講義ノート：上智大学法学部・国際租税法　2011年春　LAW63000

浅妻章如 [asatsuma@rikkyo.ac.jp](mailto:asatsuma@rikkyo.ac.jp)

<http://www.rikkyo.ne.jp/web/asatsuma/>

# 序論

## 国際租税法の講義の方針・目的

国際租税法を勉強する意義……ばりばりお金儲けして。《タックス・シェルター開発で金儲け等々》

参照<http://cruel.org/economist/ikea.html>(The Economist記事、山形浩生訳：スウェーデンの家具業者イケアは、実は親会社がオランダ法人で、色々と租税回避を…云々)

租税法と比べると実学の色が一層濃い。（租税の公平などは引っ込み勝ち）

[租税法](http://www.sophia.ac.jp/syllabus/2011/03/03_LAW60700.html)(2011年は吉村政穂)未受講者がいることを想定して、本講義序盤で租税法の導入も扱う。

## 参考文献

主要参考文献：　増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、2008)

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～』(2版、税務研究会出版局、2009)

藤本哲也『国際租税法』(中央経済社、2005)

租税法全般…金子宏『租税法』(16版、弘文堂、2011、とりあえずなるべく新しいものを)；金子宏、佐藤英明、増井良啓、渋谷雅弘『ケースブック租税法』(3版、弘文堂、2011)；中里実ほか『租税法概説(仮題)』(有斐閣、2011秋頃？、浅妻は所得税部分担当)；岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法』(有斐閣アルマ、金子租税法では重すぎるという人向き)；水野忠恒『租税法』(有斐閣)；谷口勢津夫『税法基本講義』(弘文堂、司法試験向き)；清永敬次『税法』(ミネルヴァ書房)；畠山武道・渡辺充『新版租税法』(青林書院)；『租税判例百選』(４版、有斐閣)

租税法個別：佐藤英明『スタンダード所得税法』(弘文堂)；岡村忠生『法人税法講義』(成文堂)

租税法入門：佐藤英明『プレップ租税法』(弘文堂)；金子宏ほか『税法入門』(有斐閣)；三木義一『よくわかる税法入門 春香のゼミナール』(有斐閣)

経済学・公共経済学・財政学：マンキュー(足立英之他訳)『マンキュー経済学 Ⅰミクロ編・Ⅱマクロ編』(東洋経済新報社)；スティグリッツ(薮下史郎・訳)『公共経済学　上下』(東洋経済新報社)；井堀利宏『財政』(岩波書店)；シャベル(田中亘･飯田高訳)『法と経済学』(日本経済新聞出版社)

国際租税法についてのその他の参考文献：井上康一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』(商事法務研究会)；金子宏編『国際課税の理論と実務』(有斐閣)；川田剛『国際課税の基礎知識』(税務経理協会)；木村弘之亮『国際税法』(成文堂)；田井良夫『国際的二重課税の排除の研究　外国子会社配当免除制度への転換の検討を中心として』(税務経理協会)；谷口勢津夫『租税条約論』(清文社)；中里実『タックス・シェルター』(有斐閣)；中田謙司・谷本真一『国際税務入門』(日本経済新聞社)；濱田明子『国際的所得移転と課税　移転価格税制の本質』(法令出版)；本庄資『アメリカン・タックスシェルター』(税務経理協会)；三木義一・前田謙二『よくわかる国際税務入門』(有斐閣)；水野忠恒編『国際課税の理論と課題』(税務経理協会)；宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣)；村井正編著『教材 国際租税法』(慈学社)；ドーンバーグ(川端康之監訳)『アメリカ国際租税法』(清文社)

<http://www.rikkyo.ne.jp/web/asatsuma/10jouchikokusai.html>　講義ノートのダウンロード可

条文等：　『租税条約関係法規集』(清文社)  
川端康之監訳『OECDモデル租税条約2008年版』(日本租税研究協会)そのうち2010年度版

国内租税法について『実務税法六法　法令編』(新日本法規)・『税務六法　法令編』(ぎょうせい)が理想だが、学部生レベルなので**判例六法**等を想定する。インターネットで法規をダウンロードするのもよし。

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

[所得税法](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40HO033.html) [施行令](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40SE096.html) [施行規則](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40F03401000011.html) [法人税法](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40HO034.html) [令](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40SE097.html) [則](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40F03401000012.html) [消費税法](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S63/S63HO108.html) [令](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S63/S63SE360.html) [則](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S63/S63F03401000053.html) [租税特別措置法](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S32/S32HO026.html) [令](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S32/S32SE043.html) [則](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S32/S32F03401000015.html) [条約検索](http://www3.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/treaty/index.php)

　通達：<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/menu.htm>に所得税法基本通達等の法令解釈通達の他、「事前紹介に対する文書回答」や「質疑応答事例」等もある。また、通達とは異なるが国税庁の「タックスアンサー<http://www.nta.go.jp/taxanswer/index2.htm>」。

その他この講義ノートに関する注意事項：その他の参考文献は講義中に都度紹介する。敬称略。浅妻の[ホームページ](http://www.rikkyo.ne.jp/web/asatsuma/11jouchikokusai.html)で講義ノートの訂正等の情報を確認していただきたい。私見を「[浅妻]～～」の形で記すことがあるが、定説とは限らないので鵜呑みにしてはならない。

## 国際租税法の対象領域

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

○非居住者・外国法人の国内源泉所得に対する課税

○居住者・内国法人の国外源泉所得に対する課税

○国際的租税回避への対応

○消費税（付加価値税）

R country S country

R corp. ←―――――― S customer

↑ ↓

T customer U corp.

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

○S国がR社の所得に対しどのように課税するかしないか。

○R社が外国で得た所得に対しR国がどういう扱いをするか。

○R社が国内の顧客Tと取引をして所得を得た場合とのバランス、顧客Sと同国のU社が取引をして所得を得た場合とのバランス。

## 昨年の問題

第一問(20点)　所得税率＝t（0＜t＜1）の比例税率、年税引前収益率＝r（0＜r）とする。Ａ氏は第1年度初に1を投資し、第1年度末に課税された後の元利合計を第2年度初に再投資する。Ｂ氏は第1年度初に1を出資して非課税法人Ｃ社を設立し、Ｃ社が課税を受けないまま1を第1年度初から年複利で投資し、第2年度末にＣ社が解散してＣ社の残余財産をＢ氏が全て受け取る。第2年度末の税引後の消費可能額について、Ａ氏とＢ氏とどちらが有利か。また、幾ら有利であるかをt及びrを用いた式で分かりやすく示しなさい。

第二問(20点)　Ｄ国の付加価値税率＝t（0＜t）、Ｅ国の付加価値税率＝2t、付加価値税の負担は全て消費者に転嫁されるとする。

(1)Ｄ国居住者からＥ国居住者に税抜価格pの棚卸資産が売却される場合の、Ｄ国及びＥ国における付加価値税の課税関係を、t及びpを用いて説明しなさい。

(2)Ｄ国居住者からＥ国居住者に税抜価格qの役務が提供される場合の、Ｄ国及びＥ国における付加価値税の課税関係を、t及びqを用いて説明しなさい。

第三問　日本とＦ国との間でＯＥＣＤモデル租税条約と同じ租税条約（23条については(B)税額控除方式）が締結されており、また、Ｆ国の国内租税法規は日本のそれと同様であるとする。Ｆ国法人たるＧ社は日本にＨ支店を開設しており、また日本法人たるＩ社の株式をＧ社が全て保有している。

(1)Ｇ社がＩ社から受け取る配当につき、Ｆ国で日本の法人税法23条の2（外国子会社配当益金不算入）に相当する規定が、親子会社間における所得への経済的二重課税を防いでいる。仮にこうした規定がないとして（この仮定は(1)だけのものとする）、親子会社間における所得への経済的二重課税を防ぐための立法論として、他にどのような方法が考えられるか、説明しなさい。また、この方法は現実には多くの国で採用されていない。なぜか、説明しなさい。(15点)

(2)Ｉ社はＧ社に対し支払う配当の額と比してとても大きな額の利子もＧ社に対し支払っている。仮に日本に租税特別措置法66条の5（国外支配株主等に係る負債の利子の課税の特例）の規定がないとして（この仮定は(2)だけのものとする）、Ｉ社がＧ社に支払う利子に関しＩ社の損金算入を防ごうと日本の課税当局が考えるとすれば、どのような法律構成で損金算入を否定しようとするであろうか、説明しなさい。(10点)

(3)Ｈ支店またはＩ社が、Ｇ社本店から資金調達をして、Ｇ社と資本関係のない日本法人Ｊ社に対し金銭貸付をし利子を稼ぐ場面における課税関係を念頭に置きつつ、なぜ多くの金融機関が外国に子会社形態ではなく支店形態で進出するのか、数値例を自作しつつ、説明しなさい。(20点)

(4)日本人Ｋ氏は日本に支店を有さないＦ国法人Ｌ社に雇われているＦ国居住のサッカー選手であり、サッカーＷ杯での活躍により知名度を上げた。Ｋ氏は日本のテレビ局たるＭ社のテレビ番組に出演し、テレビ番組の企画の中でＫ氏は趣味のカメラの腕を披露した。Ｋ氏の撮った写真はすぐさま写真集として日本国内で刷られ発売された。番組出演料は写真撮影に係る報酬に含められるものとして一括金としてＭ社が支払ったが、Ｍ社の支払先はＬ社であり、Ｋ氏はＬ社から臨時ボーナスを受けた。租税条約の規定に照らし、Ｍ社がＬ社に支払った一括金に係る所得につき、日本が課税できるとする法律構成及び日本が課税できないとする法律構成を考え、それぞれ説明しなさい。(15点)

# 租税法序論

## 租税法一般

### 租税の意義・機能

(1) **公共財提供のための資金調達**

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

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

**非排除性**(nonexcludable)：利用する人を締め出すことが困難である。

→ ただ乗り(free ride)問題の発生 → **市場の失敗**…このために、政府が提供しなければならない。

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

(2) **（所得・富の）再分配**

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

　しかし現在の憲法 **25**条は「健康で文化的な最低限度の生活」を保障せよとする。国に頼るな、という哲学・価値判断は議論の対象たりうるが、少なくとも現在のところ日本人はそのような価値判断をしていない。

　尤も、無い袖は触れない。憲法25条はプログラム規定。憲法**29**条：私有財産制との緊張もある。

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

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

**貧困の罠**(poverty trap)…貧困からの脱却の困難さ。最低限の生活費を給付するとすると受給者の労働意欲が阻害されてしまう（税率**100%**と等しいため）。かといって給付を削るのも困難。

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

### 租税を課すことの正当化根拠

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

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

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

### 租税立法の違憲審査基準

**大嶋訴訟**・最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁

　原告（大学教授）が、給与所得について実額経費控除を認めない等の規定は違憲だとして争った。

　註：給与所得は源泉徴収される。経費控除額は実額と無関係に法律で定められている（給与所得控除）。

判決の内容

●「財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とする」「極めて専門技術的な判断を必要とする」　→　広い立法裁量  
●「**著しく不合理**」であることが「**明らか**」でない限り、裁判所は立法府による区別の合理性を否定できない。  
●給与所得者の実額控除(選択制も)の執行上の困難　→　区別の「目的は正当性を有する」  
●目的との関連において合理性を有するか　……給与所得者の「必要経費の額が一般に…給与所得控除の額を上回るものと認めることは困難」

要するに最高裁はゆるやかな合理性の基準（合憲性の推定）を採用している。

憲法14条(**平等**条項)違反として争われた例は他にもあるが、違憲で確定した例はない。

**遡及適用**の合憲性について（平成16年3月26日立法。同年1月1日以後の譲渡につき譲渡損益通算を制限する）、福岡地裁平成20年1月29日判決(違憲判断)と東京地裁平成20年2月14日判決(合憲判断)とで判断が割れている例があった。が、前者は福岡高判平成20年10月21日の合憲判断で確定。

### 租税公平主義

　租税公平主義を直接的に根拠付ける憲法規定はない。敢えて探すなら憲法14条。但し立法裁量は広い。

**担税力**の基準として、**所得**・**消費**・**資産**(財産)がしばしば挙げられる。

　担税力という言葉の使用に注意。[浅妻]担税力があるから課税してよいとか、担税力がないから課税してはならないとかいう言い方には、疑問がある。担税力がある、という表現は、課税を許容することの理由・原因を示しているのではなく、課税すべきであるという結論であるにすぎないと思われる。なぜ担税力があると考えるのか、或いは担税力がないと考えるのか、について論述しなければならない。

