

## 国際課税のあり方と今後の課題について

—最近の国際課税に関する諸問題（国際的租税回避等）を  
踏まえた我が国の国際課税の基本的な考え方の検証—

原 省 三

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

## 要 約

### 1 研究の目的、問題点等

経済社会のグローバル化に伴い、我が国においても国際課税についての関心が高まってきており、最近では、大企業のみならず、中小企業や個人の富裕層においても、国際的租税回避スキーム等を利用した様々な租税回避行為が行われるようになってきている。

このような国際的租税回避行為への対抗策として、税制改正により各スキームを個別に規制する立法措置が行われているところであるが、こうした対応のみでは、更なる税制の複雑化や租税回避スキームの高度化による執行の困難化を招くことが憂慮される。

我が国の国際課税制度の創設時には、現在のような国際課税制度の「透き間」を狙った租税回避行為が蔓延する時代の到来を想定していなかったものと考えられることからすると、むしろ、現行制度の基本的な考え方を根本に遡って見直すことにより、国際的租税回避等の諸問題の解決の糸口を見いだすことができるのではないかと思われる。

そこで、このような問題意識の下、我が国の国際課税制度についての基礎的な研究を行うこととしたものである。

### 2 研究の概要等

#### (1) 国際課税の基本的な考え方

「国際課税」とは、国境を越える経済活動に対する課税をいうが、このような経済活動を行う個人や法人等の居住地国や経済活動が行われた源泉地国では、それぞれの国家が独自の租税制度に従って課税を行うため、特定の所得に対して複数の課税管轄権が及ぶことによって国際的二重課税が生じたり、あるいは、課税管轄権が全く及ばなくなることによって課税の真空地帯が生じたりする。これが国際課税の問題の根源であり、このような国際課税の問題は、各国家間における課税管轄の問題に帰着すると言え

る。

課税管轄の基準には、国籍や居住の事実に基づく「居住地管轄」と、課税対象となる領域内の経済活動や財産の所有等の事実に基づく「源泉管轄」との二つがあるが、これらのいずれが妥当な基準であるか、あるいは、いずれを優先すべきかを導き出すことは困難なものと考えられている。しかし、いずれの基準も、課税対象となる個人や法人等の経済活動と領域との「結びつき」の存在を前提としていることに変わりはなく、ある者の経済活動と国家のサービスとの間に、何らかの「結びつき」がある場合には、その者に対するその国家の課税権は正当化されると考えられる。

## (2) 我が国の国際課税の基本的な考え方

我が国の現行の所得税法及び法人税法は、自国の居住者、内国法人に対しては、その所得の源泉が国内であろうと国外であろうとすべて課税の対象とする「全世界所得課税主義」を採用するとともに、国際的二重課税の排除方法として「外国税額控除方式」を採用している。

また、非居住者・外国法人に対しては、国内源泉所得についてのみ、一定の範囲で課税することとしており、国内源泉所得の判定については、事業又は資産から生ずる所得（一号所得）に係る包括的ソース・ルールと、その中から源泉徴収になじむものを取り出した個別的ソース・ルールを定めている。なお、これらのソース・ルールが租税条約におけるソース・ルールと異なる場合には、租税条約の定めるところによることとされる。

## (3) 我が国の国際課税の基本的な考え方の成り立ち

我が国の国際課税の基本的な考え方は、居住者・内国法人に対する無制限納税義務と非居住者・外国法人に対する制限納税義務を規定した明治32年（1899）の所得税法改正以降、ヨーロッパ型の考え方を採り入れて生成されたが、戦後は米国型の考え方の影響を受けて形成された独自のものと言える。

そして、現行税法における国際課税制度の基本的な仕組みをつくり上げた昭和37年改正は、このような沿革を経て形成された考え方を基礎として、

当時の租税条約交渉等における国際課税の議論を踏まえて行われたもので、特に、国際的<sup>2</sup>二重課税の排除を重視して行われた改正であり、我が国の課税権を譲歩する傾向があったことは否定できないだろう。

その後、先進国において国際的租税回避が問題となり、我が国でも外国子会社社会算税制や過少資本税制が導入されたが、昭和 37 年改正以降、我が国の国際課税制度の基本的な仕組みはほとんど変わっていない。

#### (4) 我が国の国際課税の基本的な考え方の意義の検証

我が国の国際課税制度の基本的な仕組みが完成した昭和 37 年改正から約半世紀が経過しようとしているが、当時の国際課税の考え方を基礎とする我が国の現行の国際課税制度の基本的な考え方について、最近の我が国における国際的租税回避事例を基に、その意義を検証した。

##### イ 居住者・内国法人に対する国際課税の考え方

我が国の居住者・内国法人に対する「全世界所得課税主義＋外国税額控除方式」の意義が問われた最近の国際的租税回避事件として邦銀外国税額控除事件（最判平 17. 12. 19）が挙げられる。この事件は、我が国の「外国税額控除方式」における「一括限度額方式」が抱える彼此流用の問題（高率外国税が非課税国外所得から生じる控除余裕枠によって控除されてしまうこと）を利用したものである。

しかし、「一括限度額方式」は、他の限度額計算方式と比べても簡便なものであり、昭和 37 年の導入後も、税制改正により、彼此流用等の問題への対応が図られてきたと言える。また、①居住者の国外の経済活動と居住地国のサービスとの間には、何ら「結びつき」がないとすることはできないこと、②国外源泉所得についての課税権を国内法で放棄した場合には、新たな「課税の真空地帯」を創出する可能性があること、③「居住地国課税主義」の考え方と「国外所得免除方式」の考え方とは理論的な整合性に欠けること、④「国外所得免除方式」においてもソース・ルールの違い等により、国際的<sup>2</sup>二重課税を完全に排除することは不可能であることなどを総合勘案すると、「外国税額控除方式」から「国外所

得免除方式」へ移行する必要性は少なく、「全世界所得課税主義＋外国税額控除方式」の考え方は維持すべきものとする。

#### ロ 非居住者・外国法人に対する国際課税の考え方

非居住者・外国法人に対する国際課税の考え方の意義が問われている国際的租税回避事例として、ダブルSPCスキームが挙げられる。このスキームは、国内で事業を行う外国法人の発行した社債の利子が、「使用地主義」を採る租税条約では国内源泉所得となるのに対し、「債務者主義」を採る国内法では国内源泉所得とはならないという現行制度の「透き間」を利用したものであるが、社債の利子は、資金提供を受けた企業がその資金を使用して事業活動を行って得た所得を元に、社債権者に還元されるものであることからすれば、資金提供を受けた企業がその資金を使用して事業活動を行った場所にあるとする「使用地主義」の方が理に適ったものと言え、国内法で「債務者主義」を採る意義は少なく、社債の利子については「使用地主義」を採用すべきであると思われる。

また、匿名組合スキーム事件（東京地判平 17.9.30）は、匿名組合契約に基づく分配金が、日蘭租税条約においては「その他所得条項」によって居住地国課税とされるのに対し、居住地国であるオランダの税制では課税されないという現行制度の「透き間」を利用したものである。国内で事業を行う者との匿名組合契約に基づく分配金は、出資者である組合員の居住地国よりも、匿名組合の営業者が事業活動を行っている国との「結びつき」の方が深いものであり、このような国内源泉所得については、源泉地国が安易に課税権を譲歩すべきではなく、租税条約における「その他所得条項」は、今後見直すべきだろう。

#### (5) 国際課税のあり方と今後の課題

前述のとおり、国家の課税管轄の考え方からは、ある者の経済活動と国家のサービスとの間に、何らかの「結びつき」がある場合には、その者に対するその国家の課税権は正当化されると考えられる。

しかしながら、我が国の現行の国際課税制度は、昭和37年の税制改正に

よりその基本的仕組みがつくられたものであり、当時の国際課税の議論が国際的<sup>2</sup>二重課税の排除を重視したものであったことからすると、我が国の課税権を譲歩する傾向があることは否定できない。

このような昭和 37 年当時の国際課税の考え方を基礎とする我が国の現行の国際課税制度と、その後の国際的租税回避等の国際課税の議論を踏まえて整備された諸外国の国際課税制度や租税条約との間には、上記の国際的租税回避事例にみられるようないくつかの「透き間」が生じてきたものと思われる。

したがって、本来課税権を行使すべき国家が課税権を譲歩していることにより生ずる課税制度の「透き間」を狙った国際的租税回避等の国際課税の問題に対処するためには、国際課税の根幹とも言える国家の課税管轄の基本的な考え方に立ち返り、我が国の正当な課税権を確保すべく、現行の国内法及び租税条約を見直す必要があり、そうすることが、今後、ますます複雑・困難化するであろう国際課税に関する諸問題の解決の糸口になるのではないかと思われる。

## 目 次

はじめに	552
第1章 国際課税の基本的な考え方	554
第1節 国際課税とは	554
第2節 課税管轄 (tax jurisdiction)	554
第3節 居住地国課税主義	557
第4節 源泉地国課税主義	558
第5節 ソース・ルール	559
第6節 租税条約	560
第2章 我が国の国際課税の基本的な考え方	562
第1節 居住者・内国法人に対する国際課税の考え方	562
第2節 非居住者・外国法人に対する国際課税の考え方	562
第3章 我が国の国際課税の基本的な考え方の成り立ち	565
第1節 我が国の国際課税制度の沿革	565
第2節 小括	571
第4章 我が国の国際課税の基本的な考え方の意義の検証	573
第1節 居住者・内国法人に対する国際課税の考え方	573
第2節 非居住者・外国法人に対する国際課税の考え方	577
第5章 国際課税のあり方と今後の課題	586
結びに代えて	589

## はじめに

我が国の経済社会のグローバル化は、近年において急速に進展し、人、財貨、資本、サービス及び情報の国際的移動が活発化してきた。

これに伴い、国際課税についての関心が高まってきており、最近では、納税者の税負担の軽減を目的とするタックス・プランニングを主たる業務とする租税専門家の出現もあって、大企業のみならず、中小企業や個人の富裕層においても、国際的租税回避スキーム等を利用した様々な租税回避行為が行われるようになってきている。

