

講演録

国際税務訴訟における論点を踏まえた実務の次なる課題

国税庁課税部審理室課長補佐

秋 元 秀 仁

◆SUMMARY◆

本稿は、平成25年6月4日（火）に税務大学校和光校舎で開催された「税務大学校特別セミナー」による講演内容を取りまとめたものである。

本講演では、「国際税務訴訟における論点を踏まえた実務の次なる課題」と題し、外国税額控除制度（法人課税）、タックスヘイブン対策税制、事業体課税及びP E課税に関する国際税務訴訟の主要例とこれらに係る裁判所の判断から導き出される実務上の問題点や留意点について解説されている。

なお、本講演録を取りまとめるに当たり、秋元秀仁課長補佐による必要に応じた若干の加筆等をしている。（平成 25 年 8 月 30 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1	はじめに	28
2	外国税額控除制度（法人課税）	31
3	タックスヘイブン対策税制	38
	(1) デザイナーズ・レート・タックスと外国法人税	38
	(2) 来料加工取引	43
	(3) 租税条約との関係	46
4	事業体課税	54
	(1) L L C (Limited Liability Company)	54
	(2) L P S (Limited Partnership)	56
5	P E 課税	59

1 はじめに

国税庁課税部審理室の秋元と申します。本日は、「国際税務訴訟における論点を踏まえた実務の次なる課題」と題しましてお話をさせていただきます。

テーマは国際課税に係る訴訟を題材としておりますが、その前に最近の税務訴訟の全体の状況を発生件数、終結件数、敗訴件数の項目を中心にご説明させていただきます。

【資料1】最近の税務訴訟の発生・終結状況

(単位:件)

	平成19年度	平成20年度	平成21年度	平成22年度	平成23年度
期首係争件数	397	355	354	373	369
発生件数	345	355	339	350	391
終結件数	387	356	320	354	380
敗訴件数	55	38	16	27	51
一部敗訴	25	12	8	11	20
全部敗訴	30	26	8	16	31
敗訴割合	14.2%	10.7%	5.0%	7.6%	13.4%

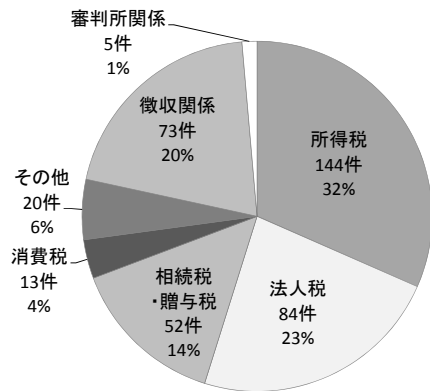
【資料1】は最近5年間の税務訴訟の発生・終結、そして終結における勝ち負けの状況の推移を表したものです。国際課税に関する訴訟だけではなく、税務訴訟のすべてを対象としたデータとなっております。表の2行目の「発生件数」については、毎年350件前

後で推移しており、したがって、平成23年度の391件は、例年よりも若干多いといえるかもしれません。平成24年度のデータの集計も終わり、近々そのデータを公表する予定です。現時点で、確定値を申し上げるわけにはいきませんが、概数で申し上げますと、平成24年度の発生件数についても、例年と同様、340～350件になる予定です（参考：平成25年6月21日国税庁公表「平成24年度における訴訟の概要」によれば同年度の発生件数は340件）。

なお、この中で皆様方が一番ご関心を寄せられると思われるのが「敗訴割合」です。この割合は、課税庁の課税処分がすべてが取り消されたものと、その一部が取り消されたものの両方についての割合を示しています。ここ3～4年、10%前後で推移しておりますが、平成23年度は、類似する内容の訴訟が複数の納税者からなされこれが国側敗訴となったことから、国側敗訴割合が13.4%と例年より増加しております。なお、平成24年度における敗訴割合は、少し下がって6～7%位になるものと思われます（参考：平成25年6月21日国税庁公表「平成24年度における訴訟の概要」によれば同年度の敗訴割合は6.3%）。

【資料2】 税務訴訟の税目別内訳

(平成23年度発生分)



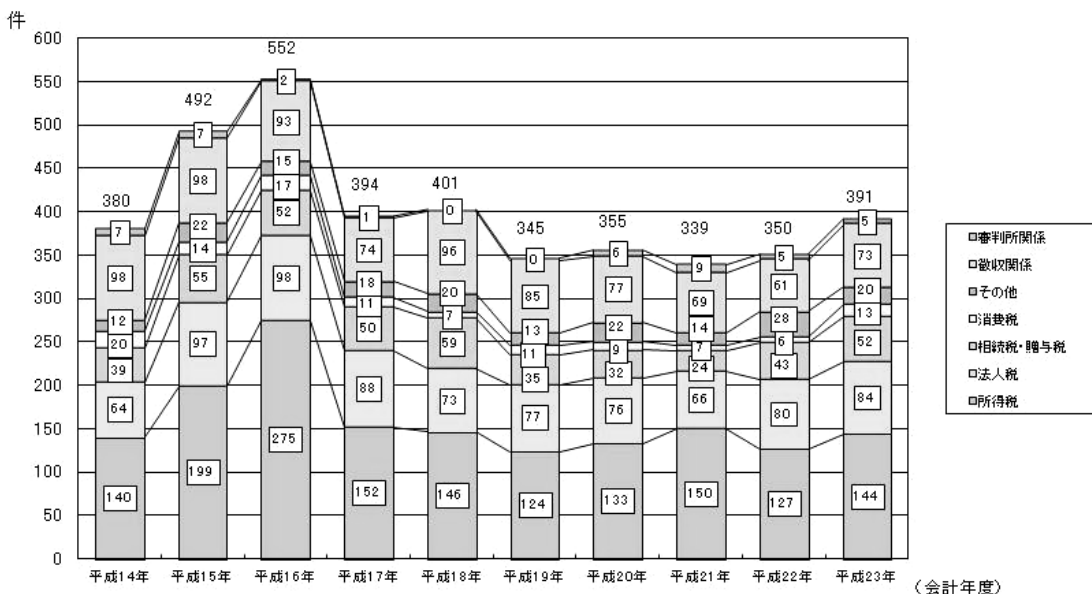
※ 合計 391 件＝賦課関係 313 件＋徴収関係 73 件＋審判所関係 5 件

次に【資料2】は、平成23年度に発生した税務訴訟（391件）について、その税目別の内訳を件数と割合で示したものです。一番多い税目が所得税の144件で全体の32%、次いで法人税の84件で全体の23%、さらに、徴収関係の73件で全体の20%、相続・贈与税の52件で全体の14%となっています。

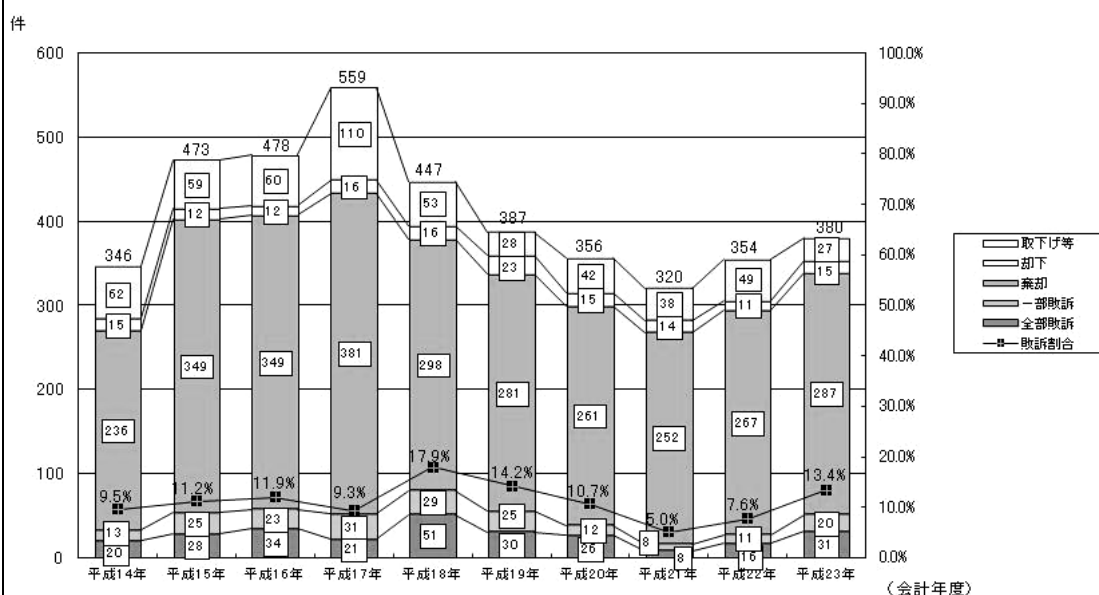
【資料3】は、平成23年度までの過去10年間の税務訴訟の発生件数を税目別に表したもので、図の下から所得税、法人税、相続税・贈与税、消費税、その他の順となっております。これを見ても「この年には、この税目に関する訴訟の発生が多い」というような特徴は、見受けられません。ただし、平成16年度の所得税の件数は、275件と例年より多くなっています。この点については、平成16年度における訴訟の発生件数（552件）が例年よりも多い状況でしたから、これに比例して所得税に係る訴訟も多くなったということでご理解ください。

【資料4】は、平成23年度までの過去10年間の税務訴訟の終結状況を表したもので、全部敗訴、一部敗訴、棄却、却下、取下げ等といった終結の結果を区分して表示しています。太い折れ線グラフが、先ほど申しました「敗訴割合」になります。この割合の要素には、先程と同様、全部敗訴のほか一部敗訴が含まれています。

【資料3】 税務訴訟の発生状況（10年間推移）



【資料４】 税務訴訟の終結状況（10年間推移）



【資料５】 国際税務訴訟の主要例

➤ 外国税額控除制度

源泉税吸収都市銀行事件：最判平成 17 年 12 月 19 日（第二小法廷） 民集 59 卷 10 号 2964 頁

➤ タックスヘイブン対策税制

G 社事件：最判平成 21 年 10 月 29 日（第一小法廷） 民集 63 卷 8 号 1881 頁

ガンジー島租税事件：最判平成 21 年 12 月 3 日（第一小法廷） 民集 63 卷 10 号 2283 頁

S 汽船事件：最判平成 19 年 9 月 28 日（第二小法廷） 民集 61 卷 6 号 2486 頁

来料加工事件：東京高判平成 23 年 8 月 30 日 訟月 59 卷 1 号

レンタルオフィス事件：東京地判平成 24 年 10 月 11 日 裁判所 HP 登載

➤ 移転価格税制

A 社事件：東京高判平成 20 年 10 月 30 日 行政事件裁判例集

電子部品移転価格課税事件：大阪地判平成 20 年 7 月 11 日 判タ 1289 号 155 頁

：大阪高判平成 22 年 1 月 27 日 判タ 1362 号 42 頁

モーター輸入取引移転価格課税事件：東京地判平成 23 年 12 月 1 日 ジュリ 1442 号 8 頁

東京高判平成 25 年 3 月 14 日 裁判所 HP 登載

➤ 事業体課税

LLC 事件：東京高判平成 19 年 10 月 10 日 訟月 54 卷 10 号 2516 頁

LPS 事件：大阪地判平成 22 年 12 月 17 日 判タ 1369 号 145 頁（大阪高判平成 25 年 4 月 25 日）

：東京地判平成 23 年 7 月 19 日 裁判所 HP 登載（東京高判平成 25 年 3 月 13 日）

：名古屋地判平成 23 年 12 月 14 日 ジュリ 1439 号 8 頁（名古屋高判平成 25 年 1 月 24 日）

➤ 相続・贈与

T 贈与税事件：最判平成 23 年 2 月 18 日（第二小法廷） 判時 2111 号 3 頁

外国信託活用贈与事件：名古屋地判平成 23 年 3 月 24 日 ジュリ 1433 号 52 頁，1443 号 122 頁（名古屋高判平成 25 年 4 月 3 日）

➤ その他

O 社事件：最判平成 18 年 1 月 24 日（第三小法廷） 判時 1923 号 20 頁

匿名組合事件：東京高判平成 19 年 6 月 28 日 判時 1985 号 23 頁

個別の訴訟事件に入る前に、国際税務訴訟を概観したいと思います。【資料5】は、私が個人的に書き出した「国際税務訴訟の主要例」です。もちろん、これがすべてではありませんが、国際税務訴訟をご理解いただくには、最低でもこれら事件の判決文をお読みいただくのがよろしいかと思い、列挙させていただきました。ご覧いただければ、それが何の税務訴訟事件を示したものは皆さんもご想像がつくと思います。裁判は公開で原告名なども明らかになっていますが、課税庁が個別の法人名などをそのまま使って事件のタイトルを付すのはあまり好ましいことではないと思われますので、私の方で名称はアレンジさせて頂きました。例えば「源泉税吸収都市銀行事件」などと、個別銀行名ではなく単に都市銀行とさせて頂いています。

これら事件のうち、本日、取り上げる予定のものは、外国税額控除制度に係る「源泉税吸収都市銀行事件」、タックスヘイブン対策税制に係る「G社事件」、「ガーンジー島租税事件」、「来料加工事件」、そして、さらには、現在、話題になっております事業体課税に係る「LLC事件」、「LPS事件」です。最後に時間があれば、PE課税として「匿名組合事件」にも触れたいと思います。

タックスヘイブン対策税制の項目の一番下にありますレンタルオフィス事件というのが最近話題になっておりまして、これはシンガポール子会社がビルの1室の1空間に拠点を置くもので、その空間はパーティーで仕切られた僅かなスペースで、そこに机と電話1台だけ置いて、業務は現地のスタッフにアウトソーシングというものです。裁判所は、そこに事業実体があるからタックスヘイブン課税は適用除外となるとする、課税庁からすると納得がいけないような事件でしたが、高裁判決がこの5月25日にありまして、残念ながら国側敗訴となっております。

以上、これらが主要なものだということを

ご理解頂いて、具体的な事例を紹介しながら、実務上どのような点が問題となってくるのかということを意識しながら話を進めていこうと思っています。

2 外国税額控除制度（法人課税）

★外国税額控除制度の概要

それでは、これより国際課税の事項別に沿って、個別の事例に入っていきたいと思います。【資料6】から【資料9】の内容は、すでに皆さまご存知のとおりと思いますが、外国税額控除制度の概要を示しております。

