている。B国とA国とで、算定される独立当事者間価格が異なることはありうる。

B国の課税当局が勝手に独立当事者間価格は60であると考えたからといって、A国の課税当局も独立当事者間価格が60であると考え直さねばならない、というものではない。A国の課税当局が真摯に算定した結果独立当事者間価格は80のままであると考えるならば、P社の所得は ではなく のままである、とする認定に基づいた課税がA国における正当な課税である。また、A国で独立当事者間価格が80のままであると考えられたからといって、B国において独立当事者間価格は60であるとしてなした更正処分が直ちに違法となるものでもない。国際社会では正当な答えが2つ以上存在する、ということがしばしばある。

しかし二重課税を放置するのは納税者にとって酷である。納税者はいかかわしいことをして課税を免れようとしているとは限らない。A国・B国の所得税率が同じで、どちらにも赤字がない場合、納税者としてはどちらに納税しても同じである。二重課税が発生することが困るだけである。日米租税条約9条2項等、対応的調整を行うべき旨を条約で規定することもある。(Cf.租税条約実施法7条1項)

そこで、必要があれば両国の (competitive authority) が協議して、独立当事者間価格を両国で一致させるようにすることがある。

→25条 (MAP mutual agreement procedure)

→更に25条5項 (arbitration)も。

東京高判平成8年3月28日判時1574号57頁百選4版71藤田耕司.....国内法に対応的調整の規定が欠けていた時であっても、日米租税条約に基づく対応的調整のための(トヨタの)法人税額減額更正処分(地方税のも含む)は適法であり、(神奈川県座間市について) に違反することもない。

#### 8.4.2.5. 移転価格税制の手続的側面

(a) (APA)advance pricing arrangement

(b) 文書化と推定課税

#### 8.4.2.6. 平成23年度税制改正 (前述)

#### 8.4.3. タックス・ヘイヴン対策税制( 税制・ 税制)

##### 8.4.3.1. タックス・ヘイヴン対策税制とは

:所得に対する租税負担が0或いは極端に低い国・地域。

Cayman, Bermudaなどが有名。(税金天国tax heavenではないので注意)

・アプローチ(income approach米独等)と

・アプローチ(entity approach日英等)

#### COLUMN8-1 租税条約とタックス・ヘイヴン対策税制

日星租税条約事件(グラクソ事件)・最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁百選73

原告主張 シンガポール子会社の所得について日本がタックスヘイヴン対策税制を適用して日本で課税することは、日本・シンガポール租税条約のPEなければ課税なしのルールに違反する。

被告主張 シンガポール法人に対する課税ではなく日本法人に対する課税であるから条約違反ではない。

地裁判旨(高裁でも維持)「誰に対して課税をするのかという観点から形式的に適用する論理は、日星租税条約の潜脱を容易に許してしまうおそれがあるものであって...、そのまま採用することは困難である。

他方、シンガポールの海外子会社が、親会社である内国法人に対し、配当その他の方法によって任意に利益移転を行った場合、内国法人に移転された利益に対しては、我が国において課税がされることになるが、これが日星租税条約に違反するものではないことは明らかである。そうだとすると、親会社である内国法人とシンガポールの海外子会社との関係、シンガポールにおいて海外子会社が置かれた地位や実際の活動状況その他の事情に照らし、海外子会社から内国法人に対して利益移転が行われるのが当然であるにもかかわらず、そのような利益移転が行われていないとみられる場合に、内国法人に対し、本来あるべき利益移転が実際にあったものとみなし、その移転利益相当額に対して課税をすることは、経済的合理性のない不自然な状態を、本来あるべき自然な状態に戻し、あるべき状態に基づく課税をしているのにとどまるのであるから、このような事態は、日星租税条約に違反することはないものと解される。」

最高裁判旨 「日星租税条約7条1項は、一方の締約国(A国)の企業の利得に対して他方の締約国(B国)が課税するためには、当該企業がB国において恒久的施設を通じて事業を行っていることが必要であるとし(同項前段)、かつ、B国による当該企業に対する課税が可能な場合であっても、その対象を当該恒久的施設に帰属する利得に限定することとしている(同項後段)。同項は、いわゆる「恒久的施設なくして課税なし」という国際租税法上確立している原則を改めて確認する趣旨の規定とみるべきであるところ、企業の利得という課税物件に