このような国際的租税回避行為への対抗策として、税制改正により各スキームを個別に規制する立法措置が行われているところであるが、こうした対応のみでは、更なる税制の複雑化や租税回避スキームの高度化による執行の困難化を招くことが憂慮される。

我が国の国際課税制度の創設時には、現在のような国際課税制度の「透き間」を狙ったタックス・プランニングが蔓延する時代の到来を想定していなかったものと考えられることからすると、むしろ、現行制度の基本的な考え方を根本に遡って見直すことにより、国際的租税回避等の国際課税に関する諸問題の解決の糸口を見いだすことができるのではないかと思われる。

そこで、このような問題意識の下、我が国の国際課税制度についての基礎的な研究を行うこととしたものである。

我が国の国際課税の基本的な考え方には、課税管轄に関する居住地国課税主義（属人主義）と源泉地国課税主義（属地主義）、居住者・内国法人に対する全世界所得課税主義と外国税額控除方式、非居住者・外国法人の事業所得に関する総合主義と帰属主義等、様々な主義や方式がある。

これらの考え方は、我が国における国際課税制度の発展の歴史の中で、ヨーロッパ大陸諸国や米国の影響を受けて生成されてきたものであるが、本研究においては、これらの考え方が採用されることとなった背景・経緯等を考察するとともに、最近の国際的租税回避事例に基づいて問題の所在を認識することに

より、現在の我が国における国際課税の基本的な考え方の意義を検証し、今後の国際課税のあり方と課題について提言することとしたい。

# 第1章 国際課税の基本的な考え方

まず、はじめに、国際課税の基本的な考え方について概観する。

## 第1節 国際課税とは

「国際課税」とは、国境を越える経済活動に対する課税をいう<sup>(1)</sup>。この課税とは、通常、個人や法人等が行った経済活動の成果である「所得」に対して行われる「所得課税」を前提とするが、このような経済活動を行う個人や法人等の居住地国や経済活動が行われた源泉地国では、それぞれの国家が独自の租税制度に従って課税を行うため、同一の所得に対する二重課税が生じたり、あるいは課税の真空地帯が生じる場合がある。このように、各国家が制定した国内租税法や他国と締結した租税条約などの「国際租税法」により、特定の「所得」に対して、複数の課税管轄権が及んだり、あるいは、課税管轄権が全く及ばなくなったりすることが、国際課税の根源的な問題であると言える。

## 第2節 課税管轄 (tax jurisdiction)

前述のとおり、国際課税の問題は、各国家間における課税管轄の問題に帰着すると言えるが、課税管轄の基準には、通常、国籍や居住の事実に基づく「居住地管轄」（「本拠地管轄」）と、課税対象となる領域内の経済活動や財産の所有等の事実に基づく「源泉管轄」との二つがあるとされる<sup>(2)</sup>。

「居住地管轄」は、納税者が居住している国がその納税者の全世界所得に対して課税する考え方である「居住地国課税主義」（「属人主義」）を導き、「源泉管轄」は、所得の源泉のある国がその国の居住者はもとよりそれ以外の者に対

---

(1) 税制調査会平成12年7月「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択」336頁。

(2) 水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—』4頁(有斐閣、2000)。

しても源泉地国で生じた所得に課税する考え方である「源泉地国課税主義」（「属地主義」）を導く基準である。

これらの課税管轄に係る二つの基準の考え方を根拠付ける理論として、①利益説、②能力説、③中立性説があるが、これらの理論について、吉村典久教授は、要旨次のとおり論じておられる<sup>(3)</sup>。

「①利益説は、納税者が国家から受ける利益もしくは納税者が原因となって生じた国家の費用の大きさに応じて租税を負担することを求めるものである。利益説は、租税管轄権の配分については、「源泉地国課税主義」を主張することに他ならないが、居住地国も当該居住者に対して法律による保護を与えており、そのことによって当該居住者は外国において支障なく事業活動を営むことができる利益を享受しており、その限りにおいては利益説は決して「居住地国課税主義」を排除するものではなく、利益説に基づき唯一「源泉地国課税主義」が主張できるかは多少疑わしいと言わざるを得ない。

②能力説は、納税者の担税力に応じて課税されるべきことを要求する。その限りにおいて、納税者の担税力を包括的に把握する「全世界所得課税主義」の考えが能力説によりよく合致するものであり、そして、居住地国における方が納税者の全世界所得をうまく計算できるものであるが、他方、源泉地国においても非居住者あるいは外国法人が事業活動を行うことによって所得を得ている場合、当該源泉地国においても担税力を獲得し、源泉地国で担税力に応じた課税に服すべきであると解することもできよう。結局、能力説は、居住地国と源泉地国との間での租税管轄権の配分については何ら有効な基準を提供することはできない。

③中立性説は、課税によって納税者の相対的にみた経済的狀態に変化をもたらしてはならないとするものであるが、何をもって中立であると解するかによって全く相反する結論に至ることもあり得る。まず、異なる居住

---

(3) 吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念（P. E.）に関する若干の考察」ジュリストNo.1075 47頁（1995.9.15）。

地国の事業者がある同じ国で活動を行い所得を得ている場合、「居住地国課税主義」によれば、同一の源泉地国で競争している事業者についてそれぞれの居住地国の租税負担が課されることになり、当該源泉地国における競争中立性が侵害されることになる。よって、資本輸入における中立性の観点からは「源泉地国課税主義」が望ましいと主張されることになる。一方、同じ居住地国の事業者が異なる源泉地国において事業活動を展開している場合、資本輸入の中立性の観点から源泉地国課税がなされると、同一の居住地国の事業者は異なった源泉地国の課税に服することになり、当該居住地国における競争中立性が侵害される。よって、資本輸出の中立性の観点からは、「居住地国課税主義」が妥当であると主張される。

以上を要するに、利益説、能力説そして中立性説のいずれをとっても、国際的租税管轄権の配分に関する確固たる基準を得ることはできず、この問題はすぐれて一国の経済的状況及びそれと密接な関連性を有する租税政策並びに国家間の利害関係ということによってのみ処理されうるものなのである。」

このように、課税管轄に関する理論からは、「居住地管轄」と「源泉管轄」のいずれが妥当な基準であるか、あるいはいずれを優先すべきかを導き出すことは困難なものと考えられる。しかし、いずれの基準も、課税対象となる個人や法人等の経済活動と領域との「結びつき」の存在を前提としている<sup>(4)</sup>ことに変わりはなく、租税の意義が「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」<sup>(5)</sup>と位置付けられることから、ある者の経済活動と国家のサービスとの間に、何らかの「結びつき」がある場合には、その者に対するその国家の課税権は正当化されると考えられる<sup>(6)</sup>。そして、国

(4) 水野・前掲注(2) 4～5 頁、谷口勢津夫「外国企業課税に関する帰属所得主義と全所得主義(1)」税法学 389 号 2 頁 (1983)。

(5) 金子宏『租税法〔第 12 版〕』7～8 頁 (弘文堂、2007)。

(6) 藤本哲也『国際租税法』48 頁 (中央経済社、2005)。

際的な一般原則として、居住者・内国法人については「居住地管轄」、非居住者・外国法人については「源泉管轄」に基づいて課税権が行使されている<sup>(7)</sup>と言えるのであろう。課税管轄の問題は、「居住地管轄」と「源泉管轄」という考え方の相克にあるのではなく、むしろ、国家によって、国家のサービスとの「結びつき」が深い又は浅いとする納税義務者の範囲や所得の範囲が異なることによって、それぞれの課税管轄権の範囲が重複したり、乖離したりすることにあると言える<sup>(8)</sup>。

### 第3節 居住地国課税主義

「居住地管轄」の考え方から導かれる「居住地国課税主義」においては、自国の居住者、内国法人の所得については、その源泉が国内であろうと国外であろうとすべて課税の対象とする「全世界所得課税主義」が採られる。国外源泉所得については、通常、源泉地国で課税が行われるが、「全世界所得課税主義」の下では、外国に納付した税額に相当する額を自国に納付すべき税額から控除

---

なお、谷口勢津夫教授は、国家間の課税権の配分原則を「経済的所属原則」(economic allegiance principle)とし、同原則を「受益関係が存在しないときには国家は課税することができず、しかも受益の程度を超えて国家は課税することができない」とするものと定義付けておられる(「租税条約の濫用—主として Treaty Shopping について」村井正編『国際租税法の研究』162頁(法研出版、1990))。

また、矢内一好教授は、この原則を「経済的関連性原則」とし、政治的帰属原則における国家と国民との関連を、国家と経済的利害という観点に置き換えたもので、国際的に課税権を配分することに理論的根拠を与え、その後の租税条約、各国の国内法の改正に何らかの影響力を行使したものと考えておられる。なお、この原則は、1892年にドイツのシャンツ博士により提唱されたものとされている(『国際課税と租税条約』29頁(ぎょうせい、1992))。

(7) 中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集33号143頁(1995)。

(8) 淵圭吾准教授は、「多くの国家は、自国とのかかわりあいの程度に応じて納税義務者を二つの類型に分ける。自国とのかかわりあいの程度の深い納税義務者についてはその納税義務者に帰属するあらゆる所得を所得課税の対象とする。自国とのかかわりあいの程度が浅い納税義務者については、所得のうち典型的に自国とのかかわりあいが深いもののみを課税の対象とする。」と述べておられる(「取引・法人格・管轄権(1)」法学協会雑誌121巻2号155~156頁(2004))。

して国際的二重課税を排除する「外国税額控除方式」が同時に採用されることが多い<sup>(9)</sup>。また、国際的二重課税の排除方法として、外国に納付した税額を損金の額に算入する「外国税額損金算入方式」もあるが、外国に納付した税額に居住地国の税率を乗じた額のみが税額から控除される結果となることから、国際的二重課税を排除するには不完全な方式であるとされる<sup>(10)</sup>。