外国税額控除は二重課税を排除するための制度です。我が国は全世界所得課税方式を採用しておりますので、内国法人が海外で納めた租税について二重課税が生じることとなった場合には、その海外で納めた租税の額を一定の範囲内で日本で納めることとなる租税の額から控除できる仕組みがこの制度です。しかし、海外で納めた税金のすべてを税額控除できるわけではなく、これが税法上の「外国法人税」に該当する必要があります（法法69①、法令141）。

この外国法人税は、次の①～③のいずれにも該当するものとされています。

①「外国の法令に基づき課される税」であること。

ここでは、「法令に基づき」ということがポイントになります。

②「外国又はその地方公共団体により課される税」であること。

ここでは、税を課す主体が「国又は地方公共団体」であることがポイントになります。

③「法人の所得を課税標準として課される税」であること。

これについては、政令でもう少しその範囲が明確になっていますが、一義的には「所得を課税標準として課される税」ということになります。これら①～③の3つのいずれにも該当するものでないと、この「外国法人税」には該当しないことになります。

【資料6】外国法人税の範囲①（法令141②）

【外国法人税に該当するもの】

➤ 法人の所得を課税標準として課される税

【原則】

（例：我が国の法人税、所得税などに相当するもの）

➤ 超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税

➤ 法人の所得又はその特定部分を課税標準として課される税の附加税

（例：我が国の法人住民税の法人税割に相当するもの）

➤ 法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得について、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの

（例：利子、配当などについて収入金額を課税標準として源泉徴収される所得税（法基通16-3-4））

➤ 法人の特定の所得について、所得を課税標準とする税に代えて、法人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税（例：農産物税、石油会社税など）

た部分に対して国が税として徴収する制度で、通常の法人税とは別に徴収する性質のものとされているのが一般的のようです。米国などに存在し、石油生産者において予定外の利潤が生じたときに、超過利潤税法に基づいて税金を課すという例があります。

③「法人の所得又はその特定部分を課税標準として課される税の附加税」であること。

これを我が国の例で申しますと、法人住民税の法人税割に相当するものです。

④「法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得について、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの」であること。

ここでは、「代えて」というところがポイントになります。所得に代えて収入金額を課税標準としている場合についても外国法人税として取り扱われるということです。例えば、利子、配当などの収入金額を課税標準として源泉徴収される所得税についても外国税額控除の対象となることになります。

⑤「法人の特定の所得について、所得を課税標準とする税に代えて、法人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税」であること。

例としては、農産物税、石油会社税などが挙げられます。

農産物税については、農業の収入に10%、あるいは20%といった税率によって課税されるもので、かつては、中国で存在しましたが今ではすでに廃止されているようです。一方、アルゼンチンにおいては、現在でも制度として存在しているようです。

石油会社税については、「石油収入税」と表現したほうがよいかもしれませんが、英国では石油会社の操業利益に対して油田単位で課税している特別な制度があるようです。

以上①～⑤のいずれかに該当する場合には、税法上の外国法人税となり、外国税額控除の

★外国法人税の範囲

政令においては「外国法人税に該当するもの」について、もう少し詳細に規定されております（法令141②【資料6】参照）。それが、以下の5つです。

①「法人の所得を課税標準として課される税」であること。

これは、日本における法人税、所得税などに相当するもので、前記の2③の記載をなぞっています。

②「超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税」であること。

超過利潤税とは、企業の収益の額が、予定された適正利潤の額を超えた場合、その超え

対象になるということを政令で規定しております。

【資料7】外国法人税の範囲②(法令141③)

【外国法人税に該当しないもの】

- 納付後、任意にその納付額の全部又は一部の還付を請求することができる税
- 税の納付が猶予される期間を、任意に定めることができる税
- 複数の税率の中から納税者と外国当局等との合意により税率が決定された税について、最も低い税率を上回る部分【平成23年度改正で創設】
- 附帯税に相当するもの（我が国の延滞税、加算税など）
- 売上税、営業税に相当するもの
- 我が国の固定資産税、不動産取得税、登録免許税に相当するもの
- その他上記のものに類する外国税

逆に外国法人税に該当しないものについても政令で規定しています（法令141③【資料7】参照）。以下の7つで、最初の3つについて、当局は、“デザイナーズ・タックス”と呼んでおります。税をアレンジするという様な意味です。

①「納付後、任意にその納付額の全部又は一部の還付を請求することができる税」である場合。

一度納付したが、納付後に還付されることが予め決められているものは、認められないということです。

②「税の納付が猶予される期間を、任意に定めることができる税」である場合。

ここでは、「任意に」がポイントになります。納税猶予の制度は、我が国に限らず多くの国に存在しますが、納税者自らが納付を猶予する期間を任意に定めることができるものは、認められないということです。

③「複数の税率の中から納税者と外国当局等との合意により税率が決定された税について、

最も低い税率を上回る部分」である場合。

これは、「私は税率を何パーセントとして税金を納めます」ということを、税務当局と合意できる場合を前提としております。このような場合は、「その合意できる一番低い税率を上回る部分は認められない」ということです。これは、平成23年度の税制改正で創設されたルールです。この後に説明させていただきます「ガーンジー島租税事件」の判決がその背景にあるため、詳細はそこで触れたいと思います。

④「附帯税に相当するもの」である場合。

我が国では、延滞税、加算税などがこの附帯税に当たります。

⑤「売上税、営業税に相当するもの」である場合。

営業税については、代表的なものとして台湾の営業税があります。

⑥「我が国の固定資産税、不動産取得税、登録免許税に相当するもの」、⑦「その他上記のものに類する外国税」である場合。

⑥と⑦をまとめてしまいましたが、我が国の固定資産税、不動産所得稅、登録免許税に相当するものや①～⑥に類する外国税は、外国法人税に該当しないこととなります。

以上、上記①～⑦のいずれかに該当する場合は、我が国租税法上の外国法人税とはならず、外国税額控除の対象にはなりませんので注意が必要です。

これまでの話は、若干、抽象的でしたので、さらに、「外国法人税に該当しない税」は具体的にどのようなものかを国別に例示させていただきました。次の【資料8】をご覧ください。

【資料8】外国法人税に該当しないものの例示

➤ 【米国】

支店レベル利子税 (Branch level Interest Tax)

社会保険税 (Social Security Tax)

失業保険税 (Unemployment Insurance Tax)

法人事業免許税 (Franchise Tax)

※ノースカロライナ州、ミシシッピー州、ルイジアナ州等

➤ 【英国】

付加価値税 (Value Added Tax)

予納法人税 (Advance Corporation Tax)

➤ 【インドネシア】

付加価値税 (Value Added Tax)

奢侈品販売税 (Sales Tax on Luxury Goods)

➤ 【オランダ】

付加価値税 (Belasting Toegegege Waarde)

出国税 (Exit Tax)

➤ 【韓国】

付加価値税 (Value Added Tax)

教育税 (Education Tax)

➤ 【タイ】

付加価値税 (Value Added Tax)

特定事業税 (Special Business Tax)

➤ 【台湾】

営業税 (Business Tax)

➤ 【フィリピン】

付加価値税 (Value Added Tax)

➤ 【香港】

資産所得税 (Property Tax)

まずは、米国の「支店レベル利子税」は法人の所得を課税標準として課されるものではないことから、この外国法人税に該当しないものとなります。利子に係る税は、外国子会社が親会社から資金調達をして、これに伴い子会社が親会社に利子を支払うときに当該子会社の所在地国で源泉徴収されるのが一般的ですが、米国では外国法人の米国支店の課税所得金額の計算上、その支店の利払額のうち一

定金額は第三者に対する支払利子額として損金算入を認める一方で、そのうちの一定部分については、当該支店から本店へ支払われた利子として源泉徴収（課税）されます。

この米国で課税された源泉徴収税額は、外国税額控除の対象になるか、といったら、これはならないということです。

次に、米国の社会保険税、失業保険税も外国法人税には該当しません。また、米国には法人事業免許税たるものがありますが、これについては少なくとも、ノースカロライナ州、ミシシッピー州、ルイジアナ州の法人事業免許税については、外国法人税に該当しないものと考えております。

次に、英国ですが、英国の付加価値税、予納法人税は、外国法人税に該当しません。

また、インドネシアの奢侈品販売税は、我が国には存在しない税ですが、これは一定の贅沢品についてその品目ごとに一定の税を課すものです。例えば、コンドミニウムやヨットなどで、このような税も外国法人税には該当しないということです。

オランダやデンマークには、出国税 (Exit Tax) と称されるものがあります。これも外国法人税には該当しないとされておりますが、若干、課税実務上の問題が潜んでいます。例えば、日本法人（親会社）がオランダに持株会社を有し、さらにその傘下にオランダの事業会社があるとします。仮に、この持株会社が事業を撤廃するため、その有する事業会社（孫会社）の株式を譲渡することとします。

この場合、その株式に係るキャピタル・ゲインはオランダ国の資本参加免税の適用によって、非課税となりますが、これにより、その持株会社の租税負担割合が減少し、当該持株会社の利益（株式の譲渡益）が我が国親会社に合算課税（タックスヘイブン対策税制の適用）されることが想定されます。さらに、持株会社がオランダ国内から事業を撤退するに際し、その持株会社が有する資産（事業会社

株式)は日本の親会社に譲渡(回収)されるということを根拠に、オランダ当局が資産のみなし譲渡課税(Exit Taxの課税)を行う場合があります。これが、Exit Taxと言われるもので、これは、事業撤退前に現地の税務当局と事前に課税額が取り決められ、将来に納付するケースが多いことから、持株会社がある株式の譲渡と出国税の取り決めのタイミング如何によっては、子会社株式の譲渡益相当額に対し、我が国でタックスヘイブン対策税制が適用され、合算課税を受けるとともに、オランダ当局から事業撤退(出国)に伴う、保有資産のみなし譲渡課税(Exit Taxの課税)を受ける場合が考えられ、この場合、経済的な二重課税が発生することが懸念されます。そして、この出国税は、外国法人税に該当せず、外国税額控除の対象とならないため、この二重課税の解消ができないケースも考えられますので、Exit Taxの制度がある国への事業進出やその撤退には、税制面からの十分な検討が必要です。

また、韓国における付加価値税や教育税は、外国法人税に該当しません。

先にも登場した、台湾の営業税も同様です。台湾の営業税は、付加価値税と説明されているところもありますので、このことも含め、外国法人税に該当しないことをご確認ください。

さらに、フィリピンの付加価値税や香港の資産所得税も外国法人税に該当しないこととなります。

★控除対象外国法人税の額

これまで「外国法人税」となるための条件(【資料6、7、8】参照)や「外国法人税の範囲」について、法令に沿って説明してきましたが、外国で納付した税がこの外国法人税に該当すれば、その税のすべてが必然的に外国税額控除することができるわけではなく、税法上の「控除対象外国法人税の額」に該当

する必要があります。

この外国税額控除の対象となる「控除対象外国法人税の額」とは、外国法人税の額のうち、次の部分を除いた額であり、このことが法令で規定されております(法法69①、法令142の2、【資料9】参照)。

【資料9】 控除対象外国法人税の額 (法法 69①、法令 142 の 2)

外国税額控除の対象となる「控除対象外国法人税の額」とは、外国法人税の額のうち、次の部分を除いた額をいう。

- 所得に対する負担が高率な部分
- 通常行われる取引と認められない取引に基因して生じた所得に対して課される部分
【平成13年度及び14年度の改正で導入】
- 我が国においては法人税が課されない所得に対して課される外国法人税等
(外国子会社配当益金不算入制度の適用対象となる配当等の額に係る外国源泉税等)

①「所得に対する負担が高率な部分」

これは、日本の法人税率が35%であることを前提に、外国で50%の法人税率で法人税が課された場合であっても、そのすべての税控除を認めるものではなく、日本の法人税率(35%)を超える部分は高率な部分として、外国税額控除を容認しないというものです。

すなわち、課税標準の35%相当額までは「控除対象外国法人税の額」になりますが、これを上回る15%相当額の法人税額については、外国法人税ではあるが、外国税額控除の対象となる「控除対象外国法人税の額」ではないと整理することになります(法法69①、法令142の2①)。

②「通常行われる取引と認められない取引に基因して生じた所得に対して課される部分」

これは平成13年度の税制改正で導入され、平成14年度の税制改正で若干の規定修正がされたものです。この改正は、源泉税吸収都

市銀行事件に伴って、規定されたものです(法
法69①、法令142の2⑤)。これについても後
ほど、詳細に説明させていただきます。

③「我が国においては法人税が課されない所
得に対して課される外国法人税等」

平成21年度の税制改正において外国子会
社配当益金不算入制度が導入され、内国法人
が一定の外国子会社から受ける剰余金の配当
等について一定の場合には、その配当等の額
の95%相当額が非課税とされました。配当等
の支払を受ける際に、現地で源泉徴収された
場合、一般的には直接外国税額控除の対象に
なるものと考えられるところですが、外国子
会社配当益金不算入制度が適用される場合の
受取配当に係る源泉税については、外国税額
控除の対象とはされていません(法69①、
法令142の2⑦三)。これは、受取配当の額が
非課税(95%相当額)であるので、配当に係
る源泉税についても、これとのバランスから
外国税額控除の対象としない(ある意味、税
の恩典を与えない)制度となっています。

★源泉税吸収都市銀行事件のスキーム

個別の事例を見ていきたいと思います。ま
ずは、【資料10】の本来の取引をご覧ください。
Y国のC社はX国のB社から1000の借入
れをして、その借入れに係る利息を税込みで
100支払いました。Y国では利子の支払時に
15%の源泉税が課されますので、100から源
泉税15を差し引いた85がB社の手取額とな
ります。