着目する規定の仕方となっていて、課税対象者については直接触れるところがない。しかし、同項後段が、B国に恒久的施設を有するA国の企業に対する課税について規定したものであることは文理上明らかであり、これは同項前段を受けた規定であるから、同項前段も、また、A国の企業に対する課税について規定したものと解するのが自然である。すなわち、同項は、A国の企業に対するいわゆる 禁止することどまるものであって、同項がB国に対して禁止又は制限している行為は、B国のA国企業に対する課税権の行使に限られるものと解するのが相当である。」

「措置法66条の6第1項は、外国子会社の留保所得のうち一定額を内国法人である親会社の収益の額とみなして所得金額の計算上益金の額に算入するものであるが、この規定による課税が、あくまで我が国の内国法人に対する課税権の行使として行われるものである以上、日星租税条約7条1項による禁止又は制限の対象に含まれないことは、上述したところから明らかである。」

「日星租税条約は、経済協力開発機構(OECD)のモデル租税条約に倣ったものであるから、同条約に関してOECDの租税委員会が作成したコメントは、条約法に関するウィーン条約(昭和56年条約第16号)32条にいう「 として、日星租税条約の解釈に際しても参照されるべき資料といえることができる」

**考察** 最高裁は地裁の「本来あるべき利益移転」という表現を避けているように見受けられる。避けたことにより、平成21年改正・法人税法23条の2(外国子会社配当益金不算入)導入後も本判決は意味を持つと考えられる(が、形式的にいえば平成21年後の租税条約違反の可能性についてはブランク)。

なお**涌井紀夫補足意見**は「日星租税条約7条1項の規定は、各種の所得のうち「企業の利得」(我が国の税制に照らしていえば、おおむね「事業所得」に相当する所得をいうものといえよう。)に対する課税に際しての締約国間での課税権の調整に関する規定であり、所得の種類がこれと異なる場合の課税権の調整については、その に応じて日星租税条約中の他の条項の規定が優先的に適用されるべきことが同条6項に明定されている。これを受けて、例えば、配当所得に対する課税については日星租税条約10条の規定、譲渡所得に対する課税については同じく13条の規定等が、それぞれ別に置かれているところである。このような日星租税条約の規定振りからすれば、措置法の規定が日星租税条約に違反するか否かの問題を検討するに際しては、そこで問題とされている所得の種別に対応する日星租税条約の各条文ごとに、措置法の規定が日星租税条約の定め違反するか否かが個別に検討されるべきこととなろう」と述べている。

**余談** GlaxoSmithKlineは英系多国籍企業であり、シンガポール法人の株主がたまたま日本法人であったというだけで日本がタックス・ヘイヴン対策税制を適用することが規定の趣旨に合うのかという問題はあ

条約法に関するウィーン条約第31条(解釈に関する一般的な規則)

- 1 条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする。
- 2 条約の解釈上、文脈というときは、条約文(前文及び附属書を含む。)のほかに、次のものを含める。
  - (a) 条約の締結に関連してすべての当事国間でされた条約の関係合意
  - (b) 条約の締結に関連して当事国の一又は二以上が作成した文書であつてこれらの当事国以外の当事国が条約の関係文書として認めたもの
- 3 文脈とともに、次のものを考慮する。
  - (a) 条約の解釈又は適用につき当事国間で後にされた合意
  - (b) 条約の適用につき後に生じた慣行であつて、条約の解釈についての当事国の合意を確立するもの
  - (c) 当事国間の関係において適用される国際法の関連規則
- 4 用語は、当事国がこれに特別の意味を与えることを意図していたと認められる場合には、当該特別の意味を有する。

第32条(解釈の補足的な手段)

前条の規定の適用により得られた意味を確認するため又は次の場合における意味を決定するため、解釈の補足的な手段、特に条約の準備作業及び条約の締結の際の事情に依拠することができる。

- (a) 前条の規定による解釈によっては意味があいまい又は不明確である場合
- (b) 前条の規定による解釈により明らかに常識に反した又は不合理な結果がもたらされる場合