　例：「医療の消費には担税力がない。」「酒の消費には担税力がある。」といった言説の意味するところは？

**水平的公平**：同様の状況にある二者を同様に扱え

**垂直的公平**：異なる状況にある二者を異なって扱え

　「○○は不公平だ」という議論を始めると、何を基準として公平を論じているのかという争いになる。水平的公平・垂直的公平についても、何を基準とするかで話は変わってくる。

例：Aは1000の所得を得、100消費する。Bは100の所得を得、100消費する。AとBとは同様の状況か。

例：Cは1000の所得を得、1000消費する。Dは1000の所得を得、100消費する。CとDとは同様の状況か。

　公平の議論をしてはならないということではないが、中立性の方が論じやすい。国際租税法では特に。

### 租税の中立性

(1) 不公平とは限らない差別的・非中立的取扱

Xの収益率

死荷重

Xの税引前収益率

Xの税引後収益率

Yの収益率

A

G

E

F

D

C

B

Yの収益率

この分だけXからYに資源が振替えられる

シフト

**死荷重**(deadweight loss死重損失ともいわれる)の図

　税のない世界において、ともに収益率10%のＸ・Ｙという二つの投資先があるとする。Ｘ債券の利子に税率50％で課税し、Ｙ債券の利子に課税しないとする。Ｘの税引後収益率は**5%**、Ｙの税引後収益率は**10%**。

　Ｘへ投資していた者の一部がＹへの投資に振り替える。**収益逓減**(diminishing returns)の法則を前提とすると、Ｘの収益率が上昇しＹの収益率が減少する。最終的にＸの税引後収益率とＹの税引後収益率が同じになるまで、ＸからＹへの振り替えが行なわれる。例えば税引後収益率7%(仮の数字)などまで調整される。

　調整後の状態を**均衡**(equilibrium)という。

　Ｙについて名目的には課税されていないにもかかわらず、調整過程を経てＹの税引前収益率が10%から7%などに低下していることを、**暗黙の税**(implicit tax)が課せられているという。

　差別的・非中立的な課税は、必ずしも結果的にも不公平とは限らない。

　50%の課税を受けると知りながら敢えてＸに投資した者を事後的に救う（非課税とする）と、却ってＸを不当に優遇することとなる。Ｙに投資した者に事後的に課税すると、却ってＹを不当に冷遇することとなる。

　応用例：所謂クロヨン問題――名目的な税率は50%であり、サラリーマンはその所得全部が課税され、自営業者はその所得の六割が課税される、という世界を仮想する。サラリーマンの所得にかかる税率が**50%**であり自営業者の所得にかかる税率が**30%**であるというのと同じである。就業形態について差別的・非中立的な扱いである。しかしサラリーマンか自営業者か自由に選べるのだから結果的には不公平でないといえるか？

●就業形態の選択が、Ｘ債券・Ｙ債券の選択と同じように、スムーズにできるとは限らない。就業形態選択の**摩擦**(friction)がある限り、不公平さは残る。

●**移行**(transition)の問題――追加的な例として、突然サラリーマンの税率が30%に下げられたとする。市場における調整を通じてサラリーマンが減少し税引前所得が上昇していた時に、突然制度が変わると、自営業者がサラリーマンになろうとする次の調整の間、既にサラリーマンであった者は**たなぼた**(windfall)を得る。（注意：制度変更が常にたなぼたをもたらすとは限らない。制度変更が予想されている場合など。）

●職業選択は、Ｘ債券とＹ債券への投資と異なり、税引後所得の多寡のみによって決せられるのではない。

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

(2) 非中立的、非効率

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

差別的・非中立的な取扱が常に非効率をもたらすとは限らない。

例：男に課税し女に課税しないとする。(性転換不可能ならば)資源配分に影響せず効率性に影響しない。

尤も大抵の非中立的取扱は非効率をもたらすので、非中立と非効率とが同義であるように言われる。

中立性は、何と何との選択に着目するかを明らかにした上で初めて意味を持つ。

例：独身男の賃金に課税し独身女に課税しない。　→　男の労働意欲減少という非効率。（夫婦の問題は別論）

　この非効率は、「男」に課税した結果ではなく、「賃金」に課税した結果である。

効率的な課税とは……**一括税**(lump-sum tax) ⊃**人頭税**(a poll tax, capitation)

例：籤による課税だと一人一人の税額が異なるが、人々の行動は変化しないという意味で効率的ではある。

納税者自身の行動と無関係に有無を言わさず徴収される税が、効率的な租税　≠　良い租税

(3) 公平と中立性（効率性）との関係

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

　なお、平等というとき、結果の平等と機会の平等が区別されることが多いが、区別し通すのも困難。

　本講義で公平はあまり扱わず中立性を扱うことが多い。公平を論ずるのはまだ難しい。

### 租税法律主義の意義

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

### 課税要件法定主義

(間接) **民主主義**　→課税対象者の同意。**代表なくして課税なし**（cf.ボストン茶会事件）

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

　応用問題：参政権のない**法人**に課税することは違憲か？

　民主主義の問題は**手続**の問題でもある。　どの程度政令に委任することが許されるか（立法府が行政府に委任することが許されるか）、が議論される。

**具体的・個別的委任**は許され、**一般的・白紙的委任**は許されないと解されている。

### 課税要件明確主義

**自由主義**　→　**予測可能性**

　課税結果が予測できなければ、**取引が萎縮する**、という説明。

　もっとも租税回避やりたい放題にする訳にもいかないという要請もある。（cf.同族会社の行為計算の否認）

(1)租税法規が不明確だと本当に取引が萎縮するのか？（教科書的説明を一歩超えた考察）

(2)取引が萎縮すると我々は何か困るのか？

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

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

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

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

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

### 合法性の原則

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

cf.東京都の銀行税をめぐり和解に類似することがなされたのでは？

## 所得税

### 課税の基本的な仕組み

**課税要件**：納税義務の成立要件。　刑法でいうところの構成要件Tatbestand。

**納税義務者**：租税法律関係において租税債務を負担する者。

　　　経済的に租税を負担する者と一致するとは限らない。法人税、消費税等。

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

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

　　従価税：金額を課税標準として課される租税。所得税、消費税等。

　　従量税：数量を課税標準として課される租税。酒税等。

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

日本の所得課税は原則・理想として…**総合累進課税**（現実には後述の所得分類がある）

税率：課税標準に税率を乗じて税額が算出される。

所税89条1項（**超過累進税率**表）　各段階を**課税段階**(**bracket**ブラケット)（所得段階）という。

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

税引前所得195万円の場合、税額は**9万7500**円、税引後所得は**185万2500**円。

税引前所得200万円の場合、税額は**20万**円、税引後所得は**180万**円。

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

例：338万円の収入があって、38万円の基礎控除のみ適用される場合

控除後の**300**万円についてのみ課税対象となり、

**195万×5%＋105万×10%**＝**20万2500**円が税額となる。

**限界税率**（又は段階税率）(marginal rate)は**10**%である（追加的な1万円に対し**1000**円の税）。

**平均税率**(average rate)は**20.25/300**＝**6.75**%である。（経済分析などで使われる）

**実効税率**(effective rate)は**20.25/338**＝**5.99**%である。（国際比較などで使われる）

累進の反対は**逆進**（又は**累退**）という。

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

**所得分類**……利子、配当、不動産、事業、給与、退職、山林、譲渡、一時、雑の10種

所得の性質に応じて、より精緻に担税力に応じた課税を実現するための制度、という説明。

**損益通算**……或るプラスの利益と或るマイナスの損失とを通算（相殺）すること。だが、時々制限がある。

　また、所得分類をまたいだ通算だけでなく、年度をまたいだ通算もある（**損失の繰越控除**等）。

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

### 所得概念

**包括的所得概念**　定義：**所得＝消費＋純資産増加　　I＝C＋ΔW**

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

しかし現行法は原則として貯蓄部分を課税対象から除外しない。

保有資産の値上がり益についても課税するのが理想であるが、次に見るように制限がある。

### 所得の年度帰属

所得税法 36条：**収入**金額 法人税法 22条2項：**益金**

　　　　37条：**費用**（**必要経費**） 　　　　22条3項：**損金**

個人所得税の計算期間は暦年(1月1日～12月31日)。

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

**現金主義**――実際に現金の収受が行なわれた時点で、収入・費用を計上する基準・考え方。

**発生主義**――収入及び費用の発生の事実に基づいて認識する基準・考え方。

　↓何を以って収入・費用が発生したものとして取扱うか？

所得税法36条1項「その年において収入すべき金額」→**権利確定主義**を採用。

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

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

### 時価主義と実現主義

**時価主義**(mark-to-market method)と**実現主義**(realization method)との違い

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

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

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

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

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

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

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

未実現利得を認識しない理由

　　Cf. 商法（会社法）における考慮、企業会計における考慮

(1) 評価・捕捉の困難……土地を毎年値洗いするのは面倒。閉鎖会社株式等の評価は尚更。

(2) 納税のための資金調達の困難……不動産が値上がりしても、売り払っていなければ現金がないから納税できない。納税のために借金すると余計な利子負担を負う。

**金銭の時間的価値**(time value of money)について

利子率年10%の世界において、今年1000預けると、翌年1100となる。今年の1000と翌年の1100は等価ということである。今年の1000と翌年の1100の差額である利子100は一年間という時間を調整しているものであり、金銭の時間的価値という。翌年の1100を今年に割り引いた価値（**割引現在価値**）は1000である、という言い方もする。今年1000預けたものが翌年1100になり、そのまま預けっぱなしであると、（年複利ならば）翌々年には1000×1.12＝1210になる。　（利子率と割引率とは異なるが、ここでは詳細割愛）

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

翌々年だけ1000の利益をもたらす機械の今年における割引現在価値は100÷1.12＝826である。

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

利子率年10％。2002年～2003年にかけて毎年1000のキャッシュ・フローをもたらす機械を2001年末に購入。2003年末にその機械はスクラップとなり無価値となるとする。本来の**減価償却**は2年かけてなされるべきところ、加速度償却のために1年後に全て償却されるとする。なお、2002年にはその機械を用いた事業と全く別筋で3000のキャッシュ・フローが入ってきていたとする。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | お金 | 機械 | 償却 | 所得 | 税 | 消費 | 加速 | 所得 | 税 | 消費 |
| 2001 | -1735 | 1735 | － | － | － | － | － | － | － | － |
| 2002 | 4000 | 909 | 826 | 3174 | 1270 | 2730 | 1735 | 2265 | 906 | 3094 |
| 2003 | 1000 | 0 | 909 | 91 | 36 | 964 | 0 | 1000 | 400 | 600 |
| 名目値 2003PV | － | － | － | 3265 3582 | 1306 1433 | 3694 3967 | － | 3265 3492 | 1306 1397 | 3694 4003 |

注意：3174×1.1＝3491.4 2265×1.1＝2491.5 3582.4－3491.5＝90.9

### ロック･イン効果

未実現の値上がり（含み益）がある資産を今売ると課税される、売らなければ課税を繰り延べることができる。

　→　その結果、今売ることを控えるようになる。→　凍結効果、**ロック・イン効果**

例：2000年に0で取得した資産が、2001年に1000に値上がりしていた。税率40%。

第1列：2002年には1100に値上がりする。（収益率10%）

第2列：2001年に売却して、別の資産に投資。収益率10%。

第3列：保持し続け、2001年以降の収益率が9%。

第4列：保持し続けることに対し、時価主義で課税。税引後再投資。

第5列：時価主義で課税され、税額を借金でまかなう。2002年、利子費用が40。

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | そのまま10% | 別資産10% | そのまま9% | 時価主義 | 時価主義 |
| 2001 | 1000  税0 | 税400 投資600 | 1000  税0 | 税400  再投資600 | 借金400  継続1000 |
| 2002 | 1100税440 残660 | 660 税24 残636 | 1090 税436  残654 | 660 税24  残636 | 1100 利子40  税24 残636 |

　（注意：譲渡益に課税するとしつつ、時価主義を採用していれば、ロック・イン効果は生じない）

実務上は、課税が悪者扱いされる。例えば、含み益のある資産を会社に出資しようとする場合。

出資等を妨げないようにするため、「**実現**」(realization)があったとしつつ所得を「認識しない」(**非認識**non-recognition)とする措置が講じられることがある。

