

法人税法69条における外国法人税の範囲の検討

—最高裁判決を踏まえた法解釈枠組みの明確化—

小野村敬子

本論文の目的は、国際的二重課税排除の観点から、我が国の国際的二重課税排除制度である外国税額控除制度において、その控除対象とされる「外国法人税」の範囲につき、現行制度の解釈を踏まえて、その意味内容を明らかにすることにある。

外国税額控除制度は、我が国の内国法人が外国で納付した租税を、二重課税が生じる場合に、一定の範囲内で我が国で納付する税額から控除できる仕組みであるが、外国で納付した租税のすべてを控除できるわけではなく、その控除対象となる外国税は、我が国の租税法上の「外国法人税」に該当する必要がある。「外国法人税」は、法人税法 69 条及び施行令 141 条でその範囲が定義されているが、その定義は抽象的で、外国で納付した租税の「外国法人税」該当性を判断するためには解釈を要する。

国際的二重課税は、納税者の税負担を過度にし、国際的経済活動を抑制させてしまうため、適切に排除されねばならないが、その排除制度として国内法に定められている外国税額控除制度のうち、控除対象とされる「外国法人税」が抽象的であることは、法的安定性・予測可能性の観点から問題である。そこで、「外国法人税」の範囲が争われた最高裁判決における「外国法人税」の範囲の解釈を検討した上で、現行制度における「外国法人税」の範囲の問題を明らかにし、その判断枠組みの明確化を提言する。

本論文の構成は以下の通りである。

第 1 章では、国際取引の増加と、それに伴う国際課税の問題を明らかにしている。第 2 章では、外国税額控除制度を概観し、その中に規定される「外国法人税」の範囲につき、最高裁判決を通して現行制度における解釈の枠組みを確認している。第 3 章では、外国の法概念を我が国に適用する場合の判断基準及び判断枠組みについて、外国の事業体が我が国の租税法上の「法人」に該当するか否かが争われた判例を通して検討を行っている。第 4 章では、外国の法令に基づいて課された税を対象とする「外国法人税」の該当性を考えるに当たり、第 3 章で見た外国の法概念を我が国に当てはめる際の判断基準と枠組みを用いて、第 2 章でみた最高裁判決の解釈を通じて「外国法人税」の要素の解釈の枠組みを検討している。第 5 章では、現行制度における「外国法人税」の範囲の解釈において依然残る問題を明らかにし、その解釈の明確化を提言している。

本論文では、「外国法人税」の定義は、外国で課されるあらゆる租税についてその該当性を列挙することが最も明確な方法であるが、その実現可能性は低いことから、通達により具体的な例示及び解釈枠組みが示されることが望ましいとしている。しかし、通達には法的拘束力がないため、法的安定性の確保のためには、最終的には具体的な定義が法定化されるべきだと考える。目まぐるしく改正が行われる各国の税をすべて捕捉することは不可能である以上、「外国法人税」の範囲は、抽象的であれ、具体的であれ、完全に網羅することはできない。そうであれば、より具体的な法定化をすることが、予測可能性を高める結果となるため望ましいと結論づけている。

外国税額控除制度は、本論文で検討した「外国法人税」の範囲一つをとっても解釈を要する複雑な制度であり、事務能力が十分でない小規模企業にとっては、その適用は難しい

と考えられる。しかし、国際取引が拡大する昨今、企業の国際競争力を阻害しないように、国際的二重課税排除制度である外国税額控除制度は、その適用が適切に実行されるような制度とならねばならない。「外国法人税」の範囲が具体化されることで、その判断要素の一つが明確となり、外国税額控除制度の実行可能性が向上することを望む次第である。

目次

はじめに	1
第1章 国際取引の現状と国際的二重課税の問題	3
第1節 国際取引の現状と問題点	3
1. 経済活動のグローバル化	3
2. 国際取引に対する課税	5
3. 国際租税争訟の現状	7
(1) 租税争訟の概要	7
(2) 国際取引に係る争訟	9
4. 国際的二重課税の問題	10
(1) 国際課税の問題	10
(2) 国際的二重課税排除の必要性とその排除方法	12
第2節 国際的二重課税の発生要因と排除方式	13
1. 国際的二重課税の発生要因	13
(1) 居住地管轄と源泉地管轄	13
(2) 国際的二重課税の態様	14
2. 国際的二重課税の排除方式	16
(1) 外国税額の損金算入	16
(2) 国外所得免除方式	16
(3) 外国税額控除方式	17
(4) 租税条約	18
(5) 諸外国における国際的二重課税排除方式	18
3. 我が国における二重課税排除措置	19
(1) 外国税額控除制度	20
(2) 外国子会社配当益金不算入制度	21
(3) 租税条約	22
4. 我が国の二重課税排除措置における問題点	24
(1) 外国税額控除制度	24
(2) 外国子会社配当益金不算入制度	25
(3) 租税条約	26
第3節 小括	26
第2章 外国税額控除制度の概要	28
第1節 外国税額控除制度	28
1. 外国税額控除制度の趣旨	28
2. 外国税額控除制度の概要	28
(1) 納税義務者	29

(2) 外国税額控除の種類	29
(3) 外国税額控除制度の仕組み	30
第2節 外国税額控除制度における外国法人税の範囲	31
1. 外国法人税の範囲	31
(1) 外国法人税に含まれるもの	33
(2) 外国法人税に含まれないもの	34
2. 外国法人税の範囲の定義の問題	35
3. 現行制度における外国法人税の解釈	35
第3節 外国法人税の範囲が争われた裁判例（ガーンジー島事件）	36
1. 概要	36
2. 争点	37
3. 判決の要旨	38
(1) 東京地裁 平成18年9月5日判決	38
(2) 東京高裁 平成19年10月25日判決	39
(3) 最高裁 平成21年12月3日判決	40
4. 検討	41
(1) タックス・ヘイブン対策税制について	41
(2) 租税の該当性について	41
(3) 外国法人税の該当性について	44
第4節 小括	45
第3章 外国の法概念の我が国への適用	47
第1節 我が国の租税法が用いる概念	47
第2節 外国の事業体の法人該当性	47
第3節 外国の法概念を我が国に適用した裁判例	50
1. 東京高裁 平成19年10月10日判決	51
2. 大阪高裁 平成25年4月25日判決	53
3. 東京高裁 平成25年3月13日判決	54
4. 名古屋高裁 平成25年1月24日判決	56
第4節 小括	57
第4章 最高裁判決分析を通じた外国法人税の解釈	60
第1節 「租税」の該当性	60
1. 租税の意義	60
2. 主権国家の租税に対する主権侵害	63
第2節 「所得税」の該当性	64
1. 所得税の意義	64
2. 所得税の該当性が争われた例	65

(1) 国税不服審判所 平成4年2月12日裁決.....	65
(2) 国税不服審判所 平成12年6月30日裁決.....	68
第3節 「外国法人税」の該当性.....	71
第4節 小括.....	73
第5章 外国法人税の範囲の明確化の検討.....	74
第1節 外国法人税の範囲における現行制度の問題点.....	74
1. 外国法人税の範囲の網羅性の欠如.....	74
2. 外国税額控除制度の趣旨の観点から.....	75
第2節 外国法人税の範囲の明確化の提言.....	76
1. 通達による個別事案の明示.....	76
2. 通達による解釈枠組みの明示.....	79
3. 立法措置の必要性.....	80
第3節 小括.....	81
総括.....	82
参考文献.....	85

はじめに

経済活動のグローバル化は進展しており、国際取引に対する課税の問題は重要になっている。国際課税の問題とは、経済活動はグローバルであるが、税制はローカルであるため、各国が課税権を行使することにより、同一の経済活動に対して複数の国が課税する国際的二重課税が発生したり、複数の国家の税制の相違を利用した租税回避が行われたりするところにある。特に、国際的二重課税が発生すれば、国際的経済活動が租税によって阻害され、企業は国際取引を抑制することとなり、我が国の国際競争力の低下につながるため、国際的な経済活動に対する国際的二重課税は適切に排除されなければならない。

本稿の目的は、我が国の国際的二重課税排除制度である外国税額控除制度が適切に国際的二重課税を排除できているのかを検証するために、外国税額控除の控除対象となる「外国法人税」の範囲に焦点を当て、その意味内容を明らかにすることにある。

「外国法人税」の範囲は、法人税法 69 条で「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」と定義されており、政令で定めるものとして、施行令 141 条 1 項で「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」と規定され、2 項で「外国法人税に含まれるもの」が、3 項で「外国法人税に含まれないもの」がそれぞれ列挙されている。

そこで、外国で課された税について「外国法人税」に該当するかどうかを判断する場合、施行令 141 条 2 項 3 項に当てはまらない外国税については、1 項の規定により該当性の可否を検討する必要があるが、その定義は抽象的であるため、納税者においてはその内容に対する解釈を要する。しかし、現行制度においては、その解釈の判断枠組みが明確には示されていない。

筆者は税務申告の実務において、中国の駐在員事務所に対して経費課税方式により課された税について外国税額控除制度を適用しようとした際、この中国により課された税が「外国法人税」に該当するか否かが問題となり、法人税法上の定義の内容を解釈した結果、「外国法人税」に該当しないと結論付けて外国税額控除の適用を断念した経験があり、その解釈の妥当性に確信を持てなかったことが、本稿の問題意識の起因となっている。この中国における経費課税方式により課された税の「外国法人税」該当性は、実務上では判断の分かれるところであり、税務申告上は課税庁の判断に委ねる部分が多い。この点、納税者の判断根拠となるような解釈の判断枠組みが示される必要があると考える。

「外国法人税」の範囲については、ガーンジー島事件¹において最高裁がその解釈を示しているため、本稿では、この最高裁判決を通して「外国法人税」の範囲の定義における現行制度の解釈を行う。また、その解釈手法の一つとして、外国における法概念を我が国の租税法上どのように取り扱うかを検討し、その判断枠組みを用いて「外国法人税」の法

¹ 最判平成 21・12・3 判タ 1317-92。

解釈を行う。その上で、法的安定性と納税者の予測可能性を確保するための方策を検討する。

本稿では、「外国法人税」の範囲につき、以下の手順で検討を行う。

第1章では、国際取引が拡大する中で、国際課税の問題が重要性を増し、それに伴い発生すると考えられる国際的二重課税の問題を検討する。国際的二重課税の発生要因と排除方式を概観し、我が国の国際的二重課税排除措置における問題点を抽出する。

第2章では、我が国の国際的二重課税排除措置である外国税額控除制度について、制度の概要を見たうえで、「外国法人税」の定義について検討する。具体的な検討の材料として、「外国法人税」の範囲が争われたガーンジー島事件の裁判において、「外国法人税」がどのように解釈されたのかを検討する。

第3章では、外国の法概念を我が国の租税法上の概念に適用する場合の判断枠組みを検討する。「外国法人税」は外国で課された租税を対象としているため、その外国の租税が我が国の租税と概念を同じくするかどうかの判断が必要となる。そこで、外国の法概念を我が国の法概念に当てはめるための判断枠組みを、外国で設立された事業体を我が国の「法人」に該当するか否かが争われた裁判例を通して検討する。

第4章では、「外国法人税」の該当性について、第2章で見た最高裁判決を、第3章で検討した外国の法概念の我が国への適用方法を用いて解釈する。「外国法人税」に該当するためには、それが「租税」であること及び所得を課税標準とした「所得税」であることが前提となるため、これらの要素について、どのように該当性が判断されるのかを検討する。

第5章では、第4章までの検討を受けて、「外国法人税」の範囲がどのように明確化されるべきかという結論を導く。現行制度における「外国法人税」の定義が抽象的であることによる、法的安定性や予測可能性の問題を明らかにした上で、「外国法人税」の範囲がどのように明確化されるべきかを検討する。すべての事案を個別具体的に法定化することが困難であることを理解した上で、どのように立法措置が取られることが必要であるかを検討する。

第1章 国際取引の現状と国際的二重課税の問題

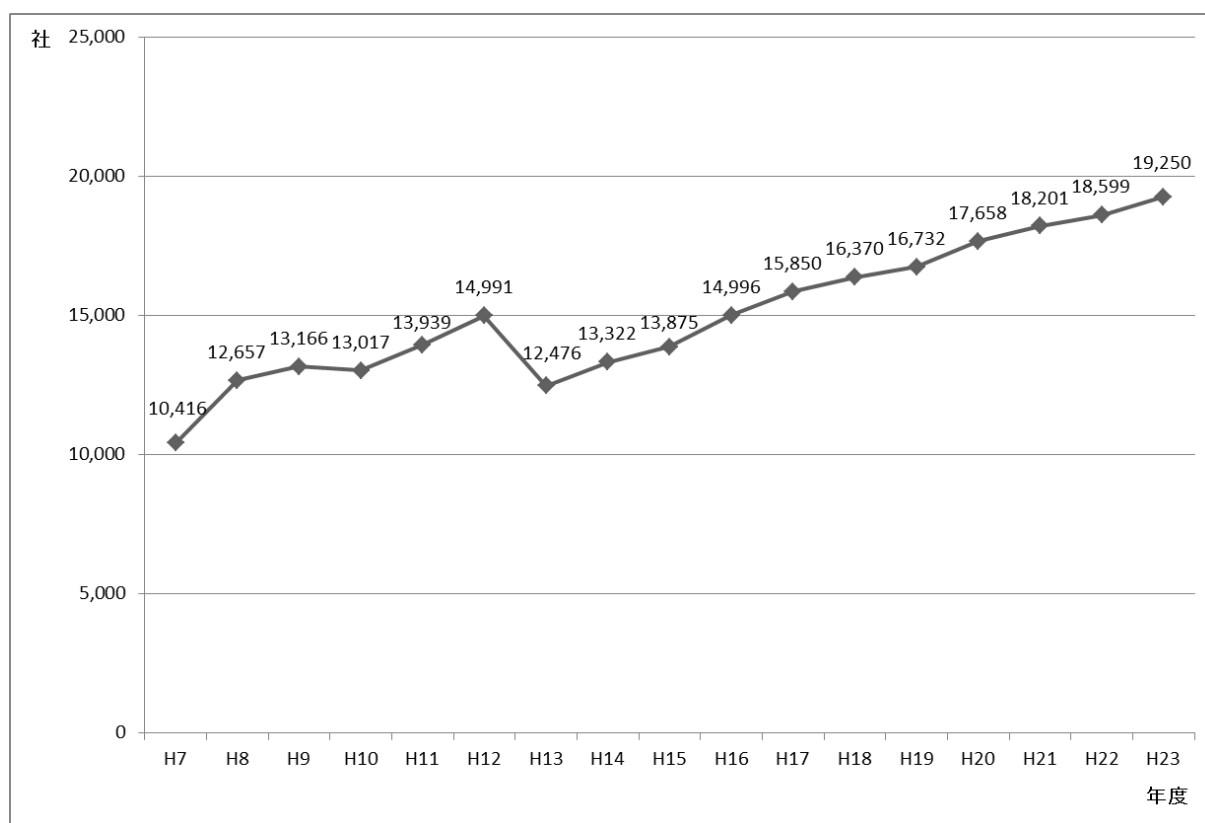
第1節 国際取引の現状と問題点

1. 経済活動のグローバル化

企業の経済活動はグローバル化が進展しており、今日では企業規模の大小に関わらず、国境を越えた取引は増大し続けている。

図1に示す通り、平成23年度の海外現地法人企業数は19,250社となっており、平成7年と比較して約1.8倍増加している。

図1. 海外現地法人企業数の推移



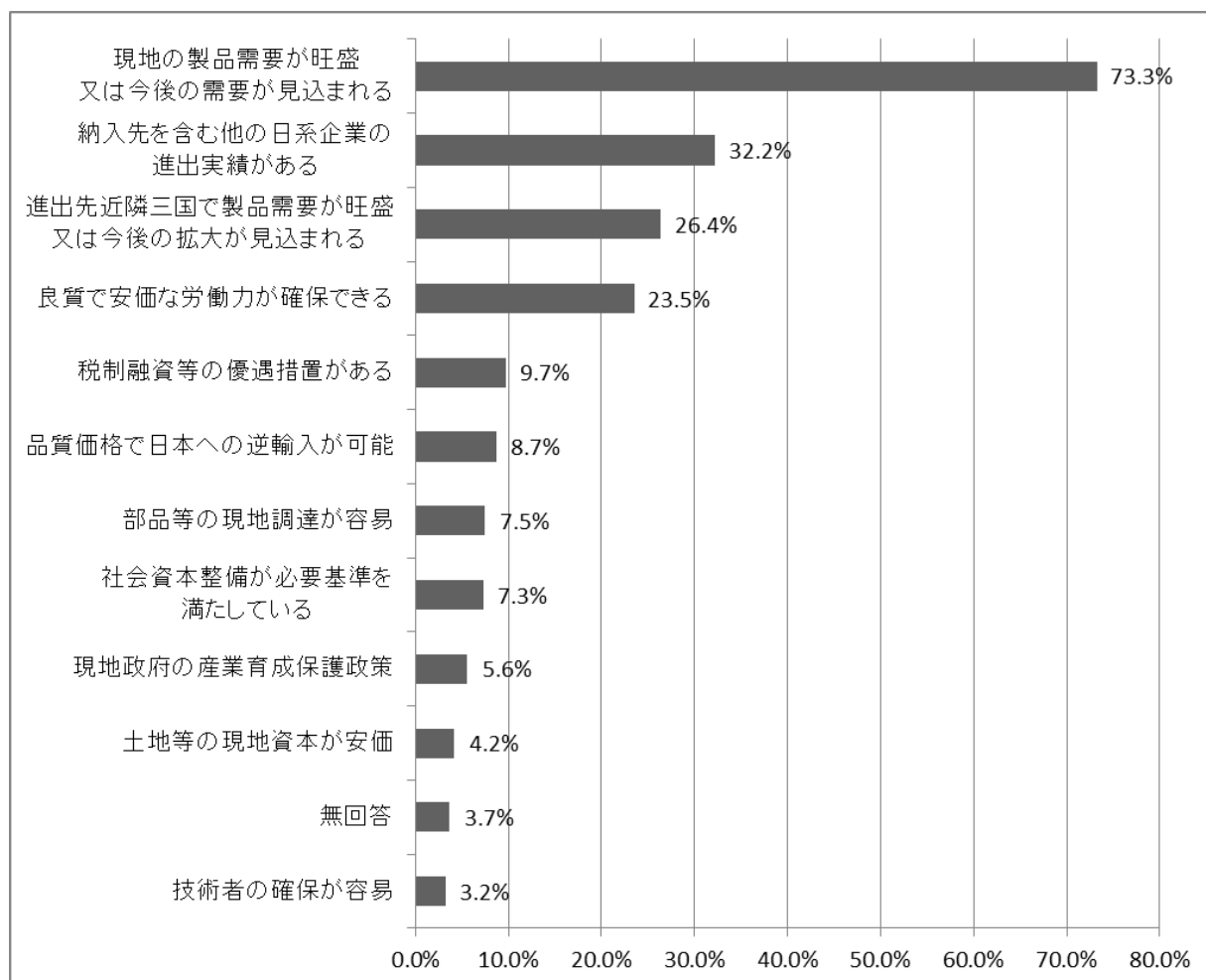
(出典：国税庁 HP「国税庁レポート 2013」²38 頁を基に筆者作成。)

また、経済産業省の統計によると、図2が示す通り、平成24年度に海外投資を決定した際のポイントは、「現地の製品需要が旺盛又は今後の需要が見込まれる。」と回答した企業の割合が7割強で最も高く、次に「納入先を含む、他の日系企業の進出実績がある。」、

² <http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/report.htm>、2013.09.04 時点。

「進出先近隣三国で製品需要が旺盛又は今後の拡大が見込まれる。」が続き、そして「良質で安価な労働力が確保できる。」となっている。

図 2. 海外投資決定のポイント

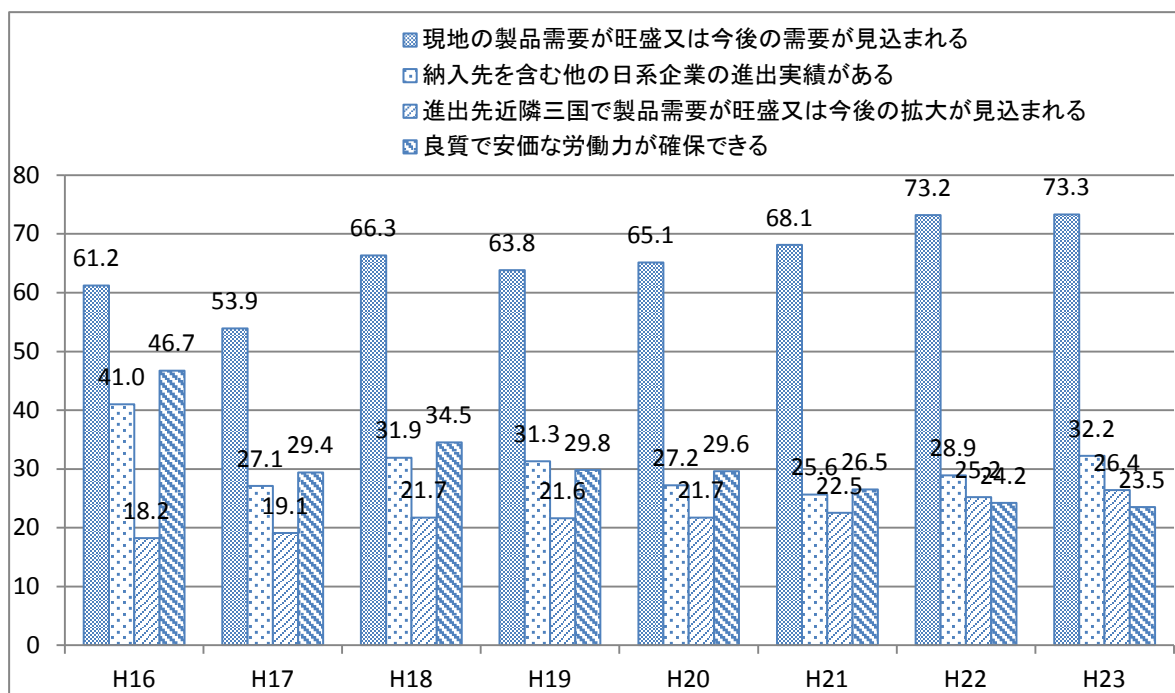


(出典：経済産業省 HP「第 42 回海外事業活動基本調査概要－平成 23 (2011) 年度実績－」³を基に筆者作成。)

図 3 は、図 2 の上位 4 項目の要因を時系列でみたものであるが、「現地の製品需要が旺盛又は今後の需要が見込まれる。」、「進出先近隣三国で製品需要が旺盛又は今後の拡大が見込まれる。」にみられるように今後の需要拡大等が見込まれることを投資の決定ポイントとする割合は高くなっているが、「良質で安価な労働力が確保できること」を海外投資の決定ポイントとする割合は低くなってきていることがわかる。

³ http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kaigaizi/result/result_42/result_42.html、2013.09.04 時点。

図 3. 海外投資決定のポイント上位 4 項目の時系列比較



(出典：経済産業省 HP「第 42 回海外事業活動基本調査概要－平成 23 (2011) 年度実績－」⁴を基に筆者作成。)

これらの統計から、従来は安価な労働力を確保するために、主に製造業による海外進出が多かったが、近年は国内需要の縮小により、海外マーケットに活路を見出したい非製造業の海外進出が増加していると考えられる。また、親会社や取引先の大企業への海外進出に伴い、やむなく海外進出をせざるを得なくなった中小企業も多いと考えられる。

また、図 2 において、「税制融資等の優遇措置がある」が 9.7%となっていることから、海外投資のポイントとして税制が少なからず影響していることがわかる。

平成 24 年の政権交代により、円安や株高が進行し、国内景気に回復基調が見られるものの、経済活動のグローバル化は今後も拡大し続けられると思われる。

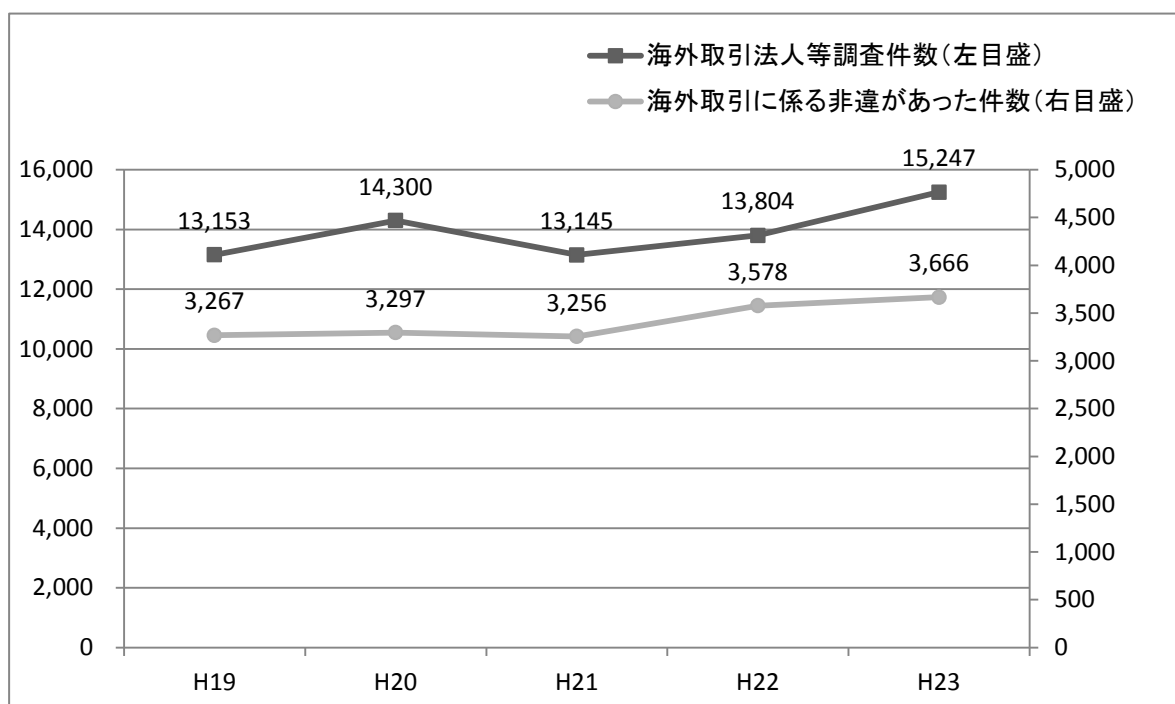
2. 国際取引に対する課税

以上のように、企業の国際取引が拡大する中で、国際取引に対する課税の問題は、益々重要になっている。取引が国境を超えることで、各国の課税が重複したり、課税の空白が生じたりすることがあれば、課税の公平性や中立性が損なわれることとなる。

⁴ http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kaigaizi/result/result_42/result_42.html、2013.09.04 時点。

そこで、我が国では、国税庁が国際課税を専担する国際税務専門官を増員するとともに、国際的租税回避事案に専門的に対応する部署を設置するなど、調査体制の充実・強化をして、国際課税の強化に取り組んでいる⁵。その結果、図4に示す通り、平成23年度における海外取引法人等に対する調査件数は15,247件にのぼっており、そのうち3,666件が海外取引等に非違があったとされている⁶。

図4. 海外取引法人等に係る調査の状況



(出典: 国税庁 HP「平成23 事務年度 法人税等の調査事績の概要」⁷5 頁を基に筆者作成。)

国際課税は、国内法のみならず、一般国際法や租税条約、場合によっては通商条約に抵触する可能性があり、国内法の解釈の延長線上では問題が解決できないのが現状である⁸。国際取引を行う企業が適正な税務申告を行うためには、国内法のみならずあらゆる関連規定を理解した上で申告を行わなければならない。法的安定性や予測可能性を十分に確保するためには、国際課税に関する国内法の規定が網羅的に行われることが必要であるが、あ