#### 8.4.3.2. タックス・ヘイヴン対策税制の制度趣旨

##### COLUMN8-2 課税繰延べの防止のための制度か?

日本法人が外国に子会社を設立した場合、当該子会社はその居住地国で課税を受ける。子会社の税引後所得から親会社に配当をだすことができるが、配当する義務はなく、配当されない限り日本の課税対象とはならない。子会社がタックス・ヘイヴンに設立され、日本に配当されないままであると、所得が殆ど課税されないまま外国に溜め込まれることとなる。これを放置すると、日本法人が外国と取引する際に間にタックス・ヘイヴン子会社を介在させ、当該子会社に所得を溜め込むことが可能となる。

(日本法人→外国顧客の売却でなく、日本法人→タックスヘイヴン子会社→外国顧客の販売とする等。)  
他方、日本法人が外国に支店を設立した場合、全世界所得課税なので送金等なくても日本の課税が及ぶ。

例 収益率が年10%。内国法人が40%の税率で課税される一方、外国法人は無税。

内国法人(またはその支店)が10000を投資	外国子会社を通じて10000を投資
1年後の税引後の元利合計	1年後の税引後の元利合計
2年後の税引後の元利合計	2年後の税引後の元利合計
...くりかえし...	...くりかえし...
10年後: 課税後の利益は	10年後: 課税後の利益は ( = )

いずれ日本の株主(親会社)に配当した際に日本でも課税するとすれば、課税を免れることはできないのでは? とはいえない。軽課税国子会社の利用が、上の表の示すように不当に有利であり、この有利さを打ち消すというのが母国アメリカでの教科書的な説明。

しかし日本の立法担当者は明白に

説を否定。

と説明。

### 8.4.3.3. 対象となる外国法人(特定外国子会社等)

**租税特別措置法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)**[個人は40条の4] 次に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める**外国関係会社**に該当するもの(…「**外国関係会社**」という。)が、昭和53年4月1日以後に開始する各事業年度において**適用対象金額**を有する場合には、その適用対象金額のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等…の請求権…の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額(…「**適用対象金額**」という。)に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日を含むその**内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。**

一 その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該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占める割合…が**100分の10以上**である内国法人 [イ～ハ、及び二号省略]

2 この条において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 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…が**100分の50を超えるもの**をいう。 [イ～ハ省略]

二 特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき法人税法及びこの法律による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額…を基礎として、政令で定めるところにより、当該各事業年度開始の日前 **一年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額及び当該基準所得金額に係る税額に関する調整を加えた金額**をいう。 [三～六号省略]

3 第一項の規定は、同項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等で、<sup>[1]</sup>株式等若しくは債券の保有、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの…若しくは著作権…の提供又は船舶若しくは航空機の貸付け(…「**特定事業**」という。)を主たる事業とするもの(株式等の保有を主たる事業とする**特定外国子会社等**のうち、<sup>[1例外]</sup>当該**特定外国子会社等**が他の外国法人の**事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務**として政令で定めるもの(…「**統括業務**」という。)を行う場合における当該他の外国法人として政令で定めるものの株式等の保有を行うものとして政令で定めるもの(…「**事業持株会社**」いう。)を除く。)以外のものが、その<sup>[2]</sup>本店又は主たる事務所の所在する国又は地域においてその主たる事業…を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有し、かつ、その<sup>[3]</sup>事業の管理、支配及び運営を自ら行っているものである場合であつて、各事業年度においてその行う主たる事業が<sup>[4]</sup>次の各号に掲げる事業のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める場合に該当するときは、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る適用対象金額については、適用しない。

一 **卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業** その事業を主として当該特定外国子会社等に係る…居住者、…内国法人、…連結法人その他これらの者に準ずる者として政令で定めるもの以外の者との間で行っている場合として政令で定める場合

二 **前号に掲げる事業以外の事業** その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域…において行っている場合として政令で定める場合

4 第一項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等が、平成22年4月1日以後に開始する各事業年度において前項の規定により第1項の規定を適用しない適用対象金額を有する場合において、当該各事業年度に係る次に掲げる金額(第一号から第五号までに掲げる金額については、当該特定外国子会社等が行う事業…の性質上重要で欠くことのできない業務から生じたものを除く…)を有するときは、当該各事業年度の特定所得の金額の合計額(…「**部分適用対象金額**」いう。)のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応する…金額(…「**適用対象金額**」いう。)に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