ロック・イン効果対策は、法人の組織再編税制などに現れる。近年は国際課税でも。

## 法人税

### 法人税と所得税との関係

法人税の議論は、法人税は存在してはならない租税である、というところから始まる。

法人は負担を感じない。誰が租税負担の痛みを負うかを見据えた上で個人に課税するのが本筋。

しかし法人の**内部留保**に課税せず配当まで課税を遅らせるとすると、個人事業を通じた所得稼得よりも法人を通じた所得稼得の方が不当に有利になってしまう（後述）。

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

■**法人擬制説**→法人は人の集合にすぎず、**法人税は個人所得税の前取り**である。

租税負担の**転嫁**と**帰着**について

　単純に考えれば、法人税は株主に対する課税であるように思われる。

　しかし実際には法人税の負担がどのように誰に転嫁され、そして帰着しているのか、不分明。転嫁の実態は市場における交渉力等によって決まる(例：ガソリン税が上下しても、租税負担が消費者に転嫁されるか事業者が実質的に負担するかは市場で決まるのと同様)。経済的には、法人税の負担の一部が商品価格上昇という形で転嫁(**前転**という)したり、従業員の給与減や借入金利子の減少などの形で転嫁(**後転**)したりしているであろうと議論される。

　法人税の租税負担の多くが株主の負担になっているとしても全ての負担が株主に帰着していると想定するのは無理があるし、前転･後転の実態は企業ごとに違っていると考えるのが自然。

　しかし法人税制の設計の議論においては、法人税を株主が負担しているという想定をしていることが多い。

### 統合されていない課税方式による非中立性

会社の資金調達――debt/equity　　及び組織形態の選択の問題

debt**負債**:銀行や社債権者からの借り入れ。利子は法人の所得計算上控除される。

equity**自己資本**:株主からの出資。配当は法人の所得計算上控除されない。→法人・株主二重課税。

　B/S貸借対照表 　↓課税　　　　↓課税

　┏━━┳━━┓ ┏━━┓

　┃　　┃　　┃利子 ┃法人┃＝＝⇒　株主

　┃　　┃負債┃⇒銀行 ┗━━┛配当

　┃資産┃　　┃⇒社債権者

　┃　　┣━━┫ 　↓非課税　　　↓課税

　┃　　┃　　┃配当 ┏━━┓

　┃　　┃資本┃⇒株主 ┃組合┃＝＝⇒　組合員

　┗━━┻━━┛ ┗━━┛利益分配

　debt / equityの扱いの非中立性の問題（二重課税があるから可哀想だ、という議論ではない）

●法人の自己資本比率を引き下げさせてしまい、倒産の確率を高めてしまう。

●また、法人よりも組合等の法形式を促進してしまう。

法人を設立すると二重課税が生じて不利になるのに何で**法人成り**をするのか？

●**所得分割**による累進課税回避

　例：300万円以下税率10%、300万円超税率20%と仮定。

　○個人事業者が500万円稼ぐ　→　**300万×10%＋200万×20%＝70万円**

　○法人が従業員たる夫婦に250万円ずつの賃金を支払う　→　**250万×10%×2＝50万円**

●法人段階の所得計算：従業員への給与支払を**損金算入**

　個人段階の所得計算：**給与所得控除**により実際の経費より多めに費用が認められる。

### 法人税と所得税の統合

(0)伝統方式・**クラシカルシステム**(classical system)：法人・株主の二重課税を放置。従来アメリカで採用（ブッシュ減税により、今は株主段階で配当所得軽課方式）。

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

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

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

(7) **配当税額控除**方式(dividend-received **credit** method)：株主が受け取った配当額に一定の率を掛け合わせた額を、株主の所得税額から控除する。

日本の制度

　配当軽課(法人段階)＋配当税額控除(株主段階)

↓

　配当税額控除(株主段階・上の(7))のみへ。所得税法92条：配当控除。

　（但し申告不要制度の場合、配当税額控除はない。租税特別措置法8条の5）

　●発展：debt/equityの扱いの非中立性に着目すると、中立性を達成するためには、支払配当損金算入方式のように配当の扱いを現在の利子の扱いに揃えるという方法だけではなく、逆に、利子の扱いを現在の配当の扱いに揃え、配当も利子もともに法人の所得計算上控除されないとする、という方式も考えられる（法人段階での扱いを見るだけならば付加価値税に近づく）。

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

### 法人所得の意義

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

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

（同条3項3号でも、「資本等取引以外の取引に係るもの」を損金の計算に反映させるとしている。）

**●資本等取引**(法人税法22条5項)：「法人の資本金等の額」を増減させる取引、及び法人の「利益又は剰余金の分配」をいう。  
資本金等の額(法人税法2条16号)(以前は「資本等の金額」)：株主等から出資を受けた金額

**●損益取引**：資本等取引以外の取引であり、損益の増減をもたらす。

●「別段の定め」……例：法人税法23条　法人の**受取配当益金不算入**

支配関係があるときは受取配当の100％、ないときは50％。

法人の受取配当等に対しては支払法人の段階で既に法人税が課されているから、法人所得に対し何回も課税することを避けるためには、受取法人の段階でそれを法人税の対象から除外する必要がある。

法人税法22条3項　「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。  
1．当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

2．前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

3．当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」

## 消費税（付加価値税）

### 取引高税・小売売上税・付加価値税

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 取引段階 | 無税 | 取引高税 | 小売売上税 | 付加価値税 |
| 原料生産者 A | 3000 | 3000\*1.05 =3150 (150) | 3000  (0) | 3150  (150) |
| 製造業者 B | 8000 | (3150+5000)\*1.05 =8558 (408) | 8000  (0) | 8400  (400-150=250) |
| 小売業者 C | 10000 | (8558+2000)\*1.05 =11085 (527) | 10500  (500) | 10500  (500-400=100) |

**取引高税**：各取引段階の売主に対しその売上金額を課税標準として課す。

**小売売上税**：小売業者に対しその売上金額を課税標準として課す。

**付加価値税**：各取引段階の事業者に対しその付加価値を課税標準として課す。

取引高税の非中立性…**企業の垂直的統合**を招く。

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

### 課税方法

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

事業者：2条1項4号「個人事業者および法人」…個人・法人の区別がない。

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

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

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

**仕入税額控除法**または前段階税額控除法

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

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

### 非課税と免税

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

**非課税**：事業者が付加価値税に関与しない。仕入に係る税額はそのまま。

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

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

免税（0税率）――(1) 輸出免税、(2) 究極の低税率。

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

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

## 租税法の解釈と適用

### 解釈

**文理解釈**（**文言解釈**）が原則　　拡張解釈・類推解釈・目的的解釈は原則として許されない。

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

　　実質的には、租税法は侵害法規であるから。

**固有概念**：他の法分野では用いられてなく租税法が独自に用いている概念。例えば所得。

**借用概念**：他の法分野で用いられており既にはっきりとした意味内容が与えられている概念（例えば、配当、相続等）を租税法が借用する場合、当該他の法分野におけるのと同じ意義に解釈されるべき、とするのが通説（**統一説**）。但し別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別論。私法上におけるのと同じ意義に解することが法的安定性の見地から望ましい、という理由。また、憲法84条の租税法律主義（中でも課税要件明確主義）の見地から、借用概念を租税法独自に解釈してしまっては、租税法が明確に定められているとはいえない、ということである。

### 節税・租税回避・脱税

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

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

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

租税回避の例

Ａ　　　　　Ｂ　｜　Ａ　　　　　Ｂ　　(相殺)

□　→土地譲渡　｜　□　→地上権設定　(地代←)

金銭支払←　⑩　｜　金銭融資←　⑩　　(→利子)

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

一般的否認規定と個別的否認規定にはそれぞれ利害得失がある。原則として個別的否認規定で対処すべし。

個別的な否認規定があれば否認されることは、当たり前である。（例えば所得税法33条1項括弧内、所得税法施行令79条・80条）

問題となるのは否認規定がない場合にも否認が認められるか否か。

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

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

### 租税回避の否認に類似すること

(1)　いわゆる**事実認定・私法上の法律構成による「否認」**について

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 狭義の事実認定 | 金塊を隠す、偽の印鑑を押した契約書を証拠として提出する、など。 | あからさまな脱税 |
| 真意の認定（≒契約解釈） | 契約書に書いてある通りの真意を有していると認められるか否か。例えば、所有権を甲から乙に移すという真意があったか否か。 | 真意がなければ**仮装行為**であり、租税回避不成立。脱税とされるか限界線。金子は脱税と解す。 |
| 真意と異なる契約解釈（？） | Aという契約を真に意図していることが認められても、**ごく例外的**ながら、裁判所がその真意に即した法律上の効果を認めず、Bという法律構成を認定することが労働法・消費者保護法関係でありうるから、租税法関係でもありうる（但し議論の余地あり。認められないという論者もいる）。 | これを脱税と呼ぶ者は恐らくいない。私法上の法律構成により租税回避が成立しないだけ。 |
| 租税法規の解釈 | 私法上の法律構成としてはAという契約であることが否定できない。租税法上独自に法律構成を再構成することは許されない（日本の場合）。 | 否認規定なき否認は認められない。後述の(2)または否認規定の適用がありうるのみ。 |

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

**仮装行為**との関係について理解するのが難しい。（上の表は浅妻独自。論者によって違う）。

(2)について――**課税減免規定の限定解釈**

　Cという要件を満たせば課税を減免するという規定があるところ、或る納税者が確かにCという要件を満たしているが、租税法の適用に当たり、当該課税減免規定の趣旨・目的に照らし明示されてはいないがDという要件も満たしていないと課税減免の恩恵を与えることはできない、と解釈することにより、納税者の租税負担軽減策を潰すこと。

　論者（中里、金子）によれば、租税法規の解釈の一態様であり、否認規定なき否認ではない、と説明される。

仮装行為**：公正証書贈与事件**・名古屋高判平成10年12月25日月報46巻6号3041頁  
　昭和60年、父から子に不動産を贈与したという公正証書を作成。平成5年、所有権移転登記。所有権移転登記をすると税務署に情報が伝わるので、課税の時効（当時7年）を待って脱税を図ろうとした次第。  
　しかし判決では、不動産の譲渡が昭和60年ではなく平成5年になされたと認定された。

仮装行為ではないとされた例**：****相互売買事件**・東京高判平成11年6月21日高裁民集52巻26頁

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

　Y税務署長は、本件土地に関する譲渡所得の計算に当たり、7億円の価値のある取得土地（E土地のこと）及び3億円の差金を取得したのであるから、譲渡収入金額は10億円であるとして、更正処分等を行なった。即ちYの採用した法形式は、不可分一体の補足金付**交換**である、というものであった。  
Ｘ　　　　　　　　　Ｄ　　　｜　Ｘ　　　　　　　　　Ｄ　　  
ＡＢＣ地→７億円（売却）　　｜　ＡＢＣ地→（交換）  
　（売却）土地４億円←Ｅ地　｜　　（交換）土地７億円←Ｅ地  
　　　　（差金３億円）　　　｜　　　　（補足金３億円）

一審　請求棄却　補足金付交換と認定。

控訴審　控訴認容、原判決取消、請求認容（確定）（Y敗訴）

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

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

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

「租税法律主義の下においては、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式に引き直し、それに対応する課税要件が充足されたものとして取扱う権限が課税庁に認められているものではない」。

所得税法59条(みなし譲渡)が課税繰延対策を規定しているが、本件では「著しく低い対価による譲渡に当たらない以上、その軽減された部分に対応する課税負担は後に繰り延べられることを法律自体が予定している」。

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

※ここまで4回※あと３６頁くらい？（目標52頁以下）

# 国際租税法概説

## 居住者・内国法人と非居住者・外国法人との区別

租税法律関係では国籍での区別（ex.日本人か否か）はあまり重要でない。

■**居住者**・**非居住者**(resident/non-resident)…自然人（個人）がどこに居住しているか。

■**内国法人**・**外国法人**(domestic/foreign corporation)…法人の居住地がどこか。

（なお、自然人・法人ひっくるめて、居住者・非居住者と呼ぶことがある）

## 二種類の課税管轄

■**居住課税管轄**：居住者に対し**全世界所得**課税（**無制限納税義務**）

■**源泉課税管轄**：非居住者に対し**国内源泉所得**課税（**制限納税義務**）

国は自国に居住している者に対し所得源泉(source)がどこかを問わず課税してよい。

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

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

国籍や参政権は課税根拠とされてない。「代表なくして課税なし」ではない。

## 国際的二重課税とその救済

　R 国 S 国

X 社　 ←―――――― 源泉

↑ ↓

　源泉 Y 社

例：居住地国・R国(税率40%)と源泉地国・S国(税率30%)がともに課税権を有する。

■二重課税完全放置……………………… **100－30－40＝30**

　X社がR国で100の所得を稼ぐと……… **100－40＝60**

　Y社がS国で100の所得を稼ぐと……… **100－30＝70**

二重課税はかわいそうだから悪いのではない。経済活動を歪めることが悪い。

X社がS国源泉所得を得ることは、R国源泉所得を得ることより、不利である。

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

→国際的二重課税を放置すると**国際取引が萎縮**する。

■外国税額所得控除(deduction)………… **100－30－(100－30)×0.4＝42**

国際的二重課税が部分的にしか救済されず、未だX社がS国源泉所得を得るのは不利。

二つの中立性概念と二通りの二重課税救済方法

■**外国税額控除**(credit)…………… **100－30－(100×0.4－30)＝60**

国際的二重課税は**資本輸出中立性**（自国に投資するか外国に投資するかについての課税の中立性）を阻害する。外国税額控除ならば資本輸出中立性を害さない。（主に日米で採用）