⁵ 国税庁 HP「国税庁レポート2013」39 頁。

(<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/report.htm>、2013.09.04 時点。)

⁶ 国税庁 HP「平成23 事務年度 法人税等の調査事績の概要」5 頁。

(http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2012/hojin_chosa/index.htm、2013.09.04 時点。)

⁷ http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2012/hojin_chosa/index.htm、2013.09.04 時点。

⁸ 中里実他『国際租税訴訟の最前線』(有斐閣、初版、2010)2 頁。

らゆる事案を法律に明記することは不可能である。そのため、国際取引に対する課税の根拠が一律とはならず、その解釈を巡り、課税処分を不服として争訟が増加することになると考えられる。

3. 国際租税争訟の現状

(1) 租税争訟の概要

税務署長などが課税処分や滞納処分を行った場合に、納税者がその処分に不服があるときは、その処分の取消などを求めて不服申立てをすることができる。この不服申立制度は納税者の正当な権利や利益を簡易かつ迅速に救済するための手続であり、処分に対して不服がある納税者は、裁判所に訴訟を提起する前に、まずこの不服申立てを行うことが原則とされている⁹。

行政事件訴訟については、原則として、不服申立前置主義を廃止し、行政処分に対して直ちに裁判所に出訴するか、それとも行政不服申立の手続きを経たうえで裁判所に出訴するかについて、選択を認めている¹⁰が、租税行政処分の取消を求める訴訟は原則として租税不服申立てを経たのちでなければ提起することができない旨を定めている¹¹。

一般に、租税法律関係に関する争いは、①租税法自体がきわめて専門的・技術的、複雑であること、②租税事件においては、法解釈のみならず、事実の認定の問題が多いこと、③租税法律関係は、きわめて大量かつ反復して生ずるため、そのまま裁判所に出訴されることは、裁判所をいたずらに混乱と窮地に陥れるのみであるという特質が挙げられるため、租税訴訟を提起するためには、その前提として、原処分庁に対する異議申立て、次いで、国税不服審判所に対する審査請求により、不服審査を経なければならないことされており、訴訟を提起するための重要な要件とされている¹²。

不服申立てには税務署長などに対して行う異議申立てと国税不服審判所長に対して行う審査請求があるが、審査請求は、原則として異議申立てを行ってからでないとすることができない。さらに、審査請求に対する裁決になお不服があるときは、裁判所に対して訴訟を提起して司法による救済を求めることができる¹³。

不服申立制度の概要は、図5の通りである。

⁹ 国税庁 HP「国税庁レポート 2013」45 頁。

(<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/report.htm>、2013.09.04 時点。)

¹⁰ 金子宏『租税法』(弘文堂、第18版、2013)878頁。

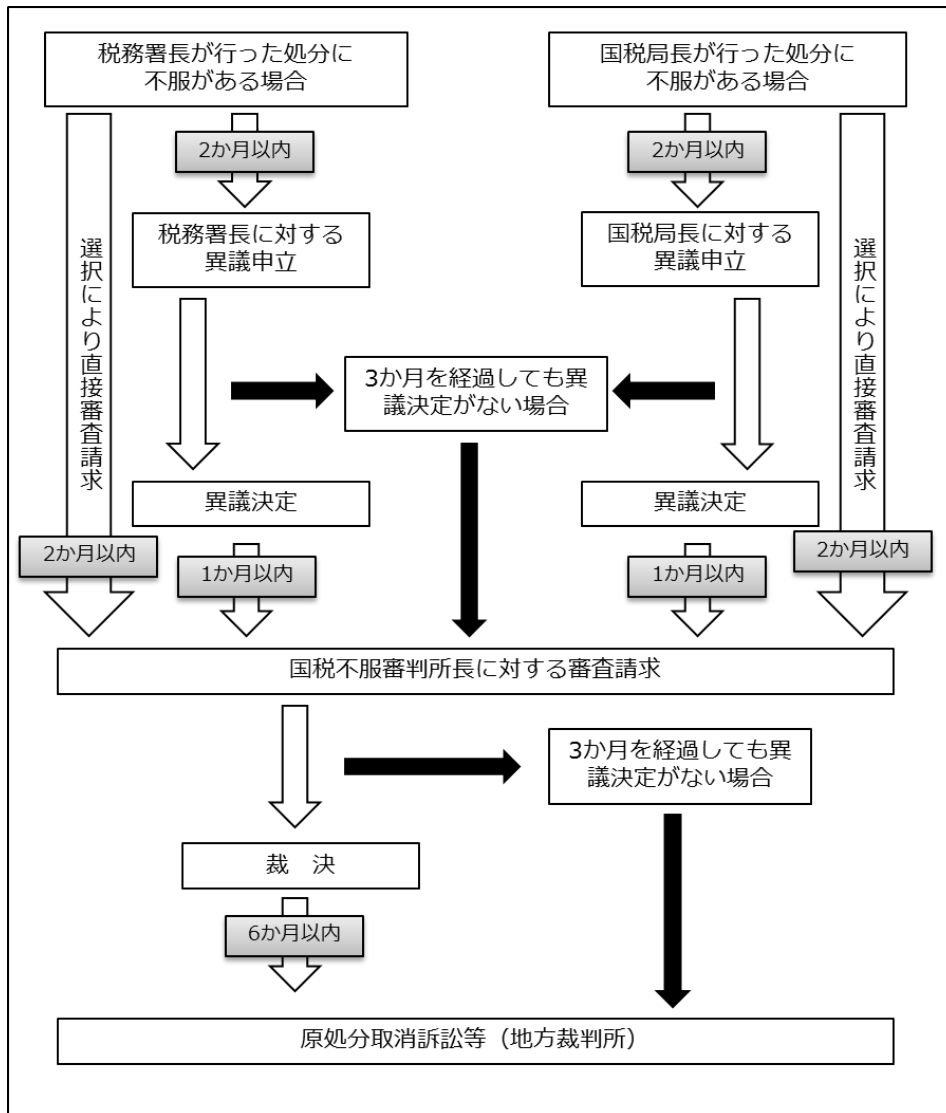
¹¹ 金子宏『租税法』(弘文堂、第18版、2013)878頁。

¹² 水野忠恒『租税法』(有斐閣、第5版、2011)110頁～111頁。

¹³ 国税庁 HP「国税庁レポート 2013」45 頁。

(<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/report.htm>、2013.09.04 時点。)

図 5. 国税に関する不服申立制度の概要



(出典：国税庁 HP「国税庁レポート 2013」¹⁴45 頁を基に筆者作成。)

実際の争訟件数を見てみると、平成 24 年度における異議申立処理件数は 3,286 件で、このうち納税者の主張の全部又は一部が認められた割合は 9.9%である¹⁵。また、平成 24 年度における審査請求処理件数は 3,618 件で、このうち請求の全部又は一部が認められた割合は 12.5%である。訴訟については、平成 24 年度における終結件数は 383 件で、このうち納税者の請求の全部又は一部が認められた割合は 6.3%となっており¹⁶、この割合か

¹⁴ <http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/report.htm>、2013.09.04 時点。

¹⁵ 国税庁 HP「国税庁レポート 2013」46 頁。

(<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/report.htm>、2013.09.04 時点。)

¹⁶ 国税庁 HP「国税庁レポート 2013」47 頁。

(<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/report.htm>、2013.09.04 時点。)

ら見ても、租税争訟において納税者の請求が認められることは困難であるといえる。

(2) 国際取引に係る争訟

納税者の請求が認められる割合が低いにもかかわらず、国際課税に係る税務争訟は、近年増加している。

海外進出企業においては、国際取引における課税について、正しい理解と適切な処理が求められるが、各国の税制が複雑に絡み合う国際課税においては、事実関係の把握や法令の解釈が困難で、課税処分に対して見解の相違が生じる状況が増加している。これは、国際課税に関しては、課税処分が一般国際法や租税条約等に抵触する可能性があり、今までになかった論点が発生しているからだと考えられる。

近年の租税訴訟のうち、国際取引等に対する課税処分が争われた著名な事件としては下図6のようなものがある。(○は納税者勝訴のもの、×は納税者敗訴のものを示す。)

図6. 国際取引等に関連する著名な租税訴訟

正常な経済取引への課税	
○ 国内信託銀行・レポ事件	(平 20、納税者勝訴が最高裁で確定) ¹⁷
○ 国内損害保険会社・ファイナイト再保険事件	(平 22、納税者勝訴が高裁で確定) ¹⁸
移転価格税制	
× 移転価格仮の差止め事件	(平 17、地裁で納税者敗訴) ¹⁹
× タイパーツ事件	(平 18、納税者敗訴が地裁で確定) ²⁰
× 今治造船事件	(平 19、納税者敗訴が最高裁で確定) ²¹
○ アドビスシステム事件	(平 20、納税者勝訴が高裁で確定) ²²
× 日本圧着端子事件	(平 22、納税者敗訴が高裁で確定) ²³
タックス・ハイブン対策税制	
× 双輝汽船事件	(平 19、納税者敗訴が最高裁で確定) ²⁴
× 来料加工事件	(平 23、高裁で納税者敗訴・最高裁係属中) ²⁵
× グラクソ事件	(平 21、納税者敗訴が最高裁で確定) ²⁶

¹⁷ 最判平成 20・10・28 税資 258-順-11060。

¹⁸ 東京高判平成 22・5・27 判時 2115-35。

¹⁹ 東京地判平成 17・12・20 税資 255-順-10246。

²⁰ 東京地判平成 18・10・26 月報 54-7-922。

²¹ 最判平成 19・4・10 税資 257-順-10683。

²² 東京高判平成 20・10・30 税資 258-順-11061。

²³ 大阪高裁平成 22・1・27 税資 260-順-11370。

²⁴ 最判平成 19・9・28 民集 61-6-2486。

²⁵ 東京高判平成 23・8・30 税資 261-順-11739。

○ ガーンジー島事件	(平 21、納税者勝訴が最高裁で確定) ²⁷
租税回避が問題となったその他の事例	
○ 航空機リース事件	(平 17、納税者勝訴が高裁で確定) ²⁸
× 外国税額控除事件	(平 17～18、納税者敗訴が最高裁で確定) ²⁹
× 映画フィルムリース事件	(平 18、納税者敗訴が最高裁で確定) ³⁰
× オウブンシャホールディング事件	(平 19、納税者一部勝訴が高裁で高裁に差戻) ³¹
○ 船舶リース事件	(平 19、納税者勝訴が高裁で確定) ³²
○ 武富士事件	(平 23、納税者勝訴が最高裁で確定) ³³
○ 日本ガイダント事件	(平 20、納税者勝訴が最高裁で確定) ³⁴

(出典：中里実他『国際租税訴訟の最前線』(有斐閣、初版、2010) 17 頁を基に筆者作成。)

4. 国際的二重課税の問題

(1) 国際課税の問題

以上で見てきたように、国際取引の活発化に伴い、国際課税の強化が図られ、その課税処分に係る争訟が提起されているのが現状であるが、争訟に至ってしまう国際課税の問題は何に基因しているのかを明確にしておく必要がある。

そもそも、国際課税とは何かという問題の前提を考えると、一般に、国際的経済活動に対する課税を「国際課税」といい、国際課税に関する法を「国際租税法」というが³⁵、世界共通の法規としての「国際租税法」が存在するわけではない。そして、「国際租税法」という国際的な統一ルールがないことにより、各国の課税権の衝突や課税の空白が起こり得るわけである。

国際課税の問題の根本は、経済活動はグローバルに展開しているが、税制はローカルであることである³⁶。国際取引に関しては、各国が課税権を行使することにより、同一の経済活動に対して複数の国が課税する国際的二重課税の問題や、複数の国家の税制の相違を利用した租税回避³⁷の問題が生じる。これらは、租税の公平や中立性³⁸の問題であり、国

²⁶ 最判平成 21・10・29 民集 63-8-1881。

²⁷ 最判平成 21・12・3 判タ 1317-92。

²⁸ 名古屋高判平成 17・10・27 税資 255-順-10180。

²⁹ 最判平成 17・12・19 民集 59-10-2964。

³⁰ 最判平成 18・1・24 民集 60-1-252。

³¹ 東京高判平成 19・1・30 判時 1974-138。

³² 名古屋高裁平成 19・3・8 税資 257-順-10647。

³³ 最判平成 23・2・18 判タ 1345-115。

³⁴ 最判平成 20・6・5 税資 258-順-10965。

³⁵ 金子宏『租税法』(弘文堂、第 18 版、2013) 454 頁。

³⁶ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、第 2 版、2011) 2 頁～3 頁。

³⁷ 租税回避とは、「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性がないのに、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

際的・二重課税の排除と国際的租税回避の防止は国際課税の重要な課題となっている³⁹。

国際的経済活動は、主権国家の領域を越えて行われ、その調査権が及びにくいいため、脱税が行われやすく、場合によっては、課税逃れのために国際取引が偽装されることも少なくない。また、国際的経済活動においては、複数の国家の税制の相違を利用して、租税回避が行われることが多いが、このような脱税や租税回避は、最近の企業の多国籍化に伴って、いっそう深刻な問題になりつつあり、これにどう対処すべきかは、今日、多くの国家が頭を悩ませている問題である⁴⁰。

OECD⁴¹やEUなどの国際的機関においても国際的租税回避の問題が論議されてきており、1998年にはOECDにおいて「有害な税の競争」報告書が公にされた⁴²。

「税の競争」とは、外国企業に有利な課税環境を整えたり、外国企業が海外地域統括本部を設立するに当たり、その役員等に有利な課税上の取扱いを与えることにより、当該地域統括本部を自国に誘致しようとするものであり、金融取引においては、利子や配当等の源泉課税を引下げることにより、資本を誘致することが行われる。ヨーロッパにおいては、諸国隣接しているうえに、交通や電気通信等の文化的環境がそれほど異なることから、地域統括本部の設立等に当たって、課税上の取扱いの重要性をもつことが少なくなく、各国が税の引下げ競争を行う傾向を生じた⁴³。

このような動きに対して公表された「有害な税の競争」報告書は、タックス・ヘイブんと有害な租税優遇措置について取り上げ、国家間の不当な税の引下げを問題としている⁴⁴。税の競争のみならず、各国の課税の対象や税率の相違を利用した租税負担の軽減、とりわけ軽課税国ないし無税国を利用した租税回避も、国際取引における重要な問題である⁴⁵。

また、国際取引にかかる租税の過重負担が、資本・人的サービス等の国際的交流を妨げ、国際経済の発展を阻害することから、国際的・二重課税は問題とされてきた⁴⁶。課税権の行

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」をいう。金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）121頁。

³⁸ 憲法14条の法の下での平等原則（すべて国民は、法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。）を根拠として、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則である租税公平主義または租税平等主義における租税の「公平」ないし「中立性」をいう。金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）81頁。

³⁹ 水野忠恒『租税法』（有斐閣、第5版、2011）568頁。

⁴⁰ 金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）455頁～456頁。

⁴¹ Organisation for Economic Co-operation and Development（経済協力開発機構）の略。

⁴² 水野忠恒『租税法』（有斐閣、第5版、2011）600頁。

⁴³ 水野忠恒『国際課税の制度と理論』（有斐閣、初版、2000）253頁。

⁴⁴ 水野忠恒『租税法』（有斐閣、第5版、2011）600頁。

⁴⁵ 水野忠恒『租税法』（有斐閣、第5版、2011）568頁。

⁴⁶ 水野忠恒『国際課税の制度と理論』（有斐閣、初版、2000）2頁。

使が国際取引に対して経済的に不合理な影響を与えることは、投資や経済活動に対する税制の中立性の維持の面からも問題であり、国際的二重課税の排除の必要性は大きくなっている。

（２）国際的二重課税排除の必要性とその排除方法

国際的二重課税は、国際的経済活動が未発達な段階では、それほど大きな問題にはならないが、国際的経済活動が活発になるにつれて、それを排除する必要性が大きくなる。一の所得に対する国際的な課税管轄の競合から生ずる国際的二重課税の排除は、国際的経済活動に対する障害を取りのぞくために必要であるのみでなく、投資や経済活動に対する税制の中立性を維持するためにも必要である⁴⁷。

国際的二重課税が生ずる場合には、納税者は国際的経済活動に対して重複して課税を受けることになるため、過重な税負担を負うことになり、その結果、国際的経済活動を抑制せざるを得なくなってしまう⁴⁸。

国際的二重課税を排除する方法として、国内的立法措置では、「外国税額控除法」と「国外所得免除法」がある。

「外国税額控除法」は、国家の課税権を属人的にとらえて、自国の法人の所得につき、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする制度（全世界課税主義）をとったうえで、外国政府に納付した外国税額を自国の法人税の税額から控除する方法である。これは、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、国外において行うかについて、税制の中立性を維持することにも役立つ⁴⁹。このことは、国際取引に対する経済的中立性の維持という目的として説明される。経済的中立性とは、国際取引に対してその活動を促進したり阻害したりすることなく、租税以外の考慮のみによって取引やその形態が決定されるべきであることを意味する⁵⁰。

「国外所得免除法」は、課税権を属地的にとらえて、国外に源泉のある所得を課税の対象から除外する方法である。これは、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するという意味での公平および中立性の維持に役立つ⁵¹。

各国は、「外国税額控除法」と「国外所得免除法」のいずれか、またはその折衷方式を用いて国際的二重課税を排除している。しかし、今日のように国際的経済活動が増大し、複雑化している時代においては、国家間の協力が不可欠である。そこで各国は他の国々との

⁴⁷ 金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）460頁。

⁴⁸ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）3頁。

⁴⁹ 金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）460頁～461頁。

⁵⁰ 水野忠恒『国際課税の制度と理論』（有斐閣、初版、2000）56頁。

⁵¹ 金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）461頁。

間で、二国間の租税条約を締結して、これらの問題の解決を図っている⁵²。

以下、国際的二重課税の発生要因とその排除方式について詳細を考察する。

第2節 国際的二重課税の発生要因と排除方式

1. 国際的二重課税の発生要因

国際的二重課税とは、一般に、①一の納税者が、②同一の課税物件に対し、③国際法上の複数の国等から課税を受けることをいう⁵³。

経済活動には国境がなく、所得にも国境がないため、この経済活動と所得の「国」を越えるという性格が国際的二重課税の発生要因となっている⁵⁴。

(1) 居住地管轄と源泉地管轄

ある国が所得に課税しようとするときには、居住地管轄に基づくものと、源泉地管轄に基づくものがある。居住地管轄は、所得を稼得するものに対する人的つながりを根拠とし、居住地管轄に服する者に対して所得の地理的源泉を問わず、全世界所得に課税する。源泉地管轄は、所得を産み出す活動との物的な関連性を根拠とし、自国で産み出された所得、すなわち国内源泉所得を対象とする⁵⁵。

我が国の国内法において、「国内」とは、日本の法律の施行地を指す^{56 57}。また、居住地の判定は、課税関係を考える出発点となる⁵⁸。所得税法では、個人について、居住者とは、国内に住所を有し、又は現在までに引き続いて1年以上居住を有する個人をいい⁵⁹、非居住者とは、居住者以外の個人をいう⁶⁰、と規定している。居住者にあたるかどうかの基準となる住所の意義については、民法22条と同義に解されており、客観的に生活の本拠たる実態を具備しているか否かによって判断する⁶¹。法人税法では、法人を内国法人と外国法人に区別し、内国法人は国内に本店または主たる事務所を有する法人をいい⁶²、外国法人

⁵² 金子宏『租税法』(弘文堂、第18版、2013)456頁。

⁵³ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』(法令出版、第2版、2013)2頁。

⁵⁴ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』(法令出版、第2版、2013)4頁。

⁵⁵ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、第2版、2011)6頁。

⁵⁶ 所得税法2条1項1号、法人税法2条1号。

⁵⁷ 課税権の及ぶ範囲が争われた代表的な判例には、日本国沿岸の大陸棚が法人税法の施行地にあたるとしたオデコ大陸棚事件(東京高判昭和59・3・14 行裁例集35-3-231)がある。

⁵⁸ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、第2版、2011)9頁。

⁵⁹ 所得税法2条1項3号。

⁶⁰ 所得税法2条1項5号。

⁶¹ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、第2版、2011)9頁～10頁。

⁶² 法人税法2条3号

はそれ以外の法人をいう⁶³、と定めている。

しかし、居住者や内国法人の基準は各国によって異なるため、複数の国が同じ者に対して居住地管轄を及ぼし、それぞれに全世界所得に課税する場合や、逆に、どの国の居住者でもないとなされ、居住地管轄を及ぼす国が存在しない場合も生ずる⁶⁴。

各国がばらばらに課税する分権的なシステムの下では、下記パターンのような課税管轄の競合と空白が生じうる⁶⁵。

①源泉地管轄と居住地管轄

②居住地管轄と居住地管轄

③源泉地管轄と源泉地管轄

次に、これらの課税管轄の競合による国際的二重課税の発生要因となる態様について述べる。

(2) 国際的二重課税の態様

①源泉地国課税と居住地国課税の重複

国際的二重課税の発生要因として、最も多いのが、源泉地国と居住地国の課税の重複である。

我が国の内国法人が外国に支店を設けて事業を行っている場合、その外国において支店の行った事業から生じた所得に対し源泉地国課税が行われるが、我が国においては、その外国の支店の行った事業から生じた所得に対し居住地国課税を行い、国際的二重課税を排除するために一定の税額控除を認めている。我が国の外国税額控除制度が、その外国において課された税を我が国において課される税からすべて控除するものとなっていれば国際的二重課税は生じないこととなるが、我が国の外国税額控除制度は、その外国において課された税のすべてが控除されるとは限らないため、その外国と我が国による国際的二重課税となる部分が生ずることとなる。我が国は、諸外国との間で租税条約を締結し、国際的二重課税の排除のための取決めを行っているが、上記のような支店を設けて行う事業に関しては、通常、免除や軽減が行われることはない⁶⁶。

また、内国法人が支店形態で外国に進出するのではなく、子会社形態で外国に進出した場合にも、国際的二重課税となる部分が生ずることがある。内国法人が外国の子会社に対して投資を行い、その子会社はその事業から得た所得に対してその外国で課税を受け、その外国で課税された後の利益を原資として親会社である内国法人に配当を行う。その配当はその外国で課税を受けた後の利益から行われているわけだが、これに我が国が課税を行えば、子会社はその外国で得た所得に対して実質的な二重課税を行うことになってしまう。

⁶³ 法人税法 2 条 4 号

⁶⁴ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、第 2 版、2011）7 頁。

⁶⁵ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、第 2 版、2011）6 頁。

⁶⁶ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）6 頁。

平成 21 年度改正前までは、このような支店形態による海外進出と子会社形態による海外進出の課税における不均衡を是正し、実質的な国際的二重課税を排除するために、間接外国税額控除制度が設けられていたが、この間接外国税額控除制度においても、その外国子会社に課された税のすべてが控除されるとは限らなかった。平成 21 年度改正において外国子会社配当益金不算入制度が創設され、持分割合が 25% 以上等の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金額が益金不算入とされることになったが、その他の外国法人から受ける剰余金の配当等に関しては益金算入とされるため、依然として、外国における外国法人に対する課税と我が国における剰余金の配当等に対する課税とが実質的に重複する国際的二重課税の状態が続いている⁶⁷。

②居住地国課税の重複

居住地国課税の重複が起こり得るのは、誰が居住者であるかをめぐる基準が各国で異なるため、複数の国が同じ者に対して居住地管轄を及ぼし、それぞれに全世界所得に課税する場合が生じたり、逆に、どの国の居住者でもないとされ、居住地管轄を及ぼす国が存在しない場合も出てくる⁶⁸ためである。

我が国の内国法人とされる法人が、外国でその外国の内国法人とされることがないとは限らない。我が国の法人税においては、法人を法形式で捉えることとしているが（設立準拠地基準）、諸外国においては、法人を実質で捉えることとしている例（管理支配基準）もあり、このような場合に、双方の国においてその法人が内国法人とされて、その所得に対して二重に課税されるということが有り得る。これとは反対に、双方の国においてその法人が内国法人とされず、双方の国において居住地課税が行われない、という現象が生ずることも有り得る⁶⁹。

③源泉地国課税の重複

源泉地国課税の重複は、どこに源泉があるかをめぐる基準が各国で異なる場合に起こり得る⁷⁰。

外国法人が我が国に支店を設けて事業を行っている場合に、我が国でその事業から生ずる所得が国内源泉所得に該当するとして課税を行ったものを、他の国においても自国の国内源泉所得であるとして課税が行われるということがあれば、我が国と他の国による二重の源泉地国課税が行われるということになる。これとは反対に、その支店の事業から生ずる所得がいずれの国においても国内源泉所得とはされず、双方の国において源泉地国課税が行われないことが生ずることも有り得る⁷¹。

⁶⁷ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）6 頁～7 頁。

⁶⁸ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、第 2 版、2011）7 頁。

⁶⁹ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）7 頁～8 頁。

⁷⁰ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、第 2 版、2011）7 頁。

⁷¹ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）8 頁。

このような課税の重複に対して、何らの調整もされなければ、投資や経済活動に対する税制の中立性が保たれないことから、各国は国内法や租税条約によって国際的二重課税の排除を行っている。

2. 国際的二重課税の排除方式

国際的二重課税を調整する方法としては、居住地国における一方的緩和措置として、源泉地国において取得した所得に対する「外国税額の損金算入」、「国外所得免除制度」、「外国税額控除制度」がある。OECDモデル租税条約では、23条Aで「国外所得免除方式(exemption method)」を、23条Bで「外国税額控除方式(credit method)」の2つの選択肢を提示している。

(1) 外国税額の損金算入

「外国税額の損金算入」は、外国税額を自国の課税所得の計算上、損金として認める制度である。これは、自国への投資と外国への投資のいずれであっても投下資本に対するリターンは同一であるべきとする国家中立性(National Neutrality)から説明される⁷²。

しかし、この方法は、居住地国以外で事業を営む納税者の税負担は、居住地国内のみの納税者よりも重くなるため、国際的二重課税の排除の目的には適さない⁷³。一般に、納税者に租税負担の内外格差をもたらすので、内外の投資決定を歪めるとされている⁷⁴。

(2) 国外所得免除方式

「国外所得免除方式」は、国外源泉所得については課税の対象から除外するとしたものである。これは、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の維持に役立つ。これを資本輸入の中立性(Capital Import Neutrality、以下CIN)という。すなわち、自国企業の進出先における現地国企業及び第三国企業との競争の阻害要因の排除という効果を有する⁷⁵。