「居住地国課税主義」において課税の対象とされる「居住者」とは、通常、国内に一定期間（世界的には183日が多い。）滞在している者<sup>(11)</sup>とされ、「内国法人」は、「設立準拠法主義」（法人がどこの国の法律に基づいて設立されているか）又は「本店所在地（登録）主義」（法人が本店をどの国に置いているか、あるいは、どの国に登録しているか）及び「管理支配地主義」（法人が実質的に管理支配されている場所がどこにあるか）などの考え方によって判断されている<sup>(12)</sup>。

#### 第4節 源泉地国課税主義

「源泉管轄」の考え方から導かれる「源泉地国課税主義」においては、国外に源泉がある所得については課税の対象としない「領土内所得課税主義」が採られる。この考え方は、国際的二重課税の排除方法の一つである「国外所得免除方式」に通じるものである。「国外所得免除方式」は、ヨーロッパ諸国で採用されている<sup>(13)</sup>が、その考え方は、居住者と非居住者の区別なく、国外所得につ

(9) 「全世界所得課税主義+外国税額控除方式」は、日本、米国、カナダ、イギリス、イタリア、韓国で採用されている。

(10) 藤本・前掲注(6) 18頁。

(11) ただし、米国は国内に居住しているか否かにかかわらず、市民権を有している者を自国の者としている。

(12) 日本、米国、イタリア、韓国は、「設立準拠法主義」又は「本店所在地（登録）主義」を採用しており、イギリス、フランス、ドイツ、カナダは、「管理支配地主義」と「設立準拠法主義」との併用方式を採用している。

(13) 国外所得免除方式は、フランス、ベルギー、シンガポール、香港で採用されている。ドイツは、国内法では「外国税額控除方式」を採用しつつ、租税条約は「国外

いては領域との「結びつき」がないものとして課税権を放棄するものと言える<sup>(14)</sup>。この制度は、国際的二重課税の排除方法としては外国税額控除方式と比べて簡潔なものであるが、各国の異なる所得税制度を度外視するこの方法が、公平及び経済的中立性の観点からも十分に理論的支持を得ているとは言い難いと評されている<sup>(15)</sup>。

## 第5節 ソース・ルール

「源泉管轄」に基づく「源泉地国課税主義」においては、源泉地国で生じた所得すなわち国内源泉所得<sup>(16)</sup>について課税が行われるが、ある所得の源泉が国内か国外かを区分するための基準を「ソース・ルール」という。分類所得税制度を採用してきたヨーロッパ諸国では、各種所得の分類によってその計算方法や課税方法が定められているが、そこにおいて同時に、国内所得と国外所得とが区別されてきた。しかし、米国では、総合所得税制度のもとで所得の分類がなされておらず、所得の分類とは独自に「ソース・ルール」が置かれている。

「ソース・ルール」には二つのタイプがある。事業所得型と資本所得型、又は active income（能動的所得）と passive income（受動的所得）である。事業所得の源泉は供給者の事業活動に着目して決せられ、ネット課税が多く、資本所得の源泉は資産所在地又は顧客に着目して決せられ、グロス課税が多い<sup>(17)</sup>。

---

所得免除方式」を採用している。ただし、これらの国では、居住者・内国法人については、事業所得に対してのみ「国外所得免除方式」が採られ、投資所得については、全世界所得に対して課税される。

(14) 確かに、非居住者の源泉地国での経済活動については、源泉地国よりも居住地国との「結びつき」の方が浅いと言えるだろう。

(15) 水野・前掲注(2) 14頁。

(16) 淵准教授は、所得のうち類型的に自国とのかかわりあい深いものを国内源泉所得というものとし、国内源泉所得以外の所得を国外源泉所得というとして述べておられる(前掲注(8) 156頁)。

(17) 浅妻章如「所得源泉の基準、及び net と gross との関係(3・完)」1205～1206頁(法学協会雑誌第121巻第8～10号、2004)。ただし、浅妻准教授は、同論文で、所得源泉について資産と事業を基準としてきた従来の考え方から、資産という基準を

## 第6節 租税条約

租税条約は、その正式の名称を「二重課税の回避のための条約」というように、国際的な二重課税という「税の障害」を可能な限り回避又は排除することを主たる目的とするものであり<sup>(18)</sup>、二重課税を排除するための実体的諸規定がその中心をなしているが、そのほかに、租税回避の防止を主要な目的とする関連企業間取引に関する規定、国際的脱税及び租税回避を防止することを目的とする情報交換に関する規定、自国の納税者を保護するための相互協議の規定等が設けられている。

現在、我が国は、56ヶ国と租税条約を締結しているが、いずれも OECD モデル条約に準拠したものとなっている。

租税条約の国内法的効力については、日本国憲法が条約遵守義務を規定している（憲 98②）ことなどから、租税条約が国内法と異なる定めをなしている場合には、租税条約の定めが優先して適用される。例えば、我が国の国内法では、外国税額控除における間接税額控除の対象となる子会社の持株要件は 25%以上とされている（法法 69⑧）が、日米租税条約においては、10%以上とされるなど、具体的な制度適用の内容が租税条約により修正を受けている。この意味では、租税条約の締結国における国内租税法の規定は、租税条約の目的を実現する基本規定としての性質を有するものと言える<sup>(19)</sup>。

また、租税条約には、租税条約が両締約国の国内法や他の条約に定める租税の減免措置を制限することはできないとするプリザベーション原則や、条約に別段の定めがない限り、租税条約が自国の居住者に対して適用される国内法を修正するものではないとするセービング原則があるが、日米租税条約には、こ

---

外し、所得稼得者の事業か顧客（の事業）か、どちらかに着目する、という考え方への移行を提言しておられる。

(18) 小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』1頁（有斐閣、1982）。

(19) 川端康之「外国税額控除制度の諸問題」水野忠恒編『国際課税の理論と課題』100頁（税務経理協会、1995）。

れらを明文化した条項が置かれている（1②④）。

## 第2章 我が国の国際課税の基本的な考え方

次に、我が国が現在採用している国際課税の基本的な考え方について概観する。

### 第1節 居住者・内国法人に対する国際課税の考え方

我が国の所得税法及び法人税法は、自国の居住者、内国法人に対しては、その所得の源泉が国内であろうと国外であろうとすべて課税の対象とする「全世界所得課税主義」を採用する（所法7①一、22、法法5、21）とともに、国際的二重課税の排除方法として「外国税額控除方式」を採用している（所法95、法法69）。ただし、外国税額控除の適用を受けるか否かは納税者の選択に委ねられており、外国税額控除の適用を受けない場合には、「外国税額損金算入方式」となる。

なお、外国税額控除制度については、政策的判断による制度（恩恵的措置）と解する説<sup>(20)</sup>と、政策的措置ではなく国際租税法上の基本的概念であると解する説<sup>(21)</sup>がある。

### 第2節 非居住者・外国法人に対する国際課税の考え方

我が国の所得税法及び法人税法は、非居住者・外国法人に対しては、国内源泉所得についてのみ、一定の範囲で課税することとしている（所法5②、7①三、法法4②、9、141）。

---

(20) 中里実『タックス・シェルター』230～231頁（有斐閣、2002）。

(21) 水野忠恒「外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」国際税務2003年3月号23頁、志賀櫻「外国税額控除の控除余裕枠を利用する租税回避」税務事例2006年6月号34頁、望月文夫「タックス・ヘイブン対策税制における外国法人税の意義—平成18年9月5日東京地裁判決を題材として—」国税速報5865号16頁（2007）。

そして、国内源泉所得については、所得税法第161条第一号、法人税法第138条第一号で、事業又は資産から生ずる所得（いわゆる「一号所得」）という包括的な所得類型に係るソース・ルール（包括的ソース・ルール）を定め、第一号の二（法人税法第138条においては第二号）以下で、事業又は資産から生ずる所得の中から源泉徴収になじむものを取り出した（所得税法第161条においてはこれらに勤労から生ずる所得（八号所得）を加えた）個別的な所得類型に係るソース・ルール（個別的ソース・ルール）を定めている。一号所得はネットの所得を、一号の二以下の所得はグロスの所得を意味する。この包括的ソース・ルールと個別的ソース・ルールの関係については、個別的ソース・ルールで国内源泉所得に該当しないと判断された所得が包括的ソース・ルールによって国内源泉所得と判断される可能性があるか否か（敗者復活戦を認めるか否か）を巡って肯定説<sup>(22)</sup>と否定説<sup>(23)</sup>の二つの見解があるが、肯定説が有力である。

なお、四号所得（債券、預貯金等の利子等）、五号所得（配当等）については、それらの支払者の所在地国で源泉地を決める「債務者主義」が採られている。一方、六号所得（貸付金利子等）、七号所得（使用料等）については、それらの所得を生んだ貸付金や工業所有権等の使用される場所によって源泉地を決める「使用地主義」が採られている。

これら国内法のソース・ルールが、租税条約におけるソース・ルールと異なる場合には、租税条約の定めるところによる源泉地置き換え規定が設けられている（所法162、法法139）。源泉地置き換え規定は、国内源泉所得の範囲によって課税範囲が拡大する際に、プリザベーション原則が適用されるのではないかと、との疑義を解消する必要があるため、租税法律主義の観点から、国内法上の規定を置いて課税権の根拠を明確にした確認的規定であると解されている<sup>(24)</sup>。

---

(22) 水野・前掲注(2) 40～42頁、谷口勢津夫「ソース・ルール」ジュリストNo.1075, 52頁（1995.9.15）、瀧・前掲注(8) 168～170頁。

(23) 中里・前掲注(7) 187～197頁。

(24) 藤本・前掲注(6) 131頁、矢内一好『租税条約の論点』60頁（中央経済社、1997）、

そして、国内に支店・工場その他事業を行う一定の場所（恒久的施設、以下「PE」という。）を有する非居住者・外国法人については、すべての国内源泉所得を対象として所得税又は法人税を総合課税する「総合主義」が採られている（所法 164、法法 141）。これに対し、PE に帰属する国内源泉所得のみを課税する方法を「帰属主義」というが、我が国の税法は、2号、3号 PE については一部「帰属主義」を採っている。米国は、1966 年までは我が国と同様の「総合主義」を採っていたが、1966 年に「実質的関連所得」の概念を導入し、「帰属主義」の考え方を採り入れている。また、OECD モデル条約や我が国が締結している租税条約のほとんどが「帰属主義」を採用していることや、「総合主義」の下では国内の恒久的施設に帰属するが国内源泉所得に該当しない所得に対しては課税ができないことを理由に、我が国の国内法を「帰属主義」に移行すべきであるとの議論が従来から行われている<sup>(25)</sup>。