X社がS国源泉所得を得ることと、R国源泉所得を得ることとが、中立的に扱われる。

■**国外所得免税**(exemption)……… **100－30－0＝70**

国際的二重課税は**資本輸入中立性**（自国から投資するか外国から投資するかについての課税の中立性）を阻害する。国外所得免税ならば資本輸出中立性を害さない。（主に欧州で採用）

X社がS国源泉所得を得ることと、Y社がS国源泉所得を得ることとが、中立的に扱われる。

## 租税条約の意義

二重課税は国際法違反ではないが、二国間で**租税条約**を締結し、外国税額控除または国外所得免税を義務付けることが多い。殆どの租税条約は**OECDモデル租税条約**を参照する。

源泉地国が第一次的な課税権を有し居住地国が残りの部分に課税権を有するとされるが、租税条約は源泉課税管轄も制限する（上図のS国の30％の課税を10％までしか認めないなど）。源泉地国・S国の課税権を制限しつつ、それでも残る国際的二重課税からの救済を居住地国・R国に義務付ける。

## PEなければ事業所得課税なし／資本所得に対する源泉徴収課税

**PE**（permanent establishment：**恒久的施設**）…支店・工場・代理人等

**PEなければ事業所得課税なし**

　ex.アメリカ法人が日本に支店等（例えば販売拠点）を設けて事業所得を得たら日本は課税できるが、アメリカ法人と日本の顧客との間の直接取引（例えばネットでの音楽ダウンロード販売など）による事業所得に対して日本は課税できない。

　cf.芸能人(ex.マイケル)・運動選手に関しては源泉地国課税を認める特別規定がある。

源泉地国はPEに帰属する利得のみ課税できる。（販売拠点のみか製造工場・販売拠点両方を設けて進出してきたかでPEに帰属する利得は変わってくるだろう）

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

**利子**・**配当**などの**資本所得**（投資所得）についてはPEなしでも源泉地国課税が認められる。

　ex.日本の銀行がアメリカにPEを設けずアメリカ法人に貸付をして利子を稼得する場合。

5％・10%など低い税率が適用される。税率は租税条約ごとに異なる。

**源泉徴収**課税…所得稼得者は日本の銀行であるが、金銭債務者たるアメリカ法人が代わりにアメリカの国庫に納税する。税率が10%なら、利息100でも実際の支払は90。

　日本　　　　　　　アメリカ　　　｜　　日本　　　　　　　アメリカ

　　　　　１００　　　　　　　　　｜　　　　　　９０　　　　↑１０

四菱銀行　←―――　シティパンク　｜　四菱銀行　←―――　シティパンク

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

PEに帰属する事業利得に課税する場合、内国法人と差別してはならない（**無差別原則**）。事業利得の計算に当たって**費用を控除**。税率も内国法人に対するのと同じ。

利子・配当・使用料等に源泉徴収課税する際、**費用控除なし**。アメリカの課税庁からすれば日本の銀行が幾ら費用をかけたのか調べようがないから。税率は低いが、費用割合次第ではPE事業利得課税よりも税負担割合が重くなりうる。

例：収入が100、費用が60、源泉徴収税率10％、通常の法人税率40％の場合

……源泉徴収課税なら税額は**10**、PEの所得として課税されるなら税額は**16**。（費用80の場合は？）

# 居住者と非居住者

## 二種類の課税管轄権

課税管轄(権)（tax jurisdiction）には二種類ある。

■居住課税管轄(権)（residence tax jurisdiction）

　　　居住者・内国法人：全世界所得課税（worldwide income taxation）（無制限納税義務）

■源泉課税管轄(権)（source tax jurisdiction）

　　　非居住者・外国法人：国内源泉所得課税（source income taxation）（制限納税義務）

居住：所得稼得者がどこに住んでいるか

源泉：所得がどこで発生したか　（何から発生したかという意味の源泉とは区別）

全世界所得課税をするのは居住者に対してであり、国籍とは関係ない。

日本人であっても日本に居住していなければ日本はその者の国外源泉所得に対して課税しない。

日本人でなくても日本に居住していれば日本はその者の国外源泉所得に対しても課税する。

　cf.アメリカだけは例外的に、アメリカ居住者のみならずアメリカのcitizenship（市民権）を持つ者の国外源泉所得に対しても課税する。

　Cook v. Tait, 265 U.S. 47 (1924)…メキシコに居住してアメリカの課税を免れようとしていると話題になったらしいが、アメリカ市民権があるということで外国資産からの所得に対するアメリカの課税権を裁判所が肯定。

(1) なぜ居住者に対し所得源泉が国内に有るか国外に有るかを問わず課税するのか?

(2) なぜ国内源泉所得に対しその稼得者が居住者であるか非居住者であるかを問わず課税するのか?

(1)について　次のような例を考える。

　Ｒ国に居住するX氏とY氏がいる。

　X氏は日本国内源泉所得100のみを稼ぐ。

　Y氏は日本国内源泉所得100＋国外源泉所得50を稼ぐ。

　X氏とY氏の所得税額は同じでよいか。

　→　Y氏により重い税を課してよい、という考え方が、全世界所得課税に繋がっているのであろう。

(2)について　次のような例を考える。

　Ｓ国が非居住者に対して全く課税しないという税制を採用したとする。

　Ｓ国に居住する企業と外国に居住する企業がどちらも同様にＳ国から所得を得たとしても、Ｓ国企業は課税され、外国企業は課税されない。Ｓ国企業の競争条件が著しく不利である。

　Ｓ国企業が居住地を外国に移すこととなる。（或いは、移したように見せかけることとなる）

　Ｓ国の税収がなくなる。＋Ｓ国の産業空洞化の恐れ

　→　恐らく、著しく非居住者を優遇する税制は、もたないのであろう。

(1)について、課税は所得稼得者の人的属性に着目している。

(2)について、課税は所得の地理的割当に着目している。

（居住課税管轄＝**対人管轄**／源泉課税管轄＝**対物管轄**とする説明があるが、中里はどちらも対物管轄としている。少なくとも、居住課税管轄は国籍基準ではないので通常の対人管轄とは異なる。）

## 個人の居住地

基本的にはどの国に住んでいるかで決まる。

所得税法2条（定義）1項

三　**居住者**　国内に**住所**を有し、又は現在まで引き続いて一年以上**居所**を有する個人をいう。

四　**非永住者**　居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。

五　**非居住者**　居住者以外の個人をいう。

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

一　非永住者以外の居住者　すべての所得

二　非永住者　第161条（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得（以下この条において「国内源泉所得」という。）及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの

三　非居住者　第164条第一項各号（非居住者に対する課税の方法）に掲げる非居住者の区分に応じそれぞれ同項各号及び同条第二項各号に掲げる国内源泉所得

殆どの国は居住者・非居住者で区別する。

非永住者という制度は日本独自。日本の所得税率が高かった時代、外国人従業員が日本に永住する気もないのに日本で全世界所得につき高い累進税率に服すというのでは、外国企業の日本進出が減ってしまうので、外資導入に伴う外国人来日の障害を除去する、という目的があった。現在も非永住者という特例を設けておくべきかについては、議論がありうる。参照：増井良啓「非永住者制度の存在意義」ジュリスト1128号107頁。

**武富士事件**・最判平成23年2月18日平成20年(行ヒ)139号

（相続税法上は居住概念でなく住所の有無の問題となる）

事案　原告Ｘはオランダ法人Ａ社の出資口数の贈与を亡Ｂ・Ｃから受けた。被告Ｙ税務署長は贈与税の課税処分をうったが、Ｘは、贈与を受けた年において、香港に滞在していた時間の方が長い（香港：65.8％、日本26.2％）ので日本居住者ではないと主張した。  
（注意：平成11年改正により、日本の贈与税を免れるためには5年以上国外に居住していなければならない、などの租税回避対策規定が設けられた）  
  
一審「**客観的事実**」に基づき**住所**を判定。「**居住意思**」は「補充的な考慮要素」。国内に住所なし  
二審　「客観的事実」及び「居住意思を総合して判断」…客観的事実と居住意思が並列。国内に住所あり  
最高裁　「意思」に言及せず、「住所とは，反対の解釈をすべき特段の事由はない以上，生活の本拠，すなわち，その者の生活に最も関係の深い一般的生活，全生活の中心を指すものであり，一定の場所がある者の住所であるか否かは，客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべき」国内に住所なし  
  
検討　一審も二審も、最高裁の昭和29年判決と昭和35年判決を拠り所としている。どちらも選挙に関する住所の判定についての判例である。住所の判定基準は何のための住所判定かによって変わる、という考え方が民法学説で有力のようである（即ち、**借用概念**の問題として考えても、租税法の適用において従来の判例の基準に従わなければならないとは言い切れない）が、本件一審・二審・最高裁ともに、相続税・贈与税独自の住所判定基準を考えようとはしていないようである。

朝日新聞2006年7月25日「ハリ・ポタ翻訳の松岡さん、３５億円申告漏れの指摘」

読売新聞2007年6月12日「３６億申告漏れ指摘のハリポタ翻訳者、日本課税で当局合意」  
  
　『ハリー・ポッター』の翻訳者・松岡佑子氏について、日本居住かスイス居住か、の争い。翻訳についての著作権使用料に対し、日本は**源泉徴収**課税を行なうことができるが、日本居住であると最終的に通常の所得税率が適用される（所得税率と源泉徴収税率の差の税金を**申告納付**する必要がある）一方、スイス居住であるとすると日本の課税は源泉徴収課税だけですまされ後はスイスでの所得税の適用となる。

　（英語を日本語に翻訳する人がスイス居住を主張して「悪意」がないというのはどうかとも思うが…）

　後者の記事によれば、日本・スイス課税当局の**相互協議**で居住について合意に達したと報道されている。日本は松岡氏に対し約7億円の追徴税額（本来の所得税率を適用した場合の税額と源泉徴収税額との差額、及び無申告加算税）を課す。  
　余談：松岡氏がスイス居住だと主張して最初から日本に申告しないのではなく、**事前確認制度**などを利用していれば、無申告加算税（9000万円程度ではないかと推測）は課されなくても済んだかもしれない。松岡氏が税理士又は弁護士のアドバイスを受けて日本への申告をしなかったのだとすると、これは損害賠償の対象となるであろうか？

## 法人の居住地

法人税法2条（定義）

三　**内国法人**　国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。

四　**外国法人**　内国法人以外の法人をいう。

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

法人税法9条（外国法人の課税所得の範囲）　外国法人に対しては、各事業年度の所得のうち第百四十一条各号（外国法人に係る法人税の課税標準）に掲げる外国法人の区分に応じ当該各号に掲げる国内源泉所得に係る所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課する。 [2項略]

…日米欧で法人の居住地判定基準が異なる。

■**本店所在地**基準…日本から見て或る法人の本店が日本にあるか否かで区別。

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

■**管理支配地**基準…イギリスから見て或る法人の中心的な管理支配がイギリスで行われているか（ex. De Beers v. Howe (1906) A.C. 455, 5 TC 198…ダイヤモンド業DeBeers社は南アフリカ法準拠でも取締役会等がロンドンで開かれているので英国法人と認定）。主に欧州が採用する基準。

注意！ Ａ国法人がＢ国に**子会社**を設けると、それはＢ国居住者である。

Ａ国法人がＢ国に**支店**を設けると、それはＡ国居住者の一部である。

# 租税条約

## 法源

「国際租税法」という法はない。課税を律するのは、各国の国内法令と（締結されていれば）租税条約。

国際公法（一般国際法）による課税の限界という問題はありうるが、一般には各国が抑制的に課税権を行使しているので、課税が国際公法により禁じられる領域に至ることは滅多にないとされる。

課税に関する超国家機関は存在しない。

通商分野におけるＷＴＯ(World Trade Organization)のような**多国間協定**(multilateral)もない。

或る国が課税権を暴走させても、食い止める術はない。

国家間と地方団体間の課税権配分の違い

○国家間…超国家機関も超国家的法規もない。

○地方団体間…中央政府が法的に統制しうる。

## 租税条約の意義

租税条約は殆どが**二国間**（bilateral）で締結されている(多国間協定は皆無ではないが少ない)。

租税条約の意義は**国際的二重課税防止**　→　経済交流活発化。源泉地国の課税権抑制し、それでもなお生じてしまう二重課税を救済する義務を居住地国に課す。

近年は租税条約の意義として**国際的脱税・租税回避の防止**も強調される。

租税条約に国家が違反した場合の国際的な制裁は極めて弱い（国内では裁判所の態度次第）。条約違反国の相手国は条約を破棄できるが、経済交流活性化のために条約を結んだのに破棄するのでは意味がない。