⁷² 赤松晃『国際課税の実務と理論』(税務研究会出版社、第3版、2011)218頁～219頁。

⁷³ 宮地昌之「国際的二重課税排除～外国税額控除制度の役割と問題点～」産業能率大学紀要、第34巻(2013)48頁。

⁷⁴ 赤松晃『国際課税の実務と理論』(税務研究会出版社、第3版、2011)219頁。

⁷⁵ 赤松晃『国際課税の実務と理論』(税務研究会出版社、第3版、2011)219頁。

図 7. 資本輸入の中立性のイメージ

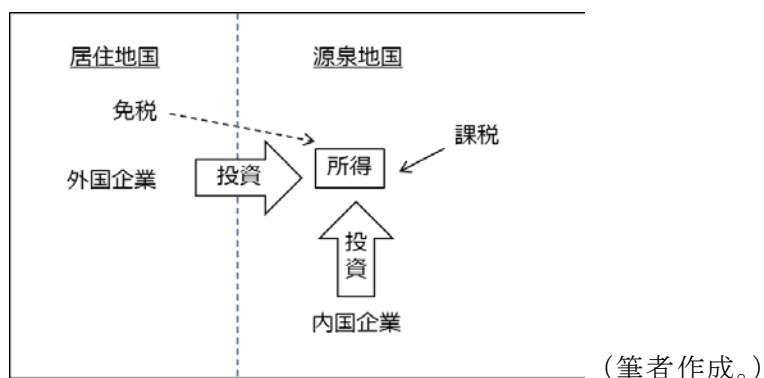
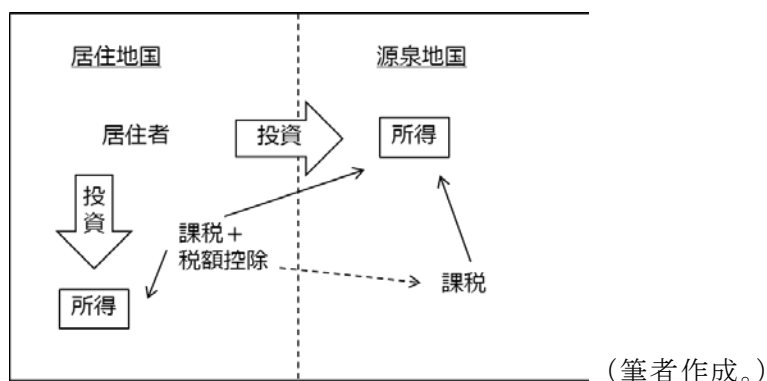


図 7 に示す通り、源泉地国の視点に立って、外国企業が自国内に支店を設ける場合と、内国企業がそうする場合を比較すると、両者を等しく扱うためには、当該外国企業の居住地国の方で国外所得を免除する必要があると考える。しかし、資本輸入の中立性が達成されるためには、源泉地国が投資元に応じて内外差別をしないなど、いくつかの条件が必要となる⁷⁶。

(3) 外国税額控除方式

「外国税額控除方式」は、国内源泉所得のみならず、外国において生じた所得に対しても課税するとしつつ、その所得の源泉国と居住地国との双方で課税される場合を考慮して、居住地国において外国で支払った税額の控除を認めるものである。これは、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ち、投資や経済活動を国内で行うか国外で行うかについて税制の中立性を維持することにも役立つ。これを資本輸出の中立性 (Capital Export Neutrality、以下 CEN) という。

図 8. 資本輸出の中立性のイメージ



⁷⁶ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、第2版、2011）143頁。

たとえば、図 8 のように、ある国の居住者が、国外に支店を設けて事業を行うか、国内でそうするかを考えた場合、居住地国の視点にたつて両者を等しく扱うためには、投資先の内外を問わず居住地国が課税の対象に含める必要がある。そのうえで、国外投資の場合について投資先（源泉地国）で課税がされた場合、源泉地国における追加的な課税分について居住地国が外国税額控除を与えることによって二重課税を排除し、国外所得と国内所得の課税の均衡を保とうとするわけである⁷⁷。

（４）租税条約

国際課税の仕組みは国内法の規定に依存しており、租税条約は、各国の国内法の矛盾する問題について、主に二重課税を救済するために締結されているといわれる⁷⁸。

非居住者又は外国法人に対する源泉地国における課税は各国の国内租税法によるものであるが、国際経済交流の促進のためには居住地国との国際的二重課税を排除する必要がある、そのためには国家間の課税権の調整が望ましいと認識されるようになった。そして、第二次世界大戦前の国際連盟財政委員会によりモデル租税条約草案が検討され、1946年にロンドン・モデル条約として結実し、多くの二国間租税条約で採用されるようになり、今日の OECD モデル租税条約に引き継がれた⁷⁹。

各国は、従来、国内的立法措置により、国際課税の問題の解決を図ってきたが、今日のように国際的経済活動が増大し、複雑化している時代においては、国家間の協力が不可欠であるため、他の国々との間で二国間の租税条約を締結し、国際的二重課税問題の排除を図っている⁸⁰。

OECD では、加盟国間の租税条約はモデル租税条約に準拠すべきとしており、多国間条約としては税務行政執行共助条約を採択して、加盟国間の情報交換・徴収協力および文書送達協力の促進を図ろうとしている。また、国際連合では、先進国と発展途上国との間の租税条約のひな型を作り、加盟国に準拠すべきことを呼びかけている⁸¹。

（５）諸外国における国際的二重課税排除方式

OECD 加盟諸外国の国際的二重課税排除方式は、図 9 の通りである。アメリカを除き、主要国では外国税額控除方式と国外所得免除方式又は外国子会社配当益金不算入方式を併用している。

⁷⁷ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、第 2 版、2011）141 頁。

⁷⁸ 水野忠恒『租税法』（有斐閣、第 5 版、2011）569 頁。

⁷⁹ 赤松晃『国際課税の実務と理論』（税務研究会出版社、第 3 版、2011）120 頁。

⁸⁰ 金子宏『租税法』（弘文堂、第 18 版、2013）454 頁。

⁸¹ 金子宏『租税法』（弘文堂、第 18 版、2013）457 頁。

図 9. 諸外国における国際的二重課税排除方式

	課税方式	国際的二重課税の排除方式
アメリカ	全世界所得課税	外国税額控除方式
イギリス	全世界所得課税 ※ 2009 年度から外国子会社配当益金不算入制度を導入。	外国税額控除方式 外国子会社配当益金不算入方式
ドイツ	全世界所得課税 ※ ただし、条約により概ねが国外所得免税とされる。 ※ 受取配当は益金不算入とされる。	外国税額控除方式 国外所得免除方式
フランス	国内源泉所得課税 ※ 受取利子・受取配当等の投資所得については、国外源泉所得に対しても課税。 ※ 子会社からの配当は益金不算入とされる。	外国税額控除方式 国外所得免除方式

(出典：朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）24 頁～25 頁より抜粋。)

3. 我が国における二重課税排除措置

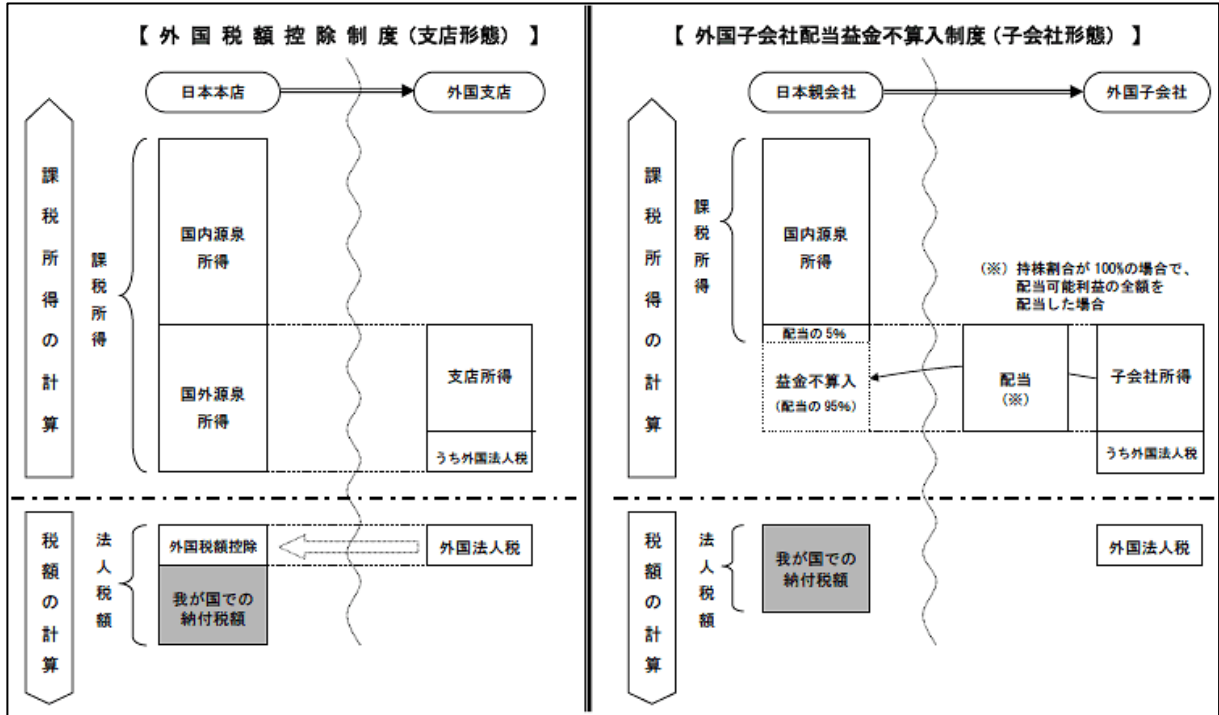
我が国の国内法においては、内国法人は全世界所得につき納税義務を有するため、その国外所得につき源泉地国である外国との国際的二重課税を排除するために、「外国税額控除制度」を定めている。また、平成 21 年度税制改正により経済政策としての政策税制として「外国子会社配当益金不算入制度」が創設されたため、現在では、外国税額控除方式と国外所得免除方式の併用になっている。図 10 に国際的な二重課税排除方式の仕組みを示す。

もともと、内国法人は外国税額控除でなく外国税額の損金算入を選択することができるが、通例、税額控除のほうが損金算入よりも有利である⁸²ため、一般には外国税額控除法が選択されると考えられる。

⁸² 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（第 2 版、2011）145 頁。

例えば、内国法人（十分な大きさの黒字を計上している）の適用税率が 30% であるとき、外国税額 100 について損金算入する場合と税額控除する場合の法人税の減少額はどちらが大きいかを考えた場合、100 を損金算入すると所得の金額が 100 減り法人税額は 30 減少するのに対し、100 を税額控除すると法人税額は 100 減少する。よって、外国税額を税額控除したほうが法人税減少額は大きくなる。

図 10. 国際的な二重課税排除方式の仕組み



(出典：財務省 HP⁸³)

(1) 外国税額控除制度

我が国では、明治 32 年の所得税法の改正において法人に所得税の納税義務を定め、内国法人は全世界所得につき納税義務を有することを定めた⁸⁴。その後、昭和 28 年度改正において、外国で納付した外国法人税の額を一定の控除限度額の範囲内で我が国において納付することとなる法人税から控除する「外国税額控除制度」が創設された。それまでは、外国で納付した外国法人税の額は損金算入することとされていたが、日米租税条約⁸⁵の締結を契機に、国際的二重課税を排除する目的で外国税額控除制度が創設されたのである⁸⁶。

創設当初の外国税額控除制度は、内国法人が直接納付した外国法人税のみを対象としたいわゆる「直接外国税額控除制度」であり、控除限度額の計算方式は、所得の生じた国ごとに控除限度額を算出する「国別限度額方式」を採用していた⁸⁷。

昭和 37 年度改正において、「間接外国税額控除制度」の創設、「国別限度額方式」と「一括限度額方式」の選択制、地方税における外国税額控除制度の創設等、抜本的な整備が行われ、昭和 38 年度改正では控除限度額の計算方式が「一括控除限度額方式」に一本化され

⁸³ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/174.htm、2013.12.02 時点。

⁸⁴ 赤松晃『国際課税の実務と理論』（税務研究会出版社、第 3 版、2011）229 頁。

⁸⁵ 日米租税条約は我が国の初めての租税条約として 1954 年（昭和 29 年）に締結された。

⁸⁶ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）30 頁。

⁸⁷ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）31 頁。

た。その後、外国税額控除制度の控除枠の彼此流用の問題等において、国際的二重課税排除という本来の趣旨に反しているという指摘を受け、昭和 63 年度改正では、控除限度額の計算等における制限の拡充等の抜本的な改正を行ったが、その中で、控除限度額について国外所得を全世界所得の 90%に制限する他、高率外国法人税について 50%を超える部分を対象としないとするシーリング規制を導入した。また、平成 13 年度改正では、「外国法人税」の定義が明確化され、通常行われると認められない取引に係る外国法人税を外国税額控除の対象にしないと、平成 20 年度改正では、ペイ・スルー型⁸⁸の投資である特定目的会社等について外国税額控除が廃止され、特定目的会社等の利益の配当の額に対する所得税の額から控除する制度に改められた⁸⁹。

そして、平成 21 年度改正では、外国子会社配当益金不算入制度が導入されたことに伴い、間接税額控除制度が廃止され、平成 23 年度改正では、ガーンジー島において納税者が支払った税は、外国法人税に該当することを否定することはできないとした最高裁判決⁹⁰を踏まえて、複数の税率の中から税務当局との合意により税率が決定される税について、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されるとともに、控除限度額の計算について、租税条約の規定により条約相手国等において租税を課することができる所得で当該条約相手国等において租税を課されるものは、国外所得に該当するものとされた⁹¹。

（２）外国子会社配当益金不算入制度

平成 21 年度改正により、間接外国税額控除制度が廃止され、外国子会社配当益金不算入制度が創設された。これにより、我が国の国際的二重課税排除制度は、外国税額控除方式と国外所得免除方式の併用により行うことになった⁹²。

外国子会社配当益金不算入制度は、経済対策としての政策税制として導入された。制度創設の背景を、国際租税小委員会は次のように述べている。「近年、我が国企業の海外生産比率が向上し 3 割にまで達するとともに、海外子会社の利益は 2001 年と比較して 4 倍超にまで大幅に増加している。こうした中、我が国企業は、これらの海外利益の多くを国内に資金還流せずに海外に留保する傾向がみられ、海外での内部留保額が急増している。毎年 2～3 兆円強が海外子会社に留保され、2006 年度には約 17 兆円強の利益が内部留保されている。こうした現状認識の下、我が国企業が強みを活かして海外市場で獲得する利益が過度に海外に留保され、競争力の源泉である研究開発や雇用等が国外流出しないよう、当該

⁸⁸ ペイ・スルーとは、一定の要件を満たす法人において、利益の 90%超を投資家に分配した場合には、その分配金額を、法人税の損金に算入できる制度のことである。

⁸⁹ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）30 頁～52 頁。

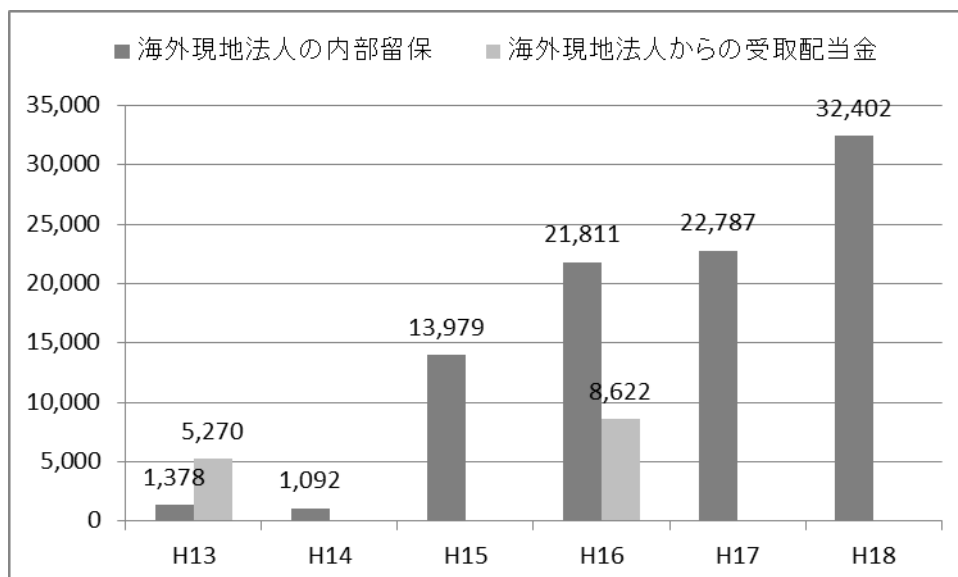
⁹⁰ 最判平成 21・12・3 判タ 1317-92。

⁹¹ 赤松晃『国際課税の実務と理論』（税務研究会出版社、第 3 版、2011）231 頁。

⁹² 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）334 頁。

利益の国内還流に資する環境整備を行うことが喫緊の課題となっている。」⁹³

図 11. 海外現地法人の内部留保及び海外現地法人からの受取配当金の推移



(出典：国際租税小委員会「我が国企業の海外利益の資金還流について～海外子会社からの配当についての益金不算入制度の導入に向けて～」(2008) 3 頁を基に筆者作成。)

図 11 の海外現地法人内部留保額の推移からも明らかな通り、我が国企業が海外市場で稼得した利益の多くを国内に還流させず、海外に留保する傾向が見られた。その要因の一つとして、我が国の税制の問題があると考えられていたため、海外子会社の利益の国内還流に向けた環境整備を目的として、外国子会社配当益金不算入制度が創設された⁹⁴。

(3) 租税条約

租税条約は、「二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。」⁹⁵とされている。国際的二重課税を排除するために、各国は国内法で外国税額控除や国外所得免除措置を講じているが、租税条約は国内法のルールを修正して二重課税の排除がより円滑にすすむようにしている。また、租税条約は、脱税防止のために国際取引にかかる情報交換の規定を設けており、こうした国家間協力は近年ますます重要になってきている⁹⁶。

⁹³ 国際租税小委員会「我が国企業の海外利益の資金還流について～海外子会社からの配当についての益金不算入制度の導入に向けて～」(2008) 1 頁。

⁹⁴ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』(法令出版、第 2 版、2013) 334 頁～337 頁。

⁹⁵ 財務省 HP「租税条約の概要」

(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/181.htm、2014. 01. 28 時点)。

⁹⁶ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、第 2 版、2011) 23 頁。

議により追徴額の一部を返金される事案があったが¹⁰¹、移転価格税制が適用された場合、納税者は同一の所得に対して我が国及び相手国の双方に法人税が課されるため、この国際的¹⁰²二重課税を排除するためには、相互協議による調整が必要となる。

4. 我が国の二重課税排除措置における問題点

我が国における国際的¹⁰³二重課税排除措置が「外国税額控除制度」、「外国子会社配当益金不算入制度」及び「租税条約」によることは既述の通りだが、これらにより国際的¹⁰⁴二重課税の完全な排除が可能かどうかを検討する必要がある。

(1) 外国税額控除制度

外国税額控除制度は、資本輸出の中立性（CEN）と親和的であるが、CENを達成するためには国内投資と国外投資のいずれでも等しく課税されることが必要である等の種々の制限があるため、CENが必ず達成されるということはない¹⁰²。

また、外国税額控除制度は、制度の規定の内容が複雑であることに加え、控除対象となる外国税が明確でないことにより、実際に適用を受けようとする場合にはその要件の解釈が必要となる。税制は国によって異なるため、外国で課された税が外国税額控除の対象となるか否かを判定する際に、外国の法令によって判定するのか、我が国の法令によって判定するのかという外国税額控除制度の基本的な部分についても解釈が定まっているとはいえず、問題が残る状態となっている¹⁰³。

加えて、外国税額控除制度は次のような要因により、国際的¹⁰⁴二重課税を完全に排除することはできない。

①外国における高税率課税

外国税額控除は、本店所在地国等で課される税額の範囲内で外国税額を排除するものなので、外国において本店所在地等の税率よりも高い税率で課税が行われるということになれば、その税率の高い部分に対応する外国税額は控除されないこととなる¹⁰⁴。

②全世界所得や国外所得の不足

¹⁰¹ 「中国の子会社から受け取る特許使用料などを低く設定し、本来国内で計上すべき所得を海外に移したとして、大阪国税局などから地方税を含め約35億円を追徴課税されたA社が、うち約18億4千万円の還付を受けたことが22日、同社などへの取材で分かった。追徴課税分の一部が、中国との二重課税に当たると判断されたという。同社は移転価格税制に基づき、2006年3月期までの2年間で約78億円の申告漏れを指摘された。追徴分を全額納付する一方、一部は中国でも課税されているとし、日中の課税当局による相互協議を申請。今年3月に主張が認められ、申告漏れの総額が約34億円で減額された。」（日本経済新聞、2013.05.22）。

¹⁰² 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、第2版、2011）141頁。

¹⁰³ 朝長英樹編著『国際的¹⁰⁴二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）12頁～13頁。

¹⁰⁴ 朝長英樹編著『国際的¹⁰⁴二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）10頁。

外国で多額の所得が発生して大きな課税が行われたにもかかわらず、全世界所得が少ない場合は、控除限度額が小さくなり、控除が制限されてしまう。国外所得が少ない場合も、同様の事態となる。国際的二重課税を完全に排除するためには、全世界所得と国外所得の双方が十分な金額となっていなければならない¹⁰⁵。

③控除余裕額・控除限度超過額の繰越期間の不足

同一の取引等から生ずる所得と税額について、国ごとに認識時期が異なる場合を考慮して、控除余裕額・控除限度超過額の繰越が行われる場合があるが、この認識の異なる期間が控除余裕額・控除限度超過額の繰越期間を超える場合は、国際的二重課税を排除できなくなる¹⁰⁶。

例えば、外国税務当局による課税が遅れた場合、我が国において国外所得が認識されて控除限度額を有する年度には控除すべき外国法人税が確定しておらず、その後の年度に外国法人税が確定した時には我が国での控除限度額が算定されないため外国税額控除の適用が受けられない、あるいは、その逆の状況が生ずるといった問題が起り得る¹⁰⁷。

④各国の納税義務者の認識の相違

国によって納税義務者の範囲が異なる場合、その異なる部分に該当する納税義務者については、実質的には二重課税が行われていても、税制度上は二重課税が行われるという状態にならないため、法制度上の手当がなされるか、解釈による対応がなされない限り、国際的二重課税の排除はできない。国によって課税上の取扱いが異なる事業体であるハイブリッド事業体が近年増加していることから、このような問題が発生している¹⁰⁸。

⑤各国の所得の認識の相違

外国税額控除制度は、所得に対する二重課税の排除を目的としているが、この「所得」の範囲は国ごとに異なっている。国ごとに「所得」の範囲が異なれば、外国では「所得」を構成するものとして課税が行われたにもかかわらず、我が国においては「所得」と認識されないため、控除が行われまいという事態が生ずる¹⁰⁹。

(2) 外国子会社配当益金不算入制度

外国子会社配当益金不算入制度は、外国子会社からの配当を益金不算入とすれば国際的二重課税を簡素な方法によって排除することが可能であり、外国子会社の利益を国内に還流させるという政策目的が達成されることができると考えられている¹¹⁰。

¹⁰⁵ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）10頁～11頁。

¹⁰⁶ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）11頁。

¹⁰⁷ 赤松晃『国際課税の実務と理論』（税務研究会出版社、第3版、2011）243頁。

¹⁰⁸ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）11頁

¹⁰⁹ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）11頁～12頁。

¹¹⁰ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）339頁。

しかし、外国子会社配当益金不算入制度は、外国でどのような課税を受けるのかに関係なく、その適用を認めることとされているため、二重課税を排除することになっているのか否か、また、二重課税をどの程度まで排除することになっているのかは正確にはわからない¹¹¹等の問題がある。

(3) 租税条約

二国間で租税条約を締結したとしても、その各国において、国内法と租税条約の関係によって、租税条約が有効に働かないことがある。我が国は租税条約を国内法に優先するものと位置づけているが、米国のように、条約と法律を同順位に位置付け、その優先劣後の関係を「後方は先方に優先する」としている国との間では、租税条約によって国際的二重課税の排除のための取り決めを行ったとしても、後に相手国で租税条約における取り決めと異なった国内法の規定が定められれば、その租税条約による国際的二重課税の排除は機能しなくなるということになってしまう¹¹²。

そこで、例えば、外国で子会社の所得とされたものが、我が国の内国法人の所得が子会社に移転したものであるとして、移転価格税制により我が国で課税を受けることになると、その一部については、実質的な国際的二重課税が行われることになる。このような事態が生じた場合、国際的二重課税の状態を是正するために我が国とその外国との間で相互協議を行うことを求めることもできるとされているが、その国際的二重課税の状態が是正される保証はない¹¹³。

また、租税条約においては、当事国が相互協議により合意するように努めることが求められているが、国際的二重課税を排除するための対応が義務付けられているわけではないため、相互協議によって当事国の合意が得られず、国際的二重課税の排除を行い得ない事例も生じている¹¹⁴。

第3節 小括

本章では、経済活動のグローバル化とそれに伴う国際課税の強化について取り上げ、国際課税における問題点を検討した。国際課税においては、国際的租税回避と国際的二重課税の二つの問題が存在するが、国際競争力の強化の観点から、特に国際的二重課税は適切に排除されなければならないと考えた。

国際的二重課税の排除方法は、国内法による外国税額控除制度と国外所得免除制度に加えて二国間租税条約によることとしているが、各制度にはそれぞれ二重課税排除を完全に

¹¹¹ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）341頁。

¹¹² 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）20頁

¹¹³ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）8頁。

¹¹⁴ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）23頁。

は達成できない問題点が存在している。

我が国の国際的三重課税排除措置の中心となる制度は外国税額控除制度であるが、その要件は複雑で一定の解釈を要し、税務申告に際しては企業側の事務負担も大きいことから、この規定を適用する法人は一部の大企業に限られているのが現状である。例えば、平成 23 年の外国税額控除適用法人のうち、資本金 1 億円未満の法人の適用金額は 4,858 百万円であり、これは適用法人全体の金額のわずか 1.1%である¹¹⁵。しかし、国際取引が拡大する中、今後は、大企業のみならず中小企業においても国際取引を通して外国で納税をする機会が増えることが予想されるため、我が国の納税環境において、租税が国際取引を阻害しないように、外国税額控除制度は適切に制度設計されていなければならない。現行制度では、外国で納付した租税は、損金算入と外国税額控除制度の選択適用が認められているが、直接税額を控除できる外国税額控除制度の方が一般に納税者有利となる¹¹⁶場合が多いため、その適用要件は明確にされるべきである。しかし、第 1 章第 2 節 4 (1) で見たように、外国税額控除制度には様々な問題がある。

本稿では、外国税額控除制度における問題の中でも、特に、国ごとに「所得」の概念が違ふことにより、我が国の概念に当てはまらないことで「外国法人税」の該当性が否定されこの制度の対象とならない外国税が存在することを重要な論点であると捉え、「外国法人税」の範囲について詳細に検討する。

そこで、次章では、外国税額控除制度の概要を概観した上で、「外国法人税」の範囲における問題を明らかにし、「外国法人税」の範囲が争われた最高裁判決を通してその解釈の方法を検討する。

¹¹⁵ 国税庁 HP「平成 23 年会社標本調査結果」

(<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2011/kaisya.htm>, 2014.01.28 時点)。

¹¹⁶ 金子宏『租税法』(弘文堂、第 18 版、2013) 461 頁。

第2章 外国税額控除制度の概要

外国税額控除制度は、外国で納付した租税を我が国の税額から控除する制度であり、その適用に当たっては、外国で納付した租税のうち控除対象となる「外国法人税」の範囲を明確にする必要がある。本章では、この「外国法人税」がどのように規定され、どのように解釈されるべきものであるのかを確認するために、まず、外国税額控除制度の概要と、外国法人税の範囲が争われた裁判例を検討した上で、その問題点を明らかにする。

第1節 外国税額控除制度

1. 外国税額控除制度の趣旨

外国税額控除制度は、我が国の企業の海外における経済活動の振興を図るという政策的要請の下に、国際的二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維持することを目的として設けられた¹¹⁷。

外国税額控除制度は、外国政府に対して支払った税額を自国の税額より控除することを認めるので、いわば、国の課税権の譲歩でもあるが、国家が課税権の調整のために国際課税特有の制度を採用した背景には、国際的競争力を維持するというその国自身の利益があった。