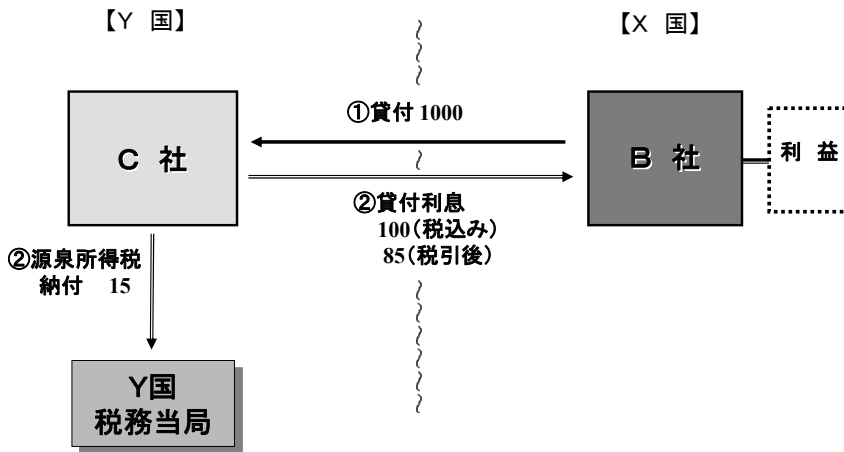
しかし、このB社は投資ビークルであるこ
とから、投資家に対してより多くの配当を支
払うことを目的に、次のスキームを創設した
とされています。それが次の【資料11】のスキ
ームです。

これは、B社がC社に融資をする際、タッ
クスヘイブン国(Z国)に所在する日本の都
市銀行Aの支店(Z国支店)を通じてその融
資を行うこととしました。いわゆる迂回融資
です。これにより、B社は、A銀行のZ国支
店に1000を預金して(①)、さらに、この金
員を原資としてZ国支店はC社に貸し付けを
行います(②)。

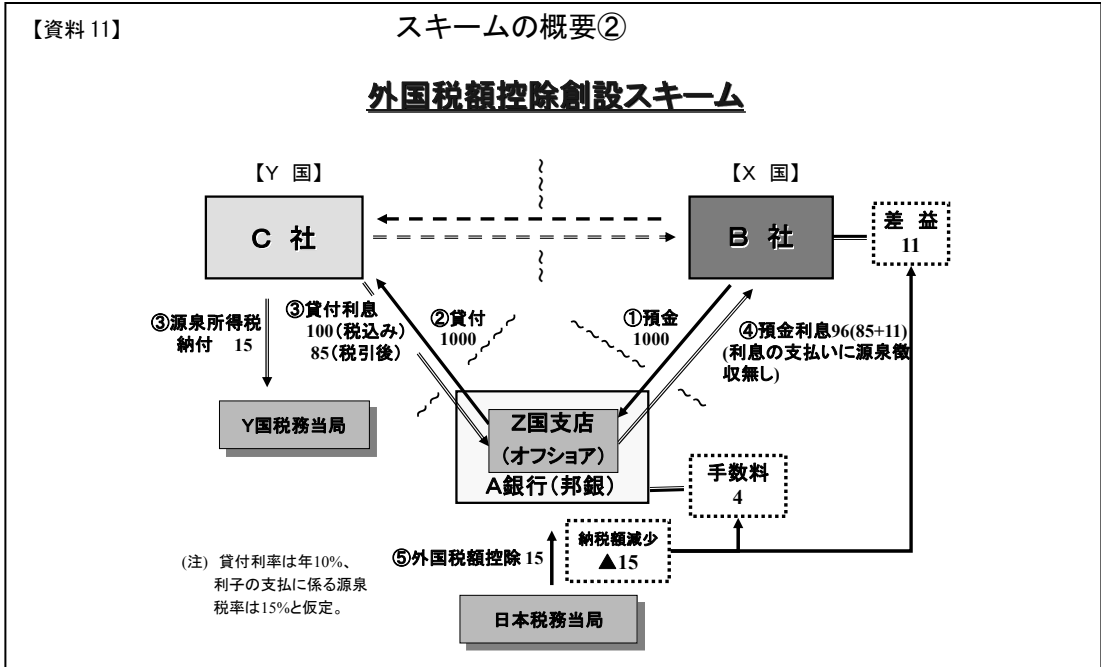
【資料10】

スキームの概要①

本来の取引



(注) 貸付利率は年10%、利子の支払に係る源泉税率は15%と仮定。



これに対し、利息がB社に支払われるまでのその利息のキャッシュフローを見ますと、まず、C社からZ国支店に、利息が100支払われることとなり、これには、先と同様、源泉税が15差し引かれるため、手取りで85が支払われることとなります(③)。次に、Z国支店からB社にこの85の利息(税抜き手取額)を支払うとした場合、通常、Z国で源泉徴収されるはずですが、Z国支店は、香港に代表されるように利子の支払時に、源泉徴収を要しない国又は地域であって、かつ、これがオフショア勘定であったことから、結果的にB社は、85の利息をそのまま受け取るようになります。

さらに、この取引スキームはこれで終わりではなく、日本におけるA銀行の外国税額控除制度の適用が効果を発揮します。A銀行からみて、Z国支店がC社から利息を受け取る際にY国で源泉徴収された税額15は、一義的にはA銀行がY国で納付した外国法人税に該当することから、これは外国税額控除の対象となると解されるわけです。したがって、A銀行の外国税額控除の適用によって、この15

の税金は後日、日本国から還付される(入金される)金員と同様の効果があるものと考えられることができるため(⑤)、Z国支店は、手取額85にこの15を加えた100をB社に支払うことが可能となるわけです。

しかし実際は、A銀行は、このスキームに介入したことに対する対価として手数料を徴するのが通常のビジネスモデルですから、この図では、日本国から外国税額控除(還付)を受ける予定の額15のうち4を手数料と表現し、その残額の11とこれに85を足した96をB社に支払ったことを示しています(④)。このように、本スキームは、外国税額控除制度を利用し、B社の手取額を通常の手取りで得る85ではなく96に増やし、かつA銀行自身も収益としての手数料を受け取ることができるという仕組みであって、これは課税上の弊害が大きい取引であると認められたことから、課税当局は当該外国税額控除を否認したわけです。しかし、これは、法令上は、一義的には先ほどの外国法人税に該当することとなり、最高裁までその判断が持ち込まれたという経緯があります。

★「外国税額控除制度の濫用」という判断

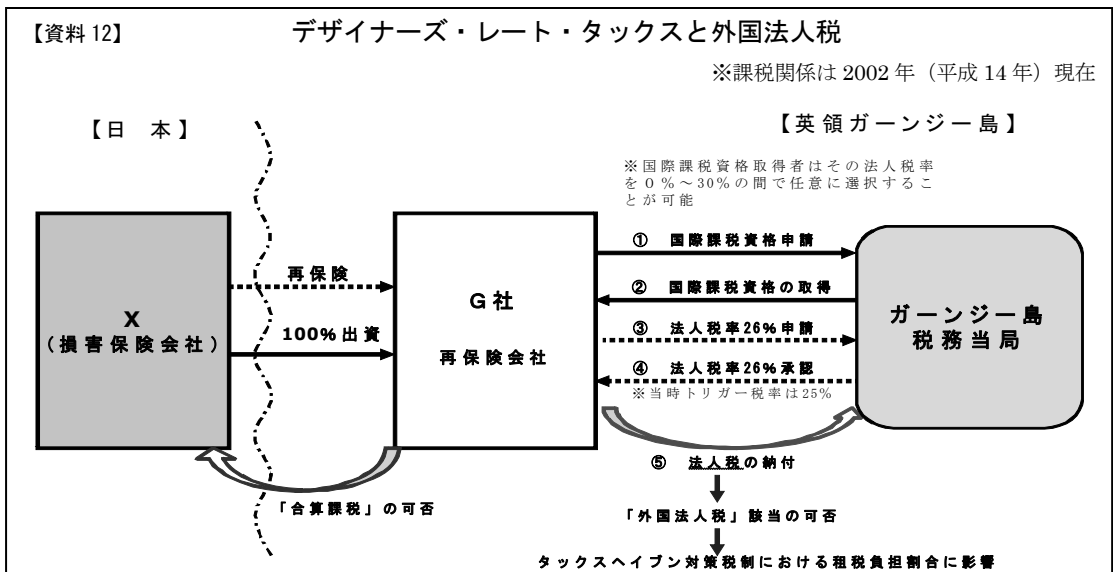
これに対する最高裁判所の判断ですが、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」と判示しています。

すなわち、本スキームは、外国税額控除制度を濫用したものであって外国税額控除の適用は許されないという判断がされたということです。この判決から得られるものは、法令上は、控除対象外国法人税の額に該当するものであっても、そのすべての外国税額控除が認められるというものではなく、制度濫用の法理によってこれが認められないケースもあり得るということです。

★判決を受けての国内法の改正

再び【資料9】をご覧ください。上から2つ目の「通常行われる取引と認められない取引に基因して生じた所得に対して課される部分」とは、この事件を踏まえ、税制改正が行われ、政令に規定されたものです。この条文を読んだだけでは、どのような取引をイメージしたものか分からないということをよく耳にしますが、本事例が背景にあり、正にこのような取引スキームを指していることをご理解いただければと思います。

以上が、外国税額控除制度に関するものについてです。



3 タックスヘイブン対策税制

(1) デザイナーズ・レート・タックスと外国法人税

★ガーンジー島租税事件のスキーム

【資料12】は、先にもお話したデザイナーズ・レート・タックスと言われるもので、税率を納税者側が任意に選択することができる、

アレンジできる取引について税務上の問題が生じた事例です。

取引の概要ですが、日本の大手損害保険会社であるXが、イギリス領のガーンジー島に再保険の子会社G社を有しており、G社に当該再保険に係る利益をたくさん留保しておりました。

ガーンジー島の税制では外資系企業に対して、当該企業が国際課税資格を取得した場合に当該企業の法人税率を任意に選択できるという制度があります。資料の「※」にも書いてありますが、「国際課税資格取得者はその法人税率を 0～30%の間で任意選択することが可能」ということですので、その税率は、0（無税）でもよいことになります。また、この場合の国際課税資格取得は、外国企業の申請が必要になりますが、形式的な審査で取得できるようです。

この事例では、G社は 0～30%の税率選択のうち 26%を選択しています。これは、現在のタックスヘイブン対策税制のトリガー税率は 20%ですが、当時のこれは 25%でしたからこれを上回る 26%にしていたということです。

仮に、0%を選択するとガーンジー島の法人のG社が稼得した多額の留保所得が内国親

法人（X社）の所得に合算課税される恐れがあり、この場合、我が国税率（30%）で課税され、税の縮減が図れないこととなります。このため26%を選択したものと想定されます。これに対し、課税庁は、「納税者が任意に税率を選択することができるような制度の下で納付された金員は、これは税金と言わない。税金というのは、その国の法律で、一定の要件の下、あらかじめ定められた税率や金額に基づいて納めるものである。」として、「本件のガーンジー島の税務当局へ支払われた金員は税金（外国法人税）には該当しない」と判断し、その結果、タックスヘイブン対策税制におけるG社の租税負担割合は0となり、さらにG社の事業実体は適用除外基準を満たさないことから、その留保所得について合算課税を行いました。

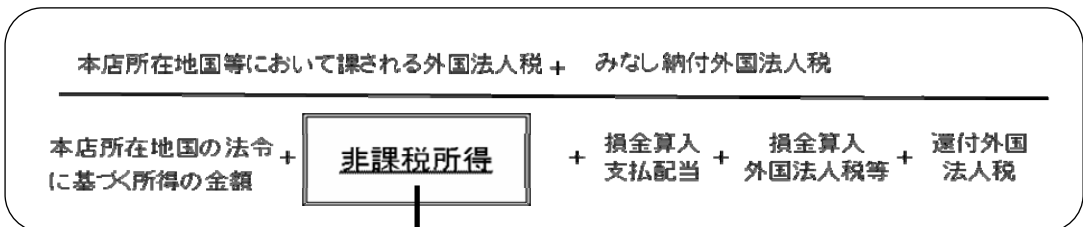
【資料 13】

租税負担割合の計算（措置法 66 の 6①、措令 39 の 14①②）

○特定外国子会社等の範囲（措置法 66 の 6①、措令 39 の 14①）

外国関係会社のうち、その本店所在地国における租税負担割合（トリガー税率）が 20% 以下であるもの

《租税負担割合》



本店所在地国の法令により、外国法人税の課税標準に含まれないこととされる所得の金額

（検討）

- 適格組織再編成に伴い資産等の移転に係る課税が繰延べられたものは上記「非課税所得」に該当すると解するか？
- 外国関係会社が連結納税制度（又はグループリーフ制度）を適用している場合の上記「租税負担割合の計算」はどのように行うか？

★租税負担割合の算定方法

この「租税負担割合」について、若干、コメントさせていただきます。ご存知のとおり、現行のタックスヘイブン対策税制におけるトリガー税率は20%とされています。このため、表面税率が20%を超えていればタックスヘイブン対策税制の対象となる「特定外国子会社等」に該当しないこととなるか、といいますと、実はそうではなく、その所在地国の表面税率にかかわらず、特定外国子会社等に該当する場合があります。すなわち、外国関係会社（外国子会社）のこの租税負担割合は、毎年、実額計算する必要があり、変化しますので、これを確認し、「特定外国子会社等」の該当の有無を判定する必要があります。この租税負担割合の計算式を示したのが【資料13】です。ごく簡単にご説明しますと、租税負担割合の計算は「税金／所得」で行います。先ほどの事例ですが、ガンジー島の税務当局に納付した税額（外国法人税額）はそもそもないと認定しておりますので、分子は「0」になり、そうしますと、分母の所得金額がいくらであっても租税負担割合も「0」となります。そして、これは当時のトリガー税率の25%を切りますので、G社は特定外国子会社等と認定され、さらに、適用除外基準も満たさないことが前提ですから合算課税の適用を受けるという論理構成です。

ここで、租税負担割合の計算に関し、質問が多い事項を1つ紹介します。この租税負担割合の計算においては、非課税所得がある場合、それを分母に加える必要があります。すなわち、正確には「税額／所得」ではなく、稼得所得の中にその国において税金が課されなかった部分の所得、非課税所得がある場合には、これを租税負担割合の計算上の分母（所得）に加えてその割合計算をすることとされています。そうしますと、非課税所得が多額にある年度は、分母の金額が大きくなり、この割合が下がりますので、仮にその国の表面