同一の租税条約の解釈が二国の裁判所の間で食い違う可能性もある。

結局国家の課税権を縛るものは、（国内の法治主義はともかく）国際的には法的に考えるとあまりない。

## 歴史

19世紀中頃、欧州国間で租税条約が締結され始めた。

しかしそもそも所得税自体が根付いていなかったし、税率もそれほど高くなかった。

第一次世界大戦　→　戦費のため財政疲弊　→　増税　→　国際的二重課税問題深刻化

1920年代、**国際連盟**（League of Nations）で国際的二重課税問題への対処を検討し始める。

第二次大戦後、**OECD**（Organisation for Economic Co-operation and Development経済協力開発機構）が国際課税問題についての最も主要なforum（議論の場）となる。

国際連合（UN: United Nations）も国際課税問題について検討してはいるが、存在感は小さい。

## ＯＥＣＤモデル租税条約の位置づけ

[ＯＥＣＤモデル租税条約](http://www.oecd.org/document/34/0,3746,en_2649_33747_45876194_1_1_1_1,00.html)（2010年7月22日改訂）

現実に締結される二国間租税条約のモデル・雛型にすぎない、というのが法的位置づけ。

実際にはＯＥＣＤモデル租税条約が国際標準の地位を獲得しているので、実務上極めて重要。殆どの租税条約は、ＯＥＣＤモデル租税条約を下敷きとして、個別の事情に合わせた微調整を行なう。

一般的にＯＥＣＤモデル租税条約は、**源泉**課税管轄を抑制し**居住**課税管轄を優遇しているとされる。

（ＯＥＣＤは先進国クラブであり、**資本輸出**国にとって居住課税管轄優遇だと都合が良いから）

ＵＮモデル租税条約：**源泉**課税管轄に配慮した途上国のためのモデル。しかし国際標準ではない。

ＯＥＣＤ**コメンタリー**(Commentary)：ＯＥＣＤモデル租税条約についてＯＥＣＤ自身が作成する注釈書。

ＯＥＣＤ加盟国がこの解釈に賛同できないときは、コメンタリーに**所見**(observation)を付し、モデル条約の文言に賛同できないときは、**留保**(reservation)を付す。

国際取引に携わる者は、現実の租税条約がＯＥＣＤモデルと同じ文言であるか確認し、同じ文言であればコメンタリーによる解釈を調べ、そして当該取引に関わる国がコメンタリーに所見・留保を付していないか、調べる。

尤もＯＥＣＤコメンタリーが法的にどのような効力を持つのかについて、議論が分かれている。形式的には、モデルにすぎないＯＥＣＤモデル租税条約についての、一国際団体による解釈の提示にすぎない。（憲法84条：租税法律主義が想定しているような**民主主義**による正統性の確保はない）

コメンタリーに留保を付さなかった国がコメンタリーの解釈論に反する課税をすることが許されるか…[ウィーン](http://www3.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/treaty/pdf/B-S56-0581_1.pdf)**条約法条約**31条もしくは32条を根拠として、許されない、と解すのが世界的には有力とみられる。

[最判平成21年10月29日](#最判平211029)民集63巻8号1881頁（後述）は32条にいう「解釈の補足的手段」に当たるとした。（[浅妻]一般論としてはともかくその事案に関してコメンタリーの位置付けに触れる必要があったか疑問が残る）

条約法に関するウィーン条約第31条（解釈に関する一般的な規則）

１　条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする。

２　条約の解釈上、文脈というときは、条約文（前文及び附属書を含む。）のほかに、次のものを含める。

　（ａ）条約の締結に関連してすべての当事国の間でされた条約の関係合意

　（ｂ）条約の締結に関連して当事国の一又は二以上が作成した文書であつてこれらの当事国以外の当事国が条約の関係文書として認めたもの

３　文脈とともに、次のものを考慮する。

　（ａ）条約の解釈又は適用につき当事国の間で後にされた合意

　（ｂ）条約の適用につき後に生じた慣行であつて、条約の解釈についての当事国の合意を確立するもの

　（ｃ）当事国の間の関係において適用される国際法の関連規則

４　用語は、当事国がこれに特別の意味を与えることを意図していたと認められる場合には、当該特別の意味を有する。

第32条（解釈の補足的な手段）

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

　（ａ）前条の規定による解釈によっては意味があいまい又は不明確である場合

　（ｂ）前条の規定による解釈により明らかに常識に反した又は不合理な結果がもたらされる場合

## 租税条約の基本的構成

ＯＥＣＤモデル1条：人的範囲…締約国の**居住者**に適用する。

　居住者でないもの、典型的には**支店**は租税条約の恩恵を受けない。

2条：対象税目…所得及び財産に対する租税

（但し日本は基本的に財産税を租税条約の適用対象としない）（地方税が含まれるかは条約次第）

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

幾つかの国（例えば日独間）で[社会保障協定](http://www.sia.go.jp/seido/kyotei/index.htm)を結んでこの問題に対処している。

3条：定義

3条2項→条約に定義がなければ法廷地国の国内法の意義で解釈する（**送致**条項・renvoir clause）。

4条：居住者

両締約国の基準に照らすと両国で居住者に該当する、と判断されることもありうる。

個人→2項でどちらの居住者であるかを決める（tie breaker ruleと呼ばれる）。

法人→3項でどちらの居住者であるかを決める。「事業の実質的管理の場所」

5条　PE（恒久的施設）　後述

6～22条：二国間で課税権の配分

|  |  |
| --- | --- |
| 事業所得 | 7条　事業利得（旧14条の自由職業所得も）  9条　子会社、特殊関連企業 |
| 資本所得 | 10条　配当  11条　利子  12条　使用料  13条　譲渡益 |
| その他の特則 | 6条　不動産所得  8条　国際運輸業所得  15条　給与所得  16条　役員報酬  17条　芸能人・アスリート  18条　退職年金  19条　政府職員  20条　学生  21条　その他所得  22条　財産税 |

23条：二重課税の救済＠居住地国（免除方式／税額控除方式）（後述）

24条：**無差別取扱**原則（自国居住者より相手国居住者等を不利に扱ってはならない）

25条：**相互協議**（権限ある当局の間での協議）　**仲裁**(arbitration)

26条：情報交換

27条：徴収共助

28条：外交官

29条：適用地域

30条：発効

31条：終了

# 対非居住者課税－恒久的施設

PE（permanent establishment恒久的施設）の意義

事業所得に対する源泉地国の課税権の有無を決する**閾値**(threshold)

## 規定

**所得税法**[161条](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40HO033.html#1003000000001000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000)**（国内源泉所得）**[法税[138条](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40HO034.html#1003000000001000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000)]　この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。

一　国内において行う**事業**から生じ、又は国内にある**資産**の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得（次号から第十二号までに該当するものを除く。）その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの

一の二　国内において民法（明治二十九年法律第八十九号）第六百六十七条第一項（組合契約）に規定する組合契約（これに類するものとして政令で定める契約を含む。以下この号において同じ。）に基づいて行う事業から生ずる利益で当該組合契約に基づいて配分を受けるもののうち政令で定めるもの

一の三　国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価（政令で定めるものを除く。）

二　国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価

三　国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利若しくは採石法（昭和二十五年法律第二百九十一号）の規定による採石権の貸付け（地上権又は採石権の設定その他他人に不動産、不動産の上に存する権利又は採石権を使用させる一切の行為を含む。）、鉱業法（昭和二十五年法律第二百八十九号）の規定による租鉱権の設定又は居住者若しくは内国法人に対する船舶若しくは航空機の貸付けによる対価

四　第二十三条第一項（利子所得）に規定する利子等のうち次に掲げるもの

イ　日本国の国債若しくは地方債又は内国法人の発行する債券の利子

ロ　外国法人の発行する債券の利子のうち当該外国法人が国内において行う事業に帰せられるものその他の政令で定めるもの

ハ　国内にある営業所、事務所その他これらに準ずるもの（以下この編において「営業所」という。）に預け入れられた預貯金の利子

ニ　国内にある営業所に信託された合同運用信託、公社債投資信託又は公募公社債等運用投資信託の収益の分配

五　第二十四条第一項（配当所得）に規定する配当等のうち次に掲げるもの

イ　内国法人から受ける第二十四条第一項に規定する剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配又は基金利息

ロ　国内にある営業所に信託された投資信託（公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除く。）又は特定受益証券発行信託の収益の分配

六　国内において業務を行う者に対する**貸付金**（これに準ずるものを含む。）で当該業務に係るものの利子（政令で定める利子を除き、債券の買戻又は売戻条件付売買取引として政令で定めるものから生ずる差益として政令で定めるものを含む。）

七　国内において業務を行う者から受ける次に掲げる**使用料**又は対価で当該業務に係るもの

イ　工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料又はその譲渡による対価

ロ　著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の使用料又はその譲渡による対価

ハ　機械、装置その他政令で定める用具の使用料

八　次に掲げる給与、報酬又は年金

イ　俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性質を有する給与その他人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの

ロ　第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等（政令で定めるものを除く。）

ハ　第三十条第一項（退職所得）に規定する退職手当等のうちその支払を受ける者が居住者であつた期間に行つた勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として非居住者であつた期間に行つた勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するもの

九　国内において行う事業の広告宣伝のための賞金として政令で定めるもの

十　国内にある営業所又は国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結した保険業法第二条第三項（定義）に規定する生命保険会社又は同条第四項に規定する損害保険会社の締結する保険契約その他の年金に係る契約で政令で定めるものに基づいて受ける年金で第八号 ロに該当するもの以外のもの（年金の支払の開始の日以後に当該年金に係る契約に基づき分配を受ける剰余金又は割戻しを受ける割戻金及び当該契約に基づき年金に代えて支給される一時金を含む。）

十一　次に掲げる給付補てん金、利息、利益又は差益

イ　第百七十四条第三号（内国法人に係る所得税の課税標準）に掲げる給付補てん金のうち国内にある営業所が受け入れた定期積金に係るもの

ロ　第百七十四条第四号に掲げる給付補てん金のうち国内にある営業所が受け入れた同号に規定する掛金に係るもの

ハ　第百七十四条第五号に掲げる利息のうち国内にある営業所を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの

ニ　第百七十四条第六号に掲げる利益のうち国内にある営業所を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの

ホ　第百七十四条第七号に掲げる差益のうち国内にある営業所が受け入れた預貯金に係るもの

ヘ　第百七十四条第八号に掲げる差益のうち国内にある営業所又は国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの

十二　国内において事業を行う者に対する出資につき、**匿名組合契約**（これに準ずる契約として政令で定めるものを含む。）に基づいて受ける利益の分配

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

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

一　国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるものを有する非居住者　**すべて**の国内源泉所得

二　国内において建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供（以下この条において「**建設作業**等」という。）を一年を超えて行う非居住者（前号に該当する者を除く。）　次に掲げる国内源泉所得

イ　第百六十一条第一号から第三号まで（国内源泉所得）に掲げる国内源泉所得

ロ　第百六十一条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得のうち、その非居住者が国内において行う建設作業等に係る事業に帰せられるもの

三　国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令で定めるもの（以下この条において「**代理人**等」という。）を置く非居住者（第一号に該当する者を除く。）　次に掲げる国内源泉所得

イ　第百六十一条第一号から第三号までに掲げる国内源泉所得

ロ　第百六十一条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得のうち、その非居住者が国内においてその代理人等を通じて行う事業に帰せられるもの

四　前三号に掲げる非居住者以外の非居住者　次に掲げる国内源泉所得

イ　第百六十一条第一号及び第一号の三に掲げる国内源泉所得のうち、国内にある資産の運用若しくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの

ロ　第百六十一条第二号及び第三号に掲げる国内源泉所得

２　次の各号に掲げる非居住者が当該各号に掲げる国内源泉所得を有する場合には、当該非居住者に対して課する所得税の額は、前項の規定によるもののほか、当該各号に掲げる国内源泉所得について第三節（非居住者に対する所得税の分離課税）の規定を適用して計算したところによる。

一　前項第二号又は第三号に掲げる非居住者　第百六十一条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得のうち、前項第二号に規定する建設作業等に係る事業又は同項第三号に規定する代理人等を通じて行う事業に帰せられるもの以外のもの