しかし、今日では、外国税額控除は所得課税の基本的構造の性格を有すると理解しており、政策的負担軽減規定とは考えられていない¹¹⁸。外国税額控除制度は、昭和28年における導入時の趣旨は、我が国企業の国際化のための海外進出の促進と、それによる日本の経済発展を期待するという、経済政策的考慮があったと考えられるが、今日では国際的二重課税を国内法により排除するための制度であり、所得税の構造の一部をなしていると考えられる。OECDモデル租税条約においても、その「第5章二重課税除去の方式」として、第23条A(免除方式)、第23条B(税額控除)のいずれかを採用することを提案しており、外国税額控除制度を政策的課税減免規定と理解するのは誤りである¹¹⁹。政策的課税減免ではないということは、租税優遇として捉えられるものではないため、外国税額控除制度は課税の公平と中立性の原則に基づくものである。

2. 外国税額控除制度の概要

我が国の外国税額控除制度は、第2次世界大戦後、米国との租税条約の締結のために創設されたが、昭和37年度改正により、法人税法69条として整備された¹²⁰。

¹¹⁷ 田中俊久「デザイナー・レート・タックスに関する考察」税大論叢75号(2012)33頁。

¹¹⁸ 水野忠恒『租税法』(有斐閣、第5版、2011)586頁。

¹¹⁹ 水野忠恒『所得税の制度と理論』(有斐閣、2006)102頁～104頁。

¹²⁰ 水野忠恒『租税法』(有斐閣、第5版、2011)587頁。

【法人税法 69 条（外国税額控除）】

内国法人が各事業年度において外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。）を納付することとなる場合には、当該事業年度の所得の金額につき第 66 条第 1 項から第 3 項まで（各事業年度の所得に対する法人税の税率）の規定を適用して計算した金額のうち当該事業年度の所得でその源泉が国外にあるものに対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を限度として、その外国法人税の額（その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める外国法人税の額、内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額、内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額その他政令で定める外国法人税の額を除く。）を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。

（１）納税義務者

外国税額控除制度の適用がある納税義務者は、内国法人である。外国法人は、国内源泉所得のみが課税の対象とされており、国際的¹²¹二重課税は生じないとされ、外国税額控除の適用は認められていない¹²¹。

（２）外国税額控除の種類

外国税額控除は、大きく分けて、①直接外国税額控除、②租税条約に定めるみなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）、③外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）の適用がある場合の外国税額控除、④コーポレート・インバージョン対策合算税制の適用がある場合の外国税額控除の 4 つの制度から成る¹²²。

①直接外国税額控除

「直接外国税額控除」は、我が国の内国法人が、国外で納付した税について、我が国において納付すべき税額から控除する制度のことである。自己が外国で納付した税を自己が我が国で納付することになる税から控除する方法により国際的¹²³二重課税を排除する制度なので、外国税額控除制度としては最も基本的な制度といえる¹²³。

②みなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）

「みなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）」は、租税条約の規定により、源泉地国において特別措置等により軽減又は免除された税額について、本来の課税がなされたものとみなして外国税額控除を認める制度のことである。直接税額控除制度に拠った場合、税額が軽減又は免除された所得については我が国の税率で課税されることに

¹²¹ 赤松晃『国際課税の実務と理論』（税務研究会出版社、第 3 版、2011）223 頁。

¹²² 赤松晃『国際課税の実務と理論』（税務研究会出版社、第 3 版、2011）223 頁。

¹²³ 朝長英樹編著『国際的¹²³二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）53 頁。

なるため、実質的には源泉地国における特別措置等の特典の効果を享受することができなくなるため、その効果を実質的に享受することを可能にするようにという観点から措置された制度であり、新興国に対する支援を目的とした措置と考えられる¹²⁴。今日では、タックス・スペアリング・クレジットは縮減の方向にあり、一定の期間が経過すると適用を終了するいわゆるサンセット・クローズを条約に定める例もある¹²⁵。

③外国子会社合算税制に係る外国税額控除制度

「外国子会社合算税制に係る外国税額控除制度」は、外国子会社合算税制により益金の額に算入された金額がある内国法人について、その適用対象となった特定外国子会社等が納付した外国法人税のうち益金の額に算入された金額に対応する部分の金額を、その内国法人が納付した外国法人税の額とみなして、我が国において納付すべき税額から控除する制度のことである。この制度は、外国子会社合算税制の適用を受ければ特定外国子会社等の所在地国と我が国における国際的¹²⁶二重課税が発生するため、これを排除するための制度である¹²⁶。

④コーポレート・インバージョン対策合算税制に係る外国税額控除制度

「コーポレート・インバージョン対策合算税制に係る外国税額控除制度」は、コーポレート・インバージョン対策合算税制により益金の額に算入された金額がある内国法人について、その適用対象となった特定外国法人が納付した外国法人税のうち益金の額に算入された金額に対応する部分の金額を、その内国法人が納付した外国法人税の額とみなして、我が国において納付すべき税額から控除する税度のことである¹²⁷。

これら4つの制度は各々が独立して存在するのではなく、直接外国税額控除制度に乗せて、外国法人税、控除限度額、控除対象外国法人税の計算をする仕組みとなっている¹²⁸。

(3) 外国税額控除制度の仕組み

我が国の外国税額控除制度は、法人税法 69 条において、それぞれの外国税額控除制度によって計算された金額を、外国税額控除の対象となる同条 1 項に規定する控除対象外国法人税の額として、その控除対象外国法人税額と控除限度額を比較して、いずれか小さい金額を我が国の法人税額から控除するという仕組みが採られている。それぞれの外国税額控除制度によって控除の対象となる外国法人税の額については制度ごとに計算する必要があるが、控除限度額との比較や控除余裕額の繰越し又は控除不足額の繰越しの計算は一括して行う必要がある¹²⁹。

¹²⁴ 朝長英樹編著『国際的¹²⁵二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）53頁。

¹²⁵ 赤松晃『国際課税の実務と理論』（税務研究会出版社、第3版、2011）228頁。

¹²⁶ 朝長英樹編著『国際的¹²⁷二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）54頁。

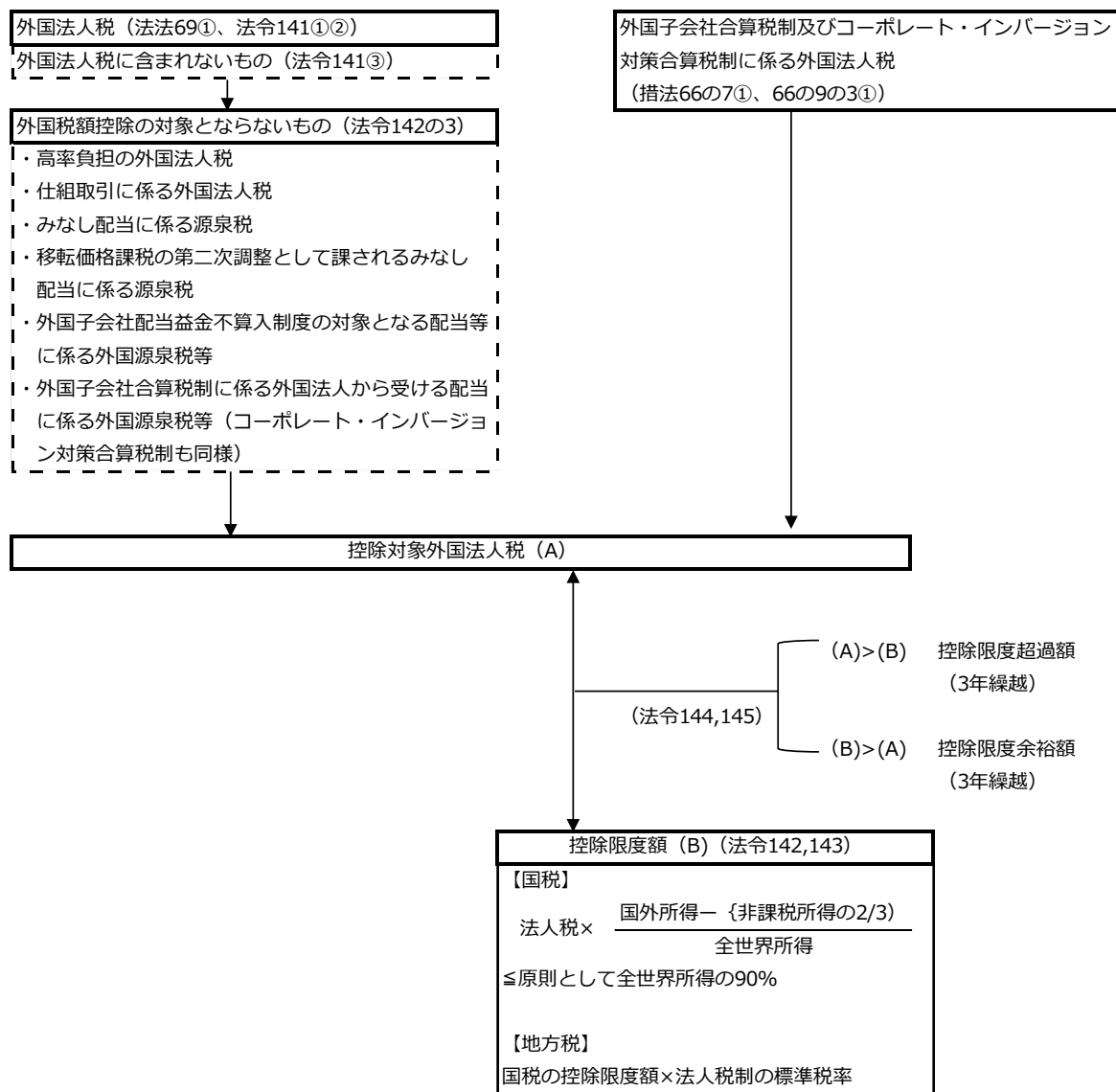
¹²⁷ 朝長英樹編著『国際的¹²⁸二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）54頁。

¹²⁸ 赤松晃『国際課税の実務と理論』（税務研究会出版社、第3版、2011）223頁。

¹²⁹ 朝長英樹編著『国際的¹²⁹二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第2版、2013）54頁～56頁。

我が国の外国税額控除制度の仕組みは、図 13 の通りである。

図 13. 我が国の外国税額控除制度の仕組み



(出典：赤松晃『国際課税の実務と理論』(税務研究会出版社、第3版、2011) 224頁を基に筆者作成。)

第2節 外国税額控除制度における外国法人税の範囲

1. 外国法人税の範囲

我が国の外国税額控除制度は法人税法69条に定められているが、その中で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」と規定して

いる。この政令とは法人税法施行令 141 条を指し、その 1 項では外国法人税を「法人の所得を課税標準として課される税」と定めている。そして、2 項で外国法人税に含まれるものを、3 項で外国法人税に含まれないものを、それぞれ具体的に列挙している。

【法人税法施行令 141 条（外国法人税の範囲）】

1 法第 69 条第 1 項(外国税額の控除)に規定する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は、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(以下この款において「外国法人税」という。)とする。

2 外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国法人税に含まれるものとする。

- ① 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
- ② 法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税
- ③ 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き、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
- ④ 法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、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

3 外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国法人税に含まれないものとする。

- ① 税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税
- ② 税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税
- ③ 複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税(当該複数の税率のうち最も低い税率(当該最も低い税率が当該合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合には当該適用されるべき税率)を上回る部分に限る。)
- ④ 外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

外国税額控除制度の対象となるのは、外国において納付したすべての税ではなく、「法人の所得を課税標準とした税」であることが必要である。これは、我が国の法人税が「法人の所得を課税標準として課される税」であるため、この要件に該当しなければ国際的二重課税が発生しているとは考えられないためである。しかし、我が国と法制度が異なる外国において課される税が「法人の所得を課税標準として課される税」に該当するか否かを判定するのは容易ではなく、疑義が生ずることがある¹³⁰。

以下に、施行令 141 条 2 項及び 3 項に規定される税は具体的にどのようなものであるか、詳細を見る。

¹³⁰ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）56 頁。

(1) 外国法人税に含まれるもの

外国税額控除の対象とされる「外国法人税」に該当するためには、当該外国税が我が国の法人税や法人に課される所得税に相当する税であることが求められるが、外国において課される税が我が国と同じ税体系を採るとは限らず、その該当性に疑義が生じることがあり得る。そこで、施行令 141 条 2 項において、次に掲げる租税は「外国法人税」に含まれるとして、その範囲を規定している。

① 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

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である¹³¹。かつて我が国にも、アメリカ、イギリスにも存在し、現在インド、ブラジル等に見られる超過所得に対する法人税に相当する税がこれに該当する¹³²。

② 法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税

我が国の法人住民税の法人税割に相当する税。アメリカ、ドイツのほか、インド、パキスタンなど、東南アジアの多くの国々に附加税が存在し、また、スイス、イタリア等にもその例があるとされている¹³³。

③ 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き、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

我が国における利子、配当等に対する所得税のように、所得に代えて収入金額又はこれに一定の割合を乗じて計算した金額を課税標準として源泉徴収される税は、外国法人税に該当する。ただし、外国法人から剰余金の配当等の支払いを受けるに当たり、その外国法人のその剰余金の配当等の額の支払いの基礎となった所得の金額に対して課される外国法人税の額に充てるためにその剰余金の配当等の額から控除される金額は、外国法人税に該当しないとされている（基通 16-3-4）。

また、国税庁の質疑応答事例では、外国企業に対する技術提供等の取引について収入する使用料が、いわゆる税引手取契約になっていて、外国法人税を先方が負担している場合であっても、納税義務者はあくまで我が国の法人であり、かつ、税引手取契約では税金相当額も対価の一部という認識があるため、外国税額控除制度の適用が認められる¹³⁴、とされている。

¹³¹ 秋元秀仁「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」(税大ジャーナル、2013) 6 頁。

¹³² 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』(第一法規) 4255 頁。

¹³³ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』(第一法規) 4255 頁。

¹³⁴ 国税庁 HP 質疑応答事例「いわゆる税引手取契約の場合の外国税額控除の適用」(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/23/01.htm>、2013.12.02 現在)。

④ 法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、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

東南アジア等で所得に代えて課される農産物税、インドネシアにおいて法人税に代えて課される石油会社税などがこれに含まれる¹³⁵。農産物税は、農業の収入に一定の税率によって課税されるもので、かつて中国で存在したが今は廃止されており、現在はアルゼンチンにおいて存在している。石油会社税は、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である¹³⁶。

(2) 外国法人税に含まれないもの

外国税額控除の対象とされるためには、我が国の法人税課税上も所得に対する課税と考えられるものに限ることから、次に掲げる租税は、外国又はその地方公共団体により課される税であっても、外国税額控除の対象となる外国法人税に含まれないとされている。

① 税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税

② 税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税

①②は、税の特性である強制的に徴収される性格に着目するもので、納付や還付に関し納税者の裁量が広範であることから我が国の法人税に相当するものに当たらないものと考えて、外国税額控除制度が適用される外国法人税に該当しないこととされている¹³⁷。

③ 複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税

ガーンジー島において納税者が支払った税は、明文の規定がない以上、外国法人税に該当することを否定できないという最高裁判決¹³⁸を踏まえ、平成23年6月改正により、外国法人税として捉えるのが不適当な部分を新たに外国法人税に含まれないものとする改正が行われた。

なお、外国法人税に含まれないものとされる部分については、外国税額の損金不算入の規定(法41条)の適用の対象とならず、法人税の所得金額の計算上、損金の額に算入されることとなる¹³⁹。

¹³⁵ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』(第一法規)4255頁。

¹³⁶ 秋元秀仁「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」税大ジャーナル(2013)6頁。

¹³⁷ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』(第一法規)4255の3頁。

¹³⁸ 最判平成21・12・3判タ1317-92。

¹³⁹ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』(第一法規)4255の2頁。

この「複数の税率」には、適用される税率が二以上ある場合のほか、幅をもって定められている場合などが含まれ、また「合意」には、外国の法令の規定に基づいてなされる合意のほか、運用によりなされる合意などが含まれる¹⁴⁰。

④ 外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

所得を課税標準とする税でないため、外国法人税に該当しないとされている。

2. 外国法人税の範囲の定義の問題

以上のように、我が国の外国税額控除制度においては、「外国法人税」の意義が法令に定義され、その外国法人税に含まれるものと含まれないものが例示的に規定されているが、その内容は抽象的で、我が国と法制度が異なる外国において課される税が外国法人税に該当するか否かを判定することは必ずしも容易ではない¹⁴¹。

一般に、定義することが難しい抽象的な概念の外縁を画するときに、その概念に該当するものを例示し、「その他これと実質的に同様であるもの」といった包括条項を置いたり、逆に「ただし、次に掲げるものを除く」といって、その概念に該当せず、除外すべきものを例示してその外縁を画したりすることはよくあるが、そのような場合でも通常はどちらか一方の規定を置くだけで、法人税法施行令 141 条のように、該当するもの、該当しないものの両方を挙げて例はほとんどない。それだけ「外国法人税」の範囲を的確に画することは難しいのである¹⁴²。

外国税額控除の適用と受けようとする場合に、外国において課される税が「外国法人税」に該当するか否かに疑義が生じた場合には、その税を課す外国の根拠法令を確認し、その税の性格を調べることが必要となる¹⁴³。

しかし、その税の性格を当てはめる概念がそもそも抽象的である以上、納税者の予測可能性は確保できず、法的安定性も欠くことになる。そこで、「外国法人税」の範囲は、より具体的な定義が必要であると考えられる。

3. 現行制度における外国法人税の解釈

しかし、現時点において、「外国法人税」の範囲をより具体的に定義しようとする動きはない。外国法人税の範囲が争われたガーンジー島事件の東京高裁判決¹⁴⁴において、「外国法人税に該当しない例を網羅的に把握してこれを明文化することは困難である」と判示されていることから、外国のあらゆる税制に対して「外国法人税」の該当性の可否を明

¹⁴⁰ 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法』（第一法規）4255 の 2 頁。

¹⁴¹ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）67 頁。

¹⁴² 中里実他『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣、2010）147 頁。

¹⁴³ 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務』（法令出版、第 2 版、2013）67 頁。

¹⁴⁴ 東京高判平成 19・10・25 月報 54-10-2419。

確に定義することは困難であると考えられる。また、同件の最高裁判決¹⁴⁵において、「外国法人税」の範囲について法廷での解釈が示されており、その判断枠組みを用いて解釈することで「外国法人税」の定義が明確に出来ると判断されていることも考えられる。いずれにしても、現行制度には一定の判断枠組みが確立されているために、立法措置は必要ないと考えられていると推察する。そこで、まずは、現行制度における「外国法人税」の解釈の枠組みについて検討してみる必要がある。

外国税額控除制度は、所得に対する国際的二重課税を排除することを目的とするため、対象となる租税は外国における所得に対する租税であるが、それが所得を課税標準として課される税かどうかは、我が国の法人税法上の所得概念に照らして実質的に判断されるべきであり、外国の法令にその判断をゆだねているものではないとされている。

そこで、実質的な判断はどのように行うのかを、「外国法人税」の該当が争われた最高裁判決の解釈を通して、その判断枠組みを明らかにする。

第3節 外国法人税の範囲が争われた裁判例（ガーンジー島事件）

外国税額控除に係わる代表的な訴訟として、ガーンジー政府に納付した金員の「外国法人税」該当性が争われた件¹⁴⁶がある。本件は、「外国法人税」の該当性について、最高裁において一定の解釈が示された重要な判例であるため、詳細を検討する。

1. 概要

損害保険業を営む内国法人 X 社は、イギリス領チャンネル諸島のガーンジーにキャプティブ保険会社¹⁴⁷である A 社を設立し、ガーンジー政府の定める法人所得税に関する所得税法の規定に定められる 4 つの課税方式の中から、法人所得税の税率を 0% から 30% の範囲内で選択して申告できる国際課税法人の資格を申請し、26% の税率を適用して所得税を納付した。

これに対して課税当局は、このようなガーンジーの法人所得税制は到底租税というに値しないから、法人税法 69 条 1 項に規定する外国法人税には該当しないとされた。そうすると、子会社たる A 社は、ガーンジーでは法人税負担を負っていないことになるため、課税当局が X 社はタックス・ヘイブン対策税制の適用を受けるとして課税処分等を行ったため、X 社はこの処分の取消を求めて提訴した。

なお、ガーンジー政府の定める 4 つの課税方式とは、下記の通りであり、このうち④が

¹⁴⁵ 最判平成 21・12・3 判タ 1317-92。

¹⁴⁶ 最判平成 21・12・3 判タ 1317-92。

¹⁴⁷ キャプティブ保険会社とは、特定の企業又はそのグループ企業の保険リスクを専門的に引き受ける再保険会社のことをいう。

本件で問題となった国際課税法人の資格を取得して納付する法人所得税である¹⁴⁸。

① 20%の標準税率課税を受ける。

 ガーンジー島に本店を置く居住法人に対する課税の原則形態である。

② 免税法人となる。

 免税申請をガーンジー島税務当局が認めた場合であり、毎年500£の申請料を科す。

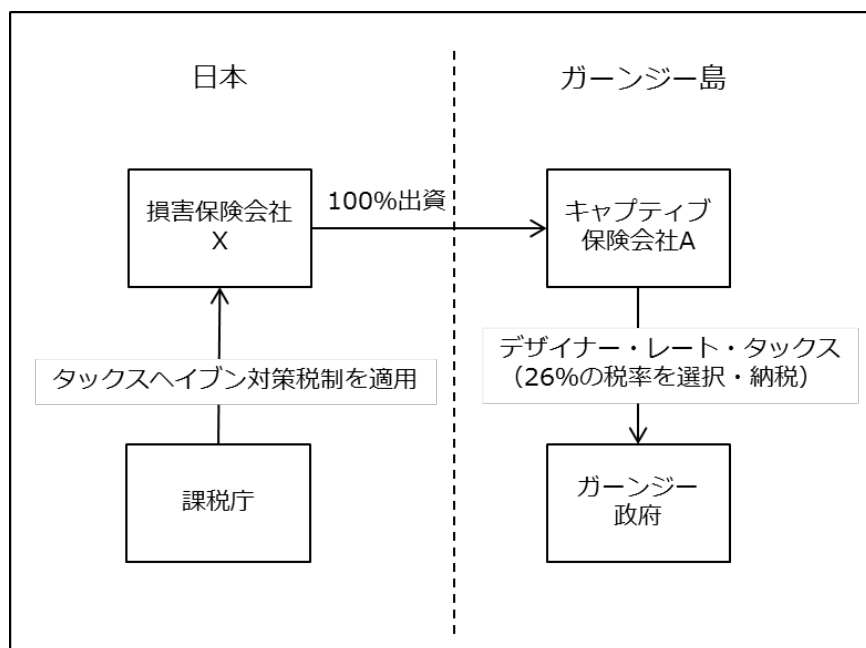
③ 段階税率課税を受ける。

 一定の所得について、段階的な低減税率の適用を受けられる。

④ 国際課税資格を取得して、0%を超え30%以下の税率による課税を受ける一定の要件を満たす居住法人は、国際課税資格を取得できる。その場合、居住法人が税率を選択して申請し、承認を得られた税率により、課税される。

事案の概要を図示すると、図14の通りである。

図14. ガーンジー事件の概要



(出典：中里実他『国際租税訴訟の最前線』(有斐閣、2010) 144頁を基に筆者作成。)

2. 争点

本件の争点は、本件各更正処分等において、A社が、X社の特定外国子会社等（措置法66条の6第1項）に該当するとして、X社の所得金額の計算上、A社に係る課税対象留保金額に相当する額を益金の額に算入したことが適法か否かである。実質的には、X社がガ

¹⁴⁸ 中里実他『国際租税訴訟の最前線』(有斐閣、2010) 145頁。

ーンジー政府と同意して 26%の税率を選択して納付した本件外国税が、法人税法 69 条 1 項の外国法人税に該当するか否かが争点である。すなわち「外国法人税」の意義が問題となる。

3. 判決の要旨

(1) 東京地裁 平成 18 年 9 月 5 日判決¹⁴⁹

外国の法令により課される税が法人税法 69 条 1 項の外国法人税に該当するかどうかは、同項を受けて外国法人税の意義を定めた規定である同法施行令 141 条 1 項等の規定に照らして判断すべきところ、同項は、先進諸国において通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち、「法人税」、「法人の所得を課税標準として課される税」に相当するものを控除の対象にしているものと解される。そして、我が国の租税も、このような一般的な租税概念の範疇に属するものといえるから、我が国の法人税とおよそかけ離れた内容、性質を有するものは、一般的な租税概念の範疇にも含まれない可能性が高いものというべきであり、我が国の法人税との類似性は、このような意味で、外国法人税に該当するかどうかの判断の参考となるものと考えられる。

一般に、租税の特性として、以下の 5 点が挙げられる。

- ① 公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的とし（租税の公益性）、それ以外の目的で課される罰金、科料、過料、交通反則金等のような違法行為に対する刑事上、行政上の制裁の性質を持つ金銭給付とは区別される。
- ② 国民の富の一部を一方的、強制的に国家の手に移す手段であり（租税の強行性）、租税が国民の財産権の侵害の性質を有することから、租税の賦課、徴収が必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない（租税法律主義）とされる。
- ③ 特別の反対給付の性質を持たない点で、各種の使用料、手数料、特権料等と区別される。
- ④ 国民にその能力に応じて一般的に課される点で、特定の事業の経費に充てるために、その事業に特別の関係のある者から、その関係に応じて徴収される負担金と区別される。
- ⑤ 金銭給付であることを原則とする。

外国法人税に該当するかの判断に当たっては、当該外国の法令によって課される税が、このような租税概念に当てはまるのかどうかについて検討する必要があり、その際、我が国の法人税との比較も判断の一要素となり得るとした上、前記外国法人がその本店所在地国で納付した税は、以下の点から法人税法 69 条 1 項の外国法人税に該当しないとされた。

- ① 基本的性格を異にする 4 つの税制が当該法人の選択によって適用され得るという点で税の強行性の概念と相容れない。

¹⁴⁹ 東京地判平成 18・9・5 月報 54-10-2463。

- ② 適用税率について課税権者に広範な裁量の余地を許容する点で租税法律主義に反するものである。
- ③ 税の徴収手段において実効性に欠けるなど、同国における法人税制は、我が国における法人税制とはおよそかけ離れた制度になっていることはもとより、一般的な租税概念に反するものといわざるを得ない。

(2) 東京高裁 平成 19 年 10 月 25 日判決¹⁵⁰

ガーンジーの法人所得税が外国法人税に該当するかどうかについては、法人税法施行令 141 条 1 項等の規定に照らして判断するほかないところ、上記の各規定が「税」という概念によって控除の対象を限定しようとしていることも明らかなのであるから、結局、上記各規定は、我が国を含め先進諸国で通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち、「法人税」、「法人の所得を課税標準として課される税」に相当するものをいうと解するのが相当である。

また、「租税」について、国又は地方公共団体が、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とした上で、租税の特性について次の点を挙げている。

- ① 公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的とする（租税の公益性）。
- ② 国民の富の一部を一方的・強制的に国家の手に移す手段である（租税の強行性）。
- ③ 特別の反対給付の性格を持たない（租税の非対価性）。
- ④ 国民にその能力に応じて一般的に課される。

そして、我が国を含め先進諸国においては、近代法治主義に基づいて、国民の財産権の侵害の性質を有する課税の賦課・徴収は、必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない（租税法律主義）とされ、また、近代法の基本原理である平等取扱いの原則に基づいて、公共サービスの資金となる租税の負担は国民の間の担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税関係において国民は平等に取り扱われなければならない（租税公平主義ないし租税平等主義）とされているところである。

その上で、ガーンジーの法人税税制は、次の理由により法人税法 69 条及び施行令 141 条 1 項に定める外国法人税に該当するとはいえないとした。

- ① 外国法人税の解釈として我が国を含めて先進諸国で通用している一般的な租税概念を前提としなければならない。
- ② ところが、ガーンジーのように納税者に 4 つの制度からの選択を認める税制は、一般的な租税概念とはかけ離れた不自然なものである。
- ③ ガーンジーの法人税制は、我が国を含む先進諸国の租税概念の基本である強行性、公平性ないし平等性と相いれない。