また、非居住者・外国法人の国内源泉所得のうち一号所得以外の所得は、国内に PE を有さない場合には源泉徴収だけで課税関係が完結するが、PE を有する場合には源泉徴収後に総合課税される。

---

国税庁（植松守雄）「非居住者、外国法人及び外国税額控除に関する改正税法の解説」昭和 37 年 5 月 1 日 26, 27 頁（1962）。

- (25) 積極説：小松芳明「国際租税法の発展と動向」租税法研究第 10 号 21～24 頁（1982）、谷口勢津夫「外国企業課税に関する帰属所得主義と全所得主義(2)」税法学 390 号 18 頁（1983）、矢内・前掲注(6) 93 頁、中里・前掲注(7) 239～249 頁。

消極説：Gary M. Thomas「The Source Rules in Japanese Tax Law」租税法研究第 10 号 220 頁（1982）、水野・前掲注(2) 43 頁、赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法—国際的事業活動と独立企業原則を中心に—』253～274 頁（税務研究会出版局、2001）、田中良「帰属所得主義への移行の妥当性と必要性」第 28 回日税研究賞入選論文集 1 頁（2005）、武内良樹「国際課税の諸問題」フィナンシャル・レビュー 平成 18 年第 5 号 17, 18 頁（2006）。

## 第3章 我が国の国際課税の基本的な 考え方の成り立ち

我が国の現在の国際課税の基本的な考え方は前章のとおりであるが、本章では、これらの考え方が採用されるに至った経緯や背景について考察する。

### 第1節 我が国の国際課税制度の沿革

#### ・ 明治20年(1887) 所得税法創設

明治20(1887)年に創設された我が国の所得税法は、基本的にはプロイセン(ドイツ)の法制を模範として起草されたものとされている<sup>(26)</sup>。

当時の所得税法第1条は、「凡ソ人民ノ資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金高一箇年三百円以上アル者ハ此ノ税法ニ依テ所得税ヲ納ム可シ」と規定しており、自然人のあらゆる所得に対して総合課税するものであったが、所得の源泉地、課税管轄権の範囲については特に意識されていない、プリミティブなものであったとされる<sup>(27)</sup>。当時の議論では、在外邦人にも納税義務があるとされていた<sup>(28)</sup>、在日外国人については課税できないことが当然と考えられていた<sup>(29)</sup>。この背景としては、当時の我が国が不平等条約の下に置かれていたことなど、対外的に対等でなかった事情によるものと考えられている<sup>(30)</sup>。

#### ・ 明治32年(1899) 改正

不平等条約改正の実施に伴って行われたこの改正では、法人の所得に課される第一種所得税(税率は一律2.5%)、公社債の利子に対する第二種所得税(支払者が2%の税率で源泉徴収)、個人の所得に対する第三種所得税(1%

---

(26) 金子宏「租税法における所得概念の構成(二)」法学協会雑誌85巻9号36頁。

(27) 淵・前掲注(8)138頁。

(28) 堀口和哉「明治三二年の所得税法改正の立法的沿革」税務大学校論叢28号32頁(1997)。

(29) 織井喜義・山本洋「創成期の所得税制叢考」税務大学校論叢20号136~137頁(1990)。

(30) 堀口・前掲注(28)34頁。

～5.5%までの累進税率)の三つに分けて所得課税を行うこととされ、法人への課税が初めて導入された。なお、第一種所得として源泉で課税された配当金については、さらに第三種所得として課税しないこととされた。

また、無制限納税義務者と制限納税義務者が分けられ、所得税法第1条では、「帝国内此ノ法律施行地ニ住所ヲ有シ又ハ一箇年以上居所ヲ有スル者ハ此ノ法律ニ依リ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」として無制限納税義務を規定し、第2条では、「前条ニ該当セサル者此ノ法律施行地ニ資産営業又ハ職業ヲ有スルトキハ其ノ所得ニ付テモ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」として制限納税義務を規定した。同時に、第5条で、「外国又ハ此ノ法律ヲ施行セサル地ニ於ケル資産営業又ハ職業ニ依ル所得」のうち「此ノ法律施行地ニ本店ヲ有スル法人ノ所得」を除くものは非課税所得とされ、内国法人については全世界所得に課税する一方で、個人については、国際的二重課税を避けるため<sup>(31)</sup>、資産営業又は職業から生ずる国外所得を非課税としていた。

この改正により、我が国の所得税法は、居住者・内国法人に対する「全世界所得課税主義」の立場を明確にし、居住者については、これによって生ずる国際的二重課税の排除方法として、ヨーロッパ型の「国外所得免除方式」を採用したと言える。また、非居住者・外国法人については、資産営業又は職業から生ずる国内源泉所得のみを課税対象としたのである。

#### ・ 明治34年(1899)改正

制限納税義務者が税法施行地において公社債利子の支払いを受けるときも納税義務があることとされた。

#### ・ 大正9年(1920)改正

個人が法人から受ける配当金が、それまで第三種所得として課税されていなかったことが問題となっていたことから、課税の公平を期するため、これを第三種所得として総合課税することとされた。

また、第一種所得を超過所得(1%～10%の超過累進税率)、留保所得(7.5%

---

(31) 堀口・前掲注(28) 37頁。

と 15%の累進税率)、清算所得 (7.5%)、国内における外国法人の支店又は出張所の所得 (国内における資産又は営業から生じた所得のみ、税率 7.5%) の四種に分けて課税することしたほか、銀行定期預金の利子を第三種所得から第二種所得に編入し、社債利子と同様に 3%の税率で源泉徴収するとともに、内国法人が外国居住の株主又は社員に対して支払う配当及び賞与についても第二種所得として 7.5%の税率で源泉徴収することとした。

さらに、居住者について国外所得が非課税とされていたのを改め、所得発生地の内外を問わずすべて総合課税することとされ<sup>(32)</sup>、国際的二重課税の排除方法として「外国税額損金算入方式」が採用された。

この改正は、従来の所得税法の構想に大きな変革をもたらしたものであって、我が国の所得税法はこの改正によって近代的な性格を有するに至ったと評されている<sup>(33)</sup>。

- ・ **大正 15 年 (1926) 改正**

外国法人に対する普通所得の税率が 10%に引き上げられた。

- ・ **昭和 15 年 (1940) 改正**

法人に対する所得税が「法人税法」の下に独立して制定されたが、それまでの法人に対する課税の考え方は変わっていない。

- ・ **昭和 22 年 (1947) 改正**

キャピタル・ゲインが課税の対象とされたことから、国内に営業を有しない制限納税義務者が国内に所有する不動産から生ずる果実のみならず、不動産を譲渡したことにより生ずる譲渡所得も課税の対象とされた。

- ・ **昭和 27 年 (1952) 改正**

制限納税義務者の課税範囲の考え方に「所得発生地主義」が導入され、公社債利子の支払者たる債務者が日本に本店又は主たる事務所を有する場合、また給与所得の発生の起因である勤務が日本において行われる場合には、支

---

(32) ただし、日本国籍を有しない者が国外で得た資産、営業又は職業から生ずる所得は非課税のままであった。

(33) 国税庁調査資料『所得税・法人税制度史草稿 (昭和 30 年 3 月)』12 頁 (1955)。

払地のいかんにかかわらず課税の対象となることとされた。また、従来、日本にある資産又は事業の所得のほかは給料利子等に限られていた制限納税義務者の課税範囲が拡張され、使用料、貸付金の利子等が課税の対象とされた。

この改正は、日米租税条約の締結（昭和30年（1955））を控えて、米国の「所得源泉地主義」（所得発生地主義）を国内租税法に導入し、課税対象所得を拡張して租税条約締結の基盤をつくったものと評されている<sup>(34)</sup>。

- **昭和28年（1953）改正**

国際的<sup>(34)</sup>二重課税の排除方法として、従来の「外国税額損金算入方式」を廃し、「外国税額控除方式」を導入した。当時の制度は、「国別控除限度額方式」であり、間接税額控除はなく、国税からのみの控除に限られた。

また、制限納税義務者の課税範囲に匿名組合契約等の利益の分配が加えられた。

- **昭和29年（1954）改正**

それまで「無制限納税義務者」「制限納税義務者」と呼ばれていた納税義務者について、「居住者」「非居住者」といった概念を導入するとともに、日本に事業を有さず資産のみを有する外国法人については、申告を期待し難いこと等から、利子、配当、使用料等の一定の所得については、所得税の課税（源泉徴収）のみで課税関係を終了することとされた。

また、非居住者の課税範囲を規定した所得税法第1条第2項第一号の規定にかっこ書きが挿入され、同号は「この法律の施行地にある資産又は事業の所得（第二号乃至第九号に該当するものを除く。）を有するとき」と改正されたことから、それまで並列して規定されていた同号の規定と二号以下の規定との関係に変更が生じている。この改正が、包括的ソース・ルールと個別的ソース・ルールとの関係についての議論の発端となったものと考えられている<sup>(35)</sup>。

- **昭和30年（1955）「日米租税条約」の締結**

---

(34) 小松・前掲注(25) 4頁。

(35) 淵・前掲注(8) 152、201頁。

日米租税条約は、各国の租税条約を参照し、1928年の国際連盟の条約モデル案の趣旨にも従って、理論的に合理的と認められる原則に基づき、相互主義を貫いて作成されていると評されている<sup>(36)</sup>。

#### ・ 昭和 37 年 (1962) 改正

日米租税条約が締結されてから租税条約の締結数が急増し、条約を解釈し適用する場合、国内租税法にその根拠ないし裏付けを持つ必要性が痛感されるようになった。そこで、この改正により、国内租税法の整備、合理化が行われた<sup>(37)</sup>。

この改正について、小松芳明教授は、「国際租税法の発展の歴史において特筆すべき重要な改革であった」と評され、その要点について、要旨次のとおり述べておられる<sup>(38)</sup>。