一 剰余金の配当等の額(当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式又は出資…の総数又は総額のうち占める割合が、当該剰余金の配当等の額の支払に係る効力が生ずる日…において、100分の10に満たない場合における当該他の法人から受けるものに限る。以下この号において同じ。)

- の合計額から当該剰余金の配当等の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該剰余金の配当等の額に係る費用の額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額
- 二 債券の利子の額の合計額から当該利子の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該利子の額に係る費用の額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額
- 三 債券の償還金額(買入消却が行われる場合には、その買入金額)がその取得価額を超える場合におけるその差益の額の合計額から当該差益の額を得るために直接要した費用の額の合計額及び当該差益の額に係る費用の額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額
- 四 株式等の譲渡(金融商品取引法第2条第16項に規定する金融商品取引所…の開設する市場においてする譲渡その他政令で定めるものに限る…)に係る対価の額(当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式等の総数又は総額のうち占める割合が、当該譲渡の直前において、100分の10に満たない場合における当該他の法人の株式等の譲渡に係る対価の額に限る…)の合計額から当該株式等の譲渡に係る原価の額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額
- 五 債券の譲渡に係る対価の額の合計額から当該債券の譲渡に係る原価の額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額
- 六 特許権、実用新案権、意匠権若しくは商標権又は著作権(…「特許権等」という。)の使用料(当該特定外国子会社等が自ら行った研究開発の成果に係る特許権等の使用料その他の政令で定めるものを除く…)の合計額から当該使用料を得るために直接要した費用の額…の合計額を控除した残額
- 七 船舶又は航空機の貸付けによる対価の額の合計額から当該対価の額を得るために直接要した費用の額…の合計額を控除した残額 [5項以下略]

1992年改正前:指定制度( )方式)…外交儀礼上失礼に当たるとの指摘も。

1992年改正後:25%以下(租税特別措置法施行令39条の14第1項2号、25条の19)→ ( )

:タックスヘイヴン対策税制導入当初は、法人税の実効税率50%程度の約半分である25%を軽課税の基準としたといわれている。今の国内法人税実効税率は約40%なので半分なら20%という基準もありうる。尤も、諸外国では必ずしも半分ということに拘ってない。国内実効税率の2/3とか9割とかいう基準の国もある。日本が20%という基準にしたのは、国内実効税率の半分という理屈ではなく、日本周辺国で25%以下の国が増えてしまったためということの方が影響として大きい。)→更に18%にトリガー税率を下げるかも？

外国関係会社:株式等の を日本の居住者・内国法人**全体**で直接・間接に有しているもの  
 特定外国子会社等:軽課税国に本店または主たる事務所を置いている外国関係会社のこと(基地会社base company、被支配外国法人/会社controlled foreign corporation/company: CFCとも呼ばれる)

日本の居住者・内国法人**各人**が特定外国子会社等の株式等の を直接・間接に有している  
 発動。特定外国子会社等の課税対象金額を株主の所得に合算(居住者たる個人株主は雑所得に算入されるので、配当扱いではない。)

### COLUMN8-3 税率を選択できる外国法人税 ⇒ガーンジー島事件(8.3.2.1)

#### 8.4.3.4. 特定外国子会社等の所得を合算する居住者・内国法人

#### 8.4.3.5. 合算する特定外国子会社等の所得の金額(外国法人単位の合算課税)

(a) 基準所得金額

(b) 適用対象金額

(c) 課税対象金額

**双輝汽船事件**・最判平成19年9月28日民集61巻6号2486頁百選29

**争点** 合算対象となる「適用対象金額」を計算する過程において、タックスヘイヴン子会社の過去7年以内の を控除するという規定がある。

例えば、第1年度のタックスヘイヴン子会社が100の欠損であったが、第2年度において300の利益を出したという場合、第2年度において $300 - 100 = 200$ のみが、合算対象となる。