¹⁵⁰ 東京高判平成 19・10・25 月報 54-10-2419。

- ④ ガーンジーにおいて徴収される税なるものは、税という形式をとるものの、その実質はタックス・ヘイブン対策税制の適用を回避させるというサービスの提供に対する対価ないし一定の負担としての性格を有するものと評価することができる。

(3) 最高裁 平成 21 年 12 月 3 日判決¹⁵¹

最高裁は、下記の通り判示して、一審判決を取り消し、原審を破棄し、本件外国税が外国法人税に該当するとした¹⁵²。

外国法人税といえるためには、それが租税でなければならないことはいうまでもないから、外国の法令により名目的には税とされているものであっても、実質的にみておよそ税といえないものは、外国法人税に該当しないというべきである。本件外国税は、ガーンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできない。また、本件外国税が、特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである。したがって、本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難である。

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ている。

法人税法施行令 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 項 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 項と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。

本件においては、本件外国税が同条 3 項 1 号に規定する「税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税」又は 2 号に規定する「税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税」に該当するか否かが検討の対象になり得るところ、以上の理解を前提にすると、同項 1 号又は 2 号に該当する税のみならず、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というべきである。

¹⁵¹ 最判平成 21・12・3 判タ 1317-92。

¹⁵² 以下、下線は筆者による。

しかし、租税法律主義に鑑みると、その判断は、あくまで同項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というべきである。

本件外国税は、その税率が納税者と税務当局との合意により決定されるなど、納税者の裁量が広いものではあるが、その税率の決定についてはあくまで税務当局の承認が必要なものとなっているのであって、納税者の選択した税率がそのまま適用税率になるものとなっているわけではない。

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はできず、外国法人税に含まれないものとなっ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、また、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はできない。

4. 検討

(1) タックス・ヘイブン対策税制について

タックス・ヘイブン対策税制は、特定外国子会社等の範囲を画するにあたり、外国関係会社が支払った外国法人税の額を基準としている。そのため、本件では、A社が特定外国子会社等に該当するか否かを巡り、法人税法69条1項に規定する「外国法人税」の意義が問題となり、同項の委任を受けた法人税法施行令141条の解釈が問題となった¹⁵³。

タックス・ヘイブン対策税制の適用対象とされる国又は地域は、従来は個別に指定されていたが、平成4年改正により法人の所得に対する税負担がないか著しく低い国又は地域とされたため、この点についての判断は、法人税法69条1項、同施行令141条に規定する外国法人税を基準として行われる。したがって、たとえ外国子会社が相手国に一定の金銭を納付していても、それが外国法人税に該当しなければ同制度の適用を免れることはできないことになる。ここで、外国法人税の意義を厳格にとらえるべきか、それとも相手国に一定の金銭を納付している限りは広く外国法人税として認めるべきかという論点が生じるが、この点に関して、本件の最高裁判決は外国法人税に該当する事例の一つを示したものとしての意義を有する¹⁵⁴。

(2) 租税の該当性について

最高裁判決において、「外国法人税といえるためには、それが租税でなければならないことはいうまでもない」と判示されているように、外国法人税に該当するためには、それ

¹⁵³ 宮塚久「ガーンジー島事件最高裁判決の検討」International Taxation Vol.32 No.4 (2012) 16頁。

¹⁵⁴ 渋谷雅弘「外国法人税の意義」ジュリスト、No.1402 (2010) 111頁。

が租税に該当することが必要である。

そこで、租税の意義が問題となるが、東京高裁判決では、次の通り判示している。

「一般的に「租税」とは、国又は地方公共団体が、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と解されている。そして、租税の特性としては、①公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的とし（租税の公益性）、②国民の富の一部を一方的・強制的に国家の手に移す手段であり（租税の強行性）、③特別の反対給付の性質を持たず（租税の非対価性）、④国民にその能力に応じて一般的に課される点が挙げられる。そして、我が国を含め先進諸国においては、近代法治主義に基づいて、国民の財産権の侵害の性質を有する租税の賦課・徴収は、必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない（租税法律主義）とされ、また、近代法の基本原理である平等取扱の原則に基づいて、公共サービスの資金となる租税の負担は国民の間の担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税関係において国民は平等に取り扱われなければならない（租税公平主義ないし租税平等主義）とされているところである。」

そして、ガーンジーの法人所得税がこれら租税の特性ないし属性を備えているか否かの当てはめを行い、ガーンジー島の法人税税制は、我が国を含む先進諸国の租税概念の基本である強行性、公平性ないし平等性と相容れないものであるといわざるを得ず、ガーンジーの税制は、外国法人に対し本国におけるタックス・ヘイブン対策税制の適用を回避するためのメニューを提供するためであり、それ故、ガーンジー島において徴収される「税」なるものは、税という形式をとるものの、その実質はタックス・ヘイブン対策税制の適用を回避させるというサービスの提供に対する対価ないし一定の負担としての性格を有することから、法人税法 69 条 1 項の外国法人税には該当しないと判断した。

ここで、東京高裁判決は、租税の意義と租税の特性（公益性、強行性、非対価性、応能負担性、公平性ないし平等性）とを区別しておきながら、事案への当てはめの段階でこれらを混同しており、租税の特性を租税の該当性における必須要件であるかのように判示している点に問題があった¹⁵⁵。特に、「強行性」要件については、本件外国税について、納税者はガーンジー税務当局により賦課決定された税の納付義務を負い、自力執行権こそないものの民事上の債務と同様に強制執行が可能であり、且つ未払いの場合には罰則によってその納付が担保されていて、強行性がないとはおよそ言い難いものであったにも拘わらず、「強行性と相容れない」と判示していた点は問題であった¹⁵⁶。

最高裁判決では、東京高裁が、ガーンジーの法人所得税制は先進諸国の一般の租税概念とはかけ離れた不自然なものであり、強行性、公平性ないし平等性とは相容れない、さら

¹⁵⁵ 宮塚久「ガーンジー島事件最高裁判決の検討」International Taxation Vol.32 No.4 (2012) 20 頁。

¹⁵⁶ 宮塚久「ガーンジー島事件最高裁判決の検討」International Taxation Vol.32 No.4 (2012) 20 頁。

にはサービスの提供に対する対価である、と判示した部分について明確に排斥している。その上で、本件外国税は、「ガーンジーがその課税権に基づき法令の定める一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であるとの性格を有することを否定することはできない。」「特別の給付に対する反対給付として課されたものでないことは明らかである。」と判示し、ガーンジーの法人所得税が租税に該当し得るという旨を示した。この判示は、大島訴訟¹⁵⁷や旭川国民健康保険料訴訟¹⁵⁸の最高裁判決で示された、租税の意義にかかる判示に沿った適切なものであると言える¹⁵⁹。

東京高裁が、ガーンジーの法人所得税は外国法人税ではないと判示する根拠の一つとなった「強行性」要件について、最高裁は強行性があると認めたのか、そもそも租税の要件としないのかということについては明示しなかったが、強行性の要件と相容れない、サービスの提供に対する対価であるといった判示を明示的に排斥した点は大きな意味がある¹⁶⁰。

また、東京高裁判決は、ガーンジー所得税法における4つの税制が選択可能である法人税制は、同一の法人の同一の収入に対して基本的性格を異にする4つの税制のいずれかを選択できるものであり、かかる納税者に選択を認める税制は、我が国を含む先進諸国の一般の租税概念とはかけ離れた不自然なものであって、かかる税制の下での税は、到底税とは言えないとしている。しかし、ここで、税制を選択することが何故に一般的な租税の概念には含まれないのかという点の本質的な理由の説明がされていない¹⁶¹。

諸外国には、その国の実情に応じた国策として先進諸国の税制とは異なる様々な税制が存在するし、先進諸国間でも相当異なる租税制度がある。たとえば、フランスでは一定の個人営業者等が仕入や売上等の一定の内容を記載した申告書を提出し、これにその納税者の生活状況等を勘案して、当局と納税義務者との協約によって収益額を査定するという協約課税制度の選択が認められていた。かかる税制は、いわば合意による結果として税額が決定されるという要素を有する税制とはいえ、我が国を含む先進諸国には例を見ない特異な課税制度であるが、このことを理由にフランスでの当該所得税が租税には該当しないと解釈することができないし、そのような議論がなされたこともない¹⁶²。そうすると、これに類似するガーンジー所得税制が税ではないと解釈することは矛盾を含むといえる。最高裁判決は、選択可能性については特に判断を示さなかったが、「本件の租税は、ガーンジー島がその課税権に基づき一定の要件に該当するすべての者に課される金銭給付であり、特別の給付に対する反対給付ではないから、外国法人税に該当しないとはいえない」と判示

¹⁵⁷ 最判昭和 60・3・27 民集 39-2-27。

¹⁵⁸ 最判平成 18・3・1 民集 60-2-587。

¹⁵⁹ 中里実他『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣、2010）152 頁。

¹⁶⁰ 中里実他『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣、2010）152 頁。

¹⁶¹ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会、2009）605 頁。

¹⁶² 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会、2009）606 頁。

している。

さらに、他の主権国の税が「租税」に当たるかどうかの判断に関しては、租税ではないと言い得るかという問題がある。この点につき、ガーンジー島事件の東京高裁判決後に提出された鑑定意見書では、ガーンジー政府の所得税について、次のように指摘している。「ガーンジーは、英国王室直轄の王領であるガーンジーに所在する主権を有する政府であり、その主権の一環として、その住民に対して課税権を有している。A社がガーンジー政府に納付した税は、ガーンジー政府の立法府が立法した、ガーンジー所得税第1部第1章1以降の諸規定によって「税」として記載されている。そうすると、ガーンジー政府が、その所得税法の規定により「税」としているものは税であるというのが国際慣習法である。」¹⁶³つまり、ガーンジー政府は主権を有し、課税権を有しているのであるから、それを租税に該当しないと言うことは主権侵害となるということである。

OECDの「有害な税の競争」報告書及びそれ以降のプログレス・レポートにおいては、「有害であるからそもそも税ではない」といった記述はおよそない。即ち、先進諸国やタックス・ヘイブンの税制について、それが税であるかどうかまでは論じていないのである。これは主権侵害の問題を生じるおそれがあるからである。東京地裁及び東京高裁は、「税ではない」という判断をした結果、「税でなければ何なのか」という問題を惹起し、これに対して「タックス・ヘイブン対策税制の適用を回避されるというサービスの提供に対する対価のないし一定の負担」という不可解な解を出さざるを得なくなったのであり、このことは、東京地裁及び東京高裁の判断枠組みの欠陥の証左であるとする見解もある¹⁶⁴。

(3) 外国法人税の該当性について

東京高裁判決では、外国法人税に該当するかどうかは、法人税法施行令141条2項及び3項の例示を参酌しつつ、同条1項の規定に該当するものであるか否かによって判断すべきところ、これらの規定は、「我が国を含め先進諸国で通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち「法人税」、「法人の所得を課税標準として課される税」に相当するものをいう」と判示したが、この「先進諸国で通用している一般的な租税」という明文にない要件を付加した点は、法的安定性ないし予測可能性を失わせ、課税要件法定主義ないし課税要件明確主義に抵触する可能性が高いと批判される¹⁶⁵。取引当事者である私人なり、私法人が、外国政府からその法律に基づいて税を課すといわれたときに、それが「先進諸国で通用している一般的な租税」の概念の範囲内なのかどうか、これを判断しないといけな

¹⁶³ 朝倉洋子「ガーンジー事件／外国法人税の意義」税理56巻1号(2013.01)89頁。

¹⁶⁴ 志賀櫻「ガーンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信65巻2号(2010)139頁～140頁。

¹⁶⁵ 宮塚久「ガーンジー島事件最高裁判決の検討」International Taxation Vol.32 No.4(2012)20頁。

いとすれば、国際取引を委縮させる可能性すら出てくることになる¹⁶⁶。

最高裁判決は、ガーンジー島の法人所得税は租税に当たすることを前提に、これが外国法人税に該当するか否かを判示するにあたり、法人税法施行令 141 条の規定の仕方という点に触れている。同条は、1 項の規定が形式的な定義にとどまり、2 項、3 項で具体例を挙げて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とした上で、かかる理解を前提とすると、施行令 141 条 3 項 1 号、または 2 号に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」と判示している。最終的には、ガーンジー島の法人所得税が「実質的にみて同項 1 号又は 2 号に規定する税に類するような任意にその税負担を免れることができることとなっている税」に該当するか否かという点を検討し、ガーンジー島の法人所得税はそのような税に該当せず、従って、外国法人税に該当するとした。

最高裁は、3 項各号以外にも「法人税に相当する税」に該当しない税があることを認めただけだが、その要件である類似性の判断基準には注釈が付いており、「租税法律主義に鑑みると、その判断は、あくまで同項 1 号又は 2 号の規定に照らして行うべきであって、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。」とされている。

また、最高裁は、「1 号又は 2 号との類似性」、「任意にその税負担を免れることが可能な税」という 2 つの側面を、租税法律主義に鑑みた厳格な判断基準の下で検討した上、例外的に、外国法人税に該当しない税の範囲を拡大したと言える。これは、東京高裁判決が、外国政府から税を課された場合、それが外国法人税かどうかを判断するためには当該税が先進諸国の一般の租税概念とはかけ離れた不自然なものかどうかを判断しなければならず、予測可能性が害されていたことに比べると、十分限定的で、予測可能性も確保されていると評価してよいと考えられている¹⁶⁷。

本件の最高裁判決は、租税法律主義に基づいて、事実関係を確定した後に課税要件に当てはめるという基本的な作業が重要であることを改めて確認する判決であったといえる¹⁶⁸。

第 4 節 小括

本章では、外国税額控除制度の概要を概観し、その中に規定される「外国法人税」の範囲の現行制度における問題を検討した。その上で、「外国法人税」の範囲が争われたガーン

¹⁶⁶ 中里実他『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣、2010）149 頁～150 頁。

¹⁶⁷ 中里実他『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣、2010）151 頁～153 頁。

¹⁶⁸ 望月文夫「外国税額控除における外国法人税の該当性」税理 53 巻 13 号（2010）35 頁。

ジー島事件について、最高裁における解釈を確認した。

ガーンジー島事件の最高裁では、「外国法人税」の範囲について、租税法律主義に基づいた厳格な判断基準を用いるという一定の解釈が示されたわけだが、これはあくまでも一つの事案に対する結論である。最高裁の判断は、今後の他の事例における法解釈の枠組みとして尊重されるべきものであるが、外国で課されるあらゆる税の性格について、本件の当てはめが有効に機能するとは言い切れない。そのため、「外国法人税」の範囲の解釈については更に詳細な検討が必要だと考える。

そこで、本稿では第 4 章で、「外国法人税」の範囲につき、ガーンジー島事件の最高裁判決を踏まえた上で、その解釈の判断枠組みを検討することとする。

ところで、「外国法人税」の範囲を考える上では、当該外国の法令によって課された税の性質を、我が国の法令にどのように適用するのかの判断枠組みが必要となる。そこで、次章では、外国の法概念を我が国に適用する場合の判断枠組みについて、外国の事業体が我が国の租税法上の「法人」に該当するか否かが争われた判例を通して検討を行う。

第3章 外国の法概念の我が国への適用

法人税法 69 条に規定する「外国法人税」の該当性は、我が国の法概念にあてはめて判断しなければならない。しかし、外国で課される税について、それが我が国の概念に該当するか否かはどのように判断すべきであるか、その判断枠組みを考える必要がある。

そこで、本章では、外国の法概念が、我が国の租税法上どのように適用されるかを検討する。

第1節 我が国の租税法が用いる概念

外国の法概念の我が国への適用を考える前に、まずは我が国の法概念について整理しておく。

我が国の租税法が用いる概念には二種類のものがある。一つは他の法分野で用いられている概念である借用概念である。二つ目は、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている固有概念である¹⁶⁹。

このうち、借用概念の解釈には、独立説と統一説の二つがある。独立説とは、民法や商法の概念を借用したものであるとしても、その解釈は租税法独自に行うべきであるとする考え方であり、統一説とは、法秩序の一体性と予測可能性から考えて、租税法の解釈において、借用概念が問題となる場合には、民法や商法と統一して解されるべきであるとするものであるが、今日では、予測可能性や法的安定性のためには統一説が有力であるとされている¹⁷⁰。

例えば、ある事業体が「法人」であるかどうかを考えてみると、我が国の租税法上に「法人」そのものについて定義した規定はなく、民法、会社法といった私法上の概念を借用し、これと同義と解する借用概念が用いられる。

人格のない社団等は、法人税法の適用上は「法人」とみなされるが、民法上の組合や有限責任事業組合は、組合員が共同で事業を行うための組織であって、納税義務の主体ではなく、その活動によって生ずる所得は直接に組合員に帰属する¹⁷¹ため、「法人」とはみなされないと解釈される。

第2節 外国の事業体の法人該当性

では、外国で設立された事業体を我が国の租税法上どのように取り扱うかを考えると、法人概念の意味内容等を確認・検討して解釈し、法人該当性の妥当性を判断すべきという

¹⁶⁹ 金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）114頁～115頁。

¹⁷⁰ 水野忠恒『租税法』（有斐閣、第5版、2011）23頁～24頁。

¹⁷¹ 金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）281頁。

ことになる。

外国のパートナーシップや人的会社のような事業主体が我が国の法人税法上の「外国法人」に該当するか否かは、それが我が国の法制上の「法人」に相当する組織体であるかどうかによって判断すべきであり、その判断において最も重要な要素は、それが社団といえるかどうか、および準拠法上その所得がその事業体に帰属するか、それとも出資者にパス・スルー¹⁷²するかであると解すべきである¹⁷³。

事業体の事業によって生じた損益については、原則として、当該事業体が「法人」に該当する場合には法人税の課税対象とされ、「法人」に該当しない場合にはその事業体の構成員それぞれに生じた損益として所得税の課税対象とされている。我が国の法人は、法律の規定によって成立するため、日本の法令に準拠して組成された事業体が「法人」であるか否かが問題となることはないが、外国の事業体は、外国の法令に準拠して組成されているので、外国の法令の解釈の仕方によっては、租税法上の「法人」に当たるとも当たらないともいえる事業体が出てきてしまう。そのような外国の事業体の事業による損益が、事業体課税（法人課税）の対象となるか、構成員課税の対象となるかによって、納税額に差が生じることがある。したがって、そのような外国の事業体が我が国の租税法上の「法人」に該当するか否かをめぐって、納税者と税務当局で争いが生じることになる¹⁷⁴。

我が国の法律において規定されていない外国の事業体には、米国の LLC (Limited Liability Company) やパートナーシップ (Partnership) がある。

LLC は、米国各州の LLC 法により設立される事業体で、一人又は複数の構成員が金銭等の資産を出資して組成され、構成員は出資額を限度とする有限責任を負担する¹⁷⁵。

パートナーシップは、複数の出資者が共同して事業を行う組合類似の事業体で、各州のパートナーシップ法により組成される。パートナーの全員が経営権を分担し、その債務に無限責任を負うジェネラル・パートナーシップ (GPS) と、一人以上の無限責任を負うパートナーとそれ以外の有限責任のみを負担するパートナーとで構成されるリミテッド・パートナーシップ (LPS) の 2 つに分けられる¹⁷⁶。

近年、経済の活性化に伴い、投資家に魅力的な投資形態として、LLC や LPS が着目されており、我が国の企業が海外資金調達のためにこれらの事業体を利用することが増えているが、このような法人外事業・投資形態については、私法上の法律関係のみならず、その課税問題も十分に検討されていない状態である¹⁷⁷。これらを我が国における事業体として

¹⁷² パス・スルーとは、アメリカ連邦所得税法において、パートナーシップは課税上、導管 (conduits) とされ、損益は直接、パートナーに帰属するものとされていることをいう。水野忠恒『租税法』(有斐閣、第 5 版、2011) 333 頁。

¹⁷³ 金子宏『租税法』(弘文堂、第 18 版、2013) 281 頁。

¹⁷⁴ 黒澤基弘「外国の事業体の法人該当性」税務通信、No.3274 (2013.08.19) 42 頁。

¹⁷⁵ 黒澤基弘「外国の事業体の法人該当性」税務通信、No.3274 (2013.08.19) 42 頁。

¹⁷⁶ 黒澤基弘「外国の事業体の法人該当性」税務通信、No.3274 (2013.08.19) 42 頁。

¹⁷⁷ 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』(有斐閣、2000) 136 頁。

はどのように課税上取り扱うのか、事業体の準拠法に従うのか、あるいは我が国の事業体になぞらえて取り扱うのかという問題があるわけである¹⁷⁸。

そのため、これら外国の事業体が我が国の法概念における「法人」に該当するか否かが争われる訴訟が次々と提起されている。

LLCについては、国税庁が平成13年6月に「米国LLCにかかる税務上の取扱い」と題した基準を発表し、米国LLCについて、我が国の租税法上の法人に該当するという判断基準を示している¹⁷⁹。当基準は質疑応答事例に過ぎず、外国事業体の法人該当性が訴訟において争われる場合には、裁判所は国税庁の基準にとらわれずに独自の基準により法人該当性を判断するが、税務執行を担う国税庁が外国事業体の法人該当性に関して発出した基準であるため、実際に外国事業体の法人該当性を判断する上での参考になるものである¹⁸⁰。また、裁判においても、東京高裁平成19年10月10日判決¹⁸¹で、LLCは我が国租税法上の法人に該当すると判断された。

一方、LPSの法人該当性が争われた訴訟では、判断が分れている。これらの判決における外国事業体の法人該当性の判断枠組みは、各国における法人概念の相対性から生じる性質決定の困難性や準拠法と借用概念における問題状況を反映しており、法人該当性の判断

¹⁷⁸ 水野忠恒『租税法』（有斐閣、第5版、2011）331頁。

¹⁷⁹ 国税庁HPタックスアンサーにおける「米国LLCに係る税務上の取扱い」は次の通り。

「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。

LLC法に準拠して設立された米国LLC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 LLC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LLC法においては、「LLCは構成員（member）と別個の法的主体（a legal entity）である。」「LLC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、LLC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LLC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LLCが外国法人に該当するか否かの判断は、個々のLLC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。」

(<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/05/01.htm>、2013.09.04時点)。

¹⁸⁰ 岩品信明・和藤誠治「第2回判例分析－さいたま地判平成19年5月16日等の検討」税務弘報（2012.11）123頁。

¹⁸¹ 東京高判平成19・10・10月報54-10-2516。

枠組みの必要性を強く示唆している¹⁸²。

主な LPS 訴訟の状況は、下図 15 の通りである（○は納税者の主張が容認されたもの、×は棄却されたものを表す）。

図 15. LPS 訴訟の状況

	大阪	東京	名古屋
地裁	×(平成 22 年 12 月 17 日)	○(平成 23 年 7 月 19 日)	○(平成 23 年 12 月 14 日)
高裁	×(平成 25 年 4 月 25 日)	×(平成 25 年 3 月 13 日)	○(平成 25 年 1 月 24 日)
最高裁	上告受理の申立て済	上告受理の申立て済	上告受理の申立て済

(出典：裁判例・裁決例「大阪高裁 デラウェア州 LPS は「法人」と判断」税務通信、No. 3287 (2013. 11. 18) 5 頁。)

以下に、それぞれの裁判における外国事業体の我が国の「法人」該当性の可否における判断枠組みを検討する。

第 3 節 外国の法概念を我が国に適用した裁判例

米国 LLC の法人該当性が争われた代表的なものとして、さいたま地裁平成 19 年 5 月 16 日判決¹⁸³及びその控訴審である東京高裁平成 19 年 10 月 10 日判決¹⁸⁴がある。

米国デラウェア州の法律に基づく LPS の法人該当性が争われた代表的なものとしては、大阪地裁平成 22 年 12 月 17 日判決¹⁸⁵及びその控訴審である大阪高裁平成 25 年 4 月 25 日判決¹⁸⁶、東京地裁平成 23 年 7 月 19 日判決¹⁸⁷及びその控訴審である東京高裁平成 25 年 3 月 13 日判決¹⁸⁸、名古屋地裁平成 23 年 12 月 14 日判決¹⁸⁹及びその控訴審である名古屋高裁平成 25 年 1 月 24 日判決¹⁹⁰がある。

以下、それぞれにおいて、外国の事業体が我が国の法概念における法人に該当するか否かをいかに判断したのか検証する。

¹⁸² 落合秀行「外国事業体の税務上の取扱いに関する考察」税大論叢 73 号 (2012. 07. 05) 88 頁～89 頁。

¹⁸³ さいたま地判平成 19・5・16 月報 54-10-2537。

¹⁸⁴ 東京高判平成 19・10・10 月報 54-10-2516。

¹⁸⁵ 大阪地判平成 22・12・17 判時 2126-28。

¹⁸⁶ 大阪高裁平成 25・4・25 (未公刊)。

¹⁸⁷ 東京地判平成 23・7・19 税資 261-順-11714。

¹⁸⁸ 東京高判平成 25・3・13 (未公刊)。

¹⁸⁹ 名古屋地判平成 23・12・14 税資 261-順-11833。

¹⁹⁰ 名古屋高判平成 25・1・24 判時 2147-77。

1. 東京高裁 平成 19 年 10 月 10 日判決¹⁹¹

【概要】

本件は、X（原告・控訴人）が、米国ニューヨーク州 LLC 法に基づき組成された LLC の行ったニューヨーク州所在の不動産の賃貸業に係る収支及び本件 LLC 名義の預金利息収入を、それぞれ X の不動産所得及び雑所得として所得税の確定申告をしたところ、Y（被告・被控訴人）が、本件 LLC が行う不動産賃貸業により生じた損益は法人としての本件 LLC に帰属するもので、X の課税所得の範囲に含まれないとしてこれを是正し、また本件 LLC が X に送金した分配金は X の配当所得に該当するなどとして更正処分をしたことから、X が本件 LLC は我が国の租税法上の法人に該当せず、我が国の有限責任事業組合に相当するものであり、また、本件分配金の一部は出資金の払戻しであり配当所得に当たらないから、更正処分は違法であると主張して、その取消を求めた事案である。

なお、本件 LLC は、チェック・ザ・ボックス規制¹⁹²に基づき、パートナーシップ課税を選択している。

【争点】

本件では、本件 LLC が法人に該当するか、本件分配金が配当所得に該当するか等が争点となった。

【本判決の要旨】

本件 LLC 判決の原判決¹⁹³は、次のとおり本件 LLC の法人該当性を判示して、X の請求を棄却し、本判決も原判決を是認している。

我が国の租税法上、「法人」に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されていると解するとした上で、外国の法令に準拠して設立された社団等の法人格の有無の判定に当たっては、基本的に当該外国の法令の内容と団体の実質に従って判断すべきであり、本件 LLC が法人格を有するか否かは、NYLLC 法の内容と本件 LLC の実質に基づき判断するのが相当である。

英米法における法人格を有する団体の要素としては次のものが認められる。

- ① 訴訟当事者になること。
- ② 法人の名において財産を取得し処分すること。
- ③ 法人の名において契約を締結すること。
- ④ 法人印を使用すること。

¹⁹¹ 東京高判平成 19・10・10 月報 54-10-2516。

¹⁹² チェック・ザ・ボックス規制とは、米国の税制上、LLC やパートナーシップは、事業体課税又は構成員課税のいずれを採用するかにつき事業体に選択権が与えられていることをいう。

¹⁹³ さいたま地判平成 19・5・16 月報 54-10-2537。

本件 LLC は、NYLLC 法に基づき、その名において、①②③の機能を有し、実際に訴訟手続きの当事者になることや財産を所有することを前提とした規定をオペレーティング契約に置いた上で、その名において、財産を所有・管理し、契約を締結していることが認められる。加えて、NYLLC 法は、同法に基づき設立された LLC を構成員からは独立した法的主体と位置づけており、LLC の個別財産について、LLC の構成員は一切の利益ないし持分を有しないと規定している。