- 「(1) 所得源泉規定 (ソース・ルール) をより精緻なものに整備、統一し、非居住者・外国法人に対する課税は国内源泉からの所得に限ることとした。これは米国その他の国の国内租税法を範としたことはもちろんであるが、租税条約交渉における論議を体系化したものである。
- (2) 次に、事業所得課税について租税条約上の原則である「PE なければ課税なし」の考え方を導入したことである。事業所得課税を支店等の PE を有する場合に限定したわけである。
- (3) また、PE の意義を租税条約に沿って定義したことである。当時の標準的な租税条約上の定義を国内租税法に採用したわけである。
- (4) さらに、事業を有する場合と事業を有しない場合とを区分して、課税方式の合理化を図るなど注目すべき改正を行っている。
- (5) 右に述べたほか、外国税額控除についても改正を行っている。その内

---

(36) 国税庁・前掲注(33) 502 頁。

(37) 中里実教授は、「昭和 37 年改正は、現在の日本の国際課税制度の根幹をつくりだしたものとして評価できるのみならず、当時の国際租税法の世界的水準からみて、きわめて進んだものであった。」と評しておられる (前掲注(7) 160 頁)。

(38) 小松・前掲注(25) 7~9 頁。

容は、(イ)従前の「国別控除限度額方式」に加えて、「一括控除限度額方式」の併用を認め、新たに、(ロ)間接控除制度を導入し、(ハ)外国の地方税をも控除の対象とし、日本の地方税からも控除できることに改めるなど広範に及んでおり、今日の外国税額控除制度の基礎はこの当時において定められたのである。」

- ・ **昭和 38 年（1963）改正**

外国税額控除方式制度について、①外国税額の納付の確定した時点での控除が認められ、②控除限度余裕額の繰越使用と控除限度超過額の繰越控除制度が導入され、③控除限度額方式が「一括控除限度額方式」一本に改められた。

- ・ **昭和 38 年（1963）OECD モデル条約**

OECD 理事会において、OECD モデル条約（「所得及び資本に対する租税に関する二重課税の回避のための条約草案」）が採択され、加盟国間において、租税条約の締結、及び既存の租税条約の改定において、このモデル条約を採用すべきことが勧告された。翌年（1964 年）OECD に加盟した我が国も、基本的にはこのモデル条約に則して租税条約を締結してきているが、我が国の基本的な立場との関連から、一部について留保を置いている。このモデル条約は、以後、数回にわたって改定されている。

OECD モデル条約は、居住地国における課税を中心とし、源泉地国における課税権をできるだけ抑制するよう課税権を調整することを基本的な考え方としていると評されている<sup>(39)</sup>。

- ・ **昭和 40 年（1965）改正以降**

昭和 40 年改正では、個々の所得に関して、純所得を意味する場合には「所得」とし、総所得を意味する場合には「国内源泉所得」とする等の用語の使い分けを行うなど、条文の整備が行われた。

昭和 40 年改正以降、我が国の国際課税制度は、外国子会社合算税制（昭和

---

(39) 藤本・前掲注(6) 78 頁。

53年(1978))、移転価格税制(昭和61年(1986))、過少資本税制(平成4年(1992))等が導入されたほか、法律の規定の上では、ほとんど変わっていないと言える。

なお、平成16年(2004)に改正された日米新租税条約は、OECDモデル条約を基調としつつも、日米間の投資交流の実態を踏まえ、いくつかの新たな規定を盛り込むものとなっており、内容的には、①源泉地国課税の大幅な軽減、及び、②条約濫用防止措置の強化の二点が大きな特徴となっている<sup>(40)</sup>。

## 第2節 小括

我が国の国際課税の基本的な考え方は、上記のような国際課税制度の沿革とともに形成されてきたものであるが、その成り立ちの特徴を総括すると、次のとおりである。

明治20年(1887)にプロイセン(ドイツ)の法制を模範として起草された我が国の所得税法は、明治32年(1899)の改正により、居住者・内国法人に対しては、無制限納税義務を課す「全世界所得課税主義」を採用するとともに、国際的二重課税の排除方法として、居住者についてヨーロッパ型の「国外所得免除方式」を採用した。その後、大正9年には、居住者の国外所得についても総合課税することとされ、国際的二重課税の排除方法として「外国税額損金算入方式」が採用されたが、戦後、日米租税条約の締結(昭和30年(1955))を控えた昭和28年(1953)には、米国型の「外国税額控除方式」が採用され、昭和37年(1962)には、「一括限度額方式」や「間接税額控除」等の導入により、現在の「外国税額控除方式」の基礎がつけられた。

また、非居住者・外国法人に対しては、明治32年改正により、資産営業又は職業から生ずる国内源泉所得についてのみ課税するという制限納税義務が課され、以後、その課税範囲が拡大されていった。そして、昭和37年改正により、

---

(40) 住澤整ほか「平成16年改正税法のすべて」337頁(大蔵財務協会、2004)。

非居住者・外国法人については国内源泉所得についてのみ、一定の範囲で課税するという現在の仕組みが完成したが、国内源泉所得についての「ソース・ルール」は、事業所得（一号所得）とその他の国内源泉所得という分け方をしていて、所得の分類を基準としてその源泉地の決定又は課税方法を決定するというヨーロッパ型の考え方を採用していると言えるが、「ソース・ルール」と非居住者・外国法人に対する課税方法の規定を区別している点<sup>(41)</sup>や、一号所得の具体的内容について定めた政令（所令 279、法令 176）では、取引形態に応じて所得源泉を判定するという仕組みを採っている点<sup>(42)</sup>においては、米国型の制度に類似していると言える。

このように、我が国の国際課税の基本的な考え方は、所得税法草創期以降、ヨーロッパ型の考え方を採り入れて生成されたが、戦後は米国型の考え方の影響を受けて形成された独自のものと言える。そして、現行税法における国際課税の基本的な仕組みをつくり上げた昭和 37 年改正は、このような沿革を経て形成された考え方を基礎として、当時の租税条約交渉等における国際課税の議論を踏まえて行われたもので、特に、国際的二重課税の排除を重視して行われた改正であり<sup>(43)</sup>、我が国の課税権を譲歩する傾向があったことは否定できないだろう。

その後、先進国において国際的租税回避が問題となり、我が国でも外国子会社合算税制や過少資本税制を導入するなど、国際的租税回避への対応が行われているものの、昭和 37 年改正以降、国際課税に係る基本的な考え方は変わっていない。

---

(41) 水野・前掲注(2) 38～39 頁。

(42) 中里・前掲注(7) 195 頁。

(43) 税制調査会平成 12 年 7 月・前掲注(1) 337 頁では、1970 年代半ば頃までのこの時期を、「戦後の国際的な貿易・資本取引の増加に伴い、国際的な二重課税を排除することの重要性が強調された時期と特徴付けられます。」と評している。

## 第4章 我が国の国際課税の基本的な 考え方の意義の検証

前章で見たとおり、我が国の国際課税に係る基本的な考え方は、昭和37年改正以降、約半世紀を経た現在においても変わっていないが、近年の社会経済のグローバル化の進展に伴い、国際的な経済活動が活発化する中、国際課税制度の「透き間」を巧みに利用したタックス・プランニングが全世界規模で行われており、最近では、我が国においても国際的租税回避スキームの利用が顕在化してきた。

そこで、本章では、最近の我が国における国際的租税回避事例に基づいて、その問題の所在を認識することにより、現在の我が国の国際課税の基本的な考え方の意義について検証することとする。

### 第1節 居住者・内国法人に対する国際課税の考え方

戦前から一貫して「全世界所得課税主義」を採用してきた我が国において、「外国税額控除方式」は、昭和28年に採用されて以来、控除限度額の計算方式の変更など技術的な修正が行われたものの、その枠組み自体は変わっていない。しかしながら、諸外国では、「外国税額控除方式」を採用しつつも、外国投資の促進などを目的として、特定の所得につき「国外所得免税方式」を採用する国も見られる<sup>(44)</sup>。また、我が国と同様、従来から「外国税額控除制度」を採用してきた米国においても、2005年11月に税制改革諮問委員会が発表した税制改革案において、「簡素な所得税制案」として、米国法人がその被支配外国法人及び外国支店の能動的事業所得から受け取る利益に対しては、米国での課税を免

---

(44) カナダにおいては、外国進出企業がその競争相手の負担する租税より重い負担を負うのでは国際的競争は困難を極めることになるとの認識から、外国税額控除制度の基本に立ちつつ、条約締結国に存在する外国子会社（10%を超えて株式を保有する会社）から受け取る配当については免税とされている（水野・前掲注(2) 17頁）。

除するという「国外所得免除方式」の導入が提唱されている<sup>(45)</sup>。このような状況の中で、最近では、我が国においても、次のような国際的租税回避事件が生じており、「全世界所得課税主義＋外国税額控除方式」の考え方の意義が問われているものと思われる。

**【事例1】邦銀外国税額控除事件**（最判平17・12・19判例時報1918号3頁）

〔事件の概要〕

ニュージーランド法人A社は、投資家から集めた資金をユーロ債権で運用するに当たり、その運用益に係る法人税を軽減するため、クック諸島に100%子会社B社を設立し、さらにクック諸島での源泉税を回避するため、別のクック諸島法人C社に当該資金をいったん取得させ、同社を経由してB社においてこれを運用させることとした。しかし、この際、C社からB社に対して直接貸し付ける方法を採用した場合には、その貸付金利息に対して15%の源泉税が課される。そこで、銀行業を営む内国法人X社が、B社に対してローン契約を締結し、B社はX社に貸付金利息としてクック諸島において課される15%の源泉税を控除して支払うこととし、さらに、X社は、本件ローン契約に基づきB社に供与する資金全額に相当する金員をC社から預金として受け入れ、貸付金利息（源泉税額を加算した金額）から手数料を控除した金額を預金利息として支払うこととした。この取引により、C社はクック諸島における源泉税の支払を免れるとともに、X社は手数料を上回る額のクック諸島の源泉税を負担することとなり、取引自体によっては損失を生ずるが、我が国で外国税額控除を受ける（余裕枠を利用する）ことにより、最終的には利益を得ていた。