二　前項第四号に掲げる非居住者　第百六十一条第四号から第十二号までに掲げる国内源泉所得

**所得税法施行令**[**289条**](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40SE096.html#1003000000002000000001000000000000000000000000000000000000000000000000000000000)**（非居住者の有する支店その他事業を行なう一定の場所）**[法税令[185](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40SE097.html#1000000000000000000000000000000000000000000000018500000000000000000000000000000)条]　法第百六十四条第一項第一号（非居住者に対する課税の方法）に規定する政令で定める場所は、次に掲げる場所とする。

一　支店、出張所その他の事業所若しくは事務所、工場又は倉庫（倉庫業者がその事業の用に供するものに限る。）

二　鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所

三　その他事業を行なう一定の場所で前二号に掲げる場所に準ずるもの

２　次に掲げる場所は、前項の場所に含まれないものとする。

一　非居住者がその資産を**購入**する業務のためにのみ使用する一定の場所

二　非居住者がその資産を**保管**するためにのみ使用する一定の場所

三　非居住者が広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他その事業の遂行にとつて**補助的**な機能を有する事業上の活動を行なうためにのみ使用する一定の場所

**所得税法施行令290条（非居住者の置く代理人等）**[法人税法施行令186条]　法第百六十四条第一項第三号（非居住者に対する課税の方法）に規定する政令で定める者は、次の各号に掲げる者（その者が、その事業に係る業務を、当該各号に規定する非居住者に対し**独立**して行い、かつ、**通常の方法**により行う場合における当該者を除く。）とする。

一　非居住者のために、その事業に関し**契約**（その非居住者が資産を購入するための契約を除く。以下この条において同じ。）**を締結する権限**を有し、かつ、これを**常習的**に行使する者（その非居住者の事業と同一又は類似の事業を営み、かつ、その事業の性質上欠くことができない必要に基づきその非居住者のために当該契約の締結に係る業務を行う者を除く。）

二　非居住者のために、顧客の通常の要求に応ずる程度の数量の資産を保管し、かつ、当該資産を顧客の要求に応じて**引き渡す**者

三　専ら又は主として**一の**非居住者（その親族その他その非居住者と特殊の関係のある者を含む。）のために、常習的に、その事業に関し契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうちの重要な部分をする者

OECDモデル租税条約5条：PEの定義

OECDモデル租税条約7条：PEなければ事業所得課税なし

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

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

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

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

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

日本の所得税法164条は、OECDモデル5条・7条と類似することを規定している。（歴史的経緯）

但し似ているが結構違いがあることにも留意すべし。

## 物的PE（5条1項・2項・3項）、1号PE

OECDモデル5条1項：一般的定義…事業を行う一定の場所(fixed place of business)

OECDモデル5条2項：**例示**（限定列挙exclusiveではない）

　建物、機械、設備等、有形の施設が存在してなければならない。物的存在(physical presence)を要求することにより、税務執行における可視性が担保され、また税務執行の確実性が担保される（引当て財産となる）。

**一定の**(fixed)

　事業所が地理的にある程度固定されたものであることが要請される。（Commentary, para. 5）

　各地を行脚するサーカス団などは、PEが認定されない（17条の問題は別論）。

**恒久的**(permanent)、期間(duration)

　何ヶ月以上事業所が存在していればPEたりうるかにつき、明確な基準があるわけではないが、大体、6ヶ月未満でPEが認定される事は少ないとされる。（Commentary, para. 6）

　例外的に、建築工事現場・建設作業等については、5条3項が明確な期間要件を定める。複数の法人を設立して各々が12ヶ月を超えないで仕事を分担するという濫用の懸念。（Commentary, para. 18）

**職員**(personnel)、人の手の介在(human resource)

　職員の存在は必須要件とされていない。（Commentary, para. 10）

　自動販売機やゲーム機を設置しているだけでもPEに該当しうる。

　cf. 欧州の付加価値税の文脈では、PEに類似するFE (fixed establishment固定的施設)に関し、物的資源（機械装置等）のみでは足りず人的資源も存在してなければならないという判例が定着している。

事業所の**所有権**(ownership)の要否

　かつては「有する」(have)という語が用いられていたため、所有権の有無が問題になるのかと議論された。

　問題となっている事業所を非居住者が所有していることは要求されない。賃借しているのでもよい。非居住者企業「の自由になる」(at its disposal)ものであればよい。（Commentary, para. 4.）

　源泉地国居住者たる顧客の建物の内部で相当の期間業務を行なっていても、非居住者企業が顧客の建物を自由に使うことができるわけではないから、PEとは認定されない。

　オランダの食肉解体業者がドイツの肉屋の一角において作業をしていた事例において、当該作業場が非居住者の自由になるものではないからPEは認められない、とした裁判例がある。Finanzgericht Düsseldorf, 24.6.1992, 13 K 560/88E, EFG 1993, 42.

非居住者企業の事業と事業所との間の**関連性**(relevance)

　非居住者企業の事業が事業所「を通じて」(through)なされるものであることが必要である。

　傭船者たる居住者が非居住者から船舶を借り、傭船者が船舶の運転に責任を負う場合→居住者の事業

　所有者たる非居住者が船舶を時間貸しし所有者が責任を負う場合→非居住者の事業

　要するに誰の事業であるか、が重要となる。

## 準備的・補助的な性格の活動（5条4項）

OECDモデル5条4項：非居住者がS国に物的な施設を設置していても、当該施設の果たす機能が事業の**準備的・補助的**な性格(preparatory or auxiliary character)のものにとどまる場合、PEがあるとは認定されない。

所得税法施行令第289条2項は概ねOECDモデル5条4項に対応する。

5条4項(a)～(d)は例示である。

(e)が一般的に「準備的・補助的な性格の活動」のみを行なう活動を営む場所をPEの定義から除いている。

(f)は、準備的・補助的な活動が複数組み合わさっている場合について規定している。全体として準備的・補助的なレベルにとどまっているかが問題となる。

では、準備的・補助的な性格にとどまるものであるか否かを判定する基準は？　……理論的には導けない。

倉庫業者が倉庫を持っていれば当然準備的・補助的ではありえずPEが認定される（所得税法施行令289条1項1号括弧書参照）のに対し、他の業種の企業が準備的・補助的な倉庫を持っている場合にはPEが認定されないことがある、といった不整合がある。　（アマゾンが日本にPEを有すか。相互協議中らしい）

　時間があれば　<http://www.asahi.com/national/update/0704/TKY200907040278.html>　アマゾン140億円追徴

**広告・宣伝**

　所得税法施行令289条2項に例示されている。

　OECDモデル5条4項には列挙されていないが、やはり(e)に該当すると考えられている。

　しかし、現代の社会において広告・宣伝が企業の利得に貢献する程度が小さいとは考えられない。広告・宣伝が利得に幾ら貢献しているか計量しにくいという執行上の制約が強く効いているのであろう。

## 代理人PE（5条5項・6項）、3号PE

|  |
| --- |
| R国　　　　　　　S国  R1社――――支店(PE)  R2社――――A（代理人PE） |

非居住者企業R1がS国に支店を設置している場合、支店を通じて当該企業がS国で事業を行なっている。

非居住者企業R2が或る者（代理人A）を自らの手足のように使っている場合、人的関連(personal connection)を以って当該企業がS国で事業を行なっている、と考えられてきた。（[浅妻]しかし、こうした類推は議論に不正確さをもたらしてきた。）

代理人PEと呼ばれるが、法的な意味での代理人であるとは限らない。

（英米法と大陸法とで代理概念が異なることから、従来やや複雑な議論がなされてきた）

非居住者企業「**の名において**」(in the name of)の要件

　大陸法（日本含む）では、代理人が第三者（取引相手）に本人の名を顕かにした場合に本人は対第三者関係で拘束される（顕名主義。民法[99条](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/M29/M29HO089.html#1001000000005000000003000000000000000000000000000000000000000000000000000000000)、100条参照）。

　英米法では、代理人が顕名しなくとも本人は対第三者関係で拘束される。

　しかし、この要件は文字通りに解釈されているわけではなく（つまり顕名の有無がPE認定に当たって決定的となるわけではなく）、本人・非居住者企業を拘束するか否かが決め手となる。（Commentary, para. 32.1）

「**契約を締結する権限**」(an authority to conclude contracts)

　契約を締結する権限とは、文字通りに読むならば、契約書に**署名**する権限のことであるとされることが多い（日本では意思主義が原則であるが、実務上、署名するか否かの違いは大きい）。Aに契約締結権限（署名権限）がない、とする契約をR-A間で結び、AとS国の顧客との間で契約の交渉をした後、契約書を本国のR社に送ってR社の代表者が契約書に署名する、という形式がよく採られる。

　しかしこの要件も文字通り解釈されているわけではなく、署名が決め手となるものではない。S国の顧客との間の契約条件についてAが実質的な交渉をしている場合、代理人PEが認定されやすい。（Commentary, para. 33）

代理人PEに関しても4項（準備的・補助的な性格の活動）の適用がある(5項第2文)。

OECDモデル5条6項が、代理人PEに該当しない場合を規定している。

■「仲立人、問屋その他の**独立**の地位を有する代理人」

　　→**従属**代理人(independent agent)のみが代理人PEたりうる。

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

**仲立人**(broker)…商法[543条](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/M32/M32HO048.html#1002000000005000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000)　仲立人トハ他人間ノ商行為ノ媒介ヲ為スヲ業トスル者ヲ謂フ

**問屋**(といや)(general commission agent, commissionnaire)…商法551条　問屋トハ自己ノ名ヲ以テ他人ノ為メニ物品ノ販売又ハ買入ヲ為スヲ業トスル者ヲ謂フ

仲立人・問屋は、民法の代理と異なり、**間接代理人**と呼ばれる。

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

cf. フランス国務院Zimmer case: commissionaireは代理人PEに該当しない。

英米法では、仲立人・問屋も本人を対第三者関係で拘束するので、6項が意味を持つ。

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

○代理人（A）が独立している場合、Aの活動はA自身の事業活動であって非居住者の事業活動ではない。

○代理人（A）が従属している場合、物理的にはAの行なっている活動であっても、法的評価としては非居住者企業（R）がAを通じてS国で事業活動を行なっていると見られる。

「事業の通常の方法」の要件についても次のように解釈できる。

○代理人（A）が通常の方法で活動している場合、Aの活動はA自身の事業活動である。

○代理人（A）が通常の方法から逸脱した活動をしている場合、Aの活動は非居住者企業（R）のための活動であり、法的評価としてはRの事業活動である。

**大成**事件The Taisei Fire & Marine Insurance Co., Ltd, et al. v. Commissioner, 104 T.C. 535 (1995)

　法的にも経済的にも独立していなければ、独立代理人としては認められない（PE該当性は免れない）、という一般論をたてた。（事案の解決としては、法的にも経済的にも独立しているのでPEに該当しないとされた）

　and条件かor条件か　（かつては、経済的に**and**法的に従属していれば代理人PEになると解されていたので、経済的に**or**法的に独立していれば代理人PEに該当しないと考えられていた）

## 子会社とPE（5条7項）

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

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

しかし、子会社に関しては、独立当事者間価格の問題（OECDモデルなら9条）として対処するのが本筋。

## 電子商取引（Commentary 42.1以下）

国際的にインターネット上で取引がなされた場合に、どういう課税が現行法上なされるのか、議論された。

○**ウェブサイト**(web site)だけではPEに該当しえない。（[浅妻]理屈としては疑問）

○**コンピュータサーバ**(computer server)を所有・賃借している場合、PEに該当しうる。

○**プロバイダ**(internet service provider)は通常代理人PEに該当しない。（郵便との対比）

サーバは容易に移動しうるから、そんなものをPEに認定しても、国外に移されるだけである、と技術者から嘲笑されることがある。

　…そんなことは租税法律家も分かっている。これは立法論的な批判である。

　…租税法律家が論じたのは解釈論である。自動販売機・ゲーム機を想起するとPEは否定し難い。

立法論としてはPE課税のあり方について大きな疑問が呈せられている。

○サーバのようなものをPEと認定することの是非。

○サーバも何もないときにS国が全く課税できなくなることの是非。（6.7とも関連）

後者の視点から、PEの定義を広げるという提案もかつてあった。が、今は立ち消え。

電子商取引に関し、仮にPEの存在が肯定されるとしても、そこに多くの事業利得が帰属するとは考えにくいので、S国の税収にはそれほど貢献しないと思われる。

## サービスPE（Commentary 42.11以下）

通信の発達もありR国のサービス事業者がS国に拠点を設けずに利益を稼ぐことが益々容易になっている。

弁護士・会計士・コンサルタントなど、S国に拠点を有してなくともPEありとして課税すべきという議論がある。

芸能人に関する17条の拡大版ともいえるが、コメンタリーで論じるにとどまりモデル条約本文には載ってない。

## 事業利得課税の範囲（7条）

2010年に改正

1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

2. For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.

3. Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

4. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

ＯＥＣＤモデル7条1項第1文：**PEなければ課税なし**（no taxation without PE）

　　　　　　　　　　第2文：PEに帰属する事業利得のみ(２項に従う)に課税

ＯＥＣＤモデル7条2項：**独立当事者間**原則（**arm’s length** principle）

源泉地国が非居住者企業に対して課税する際に、3つの関門がある。

①閾値(threshold)、②所得源泉、③課税所得の範囲

■ＯＥＣＤモデル7条1項は、**帰属所得主義**に則っている。

①閾値：PEがなければ源泉地国は課税してはいけない。（7条1項第1文）

②所得源泉：PEが得る所得を、PE所在地国（源泉地国）に源泉を有する所得として扱う。（規定無し）

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

■日本の国内法（所得税法・法人税法）は、PEなければ課税なしのルールを採用しているものの、その他の点で**全所得主義**(総合主義ともいう)の考え方に依拠している。