税率が30%等とトリガー税率の20%を超えていたとしても、この割合を下回るケースが生じ、特定外国子会社等と認定されることは多々あるわけです。例えば、英国では、持分要件を要しない「国外配当免税制度」がありますので、英国子会社において英国外からの配当（非課税所得）が多額にあった年度については、租税負担割合が下がる結果、英国はタックスヘイブン国ではありませんが、その英国子会社の所得について、我が国のタックスヘイブン対策税制の適用による合算課税が行われる場合も考えられるわけです。

そうしますと、次に、非課税所得の範囲が問題になってきます。

これについては、これもまたよくある質問として、【資料13】の下の「検討」というところに記載させていただきました。

1つ目は外国関係会社がその「適格組織再編に伴い資産等の移転に係る課税が繰延べられた（課税されなかった）ものは、上記の『非課税所得』に該当すると解するか？」という問題です。

外国関係会社がその所在地国において合併や分割などの組織再編を行った場合、その資産の移転から生ずる譲渡益について一定の場合（適格組織再編の場合）、その譲渡益を課税しないとする制度（組織再編税制）が我が国と同様、存在する場合がありますが、その場合、これも先の租税負担割合の計算上、非課税所得と認識して算式の分母に含めることとなるのか否か、という問題があります。組織再編に伴う移転資産から生じた譲渡益は多額となるケースが多いので、これを算式の分母に含めしまうと、結果、合算課税が起こる可能性があります。この点について、実務的な観点から申し上げますと、課税の繰延べに該当するものは「非課税所得」には含めなくてもよいものと考えております。しかし、一口に課税の繰延べと申しましても、様々なケースの繰延べが考えられます。例えば、法令

上は、課税繰延制度の枠組みに該当する取引であったとしても、結果として、将来においても課税されないようなものは、事実上、非課税所得と考えられ、この様な課税繰延へのケースは、非課税所得として、分母に含めるのが適当との考えが生じ得ますので注意が必要です。グローバルな組織再編を予定されている場合や外国に有する子会社がその所在地国で組織再編を行う予定である場合は、これらがタックスヘイブン国で行われるものでない場合であってもタックスヘイブン課税が生じる可能性がありますので、ご注意ください。ご心配の方は、事前照会制度がございますので、ご利用いただければと思います。

2つ目は「外国関係会社が連結納税制度(又はグループリーフ制度)を適用している場合の『租税負担割合の計算』はどのように行うのか?」についてです。グループリーフ制度とは、いわば、英国における「連結納税制度」です。

日本の場合は100%出資の支配関係会社間でないと連結納税はできない仕組みとされていますが、英国のグループリーフ制度の下では75%以上の出資の支配関係でも可能とされています。しかも、本制度は、英国外のEU加盟国の法人についても損益通算が認められているものと認識しております。内国法人が連結納税制度の適用を受ける外国子会社を有する場合について、その租税負担割合を検討すると、当該外国子会社がそのグループ会社との間で損益通算がされているとした場合、これは、本来の課税所得から損益通算という効果が生じた後の所得になっておりますので、それだけ租税負担が軽くなっていると評価できます。この損益通算部分を非課税所得との関係でどのように反映させて、その租税負担割合を計算するのかという問題があるわけです。つまり、その損益通算部分をどのように非課税所得として認識すべき(分母に加算すべき)かということです。考え方とし

てはいくつかあります。

1つは、その外国子会社が連結納税制度の適用を受けていない法人、いわゆる単体納税法人であったとしたならば、その納付すべき税額はいくらとなるかを仮定計算し、これによって租税負担割合を計算する方法。

2つ目は、実務上計算が可能かどうか定かではありませんが、連結所得から単体法人所得を仮定計算し、グループ全体の法人税に係る実際の負担額を求め、これに基づいて租税負担割合を計算する方法。

3つ目は、グループ全体の連結所得金額とその連結法人税に基づいて全体の租税負担割合を求め、これを各法人の租税負担割合と認識する方法、などが考えられます。

これらについては、法令に照らすと、いずれも短所、長所があり、税務上、どの方法が適当であるか、明確な回答がでていないわけではありませんが、法令の趣旨にも忠実であることや執行可能性や実務の簡便性も考慮し、その取扱いを明らかにする必要があると認識しております。

★「外国法人税であることは否定できない」とする判決

先ほどのガーンジー島の租税事件の話に戻ります。課税庁は、「任意に税率を選択できるものは税金とは言わず、ガーンジー島の法人は外国法人税を支払っていない」という課税論理を用いて課税を行ったわけですが、これに対し、最高裁判所の判断はどのようなものであったかについては、その要旨を【資料 14】に示してあります。ポイントは「3 判断基準」のアンダーラインがある部分です。「その判断は、飽くまでも同項1号又は2号の規定に照らして行うべきであって」と述べ、ここで引用する規定は、先ほどの外国法人税に該当するものの範囲を示しております。そして、外国法人税該当性への判断アプローチとして、「これらの規定から離れて一般的抽象的に検討し、

【資料 14】

最判平成 21 年 12 月 3 日 (第一小法廷) (要旨)

(タイトル及び下線部は資料作成者)

1 争点

本件では、本件子会社が措置法施行令 39 条の 14 第 1 項 2 号に規定する外国関係会社（特定外国子会社等）に当たるか否かが争われており、争点は、本件子会社がガーンジーにおいて租税として納付したものが上記の「外国法人税」に該当するか否かである。

2 外国法人税について

法人税法 69 条 1 項は、外国法人税について、「外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの」をいうと定め、外国の租税が外国法人税に該当するといえるには、それが我が国の法人税に相当する税でなければならないとし、これを受けて、同法施行令 141 条は、1 項において外国法人税の意義を「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」と定めるほか、外国又はその地方公共団体により課される税のうち、外国法人税に含まれるものを 2 項 1 号から 4 号までに列挙し、外国法人税に含まれないものを 3 号 1 号から 5 号までに列挙している。以上の規定の仕方によると、外国法人税について基本的な定義をしているのは同（141）条 1 項であるが、これが形式的な定義にとどまるため、同条 2 項及び 3 項において実質的にみて法人税に相当する税及び相当するとはいえない税を具体的に掲げ、これにより、同条 1 項にいう外国法人税の範囲を明確にしようとしているものと解される。

3 判断基準

法人税法施行令 141 条 3 項 1 号又は 2 号に該当する税のみならず、該当しない税であってもこれらに類する税、すなわち、実質的にみて、税を納付する者がその税負担を任意に免れることができることとなっているような税は、法人税に相当する税に当たらないものとして、外国法人税に含まれないものと解することができるが、租税法律主義にかんがみると、その判断は、飽くまでも同項 1 号又は 2 号の規定に照らして行うべきであって、同項 1 号又は 2 号の規定から離れて一般的抽象的に検討し、我が国の基準に照らして法人税に相当する税とはいえないとしてその外国法人税該当性を否定することは許されない。

4 外国法人税の該当性

本件子会社が、ガーンジーの法人所得税制に基づき、適用税率 26% の国際課税法人として納付した所得税（本件外国税）は、ガーンジーの法令に基づき、ガーンジーにより本件子会社の所得を課税標準として課された税であり、そもそも租税に当てはまらないものということとはできず、また、外国法人税に含まれないものとされている法人税法施行令 141 条 3 項 1 号又は 2 号に規定する税にも、これらに類する税にも当たらず、法人税に相当する税ではないということも困難であるから、外国法人税に該当することを否定することができない。

我が国の基準に照らして法人税に相当する税とはいえないとしてその外国法人税該当性を否定することは許されない。」としています。すなわち、外国法人税に該当するか否かは、法令等が掲げた規定に合致するものであるかどうかで判断すべきであり、我が国の基準で任意に解釈してはならないという判断です。

さらに、「4 外国法人税の該当性」についてですが、「本件子会社が、・・・ガーンジーの法人所得税制に基づき、適用税率 26% の国際課税法人として納付した所得税は、ガーン

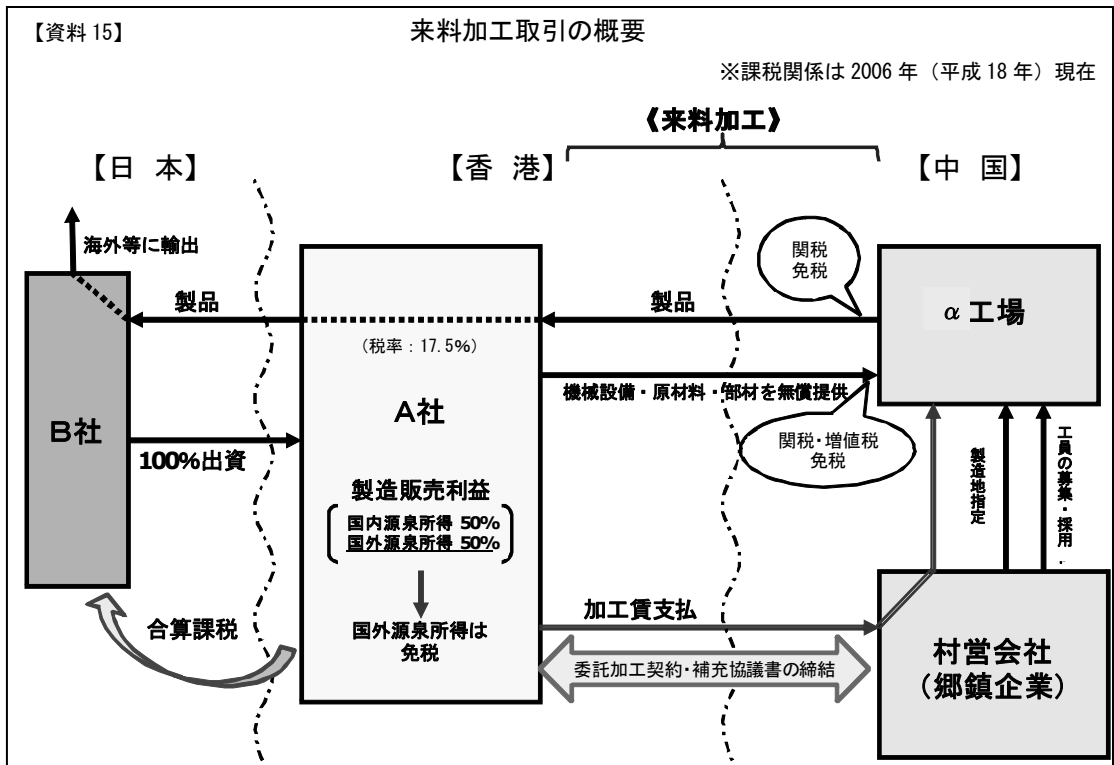
ジーの法令に基づき、ガーンジーにより本件子会社の所得を課税標準として課された税であり」と、ここでは、本件の子会社が支払った金員は、所得を課税標準として課せられた税であるという認定をしています。また、「そもそも租税に当てはまらないものということとはできず、また、外国法人税に含まれないものとされている法人税法施行令 141 条 3 項 1 号又は 2 号に規定する税にも、これらに類する税にも当たらず、法人税に相当する税ではないということも困難であるから、外国法

人税に該当することを否定することができない」として、外国法人税であることを否定する特段の理由、根拠はないから外国法人税に該当する旨を裏から書いています。これにより、課税庁は、最高裁判所で敗訴したわけです。

★判決を受けての国内法の改正

最高裁の判断は真摯に受け止めるべきであるとしても、今後もデザイナーズ・レート・タックスを外国法人税に該当するとして取り扱うとすると、租税回避が可能となることも懸念されるため、この取扱いについて税制改正が行われています。【資料7】に戻っていたいて、その上から3つ目をご覧ください。

「複数の税率の中から納税者と外国当局等との合意により税率が決定された税について、最も低い税率を上回る部分」は外国法人税に該当しないとする規定が創設されました。ガーンジー島租税事件の場合に当てはめますと、税率を0～30%の間で選択できるということです。そこで、最も低い税率は0となります。したがって、この0を超える部分、すなわち、法人が選択した税率である26%相当額の金員のすべてが外国法人税ではないこととなります。この改正措置によって、この懸念された租税回避の問題は解決したわけですが、改正の背景には、このガーンジー島租税事件があったというも覚えておいてください。



(2) 来料加工取引

★来料加工事件のスキーム

次は、タックスヘイブン対策税制の適用が問題となった来料加工事件についてご説明いたします。

【資料15】をご覧ください。来料加工取引の概要ですが、日本企業B社（親会社）が香港にA社という子会社を有しており、当該A社は中国のα工場に機械設備や原材料・部材などを無償提供して製品の製造を行っており

ます。そして中国のα工場で完成した製品は、再び、香港のA社に輸出され当該A社がB社等に販売します。なお、A社（子会社）は、中国の村営会社（郷鎮企業）と委託加工契約を締結し、当該中国の村営会社が先のα工場を提供するとともに、そこで働く工員の募集・採用まで行うこととされています。

このビジネスモデルは、まず、中国・香港間の取引において税制上のメリットがあるとされており、中国のα工場が香港のA社から材料を輸入する際には通常、中国で関税・増徴税がかかりますが、これが免税になっております。また、中国のα工場が香港のA社に製品を輸出するときも中国で関税がかかりますが、これも免除となる様です。ちなみに、香港は、中国に返還後、当該中国と香港は、

同一の国になったわけですが、税務上は、別々の国（又は地域）として課税関係を考えることとされています。これは、判例においても同様に解されています。

税制のメリットとしてもう1つあります。香港においては、国外源泉所得は非課税ですが、香港企業が製造業者として来料加工取引を行うことを申請すれば、香港子会社の所得の半分は、国外源泉所得として取り扱われます。したがって、香港子会社の所得が100あれば50は課税されないということです。換言すれば、香港の法人税率は17.5%ですので、香港企業が来料加工取引をする場合には、この17.5%は、実質8～9%に縮減されるという税制上のメリットがあるということになります。