このような取引について外国税額控除は認められないとしてなされた法人税の更正処分等の適否が争われ、原判決が、X社の請求を認容した第1審判決を維持し控訴を棄却したため、課税庁が上告した事件である。

〔判決の要旨〕

---

(45) 松田直樹「米国大統領諮問委員会の税制改革案－国際租税制度改革を巡る議論の趨勢に関する一考察－」ファイナンス2006.3号40頁。

本判決は、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 条に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し、原判決を破棄し、第 1 審判決を取消し、被上告人の請求を棄却した（確定）。

この事件は、外国税額控除における控除余裕額を有していた邦銀が、国際的な金融取引に加わることによって債権等の利子について発生する源泉徴収税額に対して邦銀の有する控除余裕額を利用してその税額を我が国の外国税額控除により吸収するという取引を仕組み、法人税の申告において外国税額控除を適用したことが問題とされた事件の一つである。

この事件は、フィルム・リース事件（最判平 18. 1. 24 判例時報 1929 号 19 頁）と並び、現行税法における租税回避行為否認の可否が注目された事件であるが、我が国が国際的・二重課税の排除方法として採用している「外国税額控除方式」における「一括限度額方式」が抱える彼此流用<sup>(46)</sup>の問題を利用した国際的租税回避事件であり、「一括限度額方式」による国際的・二重課税の排除の技術的な限界<sup>(47)</sup>、ひいては「外国税額控除方式」を採用することの意義が問われた事件であるとも言える。

「外国税額控除方式」について、金子宏教授は、「国内に源泉のある所得と国外に源泉のある所得との間の課税の公平の維持に役立つのみでなく、投資や経済活動を国内において行うかそれとも国外において行うかについての税制の中立性を維持することにも役立つ」と評される一方、「国外所得免除方式」については、「自国の国民や企業が、所得の源泉地国においてその国および他の国々の国民や企業と同じ条件のもとで競争しうる、という意味での公平および中立性

---

(46) ある外国の非課税又は定率課税の所得から生ずる控除限度額を利用して他の外国で高率で課される外国税額が控除されてしまうことをいう（金子・前掲注(5) 391 頁）。

(47) 「一括限度額方式」の意義について検証した文献として、赤松晃「外国税額控除制度における控除限度額管理の再検討－日米新租税条約と我が国の方向－」租税研究 2005・9 号 140 頁。

の維持に役立つ。」と評されている<sup>(48)</sup>。つまり、一般に「国外所得免除方式」は資本輸入の中立性を維持し、「外国税額控除方式」は資本輸出の中立性を維持するものと考えられており、いずれの方式が優れているか<sup>(49)</sup>を結論付けることは困難であると言え、結局、課税管轄の問題と同様、「一国の経済的状況及びそれと密接な関連性を有する租税政策並びに国家間の利害関係ということによってのみ処理されうるもの」なのかもしれない。

しかしながら、我が国の「外国税額控除方式」における「一括限度額方式」は、他の限度額計算方式と比べて簡便なものであり、昭和37年の導入後も、①国外所得を全世界所得の90%とするシーリングを設け、②国外所得から非課税外国所得の3分の2を除外し、③高率負担の外国法人税に50%のシーリングを設けるなどの改善が行われ<sup>(50)</sup>、また、平成13年改正において、本件のような「通常行われない取引」に係る外国法人税は外国税額控除の対象とならないことが明文化されるなど、彼此流用の問題への対応が図られてきたと言える。

また、ヨーロッパ諸国を中心に採用されている「国外所得免除方式」は、資本輸入の中立性を満たし、国際的二重課税を簡潔に排除することができる優れた制度ではあるが、①居住者の国外の経済活動と居住地国のサービスとの間には、何ら「結びつき」がないと言うことはできないこと、②国外源泉所得についての課税権を国内法で放棄した場合には、新たな「課税の真空地帯」を創出する可能性があること、③「居住地国課税主義」の考え方と「国外所得免除方

(48) 金子・前掲注(5) 388頁。

(49) この問題に係る諸外国の議論について、村井正「国際的租税回避の法と政策」(村井正編「国際租税法の研究」14頁(育英堂、1990)参照。

(50) いずれも昭和63年度税制改正によるものである(ただし、②の非課税外国所得割合は、当初は2分の1であったものが、平成4年度税制改正により3分の2へ引き上げられた。。「昭和63年改正税法のすべて」では、「所得項目別控除限度額方式を採用する場合には、それぞれの国外源泉所得からこれに対応する費用を控除してネットの所得を計算し、その所得に対して課される我が国の税額を求める必要があり、執行・納税上の負担が重大です。したがって、今回の改正では、限度管理の簡便さという一括限度額方式の利点に配慮し、この方式を基本的には維持しつつ、必要な修正を加えることとしたものです。」と解説されている。

式」の考え方とは理論的な整合性に欠ける<sup>(51)</sup>こと、④「国外所得免除方式」においてもソース・ルールの違い等により、国際的二重課税を完全に排除することは不可能であることなどを総合勘案すると、「外国税額控除方式」における国際的二重課税の排除の技術的な限界や、租税回避行為の誘引といった問題のみを理由に、「国外所得免除方式」へと移行する必要性は少なく、「全世界所得課税主義＋外国税額控除方式」の考え方は維持すべきものとする。

## 第2節 非居住者・外国法人に対する国際課税の考え方

前述のとおり、我が国の所得税法・法人税法は、非居住者・外国法人の国内源泉所得を、国内における事業又は資産から生ずる所得を定めた包括的ソース・ルールと、それらの国内源泉所得の中から利子・配当等の源泉徴収になじむものを取り出した個別的ソース・ルールにより分類している。そして、国内に事業を行う PE を有する非居住者・外国法人については、すべての国内源泉所得について総合課税を行うこととし、PE を有しない者については、特定の国内源泉所得を除き、源泉分離課税を行うこととしている。このような我が国のソース・ルールや課税方法等の考え方と租税条約上の考え方との「透き間」を利用して、次のような国際的租税回避事例が生じている。

### 【事例2】ダブルSPCスキーム

[スキームの概要]

このスキームは、まず、不良債権を裏付け資産として資産担保証券を発行する SPC1 をケイマン等のタックス・ヘイブンに設立し、その支店を日本に置く。不良債権の利子は、国内において業務を行う者に対する貸付金の利子であるため、国内源泉所得に該当するが、PE である支店に支払われ、

---

(51) 占部裕典「外国税額控除制度—なぜ外国税額控除方式なのか—」租税法研究 21 号 103 頁 (1993)。

ただし、占部教授は、同論文で、外国税額控除制度そのものを検討し直し、国外所得免除方式への転換を検討する必要がある旨述べておられる。

支店が源泉徴収免除の手続をとることで、支店への支払の段階での源泉徴収を免れることができる。また、SPC1は不良債権の取得資金を資産担保証券を発行して調達するが、その利子のうち、支店の国内事業に係る部分の金額は、日本支店の法人税の所得金額の計算上損金の額に算入される。この利子は外国法人の発行する社債の利子であるため、国内源泉所得に該当しない。しかしながら、日米租税条約では、米国の投資家への利子の支払いの起因となった債務が日本国内に存する PE によって負担されているときは、日本源泉の所得となり（日米条約 11⑦）、SPC1 から米国の投資家に支払われる社債の利子について 10%の源泉徴収義務が生じる。そこで、SPC1 は同じくタックス・ハイブンを設立した SPC2 に対して原債権を担保とした私募債を発行し、SPC2 はこの私募債を担保として社債を米国の投資家に発行することにより、この源泉徴収を回避することが可能となるというものである。

このスキームは、金融機関の不良債権の流動化や証券化でよく利用されてきたものとされており、海外の投資家が、金融機関が売却した不良債権の原債権者から支払われた利子について、我が国における所得税の源泉徴収課税等を免れようとするものである。このスキームに係る税務訴訟事例は見当たらないが、研究者の間では、以前から国際的租税回避スキームとして注目されてきた<sup>(52)</sup>。

このスキームは、我が国の国内源泉所得に該当する貸付金の利子を、外国法人である SPC1 の日本支店が国内で行う事業からの所得とすることで源泉徴収課税を回避し、次に、外国法人である SPC1 の本店が国外で発行した社債の利子を日本の国内事業に係る収益に対応する必要経費として損金の額に算入することで、PE の法人税課税を回避し、さらには、日米租税条約によって SPC1 が米国投資家に支払う社債利子が、日本の国内源泉所得となって源泉徴収課税され

---

(52) 窪田悟嗣「資産の流動化・証券化をめぐる法人課税等の諸問題」税務大学校論叢 37 号 266 頁 (2001)、瀧・前掲注(8) 189 頁、岩崎恵子「外国法人がわが国において行う投資活動から生じた収益に対する適正課税（源泉所得課税を含む）のあり方について」税務大学校論叢 46 号 77 頁 (2004)。

ることを回避するために、SPC2を介在させるという巧妙なものである<sup>(53)</sup>。もちろん、実体のないSPC2を介在させるだけで、日米租税条約の源泉地置き換え規定を回避できるかについて疑義はあるものの、このスキームによって、米国投資家は、我が国の国内源泉所得について、我が国の課税に服さないまま、高利回りの投資収益を得ることが可能となっている。

このスキームの問題は、大きく二つに分けて考えることができる。第一は、日本国内で業務を行う者から債権者である外国法人に対して支払われる貸付金の利子が、当該外国法人が日本国内にPEを有さない場合には、グロスの所得に対する源泉徴収課税のみで課税関係が完結するのに対し、日本にPEがある場合には、ネットの所得に対する総合課税が行われることとなり、貸付金の利子に対応する債券の支払利子を損金算入することが可能となるという問題である。第二は、国内で事業を行う外国法人の発行した社債の利子が、租税条約では国内源泉所得となるのに対し、国内法では国内源泉所得とはならないという問題である。これらの問題は、いずれも現行制度の「透き間」とも呼べるものであり、非居住者・外国法人に対する課税の考え方の意義が問われているものと言えよう。