①閾値：PEがなければ源泉地国は課税してはいけない。（上と同じ）

②所得源泉：取引ごとに所得源泉を判定する。（所得税法161条各号参照）

③範囲：1号PE（物的PE）が認められると、国内源泉所得全てが源泉地国の課税対象となる。

　　（所得税法164条1項1号「すべての国内源泉所得」）

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

所得税法164条1項1号の考え方には批判が強い。……force of attraction（**吸引力**）という現象

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

しかし、同じ本店直取引であっても、別筋でS国に支店を置いているだけで支店と関係のない本店直取引にかかる所得までS国で課税されてしまう。（日本も帰属所得主義に変えるかもしれないと言われる）

帰属所得主義は、**PEの存在**こそが、源泉地国の課税管轄権を正当化する**結びつき**(nexus)である、という考え方に立脚する。

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

全所得主義は、**取引ごとに**所得と課税しようとする国との間の結びつきを考えようとする。

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

実務家は、日本国内法の規律と租税条約の規律との違いを頭に入れておかねばならない。

●租税条約を締結していない国との取引について

　――日本の課税の有無は日本国内法が決する。force of attractionもある。

●租税条約を締結している国との取引について

　――殆どの租税条約は帰属所得主義に則っている（force of attractionを否定している）。

## PE帰属利得：独立当事者間原則（7条2項）

「if it were a separate and independent enterprise」(旧a distinct and separate)

問題のPEが本店等とは**分離しかつ独立した企業**ならば得たであろう利得、を求める。

　PE課税は、PEの帳簿に幾らの利得が記載されているか、が出発点となる。

　しかし、支店は独立の法人格を持っていない。

　R社は自社の帳簿においてS国支店にあまり利益をとどめ置かないかもしれない。

　国際租税法においては、支店が独立の企業として得たであろう利得を基にして、課税がなされる。

　独立当事者間原則（arm’s length principle）の一つの表れである。

「taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment」

企業がPEを通じて果たしている**機能**、**資産**、引き受け**リスク**を考慮する。

**分離観察法**（Die isolierende Betrachtungsweise）という考え方がある。

　S国の課税庁としては、S国に所在している支店のことしかわからない。R社のR国に所在する事務所の事情など、S国課税庁には調べようがない。S国課税庁はS国に存在している事象のみを観察して、S国における納税義務を確定する。

　例えば、S国支店が高い利益を上げているがR国本店がそれ以上の損失を出してしまっているという場合、R社全体としては利得・課税所得は0である。しかし、S国課税庁はS国における事象しか見ないので、S国支店が利益を出しているという事象に着目して、S国支店に課税する。

かつて、企業全体の利益がPE帰属利得の上限に、0が下限になると7条1項・2項を解釈する余地があるのではないかとの議論があった（「**関連事業**アプローチ」という）

しかし、OECDでの議論の結果、PEを分離し独立した企業と擬制して考えるので、上限も下限もないとの結論になった（「**機能的分離企業**アプローチ」）。

　独立当事者間原則は、元々は、関連者間取引（親子会社間取引とか兄弟会社間取引とか）について課税の適正さを保つために発展した考え方である。

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

　しかし、本支店間やりとりについても独立当事者間での取引を**擬制**(fiction)するという考え方が支配的。

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

代理人PEに帰属する利得について　（図を描かないと分かりにくいかも）

OECDが正当とする考え方（俗称double taxpayer approach）…代理人PEから代理人に対する報酬を控除した残りが代理人PE帰属利得

異論（single taxpayer approach）…本人から代理人にarm’s length報酬が支払われていれば代理人PEに帰属する利得はありえない。

OECDの反論…それでは代理人PE規定が設けられた意味がなくなってしまう。

（[浅妻]代理人PE規定はそもそもその程度の意味しかないという異論に対し、反論になってない）

どちらが当てはまるかについて裁判で争われる(?)

## 二重課税救済（7条2項・3項）

2項「For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B]」

→源泉地国の課税権だけでなく、居住地国の課税における二重課税救済(国外所得免税or外国税額控除)においてもPE帰属利得（the profits that are attributable）が意味を持つことを、文言上明らかにする改正。

## 本店経費配賦（旧7条3項）

本店が支店のための費用（或いは企業全体のための費用）を支出することがある。

その費用も、S国支店と関わっている限り、S国PEの利得計算上、控除される。

特に問題となるのは、**一般管理費**や**借入金の利子**である。

例えば、R社が借金し、本店が利子支払をした場合に、そのうちどれだけがS国PEの利得計算上控除できるか、が問題となる。

改正後はそういった事情は全て2項の独立当事者間基準の中で考えることとした。

## 定式配賦（旧7条4項）

**定式配賦**（formularly apportionment）

企業全体の利得を、一定の計算式によって、各支店に割当てる方式のこと。

一定の計算式とは、例えば次のようなもの。

例：R社全体で6000の利益が上がっているとする。R国本店の資産が600、労働者の賃金が300、S国支店の資産が400、労働者の賃金が700であるとする。

資産のみに比例させて利益を本支店間で配分する場合、S国支店の利得は次のようになる。

**6000×400÷（600＋400）＝2400**

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

　（資産と賃金とをどのようにウエイト付けするか、という問題もあるがここでは捨象する）

**6000×（400÷（600＋400）＋700÷（300＋700））÷2＝3300**

　関連当事者間取引や本支店間やりとりに関し、事業利得を関係法人間あるいは関係部署間でどのように配分するべきかについては、20世紀の初めからの根深い理論的対立がある。

　企業グループが一体であると考える（本店・支店は言うに及ばず）論者は、各法人・各部署がどれだけの貢献をしたかを厳密に探る事は無意味であると考える。そのため、企業グループ全体（或いは本支店間関係であれば法人全体）で幾らの利益が上がったかをまず考え、次にそれを一定の計算式で各法人或いは各部署に割当てれば良い、と考える。

　企業は、個々の法人格ごと或いは個々の部署ごとにではなく、全体として経営判断を行なっているはずである、という考え方に基づいている。

　独立当事者間原則とは根本的に考え方が異なる。

　この考え方は、コース（Ronald H. Coase）の理論も基礎とする。企業内の内部取引、或いは企業グループ内の取引を行なっているのは、それが市場取引よりも有利であるからである。そのように内部取引や企業グループ内取引を選択した者に対し、市場取引の基準で帰属利得を算出させるのは、おかしい、と考えられる。

定式配賦に対しては、主に次のような批判がある。

①定式が恣意的に定められる恐れがある。二国間で定式が異なれば、**二重課税**や意図せざる課税漏れ（**課税の空白**）が生ずる恐れがある。定式を国際的に調和させるのは困難。

②S国課税庁がR社全体の事業利益について調査することはできない。（cf. 分離観察法の議論）

③S国支店個別の事業上の貢献がないがしろにされてしまう。

　――これには正反対の2つの懸念がある。

　　S国に新規参入を図る場合、参入後2～3年は利益を上げられないのが普通であるが、本店がR国で生み出している利益のために、S国でも課税を受けることになるのは、おかしい。

　　S国支店が好調であるのに、R国本店が不調であるために、S国で課税できなくなるとするのは、おかしい。

定式配賦と独立当事者間基準とは矛盾するということで、旧4項は削除された。

## 単純購入例外（旧7条5項）

支店等が単純に購入する活動だけをしている場合、5条4項(準備的・補助的活動)によりPEに当たらない。

これを受けて、旧7条5項は、PEが単に購入活動をしているだけでは利得が帰属しないと規定していた。

支店が購入活動とその他の中核的事業活動(例えば製造等)を併せて行っている場合、PEに当たることは間違いないが、PEに帰属する利得を算定するに当たり、購入活動による利得がPEに帰属しないこととなるのかについて、解釈上争いがあった。([浅妻]購入活動だけをしている場合に利得が帰属しないからといって、他の活動もしているPEの購入活動が、利得帰属の要因にならないとは考えない。しかし、他の活動もしているPEについて、購入活動が利得帰属の要因にならない、と解さないと、旧5項はほぼ空文規定となってしまう、と主張する人が多かった。)

旧5項は独立当事者間基準と矛盾するということで、旧5項は削除された。旧6項は不要なので削除された。

## 他の条文との関係（7条4項(旧7項)）

投資所得課税を見てから　→7.5 (源泉徴収課税と純所得課税との関係)

## 無差別取扱原則（24条3項）

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

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

24条は国籍(1項)、居住(2項)による差別も禁じている。

参照：増井良啓「ＯＥＣＤモデル租税条約24条（無差別取扱い）に関する2007年5月3日公開討議草案について　―研究ノート―」トラスト60研究叢書『国際商取引に伴う法的諸問題(15)』67頁(2008.2)

# 対非居住者課税―所得源泉と課税権配分

所得源泉：どの国の所得かという問題。2つの役割がある。

非居住者の課税について――自国源泉の所得にだけ課税する。

居住者の課税について――源泉を問わず課税する。但し外国税額控除（後述）で源泉が問題となる。

どこで発生したかという意味の所得源泉と、何から発生した所得かという意味の所得源泉がある。

どちらの意味かは文脈に応じて理解するしかない。

国内法では所得税法161条、法人税法138条が所得源泉について規定している。

租税条約が締結されている場合、その条約に従って条約締結国間で課税権が配分される。

国内法の所得源泉と異なる定めが租税条約に書いてある場合、**条約優先**（所得税法162条）。

本講義ではOECDモデルに従って所得分類別の課税権配分を見ていく。

## 10条　配当

復習　講義ノート

10条1項：配当受領者の居住地国での課税。

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

a)：25％以上所有 →5％で課税。

b)：それ以外 →15％で課税。

　　3項：定義

　　4項：PE課税。（7.5.で後述）

　　5項：追いかけ課税の禁止。

2項：親子会社間等における特別な扱い

　　　…子会社・親会社における**二重課税**に配慮。

　　　cf. 日本は国内課税において**受取配当益金不算入**（法人税法23条）で二重課税を排除。

発展：法人税法23条は配当にまつわる会社間多重課税について調整をしているが、**株式譲渡益**にまつわる会社間多重課税については調整していない。

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

cf.**支店利益税**

国内子会社→国外親会社の配当：子会社居住地国で課税。

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

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

## 11条　利子

### 規定

11条1項：利子受領者の居住地国での課税。

　　2項：利子支払者の居住地国（所得の源泉地国）での課税…10%まで。受益者概念使用。

　　3項：定義

　　4項：PE課税。（7.5.で後述）

　　5項：支店の利子負担（後述）

　　6項：過小資本対策（後述）

国内課税における利子所得（所税23条：預貯金の利子）は範囲が狭い。所得税法161条4号・6号参照。

たとえば国内課税では個人間の貸付に係る利子は雑所得（所得税法35条）とされる。

### 11条5項：支店の利子負担

Ａ国 Ｂ国 Ｃ国

　　　　　　　　　┏━━━━━━┓　利子支払

ＰＥ━━━━━━━┫借入企業本店┃―――――→　**銀行**等

借入金利用　　　　┗━━━━━━┛　　　　　　利子受益者

利子の源泉　　　　債務者居住地国

利子所得の源泉は支払者の居住地国にあるとされることが多いが、支払者の支店が関与している場合には当該支店に着目する、ということ。

### 過小資本

OECDモデル9条（移転価格）及び11条6項の問題

（復習：講義ノート2.3.2）

内国法人が非居住者に配当を支払う場合、内国法人の課税所得が**減らない。**

内国法人が非居住者に利子を支払う場合、内国法人の課税所得が**減る。**

国内子会社が国外親会社に配当を支払うのではなく、無理やり負債比率を上げて、利子を支払うという法形式を採用することがある。これを**過小資本**という。この時、一定割合以上の比率の負債を自己資本であると擬制して、利子支払による損金算入を認めない。