【資料 16】

適用除外要件（措置法 6 6 の 6 ③）

- ① 事業基準（主たる事業が株式の保有等、一定の事業でないこと）
※ 2 以上の統括業務を行う事業持株会社は、事業基準を満たす。
- ② 実体基準（本店又は主たる事務所の所在する国又は地域において主たる事業に必要な固定資産を有すること）
- ③ 管理支配基準（事業の管理、支配及び運営を行っていること）
- ④ 所在地国基準（一定の業種の主たる事業を本店所在地国で行っていること）、非関連者基準（事業の 50%超を非関連者と行っていること）

【参 考】

○租税特別措置法

（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）

第六十六条の六 （略）

2 （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、・・・のもの（事業基準）が、その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（事業持株会社にあつては、統括業務とする。以下この項において同じ。）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（実体基準）、かつ、その事業の管理、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（管理支配基準）、各事業年度においてその行う主たる事業が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・・・（非関連者基準）

二 前号に掲げる事業以外の事業・・・（所在地国基準）

4～9 以下略

★来料加工取引の論点

来料加工取引についての課税上の論点は、このような取引がタックスヘイブン対策税制における「所在地国基準」を満たし、合算課税の適用除外になるか否かです。

【資料16】はタックスヘイブン対策税制の適用除外要件を記しています。④において「所在地国基準（一定の業種の主たる事業を本店所在地国で行っていること）」とあります。来料加工の場合、香港のA社が製造業者である

ならば、その本店所在地である香港で主たる事業を営んでいなければ、この基準を満たさないこととなり、結果、合算課税が生じることになります。

この事例では、A社が香港の地において製造事業の本質的な行為と認められる「物作り」を自ら行っているわけではなく、税制上は別の国又は地域である中国において（中国の α 工場で）これを行っていますので、このスキームはavoidanceのイメージを持つ、いわゆ

る租税回避行為というものではないとしても、タックスヘイブン対策税制における特定外国子会社等が適用除外要件を満たさないという事実がある以上、これに基づいてタックスヘイブン対策税制が発動され、香港子会社A社の所得は日本の親会社B社に合算課税すべきとの判断がなされたものです。

【資料 17】

東京高判平成 23 年 8 月 10 日（要旨）

（タイトル及び下線部は資料作成者）

1 非関連者基準又は所在地国基準について

措置法 66 条の 6 第 3 項の適用除外の制度に係る非関連者基準又は所在国基準のいずれが適用されるかを決定するための特定外国子会社等の「主たる事業」の判定（製造業又は卸売業のいずれであるか等の判定）は、現実の当該事業の経済活動としての実質・実体がどのようなものであるかという観点から、事業実体の具体的な事実関係に即した客観的な観察によって、当該事業の目的、内容、態様等の諸般の事情に加え、関係当事者間で作成されている契約書の記載内容等も加味した上、社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきであり、関係当事者間で作成されている契約書の記載内容のみから一般的・抽象的に行われるべきものではない。

2 所在地国基準の適用

①Aは、B本社及び α 工場の一体的運営による製品の製造販売を目的として設立され、商業登記簿でも業務性質は製造業と登記されていたこと、②Aは、 α 工場における販売製品製造のための生産設備の整備、人員の配置及び原材料・補助材料等の調達等の全ての面において主体的に関与して、 α 工場における生産管理を実行していたこと、③ α 工場の製造業務を掌握・管理し、同工場の製造業務の人員を組織的に統括・管理していたこと、④Aは、B本社と α 工場を一体のものとして、各年度の事業計画を策定し、設備投資計画を定め、財務管理を行い、人事・労務管理を行っていたこと、⑤Aは、中国税務当局に対し、香港において卸売業を、中国本土において製造業を行っており、Aの役員において、 α 工場の全ての製造工程を監督・指揮していることなどを申告し、中国本土における製造活動による販売所得のうち 50%を非課税所得として認める取扱いを受けていたこと、⑥Aが中国当局の 100%出資により設立された経済合作社・・・との間に締結した本件借用契約書、本件経営契約書及び本件協議書等によっても、Aは実質的に α 工場において自ら販売製品の製造を行っていたと解されることなどの事情からすると、Aは α 工場において自ら販売製品の製造を行っていたものと認められる。そして、 α 工場で行っていた製品製造がAの主たる事業であり、しかも α 工場はAの本店所在地以外の「地域」に所在し、措置法 66 条の 6 第 3 項 2 号、同法施行令 39 条の 17 第 5 項 3 号に掲げる要件（所在地国基準）を満たさないから、Aを控訴人の特定外国子会社等として・・・税務署長が行った本件各更正処分等は適法であると判断する。

★「所在地国基準を満たしていない」という判決

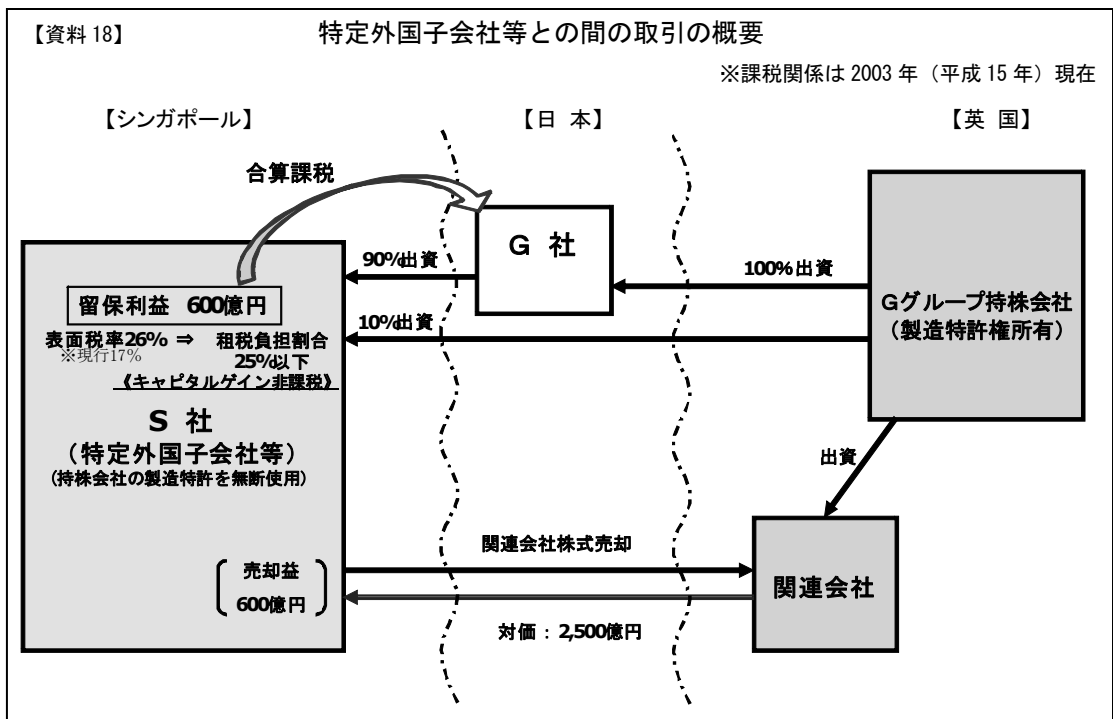
【資料17】が、この来料加工取引に係る課税についての東京高等裁判所の判決の要旨となります。ポイントは「2 所在地国基準の適用」

の下から 6 行目です。「A(香港の子会社)は実質的に α 工場（中国の工場）において自ら販売製品の製造を行っていたと解されることなどの事情からすると、Aは α 工場において自ら販売製品の製造を行っていたものと認め

られる。そして、 α 工場で行っていた製品製造がAの主たる事業であり、しかも α 工場はAの本店所在地以外の『地域』に所在し」とあり、これは、A社（香港の子会社）の主たる事業である製品の製造事業は α 工場（中国の工場）で行われており、本店所在地の香港では行われていないことから、タックスヘイブン対策税制における適用除外要件の所在地国基準を満たさず、課税当局が特定外国子会社等である香港のA社の所得について、合算課税を行ったことは適法であるとするもので

す。

しかし、現在においては、この来料加工取引による税制面のメリットは薄れてきたと聞いています。中国税務当局が中国工場を香港子会社のP Eと認定し、この香港子会社に対し、P E課税をする姿勢を示しているということに耳にします。この場合、先に述べた税制上のメリットは相当程度減少することとなるため、最近は来料加工取引のビジネスモデルを変更する企業も増えていると伺っております。



(3) 租税条約との関係

★G社事件のスキーム

【資料18】は、我が国のタックスヘイブン対策税制が「租税条約違反」になるのではないかということが論点となった事件（G社事件）です。

日本企業で親会社のG社があり、英国にはそのG社グループの持株会社があります。そして親会社であるG社はシンガポールに子会社S社を有しております。資本関係を

示せば、図の右から親（持株会社）・子（G）・孫（S）という関係になるかもしれません。

取引の概要ですが、シンガポールに所在する子会社S社は多額の資金が必要となり、その保有する株式を持株会社の関連会社に対し2,500億円で売却し、600億円の利益を得ました。シンガポールでは株式のキャピタル・ゲインは非課税ですので、この600億円を租税負担割合の計算上の分母に加えて、この租税負担割合を計算するとその割

合は、当時のシンガポールの法人税率（表面税率）の26%（現行17%）を大きく下回り、我が国タックスヘイブン対策税制における当時のトリガー税率の25%を下回ったことから、S社の留保利益（600億円）は、合算課税の対象となったわけです。G社は申告において、この合算課税の処理を行っていなかったことから、課税庁は親会社（G社）のS社に対する出資割合（90%）に応じた金額の540億円（留保利益600億円×0.9）について合算課税を行ったというのが概要です。

**【資料19】 現行タックスヘイブン対策税制
における租税条約適合性①**

➤ 措置法 66 条の 6 第 1 項

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（内国親法人）の収益の額とみなして合算課税（益金算入）

➤ 日星租税条約 7 条 1 項（事業所得条項）

一方の締約国（シンガポール）の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国（日本）内にある P E（恒久的施設）を通じて当該他方の締約国（日本）内において事業を行わない限り、一方の締約国（シンガポール）内においてのみ租税を課することができる。【P E なくして課税なし】

➤ Schneider 事件（2002 年 6 月 28 日判決：フランス国務院）

フランス法人（シュナイダー社）のスイス子会社が稼得した所得について、フランス課税庁が C F C 税制（一般租税法典 209 B 条）に基づき、親会社であるシュナイダー社に対し課税したことは、同条がフランスとスイスとの間の租税条約に規定する事業所得条項（7 条 1 項）に違反することから、当該課税は違法である。

★タックスヘイブン対策税制が条約違反であること

この課税処分に対し納税者である G 社は、異論を唱えたわけですが、それは適用除外要件を満たすことを主張したものではなく、我が国タックスヘイブン対策税制は「日本・シンガポール租税条約」に違反し、したがって、本制度を適用した課税処分は違法であるという主張をしたわけです。興味

深い論点ですので、以下でご紹介させていただきます。

【資料19】の上から2つ目のパラの日星租税条約7条1項に関してですが、「シンガポールの企業の利得に対しては、日本国内にある恒久的施設を通じてその事業を行わない限り、日本では課税されない（シンガポールにおいてのみ課税される）」という条約の定めがあるわけです。いわゆる、「P E なければ課税なし」という規定です。この点を踏まえ、G社は、「シンガポール子会社（S社）は、日本にP Eを有していないのに、日本の税務当局がS社の稼得した利益のうち540億円についてタックスヘイブン対策税制に基づき課税を行ったのは、租税条約違反ではないか」という主張を行ったわけです。そして、この主張の背景として上から3つ目のパラにあります「Schneider事件」での判断を採用しています。当事件は、フランス国税庁が、フランス国のタックスヘイブン対策税制（C F C 税制）に基づきフランス親会社が有するスイス子会社の所得について合算課税したことに対し、フランスの行政最高裁判所は、これはフランスとスイスの間の租税条約が定める「P E なければ課税なし」の条項に違反するという判断をしたものです。フランス国税庁は、この判断を受け、その後、税制改正を行っております。当時のフランスのタックスヘイブン対策税制（C F C 税制）と日本のそれとは、完全にイコールではなく相違点もあった訳ですが、「海外でもこうした判例があるから、日本のタックスヘイブン対策税制も、同様の考えから条約違反となるのではないか」というのが納税者（G社）側の論理です。

★「日本・シンガポール租税条約には抵触しない」という判決

この事件（G社事件）に対する最高裁判所の判断要旨を【資料20】に記載させていただきます。結論は、4行目の「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（シンガポール）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、上述したことから明らかである。」ということです。すなわち、我が国のタックスヘイブン対策税制に基づく課税構造は、「シンガポール子会社に対し課税するものではなく、日本の親会社に対し課税するもの」であるので、租税条約が規定する「PEなくして課税なし」の条項の禁止又は制限の対象に含まれないということです。

東京大学の金子宏名誉教授は、その租税法の教科書（金子宏『租税法（第18版）』（弘文堂、2013）506頁）で、「この制度は、タックスヘイブン・コーポレーションの課税対象留保金額相当額をわが国の親会社等の擬制収益ないし擬制配当として課税する制度であって、タックスヘイブン・コーポレーションの所得に直接課税する制度でないから、『PEなければ課税なし』の原則に反するものではない。」としています。これを本事例に当てはめると、「日本のタックスヘイブン対策税制による課税は、シンガポール子会社に対し行うものではなく、シンガポール子会社の所得を我が国の親会社に配当したものとみなして、課税する」又は「親会社の収益であるとみなして、課税する」ものであるということになります。

【資料 20】 現行タックスヘイブン対策税制における租税条約適合性②

【最判平成 21 年 10 月 29 日（第一小法廷）（要旨）】
（タイトル及び下線部は資料作成者）

○ 措置法 66 条の 6 と日本シンガポール租税条約 7 条 1 項との関係

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（シンガポール）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。

・・・上記のような措置法の各規定等から成る我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、特定外国子会社等に所得を留保して我が国の税負担を免れることとなる内国法人に対しては当該所得を当該内国法人の所得に合算して課税することによって税負担の公平性を追求しつつ、特定外国子会社等の事業活動に経済合理性が認められる場合を適用除外とし、かつ、それが適用される場合であっても所定の方法による外国法人税額の控除を認めるなど、全体として合理性のある制度といえることができる。そうすると、我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、シンガポールの課税権や同国との間の国際取引を不当に阻害し、ひいては日星租税条約の趣旨目的に反するようなものということもできない。