逆にいうと、今年欠損が生じたら、将来7年間の利益と相殺することとなる。

しかし今年の欠損を今年の日本の親会社の損金に算入することを禁止する規定がないから、算入できるのではないかという主張がなされた。

**一審** 課税当局の処分に不備ありとして納税者勝訴。(〔浅妻〕主たる争点とは違う箇所による結論)

**二審・最高裁** 逆転。タックスヘイヴン子会社の欠損を内国法人の損金の額に算入することはできない。

**考察** 規定ぶりからして子会社の欠損金額をすぐに株主たる日本法人の損金に算入することができないのは仕方ない。寧ろ真の争点は、問題となっている欠損金額が 子会社に帰属するか株主たる日本法人に帰属するか、であったのであろう。



### 8.4.3.6. 外国法人単位の合算課税の適用除外(3項)

#### (a) 適用除外の要件

自国企業の真つ当な海外進出を本国課税が妨害することになるのは控えようとする規定。諸外国では一般に、  
income(受動的所得)のみに課税し、income(能動的所得)は適用除外とすると説明される。  
米独等では取引単位(income approachまたはtransaction approach)でpassive/active判定を行うのに対し、日本法  
は原則として外国法人単位(entity approach)でpassive/activeの判定を行う。

[1]事業基準(非特定事業基準):主たる事業が受動的な事業に当たらないかの審査。(例外⇒[統括会社](#))

[2]実体基準:主たる事業に必要な「事務所、店舗、工場その他の固定施設」を有しているかが審査される。

[3]管理支配基準:「事業の管理、支配及び運営を自ら行っている」かが審査される。

[4]非関連者基準または所在地国基準(現地営業基準):主としてCFC所在地国で事業を行なっているか、但し  
4項一号の元々国際的な事業については、主として非関連者と事業を行なっているか、が審査される。

ホンコンヤオハン事件・最判平成9年9月12日税資228号565頁

争点 「株式(出資を含む。)若しくは債券の保有」を「主たる事業」としていたかの争い。

判旨 一般論としては...「特定外国子会社等が複数の事業を営む場合、そのいずれの事業が主たる事業であるかの判定は、その事業年度における具体的・客観的な事業活動の内容から判定するほかはないのであるから、その事業活動の客観的結果として得る収入金額又は所得金額の状況、使用人の数、固定施設の状況等を総合的に勘案して判定すべき」

「1989年3月期の収入は.....保有株式に係る収入がその殆ど(受取配当金及び投資有価証券売却益で全体の約96パーセント)を占めている」

考察 タックスヘイヴン子会社の何に着目して「主たる事業」を判定するかという問題。

[浅妻]原則としては実物の生産要素(人・機械・工場等)に着目する方が「事業」という文言に即していると思われるが、実物生産要素に着目するだけであると酷い租税回避が起きかねない(東京地判平成20年10月3日判時2023号13頁)ので「総合的に勘案」という表現を裁判所は変えないだろう。

安宅木材事件・最判平成4年7月17日税資192号98頁百選4版70

外国子会社が自らその事業を管理支配していないとして、その親会社である内国法人について、タックス・ヘイヴン課税規定の適用が除外される場合に当たらないとされた事例。

### COLUMN8-4 来料加工取引とタックス・ヘイヴン対策税制

来料加工事件・東京高判平成23年8月30日平成21年(行コ)236号(未確定)

日本法人の が で製造等をしていた場合に、香港子会社の主たる事業は卸売業ではなく製造業であり(つまり非関連者基準で判定されず...非関連者基準ならば香港子会社は適用除外基準を満たすと考えられていた)、香港で製造していないので所在地国基準を満たさない。

Cf. [日本香港投資協定](#)3条(「いずれの一方の締約政府の投資家も、他方の締約政府の地域内において、投資財産、収益及び投資に関連する事業活動に関し、当該他方の締約政府又は両締約政府以外の政府の投資家に与えられる待遇よりも不利でない待遇を与えられる。」)違反という主張は控訴審で斥けられた。グラクソ事件・最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁の判断枠組に依拠。

Cf. 類例船井電機事件・大阪高判平成24年7月20日(未確定)

[浅妻]仮に現行法下の非課税要件に当てはまらないとしてもタックスヘイヴン税制の趣旨に照らすと課税するにふさわしい事案とは思えないが、【趣旨目的に即して課税を控える】等の主張は難しい?