以上の事実を総合すると、本件 LLC は、NYLLC 法上、法人格を有する団体として規定されており、自然人とは異なる人格を認められた上で、実際、自己の名において契約するなど X らの構成員からは独立した法的実在として存在していることが認められる。そうすると、本件 LLC は、NYLLC 法上、法人格を有する団体として規定されており、我が国の私法上の法人に該当すると解するのが相当である。

【検討】

本判決では、「我が国の租税法上の「法人」に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されている」とし、租税法が私法上の概念を借用している場合には、原則として私法上の概念と同義に解すべきであるという「借用概念統一説」を前提としている。

また、本判決は、基本的に当該外国の法令の内容と団体の実質に従って、外国の事業体の法人該当性を判断すべきであるとし、その具体的な判断に当たっては、当該外国において法人格を有する団体の要素を本件 LLC が備えているかを検討している¹⁹⁴。つまり、法人格の有無は、設立準拠法の規定内容及び団体の実質に照らして判断すべきとしている。

そして、その判断基準として、英米法における法人格を有する団体の要素を根拠に、①訴訟当事者になること、②法人の名において財産を取得し処分すること、③法人の名において契約を締結すること、④法人印を使用する、という判断要素に当てはめを行っている。しかし、そもそも英米法における法人格を有する団体の概念それ自体が一義的でもないため、判断要素の理論構成や根拠は必ずしも十分なものではないと考えられている¹⁹⁵。

英米法では、契約自由の原則に委ねられている部分が多いため、契約の規定を考慮する必要があること、当該事業体の実態を見ずに判断するとすれば、法人としての実態を欠く事業体を法人と判断するというような、不当な結論を導きかねないことなどから、契約や実態を考慮する必要がある。もっとも、同一の設立準拠法に基づく事業体であっても、個別の事業体の実態により法人該当性の判断が異なる結果となってしまう、法人該当性の判

¹⁹⁴ 黒澤基弘「租税訴訟のテーマ別分析 Q&A 第 2 回「外国の事業体の法人該当性」」税務通信、No.3274 (2013. 08. 19) 44 頁。

¹⁹⁵ 岩品信明・和藤誠治「第 2 回判例分析－さいたま地判平成 19 年 5 月 16 日等の検討」税務弘報 (2012. 11) 128 頁。

断がより不明確になるおそれがあることは否定できないとする見解もある¹⁹⁶。

2. 大阪高裁 平成 25 年 4 月 25 日判決

【概要】

本件は、投資家である原告らが、外国信託銀行との信託契約を介して出資した米国デラウェア州 LPS 法に基づく LPS が行った不動産賃貸事業による所得が所得税法上の不動産所得に該当するとして、その減価償却等による損失と他の所得との損益通算をして所得税の申告等をしたところ、税務当局が、当該所得は不動産所得に該当せず、損益通算を行うことはできないとして更正処分を行ったため、これらの処分の取消を求めた事案である。

なお、本件 LPS は、米国のチェック・ザ・ボックス規制のデフォルト・ルール¹⁹⁷によりパートナーシップ課税を選択したものとみなされている。

【争点】

本件では、原告らが出資する LPS による不動産賃貸事業から生じた損失を、所得税法の不動産所得の計算上損失として扱うべきかが争点となったが、その前提として、①原告らが出資する LPS が、租税法上の「法人」に該当するか、②法人に該当しない場合には、租税法上の「人格のない社団等」に該当するか等が争点となった。

【原審¹⁹⁸の要旨】

原審は、租税法上の法人の意義は、私法上の法人の意義と同一であると解すべきであるという統一説を前提とした上で、外国の事業体が我が国の租税法上の「法人」に該当するか否かは、当該事業体はその準拠法においてどのような概念として定義付けられていかのみによって結論を導くことはできず、実質的な観点から法人格から当然に派生する能力及び属性を具備しているか否かにより決するほかないとした。そして、外国事業体の法人該当性の判断基準として、次の 3 つの基準を検討し、本件 LPS はこれらの基準を満たすとして「法人」に該当すると判断した。

- 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すること。
- ② 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ること。
- ③ その名において訴訟当事者となり得ること。

¹⁹⁶ 岩品信明・和藤誠治「第 2 回判例分析ーさいたま地判平成 19 年 5 月 16 日等の検討」税務弘報（2012.11）129 頁～130 頁。

¹⁹⁷ デフォルト・ルールとは、チェック・ザ・ボックス規制により選択権を行使しないときは、構成員課税が選択されたものもみなされることをいう。

¹⁹⁸ 大阪地判平成 22・12・17 判時 2126-28。

【本判決の要旨】

本判決は、原判決基準を満たせば法人に該当するという立論に法的根拠はないと言わざるを得ないとしたものの、本件 LPS は、私法上の法人と同様に、構成員から独立した法的主体で、構成員とは区別された独自の財産を有すると指摘した。その上で、州 LPS 法や本件 LPS 契約内容を総合考慮すると、「州 LPS 法に基づき設立された LPS は独立した法的主体（separate regal entity）となる」と規定している州 LPS 法は、同法に基づき設立された LPS を法人とする旨を規定していると解されるとした。よって、本件 LPS は租税法上の「法人」に該当すると判断した。

【検討】

本判決の法人該当性の判断においては、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で、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であるとした。

法的主体（separate regal entity）については、これが 1990 年の州 LPS 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通り、LPS 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して、本件 LPS は「法人」に該当すると判断した。

3. 東京高裁 平成 25 年 3 月 13 日判決

【概要】

本件の概要と争点は、上記 2 判決の事案とほぼ同様である。

【原審¹⁹⁹の要旨】

原審は、統一説を前提とした上で、外国の法令に準拠して組成された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かの判断基準として、「法人とする（法人格を付与する）旨を規定されていると認められるべきか否か」という法人格の有無を基準とする形式的基準と、「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否か」という実質的基準を挙げている。そして、原則として、形式的基準によるべきであるが、諸外国の法制・法体系の多様性等を理由に、実質的基準も検討すべきであるとし、実質的基準が肯定される場合に限り、租税法上の法人に該当すると解すべきであるとした。

その上で、原告が出資したデラウェア LPS は、形式的基準、実質的基準のいずれに照らしても法人には該当しないと判断した。

¹⁹⁹ 東京地判平成 23・7・19 税資 261-順-11714。

【本判決の要旨】

本判決は、本件各 LPS の租税法上の法人該当性について、次のように判示し、原判決を取消した。

外国の法令に準拠して成立した団体が我が国の私法上の「外国法人」であるというためには、当該外国の法令の規定内容に照らして、当該外国の法令に準拠して法人として成立したと認められることを要するものというべきである。

我が国の租税法が私法上の概念を特段の定義なく用いている場合には、租税法律主義や法的安定性の確保の観点から、その概念は、原則として私法上の概念と同じ意義に解するのが相当である。したがって、我が国の租税法上の法人は、我が国の私法上の法人と同じく、原則として、その準拠法によって法人とする（法人格を付与する）旨を規定されたものをいうと解すべきである。そうすると、外国の法令に準拠して設立された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かも、原則として、当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である外国の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨が規定されていると認められるか否かによるのが相当である。

そして、その判断に当たっては、当該外国の法令の規定内容その文言に従って形式的に見た場合に、当該外国の法令が当該事業体を法人とする旨規定しているかどうかだけではなく、当該外国の法令がその設立、組織、運営及び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である。

当該事業体に法人格が付与される場合には、当該事業体によってされた取引から生じる損益は、まず、当該事業体に帰属することとなるので、損益の帰属すべき主体であることは法人格が付与されたことの結果であるというべきであり、当該事業体が法人に該当するか否かを判断するに当たり、当該事業体が損益の帰属すべき主体として設立が認められたものであるかどうかを判断基準にすることは、不要であるといわざるを得ない。

【検討】

本判決では、具体的に次のような判断基準を検討した結果、本件 LPS は構成員から独立した主体として存在し、デラウェア LPS 法の規定は、デラウェア LPS を法人とする旨を規定していると解すべきであるとして、本件 LPS は租税法上の「法人」に該当するとした。

- ① 本件 LPS は、構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有し、その名において契約を締結し、その名において権利を取得し義務を負うなど、独立した権利義務の主体となる。
- ② 本件 LPS は、取得した不動産については、その名で登録することができ、その名において訴訟当事者となることもできる。
- ③ 本件 LPS は、LPS 証明書の州務長官登録局への登録によって成立する。
- ④ 本件 LPS のパートナーは、LPS の個別の財産に対する権利を有しない。
- ⑤ リミテッド・パートナーは、本件各 LPS の債務を支払う責任がなく、有限責任が貫か

れており、管理・運営への参加を禁止されている。

⑥ リミテッド・パートナーの持分は、厳格な要件はあるものの、譲渡が不可能ではない。

本判決は、租税法律主義や法的安定性を理由に、統一説に立つことを明確にした上で、租税法上の法人は、私法上の法人と同じく、原則としてその準拠法によって法人とする旨を規定されたものをいうと考えるべきであるとし、その考え方は外国の法令によって設立された事業体にも及ぶとした。外国の法令によって法人とする旨が規定されているか否かの判断にあたっては、当該外国法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかも合わせて検討すべきであるとしていることから、結局は実質的な判断が必要になる。もっとも、諸外国の法制・法体系及びその沿革等の多様性にかんがみれば、日本の法律に規定されていない外国の事業体の法人該当性の有無を形式的な基準のみで判断することには無理があり、不合理な結論とならないようにするためには、当該外国の法令上法人格が付与されているか否かについて、その規定に内容を実質的に検討せざるを得ないところである²⁰⁰。

4. 名古屋高裁 平成 25 年 1 月 24 日判決

【概要】

本件の概要と争点も、上記 2 判決の事案とほぼ同様である。

【原審²⁰¹の要旨】

原審は、東京地裁の判断と同じく、租税法上の「法人」概念につき、私法上の概念と同じ意義に解するとしながらも、外国の法令に準拠して組成された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かについて、形式的基準と実質的基準を挙げ、実質的基準が充足されない限り外国の事業体の法人該当性は認められないとし、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場合に法人該当性を認めるという考え方に立っている。

米国デラウェア州改正統一 LPS 法が、これに準拠して組成された LPS 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 LPS 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 LPS 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ということできないため、本件各 LPS 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と判断した。

【本判決の要旨】

本判決は、次のとおり法人該当性の判断基準を検討した上で、原判決を維持し、当該 LPS

²⁰⁰ 黒澤基弘「租税訴訟のテーマ別分析 Q&A 第 2 回「外国の事業体の法人該当性」」税務通信、No.3274（2013.08.19）49 頁～50 頁。

²⁰¹ 名古屋地判平成 23・12・14 税資 261-順-11833。

は租税法上の法人に該当しないと判断した。

- ① 外国法令において法人とする旨が規定されていること。
- 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こと。
- ③ デラウェア州 LPS 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ること。

【検討】

本判決では、「デラウェア州 LPS 法の「separate legal entity」については、LPS がその構成員とは別個の「団体」であることを示す概念であるが、その団体は、法人ではないにもかかわらず、事業体理論に基づき、対外関係等の一定の範囲内で構成員とは別個に権利を取得したり義務を負担したりするような法的取扱いが認められるという概念であり、我が国では存在しない法概念であるといわざるを得ない」と判示し、法令における法人とする旨の規定がないと判断した²⁰²。

また、本件各 LPS の損益が本件各 LPS 自体に帰属することを明確に認めるに足りる法令の定めや証拠はないことに鑑みれば、本件各 LPS の損益は、州 LPS 法に基づく本件各 LPS 契約上、総額ベースでパートナーに直接帰属することが予定されているものと解するのが相当であり、本件各 LPS が、デラウェア州法上、当然に損益の帰属主体となるとまで認めることはできないとして、損益帰属主体性を否定し、法人該当性に関するいずれの要件も充足していないことから、本件 LPS の法人該当性を否定した²⁰³。

第 4 節 小括

本章では、外国の法概念を我が国に適用するための判断枠組みを、外国の事業体の我が国での法人該当性が争われた判例を基に検討した。

これらはすべて、我が国の租税法上の法人は、我が国私法におけると同一に解すべきとして借用概念における統一説を採用している。しかし、外国法（設立準拠法）の規律内容から法人該当性を判断するに当たり、我が国の私法上の法人概念で判断する事例と外国法上の法人概念で判断する事例があり、その根拠は示されていない。取引当事者が選択した法が外国法で、我が国の租税法規の適用に当たって借用概念が用いられている場合、その借用概念が借用する法の射程に外国法が含まれるか否か検討する必要がある²⁰⁴。

²⁰² 岩品信明「外国事業体課税の羅針盤（第 7 回）ケイマン特例 LPS の法人該当性の検討」税務弘報（2013.05）158 頁。

²⁰³ 岩品信明「外国事業体課税の羅針盤（第 7 回）ケイマン特例 LPS の法人該当性の検討」税務弘報（2013.05）158 頁。

²⁰⁴ 落合秀行「外国事業体の税務上の取扱いに関する考察」税大論叢 73 号（2012）113 頁。

これらの訴訟で示された判断枠組みは、次のようにまとめられる。〔○〕は納税者の主張が容認されたもの、〔×〕は棄却されたものを表す。

図 16. 法人該当性の判断枠組み

判断枠組み 裁判例等		判断手順		判断基準	
		検討対象	判断基準として 当てはめる法人	形式的基準	実質的基準
NY州LCC	東京高裁 H19・10・10 〔×〕	設立準拠法 (本拠地法)の 規律内容及び 事業体の活動 実態	英米法における法 人格を有する団 体の要素	① 訴訟当事者になること ② その名において財産を取得し処分す ること ③ その名において契約すること ④ 法人印を使用すること	
デラウェア州LPS(地裁)	名古屋地裁 H23・12・14 〔○〕	設立基準法の 規律内容	我が国の私法上 の法人概念	法人格の有 無(ただし、 右基準を優 先)	設立、組織、運営及び 管理等の内容を経済 的・実質的に見たとき に、損益の帰属主体と なり得るか否か
	東京地裁 H23・7・19 〔○〕	設立基準法の 規律内容	我が国の私法上 の法人概念	法人格の有 無(ただし、 右基準を優 先)	設立、組織、運営及び 管理等の内容を経済 的・実質的に見たとき に、損益の帰属主体と なり得るか否か
	大阪地裁 H22・12・17 〔×〕	設立基準法の 規律内容及び 事業体の活動 実態	我が国の私法上 の法人概念	権利義務の 主体となり得 るか否か(た だし、右基準 を優先)	①構成員の財産と区別 された独自の財産を有 するか②その名において 権利を有し義務を負う か③その名において訴訟 当事者となり得るか
デラウェア州LPS(高裁)	名古屋高裁 H25・1・24 〔○〕	設立基準法の 規律内容	我が国の私法上 の法人概念	法人格の有 無(ただし、 右基準を優 先)	設立、組織、運営及び 管理等の内容を経済 的・実質的に見たとき に、損益の帰属主体と なり得るか否か
	東京高裁 H25・3・13 〔×〕	設立基準法の 規律内容	我が国の私法上 の法人概念	法人格の有 無	設立、組織、運営及び 管理等についてどのよ うに規定しているか (損益の帰属主体となり 得るか否かは不要)
	大阪高裁 H25・4・25 〔×〕	設立基準法の 規律内容	我が国の私法上 の法人概念	法人格の有 無	設立、組織、運営及び 管理等についてどのよ うに規定しているか (損益の帰属主体となり

					得るか否かは不要)
--	--	--	--	--	-----------

(出典：落合秀行「外国事業体の税務上の取扱いに関する考察」税大論叢 73 号 (2012) 111 頁より抜粋の上、筆者追記。)

以上の通り、外国の事業体の「法人」該当性については、高裁においても明確な統一判断枠組みが示されていないが、これらの裁判はいずれも最高裁に控訴がなされており、今後最高裁で統一した明確な判断枠組みが示されることが期待される。

本章で検討した判例では、外国の法概念において設立された事業体の我が国の租税法上の法人への該当性を検討するに当たり、その判断枠組みは外国の法令でどのようにその設立が規定されているのかという形式的基準のみならず、その外国の法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかという実質的基準によっても検討を行うことが必要であることが示されている。

「外国法人税」の該当性を考えるに当たっては、外国の法令に基づいて課された税を対象とするため、本章で見た外国の法概念を我が国に当てはめる際の判断枠組みを用いて検討することができると思う。

そこで、次章では、「外国法人税」につき、第 2 章で見た最高裁判決の分析を通じて、本章で見た外国の法概念の判断枠組みを用いて、その解釈の枠組みを検討する。

第4章 最高裁判決分析を通じた外国法人税の解釈

本章では、外国で課された税の「外国法人税」該当性を考える上で、「外国法人税」はどのように解釈されるべきかを検討する。

法人税法 69 条で「外国法人税」は、「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」と規定されており、法人税法施行令 141 条 1 項で「法人の所得を課税標準として課される税」と定められている。すなわち、我が国の租税法上「外国法人税」に該当するかどうかを考える場合、その要素として、それが税であること、つまり「租税」に該当するか否か、次にそれが所得を課税標準として課された「所得税」であるか否かを検討しなければならない。

以下、それぞれの該当性につき、第 2 章で示したガーンジー島事件の最高裁判決を通じて、第 3 章で検討した外国の法概念の我が国租税法への当てはめの判断枠組みを斟酌しつつ、検討する。

第 1 節 「租税」の該当性

1. 租税の意義

法人税法 69 条に規定されている「外国の法令により課される法人税に相当する税」は、外国に租税を納付していることを要している。

外国においては「租税」という名称が付されていても、我が国の租税法上の租税に当たらないものがある。そこで、外国において納付した「租税」が我が国における租税法上の「租税」に該当するかどうかの検討が必要となる。

「租税」の意義については、我が国の税法上に定義はないが、一般に「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」²⁰⁵と解されている。

ガーンジー島事件においては、ガーンジーの所得税がそもそも「租税」に該当するか否かが問題となったが、東京高裁判決は「本件外国税が外国法人税に当たるかどうかは、法人税法施行令 141 条 1 項等の規定に照らして判断するほかないところ、上記の各規定が「税」という概念によって控除の対象を限定しようとしていることも明らかなのであるから、結局、上記各規定は、我が国を含め先進諸国で通用している一般的な租税概念を前提とし、そのうち「法人税」、「法人の所得を課税標準として課される税」に相当するものをいうと解するのが相当である」として、「租税」の意義を述べている。

そして、東京高裁判決は、引き続き租税の特性として、①公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的とし（租税の公益性）、②国民の富の一部を一方的・強制的に国

²⁰⁵ 金子宏『租税法』（弘文堂、第 18 版、2013）8 頁。

家の手に移す手段であり（租税の強行性）、③特別の反対給付の性質を持たず（租税の非対価性）、④国民にその能力に応じて一般的に課される（応能負担性）の4点を挙げ、更に「我が国を含む先進諸国においては、近代法の基本原理である平等取扱の原則に基づいて、公共サービスの資金となる租税の負担は国民の間の担税力に即して公平に配分されなければならない（租税公平主義ないし租税平等主義）」として、公平性、平等性を挙げている。その上で、ガーンジーの所得税が、これら租税の特性を備えていないため「租税」に該当しないとした。

しかし、この東京高裁判決は、「租税」の意義と「租税」の特性とを混同しており、「租税」の特性を租税への該当性における必須の要件であるかのように判示している点に問題がある。

租税の定義については、「租税を実質的に定義することは、租税法の解釈・適用上、ほとんど実益をもたない。租税の学問上の定義に該当しない課徴金であっても、実定法上租税とされている場合には、関係の租税法規が適用されるからである。逆に、実質的には租税であっても、実定法上租税とされていない場合には、租税法規は直接には適用されない。要するに適用法規を決定するうえで、租税であるかどうかを実質的に判断する必要は、ほとんど生じない。」²⁰⁶とあるように、「特性」を「定義」をすり替えるような議論によって、ガーンジーの所得税を「租税」ではないとした東京高裁判決は、法律論以前の論理のレベルにおいて破綻している²⁰⁷とまで言われるものであった。この点については、最高裁判決では「是認することができない」として明示的に排斥している。

ただし、最高裁は「租税」の意義については特に判示しておらず、「ガーンジーがその課税権に基づき一定の要件に該当するすべての者に課した金銭給付であり、特別の給付に対する反対給付として課されたものではない」という結論だけを述べている。

過去に最高裁が租税の意義について判示した代表的なものには、大島訴訟²⁰⁸や旭川国民健康保険料訴訟²⁰⁹が挙げられるが、本件はこれらの判示に照らして「本件外国税がそもそも租税に該当しないということは困難である。」と結論づけたと考えられる²¹⁰。

大島訴訟では、租税の意義について、次の通り判示している。「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてではなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあっては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国

²⁰⁶ 金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）8頁～9頁。

²⁰⁷ 志賀櫻「ガーンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信 65巻2号（2010）138頁。

²⁰⁸ 最判昭和60・3・27民集39-2-27。

²⁰⁹ 最判平成18・3・1民集60-2-587。

²¹⁰ 谷口勢津夫「課税方式・税率の選択可能な外国税の「外国法人税」（タックス・ヘイブン対策税制適用要件）該当性」判例時報、2099号（2011）169頁。

の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（30条）、それゆえ課税要件及び租税の賦課徴収の手続きは、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのである。」²¹¹

また、旭川国民健康保険料訴訟では、租税の意義を次の通り判示している。「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法84条に規定する租税に当たるといふべきである。」²¹²

これらの判決で述べられている「国又は地方公共団体が課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付でなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付」というのが確立された判例上の租税概念であり、この租税概念は「最高裁が租税法律主義の射程を画するために規定した憲法上の租税概念であるが、本判決は、その概念規定の目的を超えて、実定税法上の租税概念を規定する規範的内容を、その憲法上の租税概念から導き出すことには、慎重な態度を示したものと解される」²¹³とされている。

その上で、本件外国税は憲法上の租税概念を前提にして当てはめを検討されたものと解され、「憲法上の租税概念は本件外国税を租税に該当しないとするとほど明確な輪郭をもつものではなく、また本件外国税も憲法上の租税概念によって租税に該当しないと判断されるほど明らかに租税概念を逸脱するものではない」²¹⁴と考えられる。「それゆえ、本件外国税の租税該当性についての判示は、過度に重視すべきものではないと考える」²¹⁵のは妥当であるとされている。

また、最高裁においては、「外国法人税といえるためには、それが租税でなければならないことはいうまでもないから、外国の法令により名目的には税とされるものであっても、実質的にみておよそ税といえないものは、外国法人税に該当しない」と判示しており、租税の該当性を検討する上では、当該外国税の性質を把握する必要があることを示唆している。

すなわち、租税該当性の判断においては、租税の意義について過去の最高裁判決を踏襲した上で、外国の租税に関する法令や事実関係を把握することがその判断基準になると考える。

²¹¹ 朝倉洋子「ガーンジー事件／外国法人税の意義」税理56巻1号（2013）88頁～89頁。

²¹² 朝倉洋子「ガーンジー事件／外国法人税の意義」税理56巻1号（2013）89頁。

²¹³ 谷口勢津夫「課税方式・税率の選択可能な外国税の「外国法人税」（タックス・ヘイブン対策税制適用要件）該当性」判例時報、2099号（2011）169頁。

²¹⁴ 谷口勢津夫「課税方式・税率の選択可能な外国税の「外国法人税」（タックス・ヘイブン対策税制適用要件）該当性」判例時報、2099号（2011）169頁。

²¹⁵ 渋谷雅弘「「外国法人税の意義」ジュリスト No.1402（2010.06.15）111頁。

2. 主権国家の租税に対する主権侵害

外国法人税が「租税」に当たるかどうかの判断に関しては、主権国家の租税に対して、これは租税ではないと言い得るかという問題がある。他の主権国・地域の租税に対してこれは租税でないと言い得るかという問題は、憲法 98 条 2 項²¹⁶に関する難解な議論を含む²¹⁷。

OECD は 1998 年に「有害な税の競争—起こりつつある国際問題」を公表し、タックス・ヘイブンを 4 要件（①無税または名目的課税、②有効な情報交換の欠如、③透明性の欠如、④実質的に経済活動がないこと）によって定義し、タックス・ヘイブンは外資誘致のための優遇措置を控えるべきであるとした。そして、1999 年には OECD の有害税制に関するフォーラム（Forum on Harmful Tax Practices）がタックス・ヘイブンのリストを作成している²¹⁸。ガーンジーはこのリストにタックス・ヘイブンとしてリストアップされているが、それがいかなる税であるかはさておき、「有害であるからそもそも税ではない」といった議論は見当たらない²¹⁹。即ち、先進諸国やタックス・ヘイブンの税制について、それが税であるかどうかまでは論じていない。これは主権侵害の問題を生じるおそれがあることも一因である²²⁰。

ガーンジー島事件の東京高裁判決は、税率の選択可能性につき、「実質的に見て、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ように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」と判示したが、国際租税法領域における国際慣習法が、「確立された国際法規」であることは明らかであり、ガーンジー政府が、その所得税法の規定により「税」としているものを、「税ではない」とすることは、文明国の主権国家として国際礼讓に反することであるとどまらず、憲法 98 条 2 項に違反することになる²²¹。

また、ガーンジー島事件の最高裁判決では、ガーンジーはその課税権につき本件外国税を課したとしており、ガーンジーが近代的な意味における課税権を有する地域か否かについては問題としなかった。しかし、金銭的な負担を賦課する主体の法的な位置付けについ

²¹⁶ 憲法第 98 条 2 日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする。

²¹⁷ 志賀櫻「ガーンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信 65 巻 2 号（2010）139 頁。

²¹⁸ 増井良啓「Havens in a storm を読む—「有害な税の競争」をめぐる言説の競争租税研究（2009）267 頁。

²¹⁹ 宮塚久「ガーンジー島事件最高裁判決の検討」International Taxation Vol.32 No.4（2012）28 頁。

²²⁰ 志賀櫻「ガーンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信 65 巻 2 号（2010）139 頁。

²²¹ 朝倉洋子「ガーンジー事件／外国法人税の意義」税理 56 巻 1 号（2013）90 頁。

ては、本来議論が必要である²²²。租税は、国又は地方公共団体が、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とされるが、そもそも租税を賦課する課税主体となる「国」又は「国の行政区画」に該当するかについて問題となるとすれば、その検討が必要である²²³。

第2節 「所得税」の該当性

1. 所得税の意義

次に、「外国法人税」は、法人税法施行令 141 条 1 項で「法人の所得を課税標準として課される税」と定められているため、当該外国税は所得に対して課税されたもの、すなわち「所得税」でなければならない。

ここで、そもそも「所得」とは何かを明確にしておく必要がある。「真の意味における所得 (real income) は、財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足を意味するが、これらの効用や満足を測定し定量化することは困難であるから、所得税の対象としての所得を問題にする場合には、これらの効用や満足を可能にする金銭的価値で表現せざるをえない」²²⁴とされている。所得を金銭的価値で表現する場合、その構成の仕方は消費型所得概念と取得型所得概念の2つの類型がある。このうち取得型所得概念が各国の租税制度において一般的に採用されているが、これは、各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利益を所得と観念する考え方である²²⁵。

一方、OECD モデル租税条約及び国連モデル租税条約では、所得税については、「総所得 (total income)」又は「所得の要素 (elements of income)」に対するすべての租税と定義されている。所得税の定義に関し、OECD 及び国連のモデル租税条約の定義以上の内容についての国際的な共通認識はなく、OECD 及び国連のモデル租税条約における所得税の定義は、広義にわたる国際的な合意の成立によって、既に国際慣習法の域にまで高められていると考えることさえできるかも知れない²²⁶と考えられている。我が国は、OECD モデル租税条約に定義される所得に対する租税に適用される部分につき、何らの留保も行っていないため、所得税については OECD モデル租税条約の定義に準拠する意思を表明したものである。そのため、我が国は所得税の定義については、OECD モデル租税条約の定義に拘束