★裁判におけるOECDガイドラインの位置付け

事前にいただいたご質問で、「OECDガイドラインは、訴訟上どこまで尊重されますか」というものがありました。OECDガイドラインは租税法規ではありませんので、一義的には、その判断要素として取り上げられることはないものと考えられますが、裁判所はOECDをまったく無視した判断を行っていません。G社事件で話題とされたのはOECDガイドラインではなく、「OECDのコメンタリー」ですが、課税庁が、「コメンタリーの7条paragraph10は、OECD加盟国のタックスヘイブン対策税制は形式的には内国親法人に対する課税であるから租税条約違反にはならないも

のと解釈したものと考えられ、これは我が国のタックスヘイブン対策税制にも同様に当てはまるので、租税条約には違反しない」旨の主張を行ったことに対し、最高裁は、OECDのコメンタリー自体は法律ではないし、租税法規でもないが、「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うことが出来る」という判断をしております。この判断は、今後の租税条約の解釈・適用の場面において重要な意義を有するものと考えます。

★外国子会社配当益金不算入制度の概要

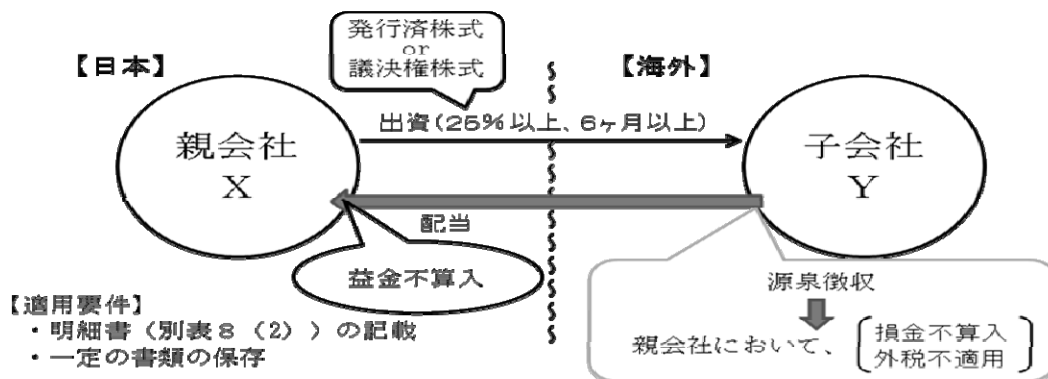
この「タックスヘイブン対策税制が租税条約違反となるか否か」という論点は、外国子会社配当益金不算入制度の導入後において、さらにクローズアップされることとなります。

まず、外国子会社配当益金不算入制度の概要ですが、次の【資料21】をご覧ください。同制度を簡単にご説明いたしますと、内国親法人が、その海外子会社の発行済株式等を25%以上、かつ、半年以上継続して保有している場合、その海外子会社からの配当についてはその配当の額の95%相当額が非課税になるというものです。

【資料 21】 外国子会社配当益金不算入制度〔配当非課税制度〕（法法 23 の 2）

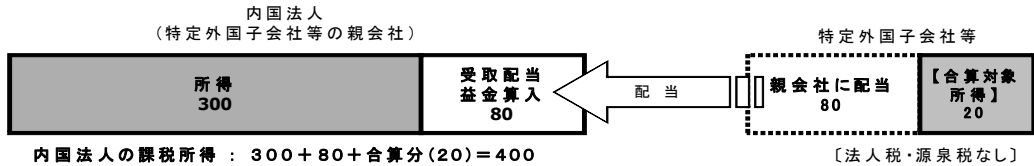
内国法人が外国子会社（当該内国法人が保有しているその株式又は出資の数又は金額がその発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 25%以上 に相当する数又は金額となつてゐることその他の政令で定める要件【6カ月株式継続保有】を備えている外国法人をいう。）から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、当該剰余金の配当等の額から当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして政令で定めるところにより計算した金額を控除した金額【配当の5%相当額】は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

※平成 21 年度改正で導入、間接外国税額控除廃止

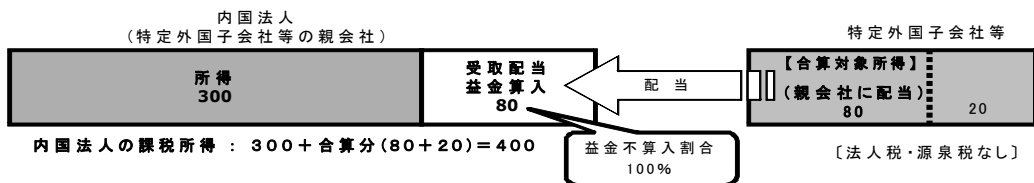


【資料 22】 配当非課税制度に伴うタックスヘイブン対策税制の改正（平成 21 年度）
 ＜特定外国子会社等からの配当＞

【改正前】 合算額の計算上、特定外国子会社等が親会社に支払った配当は、その配当を受ける内国法人において益金算入されることから、重複課税を避けるため、特定外国子会社等の所得から控除。



【改正後】 これまで、合算額の計算上、特定外国子会社等が親会社に支払った配当は、特定外国子会社等の所得から控除されてきたが、外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴い、外国子会社から受ける配当が益金不算入となることから、これを特定外国子会社等の所得から控除しないこととする。



★外国子会社配当益金不算入制度に伴うタックスヘイブン対策税制の改正

同制度が導入されたことを受けてタックスヘイブン対策税制も改正されています。導入前のタックスヘイブン対策税制は、親会社が特定外国子会社等から支払を受けた配当は、親会社で益金算入（課税）されるため、特定外国子会社等の所得について合算課税されたことを合わせ考えると、二重課税の発生が考えられます。そのため、従来は合算課税に際し、特定外国子会社等の所得からその配当の支払額を控除しておりました。しかし、外国子会社配当益金不算入制度導入後は、受取配当は我が国親会社において益金不算入（非課税）となるため、特定外国子会社等の所得からの控除を認めないこととしております。これを具体的に示したものが【資料22】です。

改正前の部分ですが、特定外国子会社等に100の留保所得があり、そのうち80を親会社に配当して、20を留保したとします。親会社自体の所得が300あるとした場合、親会社の所得は受取配当の額80と合わせて380となり

ます。特定外国子会社等の合算対象所得は親会社に配当した80は控除されるので、残りの20(100－80)のみとされ、親会社の課税所得は400(380＋20)になるという仕組みでした。

改正後に移りますと、改正後の制度は、特定外国子会社等が稼得した所得を配当しようがしまいが、その特定外国子会社等の所得のすべてについて親会社等において（出資持分に応じて）合算課税を行うこととなりますので、親会社の所得は、300と配当の100で400となります。そして、その後の配当額は非課税（益金不算入）です。

このように、改正前も改正後も合算課税をした結果の親会社の所得が400になるという点は変わらないのですが、改正後においては、子会社そのものに対し、我が国が課税しているような制度に見える疑念はあります。配当をせず、子会社に留保した分だけを親会社に取り込むのではなく、特定外国子会社等が適用除外要件を満たさない場合は、即座にその子会社の稼得した所得のすべてを親会社に合算課税することになるので、何となくPEの

ない外国子会社に対し、ストレートに課税しているような外形があるとも受け取られ、これを理由に「条約違反」と言われる可能性がより高まったことは否めません。

★現行タックスヘイブン対策税制の租税条約適合性

この点に関し、私の個人的な思考過程、適合性への判断アプローチは次の【資料23】のとおりです。上から2つ目のパラは、今の説明のとおりです。

3つ目のパラですが、「本税制は、内国親法人から特定外国子会社等への所得の移転を防止するための制度」と記載のとおり、現在、タックスヘイブン対策税制は、租税回避防止のための制度と認識されていますが、その中でも、移転価格税制と並んで（移転価格税制は国外関連者であるのに対し）、タックスヘイブン対策税制は、特定外国子会社等に対する所得の移転を防止するための制度と解するのが適当と考えられるところです。

その上で、具体的に課税対象とされる金額は、次の「親会社の所得と認識すべき概念上の金額」であるということがポイントと思われますが、これを「notional amount」と呼ばせていただきます。すなわち、子会社の所得そのものに対し課税しているのではなく、子会社の所得を基礎として、それを制度の趣旨に沿って新たに計算した概念上の金額、これを日本の親会社の所得と認識して課税するということです。言い方を変えれば、本来は日本の親会社の所得であると認識されるもの（所得）を、子会社の所得を基礎として算定し、その算定された金額に対して日本で課税するという構造の制度と説明できますので、外国子会社配当益金不算入制度導入後の改正タックスヘイブン対策税制においても、P Eのない外国法人に対して直接課税する制度ではないものと認識しています。

【資料23】現行タックスヘイブン対策税制における租税条約適合性③

➤ 改正タックスヘイブン税制においては、特定外国子会社等がその稼得した利益を内国親法人に対する配当の有無にかかわらず、適用除外に該当しない限り、そこに生じた利益のすべてに対して合算課税。



➤ このため、改正前タックスヘイブン対策税制以上にP Eを有さない外国法人（特定外国子会社等）に対する課税（条約違反）との懸念が生じる。



➤ 本税制は、内国親法人から特定外国子会社等への所得の移転を防止するための制度。内国親法人の所得と認識すべき概念上の金額（notional amount）に対する課税で、法律の規定上も内国親法人に対する課税と構成されているもの。



➤ 改正タックスヘイブン対策税制は、租税条約7条1項（事業所得条項）に規定する「P Eなくして課税なし」に違反しない。

★タックスヘイブン対策税制と二重課税の調整

平成25年度の税制改正事項において、タックスヘイブン対策税制に関するものもありましたので、ここでご紹介させていただきます（【資料24】参照）。

日本のJ社は、無税国のX国に適用除外要件を満たさない特定外国子会社等のA社を有しております。さらに、A社は法人税率が50%であるY国に支店（P E/Branch）を有しております。このことを前提に、A社の全世界所得は、X国で稼得した20とY国（支店）で稼得した80の合計100です。

X国で稼得した20については同国が無税国であることから、これについては非課税所得となりますが、Y国で稼得した所得80については、同国において50%の税率で課税（40）されていることから、実体上、非課税所得はありません。

この点を踏まえ、X国は無税国であり、A社の所得は日本のタックスヘイブン対策税制の対象にもなりますので、A社の全世界所得100が日本のJ社（J社は日本での所得はないと仮定します。）に合算され、日本の法人税率25.5%を乗じた25.5が日本での課税となります。

したがって、全世界を通じてみると、Y国の40の課税、日本の25.5の課税があり、支店所得の80については、二重課税になりますが、これを調整すべき規定が存在しなかったことから、このようなケースについても外国税額控除制度の適用が働くよう制度改正が行われています。

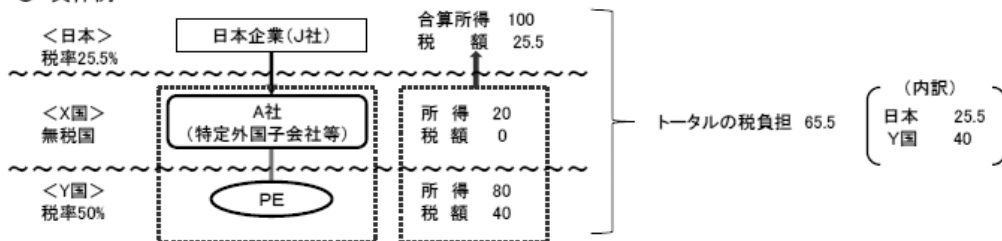
【資料 24】

タックスヘイブン対策税制と外国税額控除（改正）

【改正の概要】

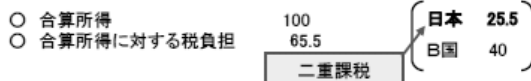
タックスヘイブン対策税制の適用によって生じる二重課税が適切に排除されるよう、外国税額控除制度の限度額計算方法を変更。

○ 具体例



改正前

無税国に所在する特定外国子会社等に係る合算所得について外国税額控除の限度額の設定がないため二重課税が発生



【外国税額控除の限度額】(旧措令39の18③)

$$\text{法人税 } 25.5 \times \frac{\text{国外所得 } 100 - \text{非課税国外所得 } 100}{\text{全世界所得 } 100} = \text{ゼロ}$$

改正後

無税国に所在する特定外国子会社等であっても、その特定外国子会社等の所在地国以外の国から得る所得につき外国法人税が課される場合には外国税額控除の限度額の設定をすることにより二重課税を排除



【外国税額控除の限度額】(新措令39の18④)

$$\text{法人税 } 25.5 \times \frac{\text{国外所得 } 100 - \text{非課税国外所得 } 0}{\text{全世界所得 } 100} = 25.5 (\leq 40)$$

★外国税額控除制度限度額の計算方法の変更

具体的には【資料24】をご覧ください。改正前の右側の算式の分子をご覧くださいとわかりますが、これまでは、無税国にあるA社がY国で40のPE課税がされていたとしても、外国税額控除制度における限度額計算においてはそれを考慮せずに、国外所得100から非課税国外所得を100として控除していました。そうしますと算式の分子が0となり、外国税額控除の限度額が0となりますので、

結果、二重課税が生じることになります。しかし、今回、無税国の特定外国子会社等の所得（全世界所得）に対して課された税がある場合には、その特定外国子会社等に係る非課税国外所得は0にするという改正が行われたわけです。その結果、国外所得100/全世界所得100に法人税率25.5%を乗じた25.5について我が国で外国税額控除ができることとなりました。