我が国の源泉管轄に関する制度については、源泉地の決定と課税方法の決定とを厳格に区別しておらず、国内源泉所得の分類が同時に所得分類の性格を持ちながら、しかも国内法の所得分類とも一致していないという制度上の問題を抱えており<sup>(54)</sup>、第一の問題のように、投資所得を事業所得に性質変更することによる租税負担の軽減の可能性があることについても、以前から指摘がなされ

---

(53) 淵准教授は、包括的ソース・ルールと個別的ソース・ルールとの関係について敗者復活戦肯定説を採る場合には、ケイマン法人であるSPC1が発行した社債の利子であっても、一号所得のうち資産からの所得として国内源泉所得であると認定される可能性があり、もし、このような認定がなされるならば、SPC2は日本における申告納付義務を負うということになるが、利子の支払を受けるPEのない非居住者・外国法人に申告を期待することはできないであろうと述べておられる(淵・前掲注(8)190頁)。

(54) 水野・前掲注(2)41頁。

ていた<sup>(55)</sup>。この事例は、正にこの指摘が現実のものとなったものと言える。

このスキームの第一の問題については、現行法の下においても、SPC1の日本支店は補助的な活動のみを行っており、「事業を行う一定の場所」であるPEとは認められないと事実認定することなどにより、所得の性質変更を否定する可能性は残されているのかもしれない。しかし、PEの有無によって課税方法を異にしている現行制度の「透き間」をついたこの種の問題をクリアするためには、PEがその非居住者・外国法人が国内源泉所得を獲得するために真に必要な場所であることを明示するなど、その概念の明確化を図る必要があるだろう。

また、この問題については、外国法人の発行する社債の利子で、その收受者の居住地国において課税されないものに対しては、当該利子を支払う外国法人の我が国PEの国内源泉所得に係る所得金額の計算上、当該利子相当額の損金算入を認めないこととする措置を講じること<sup>(56)</sup>も考えられるが、このような措置を設けることについては、居住地国での課税の有無をどのように判断するのか<sup>(57)</sup>、あるいは、それを課税庁が立証できるかという問題をクリアする必要がある。

(55) 赤松・前掲注(25) 285頁。

赤松氏は、匿名組合の分配金に対する純所得課税金額の計算において、外国法人であるSPCが内国法人である営業者との匿名組合契約に当たり、出資持分として調達した借入金に係る利子を損金の額に算入することができるか否かについて、「匿名組合分配金は、資産の運用・保有に係る所得とされており、事業から生ずる所得ではないという法構造の相違に留意して、当該SPCの匿名組合出資持分として調達した借入金に係る利子が損金の額に算入することができるか否かをさらに検討する必要があると考える。」と述べておられる(前掲注(25) 289頁)。なお、この点については、平成14年の税制改正において、匿名組合分配金は、匿名組合員の人数にかかわらず、すべて税法138条11号(所法161十二)に掲げる国内源泉所得に該当することとされ、それまで、匿名組合員が10名未満の場合の匿名組合分配金を資産の運用・保有に係る所得としていた法令177条1項4号が削除されていることに留意する必要がある。

(56) 岩崎・前掲注(52) 149頁。

(57) 例えば、SPC1が居住地国で所得1(受取利子100-支払利子99)の申告をしている場合において、課税の有無の判断をどうするのかといった問題がある。

そこで、次に、第二の問題について検討する<sup>(58)</sup>。

我が国の現行税法は、利子を四号所得（債券、預貯金等の利子等）と六号所得（貸付金利子等）に区分し、四号所得については債務者の所在によって源泉地を決める「債務者主義」を採るが、六号所得については貸付金を使用される場所によって源泉地を決める「使用地主義」を採用している。社債の利子については、明治34年（1901）に国内で支払を受けるものについて制限納税義務（源泉徴収）が課されたが、制限納税義務者の課税範囲に米国型の「所得発生地主義」が導入された昭和27年改正において、支払地の如何にかかわらないこととする「債務者主義」が採用された。一方、貸付金の利子については、同じく昭和27年改正において制限納税義務の範囲に加えられて以来、「使用地主義」が採用されており、この仕組みは現在まで変わっていない。

しかし、社債や借入金の利子は、資金提供を受けた企業がその資金を使用して事業活動を行って得た所得を元に、社債権者や貸付人に還元されるものであることからすれば、その源泉が単に債務者の所在地にあるとする「債務者主義」よりも、資金提供を受けた企業がその資金を使用して事業活動を行った場所にあるとする「使用地主義」の方が理に適ったものと言えるのではないだろうか。

また、社債の利子と貸付金の利子とで取扱いを区別する理由は認められず<sup>(59)</sup>、OECD モデル条約をはじめ、我が国が締結している主要な租税条約においても、これらを区別することなく「使用地主義」が採用されている<sup>(60)</sup>ことから、社

---

(58) 本スキームにおいては、第一の問題がクリアできなくても、第二の問題がクリアできれば、我が国の課税権は確保できると言える。

(59) 岩崎・前掲注(52) 99～112頁。

(60) 武内・前掲注(25) 16頁。

なお、OECD モデル条約第11条第3項では、「この条において、「利子」とは、すべての種類の信用に係る債権から生じた所得をいい、特に、公債、債券又は社債から生じた所得をいう。」とされ、社債の利子と貸付金の利子を区別していない。また、同条第5項では、「利子は、支払者が一方の締約国の居住者である場合には、当該一方の締約国において生じたものとされる。」としていることから、原則として「債務者主義」を採っていると言えるが、同項ただし書きで、「利子の支払者（いずれかの締約国の居住者であるか否かを問わない。）が一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、当該利子の支払の基因となった債務が当該恒久的施設について生じ、

債の利子については、国内法を「使用地主義」に改めるべきであろう<sup>(61)</sup>。

次に、我が国では、国内法の「ソース・ルール」が租税条約と異なる場合には、租税条約に定められたところによることになるが、この仕組みを利用して租税回避を図ったものが、事例3である。

**【事例3】匿名組合スキーム事件**（東京地判平17・9・30TKC判例等DBNo.28111331）

〔事件の概要〕

オランダ法人P社は、日本において医療機器販売事業を行う内国法人A社を営業者、P社を匿名組合員とする匿名組合契約を締結した。その後、P社から同契約上の地位を承継したオランダ法人X社は、同契約に基づく利益分配金としてA社から受領した金員について、日蘭租税条約<sup>(62)</sup>上、同条約23条（その他所得条項）のその他の所得<sup>(63)</sup>に該当し、日本には課税権はないとして、本件金員に係る我が国の課税を免れるとともに、A社は、X社に支払った本件金員をすべて損金に算入していた。

これに対し、課税庁は、本件金員は、X社がA社と共同して国内におい

かつ、当該利子が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該利子は、当該恒久的施設の存在する当該一方の締約国内において生じたものとされる。」としていることから、実質的には「使用地主義」を採っているとすることができる。

- (61) ただし、この点に関して、武内良樹氏は、「この際、非居住者・外国法人が受け取る我が国源泉の利子所得の課税のあり方全体のバランスに配慮する必要があることに留意しなければならない。例えば、仮に、WSPCスキームに対応するために、外国法人が発行する社債の利子で我が国PEが負担し非居住者・外国法人が受け取るものを課税することとすれば、内国法人がユーロ市場で発行した社債の利子で非居住者・外国法人が受け取るものについて非課税とする特例措置が講じられていることとの比較で、外国法人の我が国PEが内国法人に比して不利に取り扱われていることになるのではないかと指摘がなされている。このように関連する措置は相互に整合性を保っていることが重要であり、その観点から、内国法人のユーロ債（民間国外債）特例のあり方も含めた総合的な検討が必要であろう。」と述べておられる（前掲注(25)16頁）。
- (62) 日蘭租税条約は昭和45年（1970）に発効したものであるが、平成16年（2004）6月より改正交渉が開始されている。
- (63) 日蘭租税条約第23条は、「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。」と規定している。

て行う事業から生じた所得であること、及び当該所得が日蘭租税条約上も企業の利得に該当し、かつ、X社の共同事業者であるA社の本支店がX社のPEに該当することを理由として、X社に対して法人税の決定処分等を行ったため、X社が当該処分等の取消しを求めた事件である。

[判決の要旨]

本判決は、本件契約書の当事者が匿名組合契約を締結するという真の意思がある場合には、税負担を回避するという目的が併存するとしても、直ちに匿名組合契約の成立を否定することはできず、本件金員は、日蘭租税条約上のその他所得に該当するというべきであるとしてX社の請求を全部認容した。

この事件は、日蘭租税条約上、「その他所得」については居住地国のみ課税権があるとされ、オランダ国内法では、匿名組合契約に基づく分配金が非課税とされていることを利用して、米国企業が、日本に設立した現地法人が日本国内での経済活動によって獲得した所得について、オランダ子会社と日本の現地法人との間で匿名組合契約を締結することにより、日本及びオランダの双方で課税を免れようとした国際的租税回避事例であり、租税条約の締約国以外の第三国の居住者が本来は利用できない租税条約の便益をつまみ食いする「トリートショッピング」<sup>(64)</sup>の典型的な事例と言える。本件と同様の租税回避事例としては、不良債権の買取りに匿名組合契約を利用した事例がある<sup>(65)</sup>。

匿名組合契約に基づく分配金が、租税条約上、いずれの条項の所得に該当するかについては、①その他条項説、②企業利得条項説<sup>(66)</sup>、③利子条項説<sup>(67)</sup>の三つの見解がある。本件では、課税庁は②企業利得条項説を採り、本判決は①その他条項説を採ったものであるが、学説としては③利子条項説が有力である。

---

(64) 谷口・前掲注(6) 157頁。

(65) 渕圭吾「匿名組合契約と所得課税」ジュリストNo.1251 179頁(2003.9.1)。

(66) 窪田・前掲注(52) 266頁(2001)。

(67) 渕・前掲注(8) 186頁。谷口勢津夫「匿名組合の課税問題」日税研論集 55号 176頁(2004)。

また、匿名組合を、典型的匿名組合と非典型的匿名組合に区分し、典型的匿名組合の分配金は利子所得、非典型的匿名組合の分配金は企業利得に該当するとする見解もある<sup>(68)</sup>。