²²² 宮塚久「ガーンジー島事件最高裁判決の検討」International Taxation Vol.32 No.4 (2012) 28 頁。

²²³ 田中俊久「デザイナー・レート・タックスに関する考察—スイス税制を中心に—」税大論叢 75 号 (2012) 54 頁。

²²⁴ 金子宏『租税法』(弘文堂、第 18 版、2013) 176 頁。

²²⁵ 金子宏『租税法』(弘文堂、第 18 版、2013) 177 頁。

²²⁶ 志賀櫻「ガーンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信 65 巻 2 号 (2010) 140 頁～141 頁。

されると考えられる²²⁷。

以上のことを、ガーンジー島事件に当てはめてみると、ガーンジーの所得税は納税方法に4つの選択肢があるが、それらはOECDモデル租税条約に定義される「総所得 (total income)」又は「所得の要素 (elements of income)」に対する課税のいずれかに該当するため、国際的に確立された所得税の定義に従って所得を課税標準とする「所得税」に該当する²²⁸といえることになる。

それでは、所得税に該当しないとされるものにはどのようなものがあるのか。

基本的に、「所得を課税標準として課される税」とは、所得に対する租税であることが必要であるが、所得の一部に対して課される租税も、所得に対する租税といえるのかという問題がある。例えば、利子所得や配当所得のみを課税対象とする租税では「所得を課税標準として課される税」に当たるのか、また、多くの非課税規定や租税誘因措置の定められている結果、給与等一部の所得のみが課税対象となっている場合にも、やはり、「所得を課税標準として課される税」に該当するものであろうか。我が国の事業税のような租税についても、法人所得や所得の一部である事業所得を課税標準とするものであり、いわば一部の所得を課税標準とする租税とも解されるが、たとえ、所得に対する租税であるとしても、一部の所得のみに対する課税であるので、「所得を課税標準として課される税」ではないとすべきであろうか²²⁹。

そこで、法人事業税と配当に係る源泉所得税について、「外国法人税」における「所得税」の該当性が争われた例を検討する。

「外国法人税」における「所得税」の該当性を考える場合、その課される税は外国の法令によっているため、外国における法概念を我が国の租税法上の概念に当てはめて検討する必要がある。ここで、第3章で検討した判断枠組みを用いることができる可能性があるため、その判断枠組みを用いて検討する。

2. 所得税の該当性が争われた例

(1) 国税不服審判所 平成4年2月12日裁決

【概要】

請求人はプラスチック加工業を営む法人であるが、外国子会社である外国法人A社からの受取配当及び措置法第66条の6「内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入」の規定に基づく課税対象留保金額の益金算入に関し、A社が納付した外国税額について、法人税法第69条第4項及び措置法第66条の7第1項の規定による外国税額の控除を

²²⁷ 志賀櫻「ガーンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信 65 巻 2 号 (2010) 140 頁。

²²⁸ 志賀櫻「ガーンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信 65 巻 2 号 (2010) 141 頁。

²²⁹ 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』（有斐閣、2000）62 頁。

行うに当たり、A社R支店が納付した我が国の事業税を税額控除の対象となる外国法人税の額に含めて法人税額を計算したところ、課税庁が本件事業税は外国法人税に該当しないとしてこれを税額控除の対象となる外国法人税に含めないで更正を行ったため、これを不服として審査請求した。

【請求人の主張】

請求人は、原処分は次の理由により違法であるとして、その一部の取消しを求めた。

- イ) 法人税法第 69 条の規定は、外国において生じた法人の所得について、当該外国において我が国の法人税と同様に所得を課税標準とする税が課された場合に生ずる国際間の二重課税を排除するためのものであるから、その立法趣旨からかんがみ、所得を課税標準として課された本件事業税を外国法人税に該当しないものとするれば二重課税を免れない。
- ロ) 法人税法施行令第 141 条《外国法人税の範囲》第 1 項の規定によると、外国法人税は、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であり、我が国の事業税は地方税法第 72 条の 12《法人の事業税の課税標準》の規定により現に所得を課税標準として課されていることから、本件事業税は外国法人税に該当する。
- ハ) 措置法第 66 条の 7 第 1 項の規定によれば、措置法第 66 条の 6 第 1 項の規定により課税対象留保金額の益金算入の適用を受ける場合には、その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のうち一定の金額は控除対象外国法人税の額とみなすとあるが、租税特別措置法関係通達 66 の 6-13（外国法人税の範囲）によれば、我が国の地方税である都道府県民税及び市長村民税の額を外国法人税の範囲に含めることができるとされていることから、本件事業税も当然に外国法人税に含められるものである。

【審判所の判断】

審判所は、次のように判断して、請求人の主張を退けた。

法人税法第 69 条及び措置法第 66 条の 7 の規定に基づく外国税額の控除は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合にはその外国法人税の額のうち政令で定めるところにより計算した金額、又は、内国法人が外国子会社から受ける配当等の額あるいは特定外国子会社等の課税対象留保金額を益金の額に算入する場合にその外国子会社あるいは特定外国子会社等（以下「外国子会社等」という。）の所得に対して課される外国法人税の額のうち政令で定めるところにより計算した金額を、それぞれ当該内国法人の所得に対する法人税の額から控除することによって国際的な二重課税を排除しようとするものである。そして、この場合の外国法人税とは、法人税法施行令第 141 条第 1 項の規定により、「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」

とされている。

これを、本件事業税につき検討すると次のとおりである。

- ① 税額控除の対象となる外国法人税とは、外国の法令に基づいて課される税であるから、そもそも我が国の事業税は、法文の文言からいっても、外国法人税に該当しない。
- ② 我が国の事業税の性格、課税標準等については次のような特徴が認められる。
 - イ) 我が国の事業税は、事業そのものの収益取得力に着目して課される税であり、同一人に帰属するすべての所得を総合して課される所得税及び所得税の前取りの考え方によって課される法人税とはその性格を異にしている。
 - ロ) 我が国の事業税は、事業を遂行するために必要な一種の経費と考えられていることから、所得計算上必要経費又は損金として認められることとなっており、利益のうちから支払われ、所得計算上必要経費又は損金とは認められない我が国の法人税、所得税又は地方税とは異なり、二重課税のおそれがない。
 - ハ) 我が国の事業税は、特定の業種以外の業種について所得を課税標準としているが、これは所得税、法人税と共通する数値を採用することによる行政の簡素化、課税技術上の問題等の見地から売上金額や資本金額等に代えて採用しているものと認められるから、所得税、法人税が所得を課税標準としているものとは意味合いが異なる。更に、地方税法は特定の業種以外の業種については都道府県が条例によって売上金額、資本金額等を課税標準として採用することを認めていることは事業税の性格に由来するものであり、このことは、我が国の事業税が本来所得課税であるとは考えていないものと認められる。

以上から、我が国の事業税は、立法趣旨等からいっても外国法人税に該当しない。

- ③ 都道府県民税等は外国の政令に基づいて課される税ではないから、法文の文言からいっても外国法人税に該当しないことは明らかであるが、もし、都道府県民税等について税額控除を全く認めないこととするとこれらの税が所得計算上必要経費又は損金とは認められないことなどからも法人税との関連において完全な二重課税となるためこれを調整する必要があるが、措置法通達において都道府県民税等の額を外国法人税の額に含めることとしたものと認められるが、我が国の事業税は、所得計算上必要経費又は損金として認められていることなどからも二重課税のおそれはないから、その調整を必要としない。したがって、措置法通達により、我が国の事業税は都道府県民税等と同様に外国法人税に含まれるとする請求人の主張は採用できない。

以上から、我が国の事業税は税額控除の対象となる外国法人税に該当しないと解するのが相当であり、本件事業税が税額控除の対象となる外国法人税に該当するとの請求人の主張は認められず、本件更正は適法である。

【検討】

本件は、我が国の事業税が外国法人税に該当するかどうか争われた件である。

請求人は、本件事業税が外国法人税に該当すると主張したが、審判所はこれを法人税法施行令 141 条第 1 項の規定にあてはめて検討し、外国法人税に該当しないと判断した。

その判断基準として、①法文の文言による該当性、②課税標準とする所得の性質、③国際的な二重課税の観点、の 3 点を挙げている。①は形式的基準、②③は実質的基準と位置づけられると考えるが、本件においては、対象となった租税は我が国の事業税であり、我が国の法概念で当てはめを行うことになる。

本件事業税は、我が国の事業税であるから、「外国の法令に基づいて課される税」にそもそもあてはまらないこと、また、我が国の事業税の性質は二重課税がないことを鑑みると、「外国法人税」に該当しないと判断されたのは妥当であると考えられる。しかし、所得を課税標準としているかどうかの判断は、他の要素を一切排除した場合の形式的基準で判断すると、事業税は事業所得を課税標準としていることが認められるため、「所得税」の該当性としては認められる余地があると考ええる。

(2) 国税不服審判所 平成 12 年 6 月 30 日裁決

【概要】

請求人が、米国に本店を有する 100%子会社から優先株式の償還による金員の支払を受けるときに、米国においてその金員を配当として 10%の税率により源泉徴収された税が法人税法第 69 条第 1 項に規定する外国法人税に当たるか否かが争われた事案である。

【請求人の主張】

請求人は、原処分は、次の理由により違法であるとして、その取消しを求めた。

- イ) 法人税法第 69 条は、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、控除限度額を限度として当該事業年度の法人税の額から控除することができる（以下、この税額控除を「外国税額控除」という。）旨、また、同法施行令第 141 条《外国法人税の範囲》は、外国税額控除の対象となる外国法人税とは、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をいう旨規定しており、この「法人の所得」とは、我が国の税法における所得の概念に合致するものでなければならないというものではなく、当該外国の税法における所得に該当するものであれば足りると解すべきで、外国において、当該外国の税法上の所得を課税標準として課された税であれば、それがたとえ我が国の税法からみて所得に該当しないものに対して課された税であっても、法人税法第 69 条に規定する外国法人税に該当するというべきである。
- ロ) 本件償還金は、内国歳入法の規定により、その全額が配当として本件源泉税額が徴収されたのであるから、上記イに述べたとおり、法人税法施行令第 141 条に規定する「法人の所得」に該当し、さらに、本件源泉税額は法人税法第 69 条第 1 項

に規定する「外国法人税」に該当するので、外国税額控除の適用が認められるべきである。

- ハ) また、本件償還金については、将来において二重課税が生じ、我が国と米国の税制の違いから納税者に対して不当な税負担を強いる結果をもたらす可能性があるから、本件源泉税額について外国税額控除の適用が認められるべきである。

【審判所の判断】

審判所は、本件源泉税額が法人税法第 69 条に規定する「外国法人税」に当たるか否かについて、次のように判断して、請求人の主張を退けた。

①法人税法第 69 条に規定する外国法人税の意義について

- イ) 法人税法第 69 条第 1 項に規定する「外国の法令により課される法人税に相当する税」すなわち外国法人税とは、外国の法令により課される税であって、我が国の法人税に相当する税でなければならないというものであり、この「法人税に相当する税」については、その規定振りから、我が国の法人税と「全く等しい税」である必要はなく「相当する税」であれば足りると解するのが相当である。すなわち、外国の法令に基づいて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から、その外国の法令は千差万別であり、我が国の法人税と全く等しい税制が存在するとは考えられず、また、外国の法令に基づいて外国又はその地方公共団体により課された税について我が国の法人税に合致する部分に限り認めるということは現実的ではないという考えから、我が国の「法人税に相当する税」という表現を用いたものと解される。
- ロ) そこで、我が国の法人税についてみると、法人税の基本法である法人税法の第 21 条《各事業年度の所得に対する法人税の課税標準》の規定からも明らかなように、法人税は法人の利潤あるいは利益、いわゆる「所得」を課税標準として課される税である。また、同法施行令第 141 条第 1 項において「法人税に相当する税で政令で定めるものは、(中略) 法人の所得を課税標準として課される税」と規定していることから明らかなように、「法人税に相当する税」であるためには、法人の所得を課税標準として課されている税であることが最低限必要な要件であって、これは外国税額控除に関する規定が同一所得に対して国際的二重課税を排除することを目的としていることからしても当然のことである。したがって、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により課された税であっても、およそ法人の所得を課税標準としていない税については、「法人税に相当する税」に当たらないと解される。
- ハ) この点について、請求人は、外国において、当該外国の税法上の所得を課税標準として課された税であれば、法人税法第 69 条第 1 項に規定する「外国法人税」に

該当する旨主張するが、上記イ)及びロ)に述べたとおりであるから、我が国の法人税法の文言等に照らし失当というほかはない。

②本件源泉税額が外国法人税に当たるか否かについて

本件優先株式の償還に関する請求人の会計処理は、本件各事業年度の資産勘定である関係会社株式勘定を減少させる処理を行っており、本件優先株式の償還は我が国においても米国においても企業会計上は減資そのものであり、この減資に伴い本件優先株式に係る払込金額と同額の金員を、F社が出資者である請求人に対して払い戻したものと認めるのが相当である。そうすると、払込金額と同額である本件償還金は、およそ「所得」とは認められないことから、法人税法施行令第141条に規定する「所得」には該当せず、したがって、本件償還金に課された本件源泉税額を、法人の所得を課税標準として課された税であるとみることはいかなることもできない。

また、本件償還金は所得でないことから、法人税法施行令第141条第2項第3号の「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」にも当たらないこととなり、本件償還金に課された本件源泉税額は、法人税法第69条第1項に規定する「外国法人税」には当たらないと判断するのが相当である。

③将来的な二重課税について

請求人主張の国際的二重課税の発生は可能性にとどまるものであり、仮に国際的二重課税の状態が生じる結果となったとしても、それは我が国と米国の税制の違いによって生じるものにすぎない。

いずれにしても本件源泉税額は、我が国の現行法令上、外国税額控除の対象となる外国法人税に該当せず、外国税額控除の適用が認められる余地はないものであるから、本件各更正処分は適法である。

【検討】

本件は、米国で源泉徴収された税が、法人税法第69条及び同施行令第141条にいう「法人の所得を課税標準として課された外国法人税」に該当するかどうか争われた件である。

請求人が主張した、「法人の所得とは、我が国の税法における所得の概念に合致するものでなければならないというのではなく、当該外国の税法における所得に該当するものであれば足りると解すべきで、外国において、当該外国の税法上の所得を課税標準として課された税であれば、それがたとえ我が国の税法からみて所得に該当しないものに対して課された税であっても、法人税法第69条に規定する外国法人税に該当するというべきである」という部分は、我が国の法概念から離れて外国法に基づいた解釈をしており、強引な論理であると言える。ガーンジー島事件の最高裁判決でも示されている通り、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いうのが、現在の我が国の法解釈における外国法人税の判断枠組みである。

この点、審判所は「外国法人税とは、外国の法令により課される税であって、我が国の法人税に相当する税でなければならない」とした上で、「外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により課された税であっても、およそ法人の所得を課税標準としていない税については、「法人税に相当する税」に当たらないと解される。」として、所得税の該当性を否定して、本件源泉所得税が「外国法人税」に該当しないと判断したのは妥当だと考える。

また、本件「所得税」の該当性は、法人の「所得」を課税標準にしている必要があるとされた点は、法人税法 69 条における「外国の法令により課される法人税に相当する税」を形式的に判断しても、本件源泉所得税の性質を実質的に判断しても妥当であるといえる。

第 3 節 「外国法人税」の該当性

外国で納付した税が「外国法人税」に該当するかどうかは、まず、法人税法 69 条に規定する「外国の法令により課される法人税に相当する税」、すなわち、「租税」であるということ、そして法人税法施行令 141 条 1 項に規定する「所得を課税標準として課される税」、すなわち「所得税」であるかという要素が前提となることは前述の通りである。その上で、法人税法施行令 141 条 2 項 3 項の例示を斟酌して、「外国法人税」の該当性を判断することになる。

法人税法施行令 141 条 2 項において、次に掲げる租税は、外国法人税に含まれるとされている。

- ① 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
- ② 法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税
- ③ 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き、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
- ④ 法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、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

また、法人税法施行令 141 条 3 項は、外国又はその地方公共団体により課される税であっても、次に掲げる租税は「外国法人税」に該当しないとしている。

- ① 税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税
- ② 税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税
- ③ 複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税（当該複数の税率のうち最も低い税率（当該最も低い税率が当該合意

がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合には当該適用されるべき税率)を上回る部分に限る。)

この「複数の税率」には、適用される税率が2以上ある場合のほか、幅をもって定められている場合などが含まれ、また、「合意」には、外国の法令の規定に基づいてなされる合意のほか、運用によりなされる合意が含まれる²³⁰。

- ④ 我が国での国税における延滞税、利子税及び過少申告加算税、無申告加算税を含む各種加算税のように、外国法人税に附帯して課される租税

これらが外国法人税に含まれないとされるのは、①及び②については税の特性である納付の強制性に着目するもので納付や還付に関し納税者の裁量が広範囲であるためであり、③については、本件ガンジー島事件の最高裁判示を踏まえたものであり、④については所得を課税標準とする税ではないから当然のことといえる²³¹。

ガンジー島事件の東京高裁判決では、法人税法施行令141条3項を例示列举であると解して、同項の拡張解釈を図って、ガンジー所得税法の定める法人所得税を外国法人税から排除している。このような安易な拡張解釈は、あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するものであるが、これも、法律又は法律の定める条件によらないため憲法84条に違反しており²³²、法的安定性ないし予測可能性を失わせ、課税要件法定主義ないし課税要件明確主義に抵触する可能性が高いと批判されるものである。

これに対して、最高裁判決は、「租税法律主義にかんがみると、その判断はあくまで法人税法施行令141条3項1号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抽象的に検討し、我が国の基準に照らして法人税とはいえないとしてその法人税該当性を否定することは許されないというべきである。」とした。本判決は、税法の解釈適用における租税法律主義の意義を重視し、「法人税法施行令141条3項1号2号の規定に照らして行うべき」として、いわば「限定的」例示列举説の立場に立つことを明らかにしている。このような厳格な解釈適用の態度は高く評価すべきである²³³。

また、最高裁は「外国法人税について基本的な定義をしているのは同条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」と判示しているが、この法解釈においても、第3章で検討した解釈の判断枠組みと同様に、形式的基準と実質的基準によるものであることを示している。

²³⁰ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』（第一法規）4255の2頁。

²³¹ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』（第一法規）4255の3頁。

²³² 志賀櫻「ガンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信65巻2号（2010）142頁。

²³³ 谷口勢津夫「課税方式・税率の選択可能な外国税の「外国法人税」（タックス・ヘイブン対策税制適用要件）該当性」判例時報、2099号（2011）170頁。

第4節 小括

本章では、「外国法人税」の範囲について、ガーンジー島事件の最高裁判決の分析を通して法解釈を行った。ここで導かれた判断枠組みは、以下の通りである。

「外国法人税」の該当性を考える手順としては、①その外国で課された税が「租税」であること、②それが所得を課税標準として課される「所得税」であること、③法人税法69条に規定する「外国法人税」に該当すること、ということになる。①②は形式的基準、③は実質的基準といえる。

①②の判断においては、外国における概念を我が国の租税法上にどのように適用するのかが問題となり、特に②においては第3章で確認した判断枠組みである形式的基準と実質的基準により検討を行うことが必要である。

③においては、租税法律主義の観点から、その判断はあくまで法人税法の規定に照らして行うべきであって、その規定から離れて抽象的に検討してその該当性を否定することは許されないとしている。

この判断枠組みは、現行制度における「外国法人税」の該当性において、尊重されるべき解釈方法であるが、果たしてこれにより外国の税のすべてについての解釈が明確になったといえるのであるかは疑問が残る。

もっとも、ガーンジー島事件の最高裁判決を踏まえて、平成23年6月改正において、法人税法施行令141条3項に「複数の税率のうち、納税者と税務当局との合意により税率が決定する租税については、最も低い税率を上回る部分は、外国法人税に該当しないものとする」とする改正が行われ、具体的な例示が加えられたことにより、より明確に判断が可能となった税もある。しかし、これはあくまで例示が一つ増えたに過ぎず、外国における多種多様な税制を、現在の法令及び判例の判断枠組みで明確にできるようになったとはいえない。

そこで、次章では、現行制度の判断枠組みをもって「外国法人税」を解釈してもなお残る問題を提示し、「外国法人税」の範囲の定義のあり方を提言する。

第5章 外国法人税の範囲の明確化の検討

前章まで、「外国法人税」の範囲について、現行制度と最高裁判決の解釈を通じて、その判断枠組みを検討してきた。しかし、現行制度における「外国法人税」の範囲には、依然問題があると考えられる。

そこで、本章では、「外国法人税」の範囲につき、現行制度における課題とその解決策を検討する。

第1節 外国法人税の範囲における現行制度の問題点

1. 外国法人税の範囲の網羅性の欠如

我が国において「外国法人税」は、法人税法69条で「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」と定められ、「政令で定めるもの」としては、法人税法施行令141条1項で「法人の所得を課税標準として課される税」とされているが、これが形式的な定義にとどまるため、同条2項で外国法人税に含まれるものを、3項で外国法人税に含まれないものを、それぞれ具体的に列挙して定義の明確化を図っている。この2項3項で示されるものはあくまで例示列挙であり、限定列挙でないことは、先に検討したガーンジー島事件の最高裁判決によっても明確にされている。

この2項及び3項があらゆる税制を網羅的に定義できていれば問題は起こり得ないが、各国における税制は多種多様であり、これらの例示に該当しない外国税が当然に存在すると考えられる。そして、そのような外国税の我が国の「外国法人税」該当性を判断するためには、形式的な基準に立ち返り、その外国税の「租税」該当性及び「所得税」該当性を検討することになり、その判断枠組みは、前章までに述べた通りである。

しかし、このような判断枠組みをもってしても、その該当性を明確にできない外国税は存在する。

例えば、中国の駐在員事務所に対する課税に、経費課税方式というものがある。中国における外国の駐在員事務所は、本部機構のための情報収集・連絡業務等の準備的補助的活動を行うことが認められるが、直接的な営業活動は認められていないため、本来は課税所得および課税収入が発生せず、課税対象とはならないはずである。しかし、中国の税務当局は駐在員事務所の事実上の活動内容に着目し、税務上の観点から営業活動を行っているとなし、徴税の利便および税収増加の見地から、多くの駐在員事務所に経費課税方式²³⁴を適用しており、たとえ業務収入がなくても駐在員事務所は納税しなければならないと

²³⁴ 経費課税方式では、以下の計算式により納税額を算出する。

$$\text{収入額} = \text{本期経費支出額} / (1 - \text{査定利益率} - \text{営業税税率})$$

$$\text{企業所得税額} = \text{収入額} \times \text{査定利益率} \times \text{企業所得税税率}$$

なお、代表機構の経費支出額には、中国国内外で職員に支払う給与賃金、賞与、

いうことになっている²³⁵。

この経費課税方式により納付した税の「外国法人税」該当性を検討してみると、法人税法施行令 141 条 1 項における「法人の所得を課税標準として課される税」については、経費課税方式は形式上、「所得」を課税標準としていないため、該当性が否定される。

次に、法人税法施行令 141 条 2 項に外国法人税に含まれるとして掲げられる税に該当するか検討すると、経費課税方式の課税標準となっているのは経費額から算定された収入額とみなされる金額であるため、これは施行令 141 条 2 項③の「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」に該当すると考えられる。しかし、これに関しては基本通達では、利子、配当等を例示しており、その性質は、現実の収入金額を前提としていると考えられるため、当該収入額はその性質から該当しないとも考えられる。ここでの該当性は判然としないため留保することにする。

また、3 項の外国法人税に含まれないものとして、明確に該当性を否定できるのかを検討した場合、どの例示にも当てはまらないため、これをもって該当性を完全には否定できない。

つまり、中国の経費課税方式で課税された税は、「外国法人税に含まれるもの」の例示列挙のうちの一つに該当するの否か、判然としない。そして、形式的に判断がつかない場合には、その実質を解釈することになる。その判断枠組みを最高裁判決に倣うと、外国法人税の該当性は、我が国の法人税に相当する税でなくてはならないとした上で、①「租税」であることと、②「所得」を課税標準とすることが求められる。

経費課税方式で課された税は、「租税」であることは疑いようがないが、その「所得」とみなされているものは、我が国の概念上の「所得」とは認められないと考えるため、「外国法人税」に該当しないという結論になる。しかし、これはあくまで一つの解釈に過ぎず、この「所得」の概念が、「所得」とみなされるものを含むかどうかの明確な判断基準は示されていない。ここに、外国法人税の定義が抽象的であるために、その該当性を明確化できないという問題が依然残ると考えられる。

2. 外国税額控除制度の趣旨の観点から

外国税額控除制度の趣旨が、国際的二重課税の排除にあることに鑑みると、例えば上記の経費課税が「外国法人税」に該当しないとした場合、それが外国で法人に課された税であるにも関わらず、これを控除できないとなれば、外国税額控除制度の趣旨に反する結果にならないだろうか。

手当、福利費、物品購入費（自動車、事務設備などの固定資産を含む）、通信費、出張旅費、不動産賃貸料、設備リース料、交通費、交際費、その他の費用などを含む。

²³⁵ 中国では、2010 年 2 月 20 日に「外国企業常駐代表機構税収管理暫定弁法（国税発[2010]18 号）」が公布され、駐在員事務所に対する課税強化が図られることとなった。

「外国税額控除は、単に事業上の経費と同様に損金に算入することに止まらず、内外投資への中立性といった観点も踏まえ、他の課税管轄（外国又はその地方公共団体）に支払った税を、あたかも自国が課す税（例えば、我が国の源泉所得税）と同様に、法人税に対して直接相殺することを認めるものであり、その控除対象となる外国の税の範囲をどのように定めるかが非常に重要である」²³⁶にも関わらず、その範囲の定義が抽象的であるということは、やはり問題である。

このことは、平成 12 年 7 月の政府税制調査会の『中期答申』においても、次のように述べられている。

「本制度の対象となる外国で所得に対して課される税は外国の制度に基づくものであり、その性格を把握することは容易でない。また、我が国の企業の国際的な活動の多様化に伴い控除対象となる外国の税の範囲についてどのように考えるのかという問題が一層難しくなっている。こうした状況の中で、控除対象となる外国の税の範囲について、二重課税の排除という制度の趣旨を踏まえて、明確化することが求められる。」²³⁷

現行の制度は、上記答申を踏まえて、平成 13 年度改正で外国法人税の範囲が明確化され、その後平成 23 年度改正でガンジー島事件の最高裁判決を踏まえた規定が加えられたものであるが、その定義は依然抽象的であることは前述の通りである。このことは、課税の法的安定性や納税者の予測可能性が十分に担保されていないということである。

また、外国税額控除制度の性格について、国際租税法の基本概念であることを理解しておかねばならない。外国税額控除制度は、昭和 28 年における導入時の趣旨は、我が国企業の国際化のための海外進出の促進と、それによる日本の経済発展を期待するという、経済政策的考慮があったと考えられるが、今日では国際的二重課税を国内法により排除するための制度であり、所得税の構造の一部をなしていると考えられる。1963 年に制定された OECD モデル租税条約においても、その「第 5 章二重課税除去の方式」として、第 23 条 A（免除方式）、第 23 条 B（税額控除）のいずれかを採用することを提案しており、外国税額控除制度を政策的課税減免規定と理解するのは誤りである²³⁸。政策的課税減免ではないということは、租税優遇として捉えられるものではないため、外国税額控除制度は課税の公平と中立性の原則に基づくものであり、この点からも、その適用に関しては法的安定性と予測可能性が確保されていなければならないと考える。