【資料25】

租税特別措置法施行令（抄）

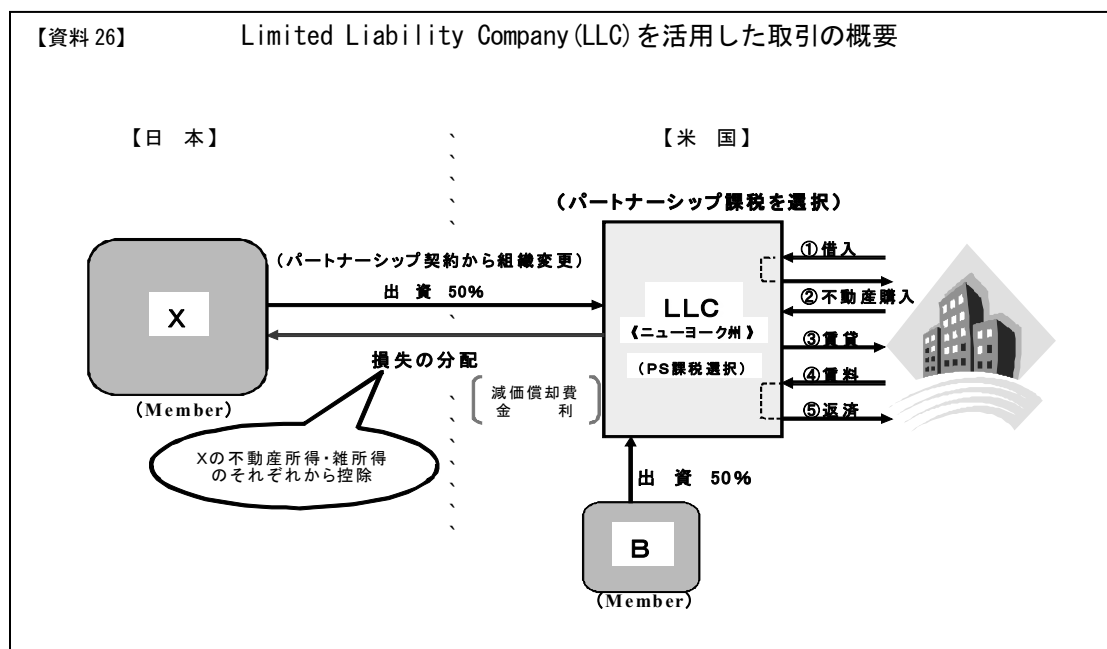
（平成 25 年政令第 114 号の改正による新旧対照表）

改正後	改正前
（特定外国子会社等の課税対象金額等に係る外国法人税額の計算等） 第三十九条の十八 省 略 2～8 省 略 9 法第六十六条の六第一項各号に掲げる内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上同項又は同条第四項の規定により益金の額に算入された金額（以下この項において「益金算入額」という。）がある場合には、当該益金算入額は、当該内国法人の当該各事業年度に係る法人税法第六十九条第一項に規定する控除限度額の計算については、法人税法施行令第四百二十二条第三項本文に規定する国外所得金額に含まれるものとする。ただし、その所得に対して同令第四百四十一条第一項に規定する外国法人税（以下この項において「外国法人税」という。）を課さない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する特定外国子会社等に係る<u>益金算入額（当該特定外国子会社等の本店所在地国以外の国又は地域において、当該益金算入額の計算の基礎となつた当該特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税の額がある場合の当該特定外国子会社等の所得に係る益金算入額を除く。）</u>については、この限りでない。 10～12 省 略	（特定外国子会社等の課税対象金額等に係る外国法人税額の計算等） 第三十九条の十八 同 左 2～8 同 左 9 法第六十六条の六第一項各号に掲げる内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上同項又は同条第四項の規定により益金の額に算入された金額（以下この項において「益金算入額」という。）がある場合には、当該益金算入額は、当該内国法人の当該各事業年度に係る法人税法第六十九条第一項に規定する控除限度額の計算については、法人税法施行令第四百二十二条第三項本文に規定する国外所得金額に含まれるものとする。ただし、<u>当該益金算入額のうち、その所得に対して同令第四百四十一条第一項に規定する外国法人税を課さない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する特定外国子会社等に係る部分の金額</u>については、この限りでない。 10～12 同 左

【資料25】がこの改正に係る具体的な規定です。改正前の条文の下から3行目、「外国法人税を課さない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する特定外国子会社等に係る部分の金額については、この限りでない」とあります。「この限りでない」ものの範囲から先のPE課税がされたケースを除くこととする規定を挿入したということです。それが、改正後の条文の下から6行目の「益金算入額」のあとの括弧書きに規定されています。すなわち、「当該特定外国子会社等の本店所在地国以外の国又は地域において、当該益金算入額の計算の基礎となつた当該特定外国子会社等の

所得に対して課される外国法人税の額がある場合の当該特定外国子会社等の所得に係る益金算入額を除く。」との規定です。「当該特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税の額がある場合」とは、本事例で言えば、Y国の50%の税率による課税額40を指しております。

【資料24】に戻っていただいて、改正後の算式では、分子の国外所得が100（100－非課税国外所得0）となり、分母の全世界所得が100ですので、分子／分母（乗数）は1となる結果、25.5のすべてが外国税額控除（ ≤ 40 ）でできることになります。



4 事業体課税

(1) LLC (Limited Liability Company)

★米国ニューヨーク州LLC事件のスキーム

LLC (Limited Liability Company) における課税上の論点は、出資者である内国法人又は個人がその出資先の当該LLCから損失の分配を受けた場合、これを損益通算できるか否かということです。仮に、LLCが任意組合と同様であるとすれば、LLCの損失は出資者にパス・スルーされ、出資者である日本法人又は個人は、所得が縮減(損益通算)されることとなりますが、仮に、法人であると認められれば、法人からの損失の分配はないことから、出資者の所得の縮減はないことになるわけです。

【資料26】をご覧ください。問題となるLLCは、米国ニューヨーク州で設立され、税務上、パートナーシップ課税を選択しています。日本の出資者(メンバー)であるX(居住者)は、LLCから分配を受けた損失を、自己の不動産所得、雑所得から控除(損益通算)して申告しておりました。本件のLLCは不動産投資のピークルで、

通常、不動産投資は、最初に多額の減価償却費が計上されるとともに、借入れで物件を購入している場合は、さらに金利の発生がありますので、一般に事業の前半はこれらのコストを上回る不動産収入を得ることはなく、損失先行計上になります。本件はその損失先行計上を見込んだタックスメリットを享受するための投資スキームと考えられます。

★米国LLCに係る税務上の取扱い(抄)

国税庁は、米国LLCについて、従来から外国法人であるという判断をしております(【資料27】参照)。既に、LLCの法人該当性に関する判決も出ており、原則として、米国LLCは外国法人に該当するものと考えられます。米国LLCは、自らが契約の当事者や訴訟の当事者になれるなど、権利・能力(法人格)を有する事業体であると考えられ、また、その事業体はLLCの名で登記・登録されるとのことですので、これを前提とすれば、我が国の私法上の法人と同様のものと認めることができます。

【資料 27】

米国 L L Cに係る税務上の取扱い（抄）

【回答要旨】

ある事業体を我が国の税務上、外国法人として取り扱うか否かは、当該事業体が我が国の私法上、外国法人に該当するか否かで判断することになります。

L L C法（Limited Liability Company Act）に準拠して設立された米国 L L Cについては、以下の理由等から、原則的には我が国の私法上、外国法人に該当するものと考えられます。

- ① L L Cは、商行為をなす目的で米国の各州の LLC 法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること。
- ② 事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること。
- ③ 事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること。
- ④ 統一 L L C法においては、「L L Cは構成員（member）と別個の法的主体（a legal entity）である。」「L L Cは事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有する。」と規定されていること。

したがって、L L Cが米国の税務上、法人課税又はパス・スルー課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、原則的には我が国の税務上、「外国法人（内国法人以外の法人）」として取り扱うのが相当です。

ただし、米国の L L C法は個別の州において独自に制定され、その規定振りは個々に異なることから、個々の L L Cが外国法人に該当するか否かの判断は、個々の L L C法（設立準拠法）の規定等に照らして、個別に判断する必要があります。

（出典：国税庁 HP）

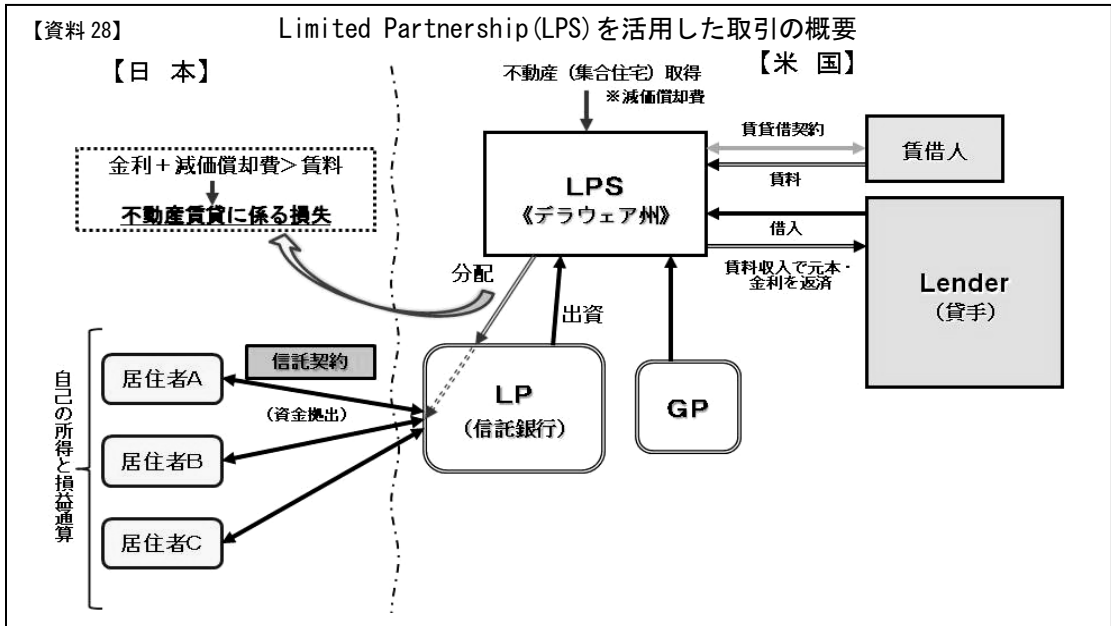
【資料27】は、国税庁がそのホームページにおいて米国 L L Cに係る税務上の取扱いの一部を示したのですが、その「回答要旨」の記述をみると、「ある事業体を我が国の税務上、外国法人として取り扱うか否かは、当該事業体が我が国の私法上、外国法人に該当するか否かで判断することになります。」とあります。これは、先の判決の判断枠組みとも一致しているものと考えております。ここでいう、「外国法人」は税法上、「内国法人以外の法人」と規定されていますが、これ以外、日本の税法では、外国法人の意義は規定されておられません。

したがって、米国 L L Cが、内国法人以外の法人の「法人」に該当するか否かの検討を行う必要があります。税法に「法人」に関する定義規定がない場合、一般に民法等の私法上の概念を借用して判断することになるものと考えられています（借用概念統一説）ので、まず、当該 L L Cが民法の法人と同等の性質を有する事業体であるか否かを検討することになります。民法の法人概念も学説上は様々

あると思いますが、一般的には、権利能力を有する団体と解されていますので、これを前提とすれば、米国 L L Cに権利能力があると認められれば、我が国の税法上も外国法人であるとして取り扱うことになります。これが、今の実務における判断アプローチです。

次に、一口に米国 L L Cと申しましても、例えば、ニューヨーク州以外にもデラウェア州やワイオミング州など全米の各州に L L Cが存在し、当該各州の準拠法によって L L Cの成立が認められることになります。そして、その準拠法の規定振りは、区々となっています。

したがって、L L Cが法人であるか否かは、各州の準拠法の規定に基づいて、これと我が国法人の性質決定の要素とを比較考慮して判断することになるものと考えます。



(2) LPS (Limited Partnership)

★米国デラウェア州LPS事件のスキーム

次にLPS (Limited Partnership) の課税問題に係る論点です。【資料28】が本スキームの概要を示したのですが、信託銀行がLP (リミテッド・パートナー) としてスキームに参加している以外、基本的にはLLCの場合と同様です。このLPS (デラウェア州) も中古集合住宅に投資をする不動産投資ビークルです。

LPSについては、LLCと異なり「Limited Partnership」という契約に基づくものであって「人格をもった団体ではなく、我が国の任意組合 (契約) に相当するものではないか」という考えをもたれる方もいるかもしれません。しかし、課税庁は、ことデラウェア州のLPSについては、我が国の法人と同等の性質を有する事業体であるとの判断の下、そこからの損失分配はその出資者において損益通算できないということ、さらに、仮に本件LPSが法人に該当しないとしても本件の分配は信託からの分配であって、これは不動産所得でないから損益通算はできないということで、課税処分を行っております。

★デラウェア州LPSにおける法人該当性を巡る判決

デラウェア州LPSの法人該当性を巡る問題については、現在、東京地裁、名古屋地裁、大阪地裁とそれぞれの上級審で判決がでています。【資料29】は、その判断のポイントとなる部分を要旨として地方裁判所と高等裁判所に分けて記載したものです。LPSの投資家は複数おり、これらの方々が東京地裁、名古屋地裁、大阪地裁に提訴されましたが、その投資スキームは同一のものと理解してください。

地方裁判所においては、課税庁は一勝二敗で負け越しております。大阪地方裁判所において、請求棄却 (国側勝訴) の判断がありましたが、東京地方裁判所と名古屋地方裁判所は「損益の帰属すべき主体として設立が認められたものということもできない」、すなわち、LPSは損益の帰属主体ではないから法人ではないという理由で、課税庁は敗訴しています。いずれの事件も高等裁判所に控訴されましたが、名古屋高等裁判所では地方裁判所の判断が踏襲され課税庁が敗訴となっています。