しかし、本判決の採用する①その他条項説によれば、国際的二重課税の排除を主たる目的とする租税条約が、租税条約の締約国のいずれにおいても課税されない所得（課税の真空地帯）を創出していることになる。

もちろん、匿名組合契約の分配金が、租税条約上、その他所得に該当すると解釈が確定しているわけではないが、その他所得条項については、匿名組合契約の分配金以外にも、その他所得に区分されるような所得を創出して租税回避に利用されることも考えられる。

その他所得条項は、OECD モデル条約にも盛り込まれており<sup>(69)</sup>、日蘭租税条約はこれをそのまま採用したものであるが、OECD モデル条約は、加盟先進国間において、課税権が競合することにより生ずる国際的二重課税を排除するに当たって、居住地国課税を主とし、源泉地国課税を抑制するという考え方を採っているものの、国際的二重課税が生じていない場合においてまで、源泉地国課税を抑制することを意図したものではないだろう<sup>(70)</sup>。

(68) 山崎昇「匿名組合と国際税務」税務大学校論叢 52 号 281 頁（2006）。

(69) OECD モデル条約第 21 条（その他所得）第 1 項は、「一方の締約国の居住者の所得（源泉地を問わない。）で前各条に規定がないものに対しては、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。」と規定している。ただし、同条第 2 項では、「1 の規定は、一方の締約国の居住者である所得の受領者が、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を通じて事業を行う場合において、当該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に関連するものであるときは、当該所得については、適用しない。この場合には、第 7 条（事業所得）の規定を適用する。」と規定しており、一方の締約国の居住者が他方の締約国内に有する恒久的施設の活動に結びつけられる所得がある場合における、第 1 項の例外を定めている。

(70) OECD モデル条約第 21 条に関するコメンタリー第 3 パラグラフでは、「本項において定められた規定は、居住地国が課税権を実際に行使するか否かにかかわらず適用され、したがって、他方の締約国において生じた所得に対しては、当該国は、たとえそれが居住地国で課税されない場合であっても、課税することはできない。」とし

本事例は、匿名組合契約の分配金が、租税条約上の「その他所得」に該当することを前提としなければ成り立たないスキームではあるが、前述のとおり、「その他所得条項」が、非居住者の国内源泉所得でありながら他の条項で特掲しないものについては、締約国間で二重課税が生じているか否かにかかわらず、源泉地国が課税権を一方的に譲歩する規定振りとなっていることに本質的な問題があると思われる。

国内で事業を行う者との匿名組合契約に基づく分配金は、出資者である組合員の居住地国よりも、匿名組合の営業者が事業活動を行っている国との「結びつき」の方が深いものであり、我が国では、昭和28年改正で制限納税義務の範囲に加えられて以来、これを国内源泉所得としてきた。このような国内源泉所得については、源泉地国が安易に課税権を放棄すべきではない。租税条約における「その他所得条項」については、今後、見直しをすべきであろう。

---

つつも、後段において、「いずれの国でも課税されないことを回避するため、両締約国は、本条の適用対象を受領者が居住者である国で租税を課される所得に限定することができ、本条の規定をそのように修正することができる。」としている。我が国では、対イスラエル、インド、カナダ、シンガポール、スウェーデン、タイとの租税条約において、この修正条項を採用している。

## 第5章 国際課税のあり方と今後の課題

これまでの我が国の国際課税の基本的な考え方の検討結果を踏まえ、国際課税のあり方と今後の課題について考察する。

第1章で見たとおり、国家の課税管轄の考え方からは、ある者の経済活動と国家のサービスとの間に、何らかの「結びつき」がある場合には、その者に対するその国家の課税権は正当化されると考えられる。もちろん、国家が、その「結びつき」の程度を超えた過度な課税権を行使することには問題があると言えるが、「結びつき」の程度に相当する正当な課税権は行使すべきであり、国内法の規定において、この課税権をはじめから放棄する必要はない。

しかしながら、第3章で見たとおり、我が国の現行の国際課税制度は、昭和37年の税制改正でその基本的仕組みがつくられたものであり、当時の国際課税の議論が国際的二重課税の排除を重視したものであったことからすると、我が国の課税権を譲歩する傾向があることは否めない。1970年代以降、先進国において国際的租税回避が問題となり、我が国でもタックス・ヘイブン税制や過少資本税制を導入するなど、国際的租税回避への対応が行われているものの、昭和37年当時には、現在のような国際課税制度の透き間を狙ったタックス・プランニングが蔓延する時代の到来を想定していなかったものと考えられることからすると、我が国の国際課税制度と、その後の国際的租税回避等の国際課税の議論を踏まえて整備された諸外国の国際課税制度や租税条約との間には、いくつかの「透き間」が生じてきたものと思われる。

このように、本来課税権を行使すべき国家が課税権を譲歩していることにより生ずる課税制度の「透き間」を狙った国際的租税回避等の国際課税の問題に対処するためには、国際課税の根幹とも言える国家の課税管轄の基本的な考え方（ある者の経済活動と国家のサービスとの間に、何らかの「結びつき」がある場合には、その者に対するその国家の課税権は正当化される）に立ち返り、現行の国内法及び租税条約を見直していく必要があると考える。

このことを踏まえ、居住者・内国法人に対する国際課税のあり方を考えると、

「全世界所得課税主義」の考え方については、居住者・内国法人においては、居住地国の国内源泉所得のみならず、国外源泉所得についても居住地国との何らかの「結びつき」が認められるのであり、通常、居住地国においては、「外国税額控除方式」や「国外所得免除方式」等により国際的二重課税が排除されることから、不合理なものではない。また、現在、我が国が採用している「全世界所得課税主義＋外国税額控除方式」については、前章で述べたとおり、現時点で「国外所得免除方式」に移行する必要性は少なく、今後も維持すべきものとする。なお、特定の所得につき、「国外所得免除方式」を導入することについては、税制の複雑化、執行の困難化を招くのみであり、採用すべきではないだろう。

次に、非居住者・外国法人に対する国際課税のあり方についても、課税管轄の考え方からすると、彼らの経済活動と国家のサービスとの間に、何らかの「結びつき」がある限り、源泉地国が課税権を行使できるのであり、国内法の規定において、源泉地国である我が国の課税権をはじめから譲歩する必要はないと思われる<sup>(71)</sup>。我が国においては、租税条約締結国の居住者・外国法人に対しては、租税条約に従った課税が行われることから、課税権を譲歩する場合もあるが、租税条約非締結国の居住者・外国法人に対しては、我が国の正当な課税権を行使すべきであり、前章の事例2で述べたとおり、国内法における「ソース・ルール」、特に、「利子等」に係る規定の見直しが必要であると思われる。

また、前章の事例3は、米国法人が国際的租税回避を図ったものであるが、このような租税回避を防止するため、平成16年の日米租税条約の改正において、議定書13項が定められ、匿名組合契約に関連して生ずる所得につき日米いずれにおいても国内法どおりの課税が行われるように取り扱われることとなり、我

---

(71) 国家間の課税権の配分原則である「経済的所属原則」を提唱されたシャンツ博士は、「国家の歳入はおおむねその国家がその領土内で生産したものにより成り立つものであり、…国内で生産されたものは、その国の歳入を支えるためにあり、外国人の居住地国のためではないとする考え方は正しく、外国で生じた所得については、居住地国はわずかに第二次的な課税権を有しているのみである。」と述べておられる(矢内・前掲注(6) 43頁)。

が国は、匿名組合契約に基づいてある者が支払う分配金であってもその者の我が国における課税所得の計算上控除されるものに対し、我が国の国内法どおりに課税する<sup>(72)</sup>ことが認められている。日蘭租税条約も、現在、改正交渉が行われている模様であるが、我が国の正当な課税権を確保するため、その他所得条項の見直しをはじめ、適切な改正が行われることを期待したい。

なお、非居住者・外国法人の事業所得に係る「総合主義」と「帰属主義」の問題については、現行規定が「総合主義」となっていることによって生じるとされる「課税の真空地帯」を利用した国際的租税回避事例は、これまでのところ見当たらないが、水面下では存在している可能性もあり、この問題についても課税実務を踏まえた検討が必要であると思われる。

さらに、今後発生が予想される「コーポレート・インバージョン」などの新たな国際的租税回避行為や、年々増加する移転価格課税事案等への対応に当たっても、我が国の正当な課税権を確保するというスタンスで、国内法及び租税条約を整備することが必要であろう。

---

(72) 所得税法上、匿名組合契約に基づく分配金に対しては、20%の税率により源泉徴収課税することとされている（所法 161②、212、213①）。

## 結びに代えて

冒頭で述べたとおり、本稿は、現行の国際課税制度の基本的な考え方を根本に遡って見直すことにより、国際的租税回避等の国際課税に関する諸問題の解決の糸口を見いだすことができるのではないかとの問題意識の下、我が国の国際課税制度についての基礎的な研究を試みたものである。

もとより、国内租税法及び租税条約からなる「国際租税法」には、様々な「主義」や「方式」といった考え方があり、本稿では、それらの考え方のうち、最も基本的な考え方である居住者・内国法人に対する「全世界所得課税主義＋外国税額控除方式」と非居住者・外国法人に対する「源泉地国課税主義」における「ソース・ルール」の一部の考え方の意義について、3つの国際的租税回避事例に基づいて考察を行ったに過ぎない。

これらの事例以外にも、我が国の国際課税の基本的な考え方の意義が問われているような様々な国際的租税回避事例が生じているであろうし、また、今後そのような事例が数多く生じることが予想されるが、国際課税の根幹とも言える国家の課税管轄の基本的な考え方（ある者の経済活動と国家のサービスとの間に、何らかの「結びつき」がある場合には、その者に対するその国家の課税権は正当化される）に立ち返り、現行の国内法及び租税条約を見直すことが、国際的租税回避等の国際課税に関する諸問題の解決の糸口になるのではないかと思われる。