#### (b) の特例

例えば日本企業のシンガポール子会社(統括会社)が周辺の孫会社(タイ、インドネシア、ベトナム等々の被統括会社)を支配している場合に、統括会社の所得の大部分を被統括会社からの配当が占めるので、かつてのルールのままだと3項の[1]事業基準に照らし株式保有事業が主たる事業と認定されてしまうが、シンガポールで東アジア地域の関連会社を統括する事業上の意義があるため、平成22年改正により適用除外とした。

### 8.4.3.7. 資産性所得の合算課税(4項)

統括会社特例を創設することの見合いとして、インカム・アプローチを部分的に導入した。

かつてのルールのままだと、シンガポール子会社が3項の適用除外基準を満たすとしても、その会社が付随的に配当・利子などを得て日本の租税を回避している可能性があった。そこで、そうした付随的なpassive income

(受動的所得)についてタックスヘイヴン対策税制を部分的に及ぼすこととした。

#### 8.4.3.8. 二重課税の調整

合算課税を受ける日本の株主が法人である場合→外国税額控除を適用(租特法66条の7)

合算課税を受ける日本の株主が個人である場合→救済なし(間接外国税額控除が個人には適用されない)

#### 8.4.4. 過少資本税制(thin capitalization)

##### 8.4.4.1. 税制とは

国際的な親子会社関係の通常の場合

過小資本の場合

S<sub>1</sub>社の利益はY国で課税される。S<sub>1</sub>社がP<sub>1</sub>社に配当を支払ってもその配当はS<sub>1</sub>社の費用ではないので、Y国での課税は免れられない(S<sub>1</sub>社の課税所得は にならない)。

他方、S<sub>2</sub>社からP<sub>2</sub>社への支払いは、少しの配当と、多めの利子、という法律構成になる。

S<sub>2</sub>社の課税所得が減少する(例: )。

対策立法:S<sub>2</sub>社の が不当に低い場合、Y国は利子費用控除を制限する。

日本法では1:3よりも負債の比率が高い場合、そうした負債に係る利子支払について費用控除を認めない。

(上の例だと、利子支払の費用控除は までしか認めないのでS<sub>2</sub>社の課税所得は )

##### 8.4.4.2. ルールの骨格

**租特法66条の5(国外支配株主等に係る負債の利子等の課税の特例)** 内国法人が、平成4年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該内国法人に係る 又は資金供与者等に

を支払う場合において、当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る が当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等の

に相当する金額を超えるときは、当該内国法人が当該事業年度において当該国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうち、その超える部分に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額は、当該内国法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。〔後略〕

##### 8.4.4.3. キーワードの意義

- (a) 「国外支配株主等」
- (b) 「資金供与者等」
- (c) 「国外支配株主等の資本持分」および「自己資本の額」
- (d) 「平均負債残高」

##### 8.4.5. 税制

**租特法66条の5の2(関連者等に係る支払利子等の損金不算入)** 法人の平成25年4月1日以後に開始する各事業年度に関連者支払利子等の額がある場合において、当該法人の当該事業年度の関連者支払利子等の額の合計額から当該事業年度の控除対象受取利子等合計額を控除した残額(…「関連者 支払利子等の額」という。)が当該法人の当該事業年度の調整所得金額…の100分の50に相当する金額を超えるときは、当該法人の当該事業年度の関連者支払利子等の額の合計額のうちその超える部分の金額に相当する金額は、当該法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

2 この条において「 」とは、法人の関連者等(次に掲げる者をいう…)に対する支払利子等…の額…で、当該関連者等の課税対象所得…に含まれないもののうち、特定債券現先取引等[レボ取引]…に係るものとして政令で定める金額以外の金額をいう。

一 当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式若しくは出資(…「発行済株式等」という。)の総数若しくは総額の100分の50以上の数若しくは金額の株式若しくは出資を直接若しくは間接に保有する関係…又は個人が当該法人の[100分の50以上を]保有する関係…のあるもの [二号略]

3 第一項に規定する とは、当該法人の当該事業年度の受取利子等…の額の合計額を当該事業年度の関連者支払利子等の額の合計額の当該事業年度の支払利子等の額…の合計額に対する割合で按分した金額として政令で定める金額をいう。