【資料 29】 裁判所におけるデラウェア州の L P Sに係る法人該当性の判断基準

判決	大阪地判平成 22 年 12 月 17 日 〔適法〕	東京地判平成 23 年 7 月 19 日 〔違法〕	名古屋地判平成 23 年 12 月 14 日 〔違法〕
地裁	本件各 L P S は、①その構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有し、②本件各 L P S がその名において契約等の法律行為を行い、その名において権利を有し義務を負うことができ、③その名において訴訟当事者となり得ると認められるから、本件各 L P S は、「自然人以外のもので、権利義務の主体となることのできるもの」であり、我が国の租税法上（私法上）の「法人」に該当すると認められる。	米国デラウェア州法 2 0 1 条（b）の規定が定める「separate legal entity」は、我が国の租税法（私法）上の法人を意味する概念であるとはいえず、また、経済的、実質的に見ても、明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体として設立が認められたものということもできないため、本件各 L P S は、我が国の租税法上の法人に該当するとは認められない。	米国デラウェア州改正統一 L P S 法が、これに準拠して組成された L P S を法人とする旨を定めたものと解することはできず、また、同法の規定する L P S の成り立ち、組織、運営及び管理等の内容に着目して実質的に見ても、同法に準拠して組成された本件各 L P S は我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体（その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体）として設立が認められたものということとはできないため、本件各 L P S は、我が国の租税法上の法人には該当しないというべきである。
判決	大阪高判平成 25 年 4 月 25 日 〔適法〕	東京高判平成 25 年 3 月 13 日 〔適法〕	名古屋高判平成 25 年 1 月 24 日 〔違法〕
高裁	東京高判と同旨 「separate legal entity」については、これが 1990 年の州 L P S 法の改定で同法に追加された趣旨を検討する必要があるところ、その趣旨は、その文言どおり、L P S に法的主体性を付与することにあるとみるのが自然である。	外国法令において法人とする旨が規定されているかどうかだけでなく、外国法令が事業体の設立、組織、運営、管理等についてどのように規定しているかも併せて検討すべき（損益の帰属すべき主体であるかどうかの判断基準は不要） （「separate legal entity」について、）州 L P S 法に基づき設立された L P S が「separate legal entity」となるとの規定は、法人格を付与する規定とみるのが相当と解される。 ※ 州 L P S は、L P S 証明書の州務長官登録局への登録によって成立	① 外国法令において法人とする旨が規定されているか ② 設立、組織、運営、管理等の内容から経済的、実質的に見て、日本の法人と同様に損益の帰属すべき主体として設立が認められたものといえるか（②の点が肯定される場合に限り、法人に該当すると解すべき） ③ デラウェア州 L P S はパートナー間の契約関係を本質としてその事業の損益をパートナーに直接帰属させることを目的とするものと解することができ、我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体として設立が認められたものということとはできない。

しかし、最近になって、東京高等裁判所と大阪高等裁判所で判決があり、課税庁が勝訴（東京高等裁判所においては逆転で国側勝訴）となっています。

東京高等裁判所の判断のポイントですが、2つあります。

1つは「外国法令において法人とする旨が規定されているかどうかだけでなく、外国法令が事業体の設立、組織、運営、管理等についてどのように規定しているかも併せて検討すべき」ということです。

また、ここでは、「損益の帰属すべき主体であるかどうかの判断基準は不要」との判断がされています。この点は、注目に値します。

もう1つは、準拠法であるデラウェア州の L P S 法においては「separate legal entity」

という用語を使っております。なお、2001年改定統一 L P S 法においては、「A limited partnership is an entity distinct from its partners」と L P S は構成員から独立した主体という規定振りになっています。

このように L P S は「その構成員からは独立した主体」とされていることからすれば、これは、正に法人を表彰したものであって、デラウェア州の L P S は、我が国の租税法上も外国法人であると課税庁は考えているところです。この点について、裁判所ではどのような判断をしたかについてですが、東京地方裁判所は、「separate legal entity」は、法人を意味する概念であるとはいえないと判断しておりますが、東京高等裁判所においては、「法人格を付与する規定とみるのが相当と解

される。」と、さらに大阪高等裁判所においては、「これが1990年の州L P S法の改定で同法に追加された趣旨を検討する必要があるところ、その趣旨は、その文言どおり、L P Sに法的主体性を付与することにあるとみるのが自然である。」と、真っ向から反対の判断をしております。

デラウェア州のL P Sの法人該当性の判断は、今後も注視していくことになりますが、最終的には、最高裁判所の判断を待つことになります。

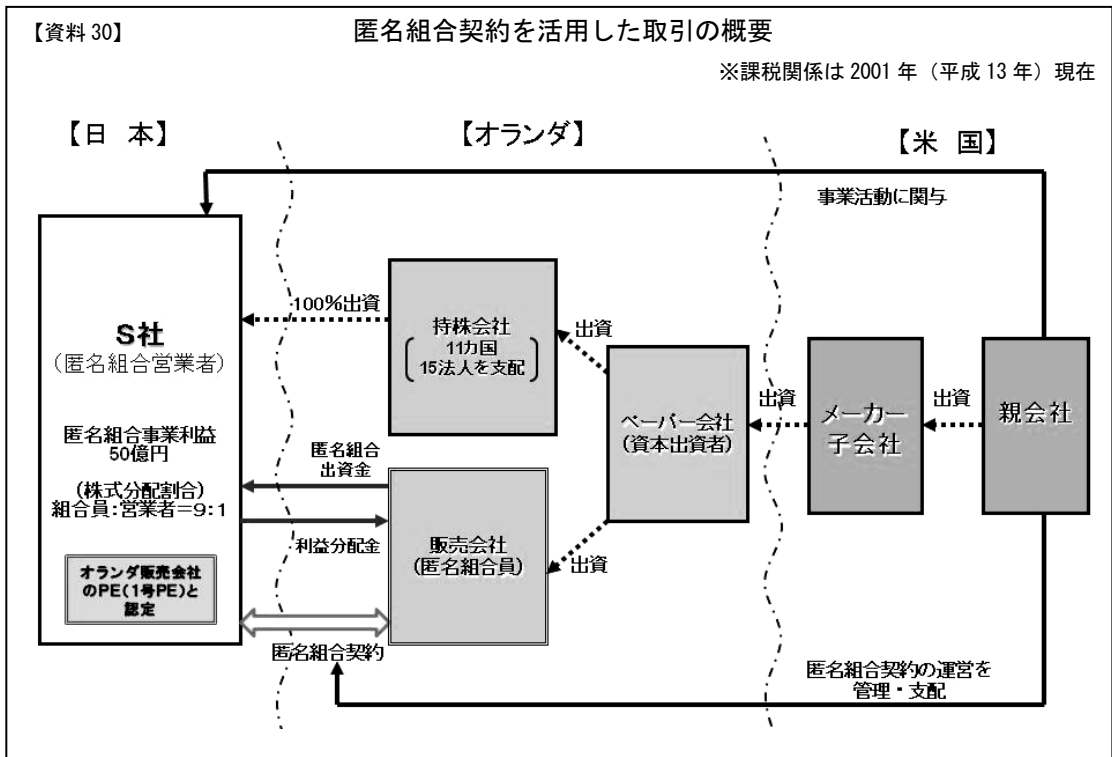
また、L P Sの法人該当性の判断については、L L Cと同様、デラウェア州、ワイオミング州、ニューヨーク州等と各州の準拠法は、それぞれ異なることから、これら準拠法の規定に当たらなければ、最終的には判断できないものと考えます。

このように、各州のL P S法を個別に判断する必要がありますので、仮に最高裁判所で「デラウェア州のL P Sは我が国の租税法上、

法人である」という判断が下されたとしても全米のL P Sのすべてについて我が国の租税法上「法人」として課税関係を考えていくことにはならないものと考えます。すなわち、デラウェア州以外の州で成立したL P Sで法人の性質が備わっていないと認められるものについては、法人課税ではなく、例えば、組合に準じた課税（構成員課税）を行うことは当然あり得るものと考えます。

L L Cの法人該当性について、全米49州＋コロンビア自治区の準拠法を対象に検討を試みたことがあります。これらすべての州のL L C法を限なく検討したわけではありませんので、確たることは申し上げられませんが、多くの州のL L Cは法人の性質（法人格）を有し、我が国の租税法上、法人（外国法人）ではないかと考えられるところです。

特に、現時点では、デラウェア州やニューヨーク州のL L Cは法人と解するのが適当であると考えております。



5 PE課税

★匿名組合事件のスキーム

最後にPE課税ということで、匿名組合契約を活用した事例をご紹介させていただきます。**【資料30】**をご覧ください。匿名組合営業者であるS社（内国法人）が日本におけるビジネスで50億円の事業利益を得たとします。S社は、出資者である販売会社の匿名組合員（オランダ法人）とその利益分配等に関する匿名組合契約を締結しております。「S社が稼得した事業利益に対し、匿名組合員が9割を受け取り、S社が残りの1割を受け取る」という契約です。S社の所得金額の計算上、匿名組合分配金は損金になりますので、50億円のうち45億円が損金になり、残りの5億円だけが日本において課税所得を構成することになります。

また、このスキームのポイントは、匿名組合員である販売会社がオランダの法人（居住者）であるということです。オランダには資本参加免税の制度がありますので、この45億円についてはオランダにおいても課税されません。また、匿名組合分配金は、当時の日蘭租税条約において「その他所得」に該当するものと考えられており、これが事業所得には該当しないとの解釈の下、我が国の国内源泉所得にも該当しないと考えられていました。このため、匿名組合分配金の支払時に日本においても源泉徴収（源泉課税）されていないという状況でした。

したがって、仮にS社が利益の99%とか100%といった割合でこれを分配することとした場合、事業利益である50億円にはほとんど課税されないスキームが成立することになります。これは、課税の真空を生み出すこととなり、好ましいことではありません。

課税庁は、「出資者である匿名組合員（オランダ法人）が支払を受けた分配金は、自らが日本でPEを有して得た利益、すなわち、事業所得であって、我が国の国内源泉所得であ

る」という認定によって課税処分を行ったわけですが、結果、裁判所において受け入れられることはありませんでした。

また、スキームへの対抗措置として、課税庁はドイツ法を参考に、匿名組合には典型的匿名組合と非典型的匿名組合が存在し、非典型的匿名組合については、共同事業と同様の取扱いを行うべきであって、このことを前提とすればオランダの販売会社（匿名組合員）のPEは営業者S社の事業所にある（S社の事業拠点はオランダ販売会社の恒久的施設である）との主張を行いました。これについても裁判所で受け入れられることはありませんでした。

★「オランダ販売会社（匿名組合員）は日本にPEなし」という判決

本件匿名組合事件に関し、課税庁が「本件の契約が匿名組合の一種であると性質決定されたとしても、これは非典型的匿名組合契約というべきであって、これは任意組合契約であるからS社（営業者）の事業拠点はオランダ販売会社（匿名組合員）の恒久的施設である」と主張したことに対し、東京高等裁判所は「我が商法が予定していない非典型的匿名組合契約を締結することはあり得ないことであるし」として、課税庁の主張を否定しています。さらに、「商法の強行規定に反し無効であるから、本件契約をこのような非典型的匿名組合契約であるとはいえず、営業者S社の事業所が匿名組合員オランダ販売会社の日本における恒久的施設であるとはいえない」という判断がされ、国側敗訴となっております。

【資料 31】

所得税法（抄）
（平成 14 年法律第 15 号の改正による新旧対照表）

改正後	改正前
（国内源泉所得） 第百六十一条 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。 一～十一 省 略 十二 国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（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	（国内源泉所得） 第百六十一条 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。 一～十一 同 左 十二 国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（これに準ずる契約を含む。）で政令で定めるものに基づいて受ける利益の分配

所得税法施行令（抄）
（平成 14 年政令第 103 号の改正による新旧対照表）

改正後	改正前
（匿名組合契約に準ずる契約の範囲） 第二百八十八条 <u>法第百六十一条第十二号（国内源泉所得）に規定する政令で定める契約は、当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約とする。</u>	（匿名組合契約に準ずる契約の範囲） 第二百八十八条 <u>法第百六十一条第十二号（国内源泉所得）に規定する政令で定める契約は、次に掲げる契約とする。</u> 一 事業者が十人以上の匿名組合員と締結している匿名組合契約 二 <u>当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約で、当該事業を行う者が十人以上の出資者と締結しているもの</u>

★判決を受けての国内法の改正

課税庁の主張は否定されたわけですが、匿名組合契約を活用することによって内外においても課税されない、いわば課税の真空が起るということは適当ではないことから、この点に関し税制改正が行われています。

【資料31】をご覧ください。従来、匿名組合契約に基づく利益の分配は、その匿名組合員が10人以上存在しないと国内源泉所得に該当しないとされていましたが、その人数要件を撤廃し、本件のように匿名組合員が1名の場合についてもその利益の分配は国内源泉所得と認識し、源泉課税することが可能となるよう国内法が改正されています（平成14年）。

さらに、本件は条約上の問題も潜んでいた

ことから、日蘭租税条約の改定にも至っております。【資料32】をご覧ください。

匿名組合の分配金が「その他所得」になるのか、「利子所得」になるのかなど学者の先生方をはじめ様々な意見がありますが、改正条約の議定書9において「条約のいかなる規定も、日本国が、匿名組合契約又はこれに類する契約に基づいて取得される所得及び収益に対して、日本国の法令に従って源泉課税することを妨げるものではない。」と規定され、日本国の課税権の確保が図られています。これにより、匿名組合契約に係る課税には一応の決着がついたものと考えております。

私の説明は、これで終わりにさせていただきます。長時間にわたりまして、ご清聴ありがとうございました。（了）

【資料 32】

日蘭租税条約（抄）（平成 23 年 12 月 29 日発効）

（平成 23 年条約第 15 号の改正による新旧対照表）

改正後	改正前
第二十条 その他の所得 1 一方の締約国の居住者が受益者である所得（源泉地を問わない。）であって前各条に規定がないもの（以下この条において「その他の所得」という。）に対しては、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。 2 1 の規定は、一方の締約国の居住者であるその他の所得（第六条 2 に規定する不動産から生ずる所得を除く。）の受益者が、他方の締約国内において当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該その他の所得の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、当該その他の所得については、適用しない。この場合には、第七条（事業所得）の規定を適用する。 3・4 省 略 議定書 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約（以下「条約」という。）を本日署名するに当たり、日本国及びオランダ王国は、条約の不可分の一部を成す次の規定を協定した。 1～8 中 略 9 <u>条約のいかなる規定も、日本国が、匿名組合契約又はこれに類する契約に基づいて取得される所得及び収益に対して、日本国の法令に従って源泉課税することを妨げるものではない。</u> 以下略	第二十三条 一方の国の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないものに対しては、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。 議定書 所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国政府とオランダ王国政府との間の条約に署名するにあたって、下名は、同条約の不可分の一部をなす次の規定を協定した。 以下略