第 2 節 外国法人税の範囲の明確化の提言

1. 通達による個別事案の明示

以上のように、外国法人税の範囲は、現行制度における定義が抽象的であり、判例にお

²³⁶ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』（第一法規）4255 の 3 頁

²³⁷ 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』（第一法規）4255 の 3 頁。

²³⁸ 水野忠恒忠恒『所得税の制度と理論』（有斐閣、2006）102 頁～104 頁。

ける判断枠組みを用いても個別の外国税に対する「外国法人税」該当性のすべては網羅できていないという問題を含んでいる。

そこで、「外国法人税」の範囲を明確にするための方策を提言したい。

この問題を明確に解決する単純な方法は、外国で課されるすべての税について、「外国法人税」に該当するか否かを列挙することである。その方法は、「外国法人税」に該当する外国税を限定列挙（ポジティブリスト方式）し、これに該当しないものは全て排除する方法、或いは「外国法人税」に該当しない外国税を限定列挙（ネガティブリスト方式）し、これに該当しないものは全て「外国法人税」に該当するとするものである。

このことにつき、課税庁においては、課税実務上で判断基準となる具体例を保持していると考えられる。実際、税務大学校特別セミナーにおいて、国税庁課税部の秋元氏がその講演の中で、図 17 の通り、国別の具体例を示している。

図 17. 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)

法人事業免許税 (Franchise Tax)

※ノースカロライナ州、ミシシッピ州、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 Toegeegde 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)

(出典：秋元秀仁「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」(税大ジャーナル、2013.8) 8頁【資料8】。)

上記資料のように例示を具体的に示すことで、納税者の予測可能性の確保が可能となると考えられるが、このようなリストは法令にも通達にも開示されていない。この方法は、あらゆる税制を適時適切に把握しておく必要があるため、法定化はもとより、通達における対応も困難であると考えられていると推察され、法定化の実現可能性は低いと考える。

実際に、ネガティブリスト方式が採用されたが、後にこれが廃止された例がタックス・ヘイブン対策税制に見られる。タックス・ヘイブン対策税制は、租税特別措置法第66条の6第1項で、政令で定められている「特定外国子会社等の範囲」において、旧措置法施行令第39条の13で軽課税国を指定する方式をとっていた。制度創設時は、軽課税国等の範囲は財務大臣が告示指定することとされていたが、制度創設後も租税回避的な課税上の措置を講じる国が後を絶たず、また諸外国の税制も毎年のように改正されるといった状況下において、あらゆる国の税制を適時的確に漏れなく把握することが困難であることや、そのような地域、国を指定することでかえって対象地域等の指定漏れ等による課税の公平性を害するといったことが懸念されたことから、平成4年度の改正において軽課税国の指定制度を廃止し、外国関係会社が特定外国子会社等に該当するかどうかの判定は、個々の法人ごとに租税負担割合を計算して行われることとされることとなった²³⁹。そして、この「特定外国子会社等」の租税負担割合の判定は、法人税法第69条1項に規定する外国法人税によるとされているため、ここでも外国法人税の範囲が明確に規定されることが必要となる。

「外国法人税」の範囲を告示指定する方法をとることは、その創設時点においては機能するであろうが、次第にタックス・ヘイブン対策税制と同様に、あらゆる国の税制を適時的確に漏れなく把握することが困難になり、指定漏れにより課税の公平性を害する結果となるといった問題が起り得るため、法定化は困難であると考ええる。

また、ガーンジー島事件の東京高裁判決においても、「外国法人税に該当しない場合を網羅的に限定列挙することは不可能であることは明らかであるにもかかわらず、外国法人税に該当しないものがあらかじめ明示的に列挙されていなければ、外国の租税がすべて外国法人税に該当し、外国税額控除を受けることができることになる」という結論は、国内企業の外国での活動を課税によって阻害せず、資本輸出の中立性を確保するという政策的判断に基づいて設けられた外国税額控除制度の本来の趣旨・目的に沿うものと考えられない」

²³⁹ 武田昌輔編著『DHC コンメンタル法人税法』（第一法規）4995の3頁。

と判示されている。

しかし、法定化が困難だからといって、その範囲を明確にせず、その判断を解釈に任せることがよいということにはならない。そこで少なくとも通達においては、過去の適用における外国法人税の該当性の可否を前例として列挙する必要があると考える。

通達は上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない。もっとも、現実には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることとなるから、通達は法源と同様の機能を果たしているといっても過言ではない。しかし、通達の内容は法令に抵触するものであってはならない。すなわち、法令が要求している以上の義務を通達によって課すことがあってはならないと同時に、法令上の根拠なしに通達限りで納税義務を免除したり軽減することも許されない²⁴⁰。そのため、法的安定性の面からは、最終的には立法措置が必要になると考える。

外国法人税の範囲における通達は、基本通達 16-3-4 に源泉徴収の外国法人税等の該当性の可否が示されているが、これだけでは十分とは言えない。具体的には、以下の様な例示をすることが、納税者の予測可能性の確保の一助となると考えられる。

法人税法基本通達〇〇

(外国法人税の該当性)

法人税法 69 条第 1 項に規定する外国法人税の範囲は、施行令 141 条に定義されるものによるが、具体的な諸外国における税種別の該当性は、下表のように判断される。ただし、税制改正等を勘案し、当該外国税を納付することとなる時における当該外国の法令の現況により、その該当性を判断するものとする。

課税国	税の種類	該当性	判定日
アメリカ合衆国	連邦法人所得税	該当	2012/10/20
英国	付加価値税	非該当	2013/12/01
⋮	⋮	⋮	⋮

2. 通達による解釈枠組みの明示

上記のように、個別具体的にあらゆる外国税について「外国法人税」の該当性を列挙したとしても、改正がめまぐるしく行われる各国の税制を網羅的に把握することは困難であるため、「外国法人税」の範囲についての法解釈の余地は残されておくべきである。

そこで、納税者がその解釈の指針とするのは、法令解釈通達となるはずである。この点、法人税法 69 条の「外国法人税」に関する解釈は通達には示されていない。

²⁴⁰ 金子宏『租税法』（弘文堂、第 18 版、2013）107 頁。

裁判所の判決は、その理由中に示された法の解釈が合理的である場合には、先例として尊重され、確立した解釈として一般に承認されるようになる。そのような判例は租税法の法源の一種である²⁴¹と考えられている。

「外国法人税」の範囲は、ガーンジー島事件の最高裁判決により、一定の法解釈が示されており、その判断枠組みは尊重されるべきものである。しかし、法定化されていない解釈を判例によって行うことは、納税者の事務工数の観点からも望ましい方法であるとは考えられない。また、本件判例をもってしてもなおその解釈が困難であるものもあるため、一般論として、外国の法概念を我が国に当てはめる際の判断枠組みを明確に示すべきであると考えられる。

そこで、本稿で検討したものを、より明確な法解釈枠組みとして通達に示すことで、当面の事案の判断基準は確保されるのではないかと考える。

法人税法基本通達〇〇

（外国法人税の範囲の解釈枠組み）

法人税法 69 条第 1 項に規定する外国法人税の範囲は、施行令 141 条に定義するものによるが、その該当性が定かでない場合には、次に示す解釈枠組みをもって判断するものとする。

1. 租税の該当性

外国において納付した租税が外国法人税に該当するか否かは、我が国における租税法上の租税に該当するか否かにより判断する。

租税の意義について、我が国の租税法上に定義はないが、一般に「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」と解されている。外国法人税の該当性は、この租税概念を前提として、当該外国税の性質を当該外国法令に基づいて実質的に判断するものとする。

2. 所得税の該当性

外国において納付した租税が外国法人税に該当するか否かは、それが所得を課税標準として課される税であるか否かにより判断する。所得の範囲は国により異なることから、我が国において所得と認識される範囲において、外国法人税の該当性を判断するが、当該外国税の性質は当該外国法令に基づいて実質的に判断するものとする。

3. 立法措置の必要性

しかし、あくまで通達は租税法の法源ではない²⁴²。そうすると、法的安定性を担保する

²⁴¹ 金子宏『租税法』（弘文堂、第 18 版、2013）108 頁。

²⁴² 金子宏『租税法』（弘文堂、第 18 版、2013）106 頁。

ためには、課税はあくまで法令を根拠としなければならないわけで、「外国法人税」の範囲も法令に明記されるべきなのである。そのため、「外国法人税」の範囲について、現行制度よりも具体的な立法措置が必要である。

前述の通り、最も明確で単純な方法は、外国で課されるすべての税について、「外国法人税」に該当するか否かを列挙することであるが、あらゆる国の税制を適時的確に把握することが難しいという理由で具体的な例示の法定化が否定されるという視点に立てば、現行の施行令における抽象的な定義をもってしても「外国法人税」の範囲は網羅的には規定されていない。ガーンジー島事件を受けてその定義が追加されたように、現行制度においても新しい性質の税が発生すれば、後追いで定義が追加されるのであれば、その定義は抽象的であっても具体的であっても差異がないと考える。納税者の予測可能性をより高めるためには、「外国法人税」の範囲は、法令でより具体的に定義するべきである。

第3節 小括

本章では、現行制度における「外国法人税」の範囲は、その解釈において、最高裁判決の判断枠組みによっても判断できない外国税が存在するという問題があることを明らかにした。このことは、外国税額控除制度の趣旨からも、法的安定性と予測可能性に鑑み、問題であると考えた。

これらの問題を解決するためには、何らかの法的措置が必要であるが、その一つの提言が、外国で課される税のすべてにつき、個別具体的に列挙する方法である。しかし、この方法は、かつて軽課税国等を指定告示していたタックス・ヘイブン対策税制でその指定制度を廃止したのと同様に、あらゆる国の税制を適時的確に漏れなく把握することが困難であることから、法定化は困難であると言わざるを得ない。そこで、通達における具体的な例示の開示が有効であると考え。また、現行制度を解釈する判断枠組みとして、基本通達の内容をより具体的に充実させていく必要がある。通達は、法的拘束力を持たないが、租税法の解釈・適用に関する問題は通達に即して解決されることから、納税者の予測可能性を一定程度確保することになる。

しかし、あくまで通達は法源ではないため、「外国法人税」の範囲につき、法的安定性・予測可能性を確保するためには、より具体的な対象範囲を法令に明文化していく必要があると考える。

総括

本稿は、国際的二重課税排除の観点から、我が国の国際的二重課税排除制度である外国税額控除制度において、その控除対象とされる「外国法人税」の範囲につき、現行制度の解釈を踏まえて、その意味内容を明らかにするための判断枠組みを検討した。

外国税額控除制度は、我が国の内国法人が外国で納付した租税を、二重課税が生じる場合に、一定の範囲内で我が国で納付する税額から控除できる仕組みであるが、外国で納付した租税のすべてを控除できるわけではなく、その控除対象となる外国税は、我が国の租税法上の「外国法人税」に該当する必要がある。「外国法人税」は、法人税法 69 条及び施行令 141 条でその範囲が定義されているが、その定義は抽象的で、外国で納付した租税の「外国法人税」該当性を判断するためには解釈を要する。

国際的二重課税は、納税者の税負担を過度にし、国際的経済活動を抑制させてしまうため、適切に排除されねばならないが、その排除制度として国内法に定められている外国税額控除制度のうち、控除対象とされる「外国法人税」が抽象的であることは、法的安定性・予測可能性の観点から問題であると考えた。そこで、現行制度における「外国法人税」の範囲が争われた最高裁判決における「外国法人税」についての解釈を概観した上で、現行制度における「外国法人税」の範囲の解釈上の問題を明らかにし、その判断枠組みの明確化を提言することを目的として検討を行った。具体的な検討は以下の通り行った。

第 1 章では、国際取引の増加と、それに伴う国際課税の問題について明らかにした。国際課税の問題としては、国際的租税回避と国際的二重課税の二つがあるが、これらの問題は、租税の公平と中立性の観点から適切に排除されなければならないと考えた。特に、国際的二重課税は、国際競争力の強化の観点から適切に排除されなければならないと考えるため、国際的二重課税の発生要因と排除方式について概観した。国際的二重課税の排除方法は、国内法による外国税額控除制度と国外所得免除制度に加えて二国間租税条約によることとしているが、各制度にはそれぞれ二重課税を完全には達成できない問題点が存在していることが明らかになった。我が国の国際的二重課税排除措置の中心となる制度である外国税額控除制度は、要件が複雑で解釈を要し、適用に際しては企業側の事務負担も大きいと考えられるが、その中でも特に国ごとに「所得」の概念が違うことにより、我が国の概念に当てはまらないことで「外国法人税」の該当性が否定されこの制度の対象とならない外国税が存在することを重要な論点であると捉え、「外国法人税」の範囲について詳細に検討することとした。

第 2 章では、外国税額控除制度の概要と、その中に規定される「外国法人税」の範囲の現行制度の問題を検討した。「外国法人税」は、法人税法 69 条で「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」と定義され、これを受けて法人税法施行令 141 条 1 項では「法人の所得を課税標準として課される税」と規定し、2 項で外国法人税に含まれるものを、3 項で外国法人税に含まれないものを、それぞれ具体的に列挙している。

しかし、その定義は抽象的であるため、該当性を考える上では解釈を要する。そこで、「外国法人税」の範囲が争われたガーンジー島事件について、最高裁における解釈の枠組みを確認した。ガーンジー島事件の最高裁では、「外国法人税」の範囲について、ガーンジーで課された税について、それが「租税」に該当するか否かと「外国法人税」に該当するか否かという2つの判断基準から「外国法人税」該当性を検討した結果、租税法律主義に基づいた厳格な判断基準によりその「外国法人税」の該当性の結論を導いた。最高裁の判決は、以後の他の事例における解釈の判断枠組みとしても尊重されるべきものであるが、外国で課されるあらゆる税の性格について、本件の当てはめが有効に機能するとは言い切れない。そのため、「外国法人税」の範囲の法解釈については更に詳細な検討が必要だと考え、第4章で「外国法人税」の解釈をその要素ごとに行うこととした。

ところで、「外国法人税」の範囲を考える上では、当該外国の法令によって課された税の性質を、我が国の法令にどのように適用するのかの判断枠組みが必要となる。そこで、第3章では、外国の法概念を我が国に適用する場合の判断枠組みについて、外国の事業体が我が国の租税法上の「法人」に該当するか否かが争われた判例を通して検討を行った。外国の事業体である LLC や LPS が、我が国の租税法上法人であるかどうか争われた裁判例では、我が国の租税法上の法人は、我が国私法における同一に解すべきとして借用概念における統一説を採用している。

しかし、外国法（設立準拠法）の規律内容から法人該当性を判断するに当たり、我が国の私法上の法人概念で判断する事例と外国法上の法人概念で判断する事例があり、その根拠は示されていない。取引当事者が選択した法が外国法で、我が国の租税法規の適用に当たって借用概念が用いられている場合、その借用概念が借用する法の射程に外国法が含まれるか否か検討する必要がある。外国の事業体の「法人」該当性については、高裁においても明確な統一判断基準が示されていないが、これらの裁判はいずれも最高裁に控訴がなされており、今後最高裁で統一した明確な判断基準が示されることが期待される。外国の法概念において設立された事業体の我が国の租税法上の法人への該当性の判断基準は、外国の法令でどのようにその設立が規定されているのかという形式的基準のみならず、その外国の法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかという実質的基準によっても検討を行うことが必要であることが明らかになった。

第4章では、外国の法令に基づいて課された税を対象とする「外国法人税」の該当性を考えるに当たり、第3章で見た外国の法概念を我が国に当てはめる際の判断枠組みを用いて、「外国法人税」の要素の解釈の枠組みを検討した。「外国法人税」の該当性を考える手順としては、①その外国で課された税が「租税」であること、②それが所得を課税標準として課される「所得税」であること、③法人税法69条に規定する「外国法人税」に該当することを判断することになる。①②は形式的基準、③は実質的基準であり、①②の判断においては、外国における概念を我が国の租税法上にどのように適用するのかが問題であり、特に②においては第3章で確認した判断枠組みである形式的基準と実質的基準により検討

を行うことが必要である。③においては、租税法律主義の観点から、その判断はあくまで法人税法の規定に照らして行うべきであって、その規定から離れて抽象的に検討してその該当性を否定することは許されないとしている。この判断枠組みは、現行制度における「外国法人税」の判断において、尊重されるべき解釈枠組みであるが、これにより外国の税のすべてについての解釈が明確になったとはいえない。

そこで、第5章において、現行制度における「外国法人税」の範囲の解釈において依然残る問題を明らかにし、その解釈の明確化を提言した。「外国法人税」の定義は、外国で課されるあらゆる租税についてその該当性を列挙することが最も明確な方法であるが、その実現可能性は低いことから、通達により具体的な例示及び解釈枠組みが示されることが望ましいとした。しかし、通達には法的拘束力がないため、法的安定性の確保のためには、最終的には具体的な定義が法定化されるべきだと考えた。目まぐるしく改正が行われる各国の税をすべて捕捉することは不可能である以上、「外国法人税」の範囲は、抽象的であれ、具体的であれ、完全に網羅することはできない。そうであれば、より具体的な法定化をすることが、予測可能性を高める結果となるため望ましいと結論づけた。

外国税額控除制度は、本稿で検討した「外国法人税」の範囲一つをとっても解釈を要する複雑な制度であり、事務能力が十分でない小規模企業にとっては、その適用は難しいと考えられる。しかし、国際取引が拡大する昨今、企業の国際競争力を阻害しないように、国際的二重課税排除制度である外国税額控除制度は、その適用が適切に実行されるような制度とならねばならない。「外国法人税」の範囲が明確化されることで、その判断要素の一つが明確となり、外国税額控除制度の実行可能性が向上することを望む次第である。

参考文献

【書籍】

- 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』
（税務研究会出版局、第3版、2011）
- 朝長英樹編著『国際的二重課税排除の制度と実務
外国税額控除制度・外国子会社配当益金不算入制度』（法令出版、第2版、2013）
- 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開』（税務経理協会、2009）
- 金子宏『租税法』（弘文堂、第18版、2013）
- 金子宏『所得税・法人税の理論と課題』（日本租税研究協会、2010）
- 金子宏・永尾正章『グローバル戦略と国際税制』（清文社、2000）
- 川田剛『国際課税の基礎知識』（税務経理協会、8訂版、2010）
- 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、2010）
- 滝口博志・管野浅雄『海外取引をめぐる税務Ⅱ』（財団法人大蔵財務協会、2011）
- 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』（第一法規）
- 中井稔『企業課税の事例研究』（税務経理協会、2010）
- 中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣、2010）
- 平野嘉秋『中国の租税制度』（大蔵財務協会、2012）
- 伏見俊行・楊華『中国税の基礎知識』（税務研究会出版局、2009）
- 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、第2版、2011）
- 水野忠恒『租税法』（有斐閣、第5版、2011）
- 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』（有斐閣、2000）
- 水野忠恒『所得税の制度と理論』（有斐閣、2006）
- 水野忠恒監修・高木由利子訳『有害な税の競争—一起こりつつある国際問題』
（租税研究協会、1998）
- 水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選』
（有斐閣、第5版、2011）
- 水戸康夫『海外立地選択の行動経済学』（創成社、2005）
- 八ツ尾順一『租税回避の事例研究』（清文社、5訂版、2011）

【論文・雑誌】

- 秋元秀仁「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」
税大ジャーナル（2013.08）
- 朝倉洋子「ガンジー島事件／外国法人税の意義」税理 56 卷 1 号（2013.1）86 頁～91 頁
- 浅妻章如「課税ベース浸食の客観的把握への試論—外国子会社配当益金不算入導入後にお

- ける課税繰延対策手法（CEC 税制・タックスヘイブン対策税制）の繰延以外の問題への適用の政策論的正当化可能性と限定可能性」ジュリスト No. 1388（2009. 11. 1）
96 頁～103 頁
- 池尻良之・水谷守男「移転価格税制における問題点と対応策の研究—国際的二重課税問題を中心に—」域経済政策研究、第 9 号（2008. 3）89 頁～123 頁
- 一高龍司「国際的二重課税の発生態様と外国子会社配当益金不算入制度」法律文化社『水野武夫先生古希記念論文集』（2011. 12. 6）669 頁～688 頁
- 伊藤剛志「租税条約の新たな展開」国際問題 No. 612（2012. 6）26 頁～39 頁
- 岩品信明「外国事業体課税の羅針盤（第 7 回）ケイマン特例 LPS の法人該当性の検討」税務弘報（2013. 5）
- 岩品信明・和藤誠治「第 2 回判例分析—さいたま地判平成 19 年 5 月 16 日等の検討」税務弘報（2012. 11）120 頁～130 頁
- 岩品信明・和藤誠治「第 3 回判例分析—大阪地判平成 22 年 12 月 17 日等の検討」税務弘報（2012. 12）86 頁～93 頁
- 大城久仁子「外国税額控除制度における外国法人税について」国際部門研究論文集、第 7 巻、東京税理士会 Vol. 660（2013. 5）
- 大津俊哉「租税条約の概要と我が国の締結の動向」ファイナンス（2009. 2）25 頁～33 頁
- 落合秀行「外国事業体の税務上の取扱いに関する考察」税大論叢 73 号（2012. 7. 5）
- 海江田光・岩品信明「外国事業体課税の羅針盤（第 8 回・完）法人該当性判断の課題と実務対策」税務弘報（2013. 7）
- 黒澤基弘「外国の事業体の法人該当性」税務通信 No. 3274（2013. 8. 19）38 頁～51 頁
- 小山光一・中西良之「国際的二重課税排除の制度分析」経済学研究（2010. 6）1 頁～31 頁
- 志賀櫻「ガーンジー島事件・最高裁判決をめぐって」税経通信 65 巻 2 号（2010. 2）132 頁～143 頁
- 柴田啓子「外国子会社配当益金不算入制度が現地法人の配当送金に及ぼした効果～本社の資金需要に着目した分析～」ファイナンス（2012. 11）61 頁～67 頁
- 渋谷雅弘「外国法人税の意義」ジュリスト No. 1402（2010. 6. 15）110 頁～111 頁
- 下村英紀「企業行動と国際課税に関する歴史的考察」税大論叢 31 号（1998. 6. 30）
- 白木康晴「外国事業体をめぐる課税上の問題について」税大ジャーナル 15（2010. 10）51 頁～70 頁
- 菅原計「国際的二重課税調整の問題点—源泉地国課税から居住地国課税へ—」経営論集、第 49 号（1999. 3）19 頁～36 頁
- 杉村良夫「外国税額控除の再検討—国際的二重課税の排除方法の検討を中心として」税務会計研究（2009）365 頁～374 頁
- 鈴木悠哉「1960 年代のドイツ連邦共和国における国際的二重課税排除の議論—H. Debatin の論説を手がかりに—」横浜国際経済法学第 15 巻第 2 号（2006. 12）53 頁～75 頁

- 高安満「タックス・ヘイブン税制と実質所得者課税の関係」税大論叢 54号 (2007.7.4)
- 武内良樹「国際課税の諸問題」財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」
(2006.7) 5頁～20頁
- 田近栄治「日本の法人税をどう設計するか―課税ベースの選択と国際化への対応―」財務
省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」平成23年第1号(通巻第102号)
(2011.1) 104頁～127頁
- 田中俊久「デザイナー・レート・タックスに関する考察―スイス税制を中心に―」
税大論叢 75号 (2012.7.5)
- 谷口勢津夫「課税方式・税率の選択可能な外国税の「外国法人税」(タックス・ヘイブン対
策税制適用要件)該当性」判例時報 2099号 (2011.3.1) 168頁～172頁
- 豊田孝二「子会社がガーンジー島に納付した税金が法人税法69条1項に定める外国法人税
に該当するとされた事例」速報判例解説 Vol.7 (2010.10) 299頁～302頁
- 豊田孝二「アメリカのLPSが我が国の租税法上の法人に該当するとされた事例」
新・判例解説 Watch Vol.11 (2012.10) 185頁～188頁
- 中里実「国際的租税回避否認規定によりもたらされる国内的二重課税」日本租税研究協会
第62回租税研究大会記録 (2010.11)
- 林仲宣・谷口智紀「租税の意義―ガーンジー島事件」税務弘報 (2010.9) 94頁～95頁
- 原省三「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―」
税大論叢 54号 (2007.7.4)
- 細川健・虫明千春「タックス・ヘイブン対策税制の論点」税務弘報 (2008.12)
- 増井良啓「国際課税ルール of 安定と変動―租税条約締結によるロック・イン―」
税大論叢 40周年記念論文集 (2008.6.20)
- 増井良啓「外国子会社配当の益金不算入制度は何のためにあるか」
記念論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成(村井正先生喜寿記念論文集)』
(2012.6.14)
- 増井良啓「Havens in a stormを読む―「有害な税の競争」をめぐる言説の競争」
租税研究 (2009.10) 264頁～277頁
- 宮地昌之「国際的二重課税排除～外国税額控除制度の役割と問題点～」産業能率大学紀要
第34巻 (2013.9)
- 宮塚久「ガーンジー島事件最高裁判決の検討」International Taxation Vol.32 No.4
(2012.4) 14頁～29頁
- 望月文夫「外国税額控除の基本的性格についての考察」経理知識 (2007.9) 71頁～82頁
- 望月文夫「外国税額控除における外国法人税の該当性」税理 53巻 13号 (2010.10)
28頁～35頁
- 矢内一好「国際連盟によるモデル租税条約の発展」税大論叢 20号 (1990.3.31)

山本直道「中国来料加工をめぐるタックスヘイブン対策税制の適用判断」

税務弘報 60 卷 12 号 (2012.11) 82 頁～87 頁

経済産業省「第 42 回海外事業活動基本調査概要－平成 23 (2011) 年度実績－」

(経済産業省 HP、

http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kaigaizi/result/result_42/result_42.html、2013.9.4 時点)

国際課税研究会「国際課税制度の主要論点について～中間的な議論の整理～」

(経済産業省 HP、2009.8、

<http://www.meti.go.jp/committee/summary/0004599/index04.pdf>、2013.12.17 時点)

国際課税連絡協議会「平成 25 年度税制改正要望」(国際課税連絡協議会、2012.7.18、

http://www.jftc.or.jp/proposals/2012/20120718_2.pdf、2013.12.17 時点)

国際租税小委員会「我が国企業の海外利益の資金還流について」(経済産業省、2008)

国税庁「国税庁レポート 2013」(国税庁 HP、

<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/report.htm>、2013.9.4 時点)

国税庁「平成 23 事務年度 法人税等の調査事績の概要」(国税庁 HP、

http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2012/hojin_chosa/index.htm、2013.9.4 時点)

財務省「我が国の租税条約ネットワーク」

(財務省 HP、http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/182.htm、2013.12.15 時点)

財務省「国際的な二重課税排除方式の仕組み」

(財務省 HP、http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/174.htm、2013.12.2 時点)

税制調査会 専門家委員会「国際課税に関する論点整理」(内閣府 HP、2010.11.9、

http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/etc/2010/__icsFiles/afieldfile/2010/11/18/221109houkoku.pdf、2013.12.17 時点)

21 世紀政策研究所「グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方 中間報告書」

(21 世紀政策研究所 HP、2012.4、<http://www.21ppi.org/pdf/thesis/120507.pdf>、2013.12.17 時点)

21 世紀政策研究所「国際租税制度の動向とアジアにおけるわが国企業の国際課税問題」

(21 世紀政策研究所 HP、2011.11、http://www.21ppi.org/pdf/thesis/110520_03.pdf、2013.12.17 時点)

OECD モデル租税条約 (OECD HP、2010.7.22、

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/45689328.pdf>、2013.3.24 時点)