4 第一項の規定は、次のいずれかに該当する場合には、適用しない。

- 一 当該法人の当該事業年度の関連者純支払利子等の額が千万円以下であるとき。
- 二 当該法人の当該事業年度の関連者支払利子等の額の合計額が当該事業年度の支払利子等の額…の合計額

の100分の50以下であるとき。〔後略〕

過大支払利子(損金不算入) = 関連者支払利子等の額 - 控除対象受取利子等合計額 - 調整所得金額 × 50%  
控除対象受取利子等合計額 = 受取利子額 × (関連者支払利子等の額 / 支払利子等の額)

#### 8.4.5. 租税競争 tax competition

企業に重い税負担を課せば、企業はその国から逃げていく。産業誘致のために、企業に対する課税を軽くする動きがある。税負担引き下げ競争を と呼ぶ。 (race to the bottom) の恐れ。

#### 租税競争善悪論争

- 一般に競争は善である。競争により が改善する。  
租税に関しても、競争により、国家は無駄な課税ができなくなり、無駄な財政支出ができなくなる。(税の問題だけでなく、賄賂の要求なども難しくなる) とりわけ、発展途上国が税制優遇で産業誘致しようとするのを、先進国(及び先進国の集まりであるOECD)がとやかく言う資格はない。各国の税制は各国の判断で決める。
- 租税競争が激化すれば、可動的(mobile)な生産要素(資本・熟練労働者等)に課税できなくなる。  
財政需要がなくなる訳ではないから、必要な税収を、不動産、未熟練労働者、生活必需品消費といった可動性の低いものに求める。 → 公平な税負担の配分という政策目的が達成不可。 も崩壊する。

### 国際取引に関する消費税法の適用

#### 6.1.2.4. 国際二重課税排除の方式

では次のように税率の違いにより が歪められてしまう。

国	日本5%	X国20%	Y国0%
農家	A	E	I 2000(0)
パン屋	B	F	J 6000(0)
小売	C	G	K 9000(0)
輸入	Fから Jから	Bから Jから	Bから Fから

が原則として適用される。税率の違う国の企業でも同じ市場にて同条件で競争できる。

- :輸出取引以前の税額を 。0%で課税する( )ともいう。
- :税関で引き取る者が納税 (サービス取引については適用しにくい)

輸出免税に関して、トヨタ等が消費税(付加価値税)の還付を受けることはおかしい、という議論がなされているらしいが、トヨタは何も悪いことをしていないし、国がトヨタ等の大企業に肩入れしているというわけでもない。

競争条件が歪められるので付加価値税率の高い国の企業がかわいそう、という議論ではない。

付加価値税率の低い国の企業が有利に扱われることになれば、企業は工場等を付加価値税率の低い国に設立するようになる。X国の方が生産に適していたとしても、競争条件を勘案して企業がY国の方に沢山投資をするようになってしまえば、X国に投資されていたれば実現していたであろう生産が世界から失われることになってしまう。このように税などの歪みによってなくなってしまう部分を (dead weight loss、死重損失と訳されることもある) という。原産地主義の課税による競争条件の歪みは、(資源が世界で一定であるという想定の下での) 資源配分の中立性を損ない、効率性を害する、と説明される。

発展:原産地主義が駄目な理由は従来上記のように説明されてきたが、為替調整等の経路により原産地主義でも競争条件は歪められない、という説明がある。P国もQ国も付加価値税率が0%のとき、P国の¥100=Q国の\$1だったとし、R社はP国にて¥200で、S社はQ国にて\$2で商品を提供していたとする。R社がQ国消費者に提供するときの価格は\$2である。次に、P国だけ税率20%の付加価値税を導入し原産地主義で課税される場合、Q国の者がP国から輸入するのに今までの1.2倍かかるので、為替は¥120=\$1となる。この場合R社がQ国消費者に売るときの価格はやはり¥240=\$2でP国の付加価値税導入前と変わらない。[浅妻]為替調整が効かない場面ではやはり原産地主義だと競争条件が歪められてしまうだろう。

Cf.東京地判平成22年10月13日訟月57巻2号549頁(確定).....消費税法4条3項2号、消費税法施行令6条2項7号「国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供」に関して。アメリカで年間15または16レース、日本で年間1レースのカーレース(Indy Racing League)に参戦する日本法人の役務の対価が国内役務に係るものと国外役務に係るものとに合理的に区別できない(区別できる場合については消費税法28条1項参照)ことから、

レースのスポンサー契約により受ける対価が、すべて日本の消費税の課せられるものであるとした例。尤も本件ではスポンサー企業群が日本法人だったので、スポンサー側が仕入れ税額控除をとるために、各レースごとの個別の契約とするのではなく、わざと一年間ごとの契約として課税取引扱いを意図した、という事情もあった。

消費税4条(課税の対象) 国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。

- 2 保税地域から引き取られる には、この法律により、消費税を課する。[輸入課税]
- 3 資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所があるかどうかにより行うものとする。
  - 一 資産の譲渡又は貸付けである場合 当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所(当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所)
  - 二 役務の提供である場合 当該役務の提供が行われた場所(当該役務の提供が運輸、通信その他国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所)

消費税7条(輸出免税等) 事業者(第9条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。)が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除する。

- 一 本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け
- 二 外国貨物の譲渡又は貸付け…
- 三 国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客若しくは貨物の輸送又は通信
- 四 専ら前号に規定する輸送の用に供される船舶又は航空機の譲渡若しくは貸付け又は修理で政令で定めるもの
- 五 前各号に掲げる資産の譲渡等に類するものとして政令で定めるもの

消費税令6条2項(資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定) 法第四条第三項第二号に規定する政令で定める役務の提供は、次の各号に掲げる役務の提供とし、同項第二号に規定する政令で定める場所は、当該役務の提供の区分に応じ当該役務の提供が行われる際における当該各号に定める場所とする。

- 一 国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客又は貨物の輸送 当該旅客又は貨物の出発地若しくは発送地又は到着地
- 二 国内及び国内以外の地域にわたって行われる通信 発信地又は受信地
- 三 国内及び国内以外の地域にわたって行われる郵便又は信書便(…) 差出地又は配達地
- 四 保険 保険に係る事業を営む者(保険の契約の締結の代理をする者を除く。)の保険の契約の締結に係る事務所等の所在地
- 五 情報の提供又は設計 情報の提供又は設計を行う者の情報の提供又は設計に係る事務所等の所在地
- 六 専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督又は検査に係る役務の提供で次に掲げるもの(以下この号において「生産設備等」という。)の建設又は製造に関するもの 当該生産設備等の建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所
- イ 建物(その附属設備を含む。)又は構築物(口に掲げるものを除く。)
- ロ 鉱工業生産施設、発電及び送電施設、鉄道、道路、港湾設備その他の運輸施設又は漁業生産施設
- ハ イ又はロに掲げるものに準ずるものとして財務省令で定めるもの
- 七 前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの 役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地

輸出免税・輸入課税の仕組みは、 ににおける執行可能性に大きく依存している。

役務(サービス)の取引がなされる場合、事務所に着目するので、事実上原産地主義に近い状態。

AmazonやGoogleが日本の顧客向けに音楽のダウンロードサービスや サービスを提供していても であるため、日本の消費税が課せられない。→日本の事業者が競争上不利。

(日欧の事業者がアメリカに役務提供する場合にアメリカの事業者と比べて不利になる、という場合もある)

付加価値税率が高い欧州(15%~25%程度)ではこの問題が特に深刻。付加価値税のないアメリカの企業と、同じ条件で競争できない。特に、欧州消費者がアメリカのテレコム・サービスを利用する、という事態が深刻なものとなったため、オンライン取引等についても仕向地主義を当てはめるべく、欧州の消費者相手に商売する時は欧州で登録して納税せよ、という制度を導入した。…

欧州の事業者相手に商売する場合: (reverse charge)…輸入者が納税する。

現在日本でも欧州に倣い登録制またはリバース・チャージを導入すべきか、財務省で検討中(だったのだが2012年12月総選挙で政権交代があったため今は足踏み)。

Cf. Amazon税…アメリカの州税である売上税(使用税)を州外のAmazonにも課そうという話。吉村政穂「アマゾン税をめぐる議論は州売上税の将来に何をもたらすのか?」論究ジュリスト4号207-210頁(2013)参照。