日本の国内法では、負債/自己資本の比率が3/1を超える場合。

**租税特別措置法**[**66条の５**](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S32/S32HO026.html#1000000000003000000007003000000000000000000000000000000000000000000000000000000)**(国外支配株主等に係る負債の利子の課税の特例)1項**内国法人が、平成四年四月一日以後に開始する各事業年度において、当該内国法人に係る国外支配株主等又は資金供与者等に負債の利子等を支払う場合において、当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高が当該事業年度の当該内国法人に係る国外支配株主等の資本持分の三倍に相当する金額を超えるときは、当該内国法人が当該事業年度において当該国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうち、その超える部分に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額は、当該内国法人の当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。ただし、当該内国法人の当該事業年度の総負債（負債の利子等の支払の基因となるものに限る。次項及び第三項において同じ。）に係る平均負債残高が当該内国法人の自己資本の額の三倍に相当する金額以下となる場合は、この限りでない。

## 12条　使用料

### 規定

12条1項：受益者の居住地国においてのみ課税。（10条11条と違い1項で「受益者」概念使用）

　　2項：定義

　　3項：PE課税。（7.5.で後述）

　　4項：移転価格問題への対策。

　OECDモデルでは、使用料の扱いは一般の事業所得と変わらない（PEなければ課税なし）。

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

　日本の最近の租税条約改訂方針として源泉地国の課税権を認めない（[日米](http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy160330.htm)・[日仏](http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy19112fu.htm)など）が、古い条約ではまだ源泉地国の課税権が認められている（[日独](http://www.masui.j.u-tokyo.ac.jp/doc/Germany.htm)など）。

### 所得の性質決定

インターネット等を介した取引が活発になってきている。著作権等が絡むことがあるが、或る支払が知的財産権等の使用料として12条の適用を受けるのか、一般の事業所得として7条の適用を受けるのか、が問題となることがある。　　（日本国内法では、所得税法161条の7号か1号かの問題）　参照：浅妻章如・山下貴「特別対談　知的財産の法務＆税務・最前線」国際税務28巻12号14-37頁(2008)

例：R国のR社がソフトウエアを開発し、S国のS社が事務所内のコンピュータに当該ソフトをインストールする場合、**複製**行為があるのでS社はR社の著作権法上の許諾を得る必要がある。12条の使用料か？

　……今後、このような例については12条でなく7条が適用される見込み。

（租税法が他の法分野の用語を借用する場合〔**借用概念**〕、当該他の法分野における意味に従うことが原則であるが、ここではその原則が守られていない？　ソフト(の複製物)を売っているのか？利用許諾か？）

例：ノウハウの提供は、情報提供役務（7条）か、無形資産の使用料（12条）か？

## 13条　譲渡益

13条1項：不動産所在地国での課税。4項（不動産所有株式会社）はその亜種。 図示?

　　2項：PEの事業用動産…PE所在地国での課税。

　　3項：運輸業に関する特則。

　　5項：譲渡者の居住地国でのみ課税。

つまり、1～4項の特則に該当しない場合、一般論として5項により源泉地国に課税権なし。

株式について……R国居住者であるR氏がS国法人であるS社に投資する。

S社から**配当**を受け取ればS国の源泉徴収課税を受ける。

S社株を譲渡して**譲渡益**を得るという形ならば、S国での課税を免れることができる。

配当と譲渡益という形式が違えども、その元が類似することを考えれば、こうした扱いの違いは是認しがたい。

↓

多くの国が株式譲渡益について課税権を留保している（13条5項の例外を規定する）。

## 源泉徴収課税と純所得課税との関係

### PE課税

OECDモデル10条4項（配当）、11条4項（利子）、12条3項（使用料）

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

事業利得：PEに帰属する純所得に対し課税。

資本所得：総所得（費用控除のない所得）に対し源泉徴収課税。(7条4項(旧7項)参照)

但し、資本所得であってもPEに帰属する所得については事業利得と同じ課税。

### 支店の取引と本店の取引

例：R国のR社がS国のS社と取引をして利子所得などを得るとする。

R社本店が取引をしていたのであれば、**源泉徴収課税**。

R社のS国支店が取引をしていたのであれば、**PEの純所得**に対する課税。

税率が低くても源泉徴収課税による税負担は時として重すぎることがある。

R国のR社本店がS国のS社に1000を利子率10%で貸付け、R社は第三者・T社から1000を利子率9％で借受けていた場合、**100**の利子所得を得て、**90**の利子支払をなす。税引前純所得は**10**。しかし、10％の税率で源泉徴収される場合、総所得**100**に対して課されるので、R社の税引後所得は**０**。

R社のS国支店が**100**の利子所得を得、T社に対する**90**の利子支払をする場合、S国支店の税引前純所得**10**に対してS国の通常の所得税率（例えば40％）が適用されると、R社S国支店の税引後所得は**６**。

実務家としてはいかにして源泉徴収課税を回避するかが勝負となる。

PEに帰属しない投資所得については源泉徴収課税がなされうる。

インドで、還付加算金がPEに帰属しない利子所得(11条)に当たるとして源泉徴収課税が許される、という判決が出たと報じられている(2011 WTD 91-3)。([浅妻]事案の詳細が分からないのでインドの判決そのものを批判することは難しいが、一般論として妥当する理屈であるかについて疑問の余地がある)

### 特許ライセンスと特許発明自己実施との比較

|  |  |
| --- | --- |
| 例1：ライセンス  　　　S国　　　　　　　　R国  8000　　1500使用料  ――→S―――――→R  2000↓↓4000　　　　　↓1000  販売　　製造　　　　　　研究 | 例1：R社はR国で研究開発し、S国特許権を取得する。S国のS社に特許権をライセンス（実施許諾）する。S社は4000の製造費用で商品を作り、更に2000の販売費用をかけて8000の販売収入を得る。S社はR社に1500の特許権使用料を支払う。  1500の支払の所得区分：**12**条の**使用料**  所得源泉：**S**国源泉  （源泉徴収課税を認める条約と認めない条約がある） |
| 例2：自らR国で製造  　　　S国　　　　　　　　R国  8000　　　5500販売代価  ――→S―――――→R  2000↓　　　　　4000↓↓1000  販売　　　　　　　製造　　研究 | 例2：R社はR国で研究開発し、S国特許権を取得する。R社はR国で4000の製造費用を投じて商品を製造する。S国のS社に5500で販売する（輸送費用は無視）。S社は2000の販売費用を投じて8000の販売収入を得る。  5500の支払の所得区分：**7**条の**事業利得**  所得源泉：**R**国源泉  （S国では**PEなければ課税なし**） |

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

参照：浅妻章如「所得源泉の基準、及びnetとgrossとの関係(1～3・完)」法協121巻8～10号(2004)

# 租税条約によるその他の課税権配分

## 6条　不動産所得

不動産所在地国での課税を認める。　船舶・航空機について留意（国内所得税法と違う）。

（所得を受け取る者が居住している国での課税を認めない、という意味ではない）

## 8条　国際運輸業所得

国際運輸業の所得源泉がどのように国家間で割り振られるか、を考えるのは面倒である。

条約では、企業の実質的管理の場所が存在する国（つまり**居住**地国）においてのみ課税できるとする。

cf. 自由職業所得（弁護士業、会計士業等）は廃止され7条に吸収された。

## 15条　給与所得

　　給与所得の源泉は通常労務提供地にあると考えられており、基本的には労務提供地国での課税が認められる（給与所得者の居住地国における課税が禁じられるとは限らない）

　しかし、労務提供が短期間であって、給与が労務提供地国の事業所等でない所から支払われるなどの要件を満たす場合、課税の煩を避けるため労務提供地国での課税を制限している。

## 16条　役員報酬

役員報酬を支払う法人の居住地国（所得の源泉地国）の課税権を認める。

（役員の居住地国における課税を禁ずるわけではない。）

## 17条　芸能人及び運動家

　特別な規定がなければ、芸能人やスポーツ選手が得る所得は事業所得であり、事業所得であればPEなければ課税なしのルール（7条）により居住地国でのみ課税がなされることになりうる。

　しかし、外国人歌手のコンサート（ex.マイケル）などを想起すれば、PEがなくとも莫大な所得を得る可能性が考えられる。そこで、芸能人等についてはPEを問わずに源泉地国での課税権を許容することにした。

（居住地国での課税が禁じられるわけではない。）

17条2項について

　17条の適用対象を芸能人が得る所得に限定してしまうと、芸能人本人ではなく**芸能法人**がコンサートを開催し、芸能人は芸能法人から支払を受ける、という形での租税回避が横行してしまうのでそれを防ぐ。

## 18条　退職年金

労務提供地国が所得源泉であると考えるのが一般であるとしても、課税の煩を避けるため、居住地国での課税に一本化している。

## 19条　政府職員

基本的には、給与等を支払う政府の国でのみ課税する。

## 20条　学生

居住地国と滞在地国とが異なる場合に、居住地国における課税に一本化する。

## 21条　その他所得

### 概説

6～20条に掲げられてない所得について、**居住**地国課税に一本化する、という趣旨。

実際の租税条約に21条に相当する規定がなければ、6～20条に掲げられてない種類の所得については租税条約の規律がないということであるから、源泉地国が課税するか否かは源泉地国の法によって決せられる。

### 匿名組合契約と日蘭租税条約

**日本ガイダント事件**・東京高判平成19年6月28日判時1985号23頁(上告不受理)

**商法第**[**535**](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/M32/M32HO048.html#1002000000004000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000)**条**　匿名組合契約は、当事者の一方が相手方の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約することによって、その効力を生ずる。

**第536条**　匿名組合員の出資は、営業者の財産に属する。(２・３項省略)

４　匿名組合員は、営業者の行為について、第三者に対して権利及び義務を有しない。

　　日本　　　　　　　　　オランダ　　　　　アメリカ

┏━━━━━━━┓利益分配┏━━┓　？？　┏━━━━━┓

┃日本ガイダント┃―――→┃原告┃………→┃ガイダント┃

┗━━━━━━━┛　　　　┗━━┛　　　　┗━━━━━┛

　匿名組合営業者？　　　匿名組合員？

争点 (1)本当は日本ガイダント→(米国)ガイダントの利益分配であり、日蘭でなく日米関係ではないか？

(2)日本ガイダントと原告は匿名組合契約と称するが実態は任意組合契約ではないか？

(3)匿名組合契約に基づく利益分配の所得区分は何か？（租税条約？条か）

(4)原告は日本にPEを有すると認定されるか？幾らの利益がPEに帰属するのか？

背景事情　匿名組合契約に基づく営業者から匿名組合員への利益分配は、OECDモデル21条（日蘭租税条約23条）にいう**その他所得**に当たるので、源泉地国としての日本は課税することができない、という実務があったようである。**TKスキーム**として有名となったとも言われる。他方、旧日米租税条約(2003年改訂前)にはその他所得条項がなかったので、もし日蘭関係ではなく日米関係として旧日米租税条約が適用されるならば、租税条約によって日本の課税権が制約されることはない（日本の国内法により課税する）。（なお、新日米租税条約でも匿名組合契約に関し源泉地国の課税権を認めている。）

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

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

　他方、諸外国では匿名組合契約を含む利益共有関係において非居住者が源泉地国内にPEを有すると認定される（日本でも**任意組合**ならPE認定）のが通例とされている。本件に関しても、原告はオランダ課税当局から【日本でPE課税を受けるのでオランダでは課税しない】という取扱いを受けていたとされる。  
  
裁判所の判断  
(1)原告はアメリカ法人のダミーではなく、オランダ居住者なので、日蘭租税条約の便益を享受する。  
(2)匿名組合契約と称していることに偽りはない。任意組合契約でもないし、課税当局が主張するような非典型匿名組合なるものでもない。（東京高裁で最も激しく争われたようである）  
(3)所得区分はその他所得である。（東京地裁の判断を東京高裁がそのまま是認）  
（(4)PEの存否について、その他所得なので、争う意味がない）

検討　(1)(2)について……講義ノート2.5.3復習。租税条約の問題の前にまず**契約解釈**の問題がある。

　基本的には契約書の記載が出発点となるが、それが全てが決するわけではない。

　しかし課税当局が契約書の記載と異なる契約解釈を認定してもらうことは容易ではない。**仮装行為**ではないと認定された相互売買事件参照。

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

　その他所得とされているので、PE認定の基準は不明のままである。

　匿名組合契約であろうとなかろうとPE課税を受けるというのが諸外国の大勢である（[浅妻]PE認定には疑問）が、本件でなぜ課税当局が【匿名組合ではない】という主張に拘泥したのか、疑問が残る。通常の匿名組合の場合には源泉地国非課税としつつ、租税回避的な場合だけ課税するという方針であったのか？

　参照：2008年6月11日日経新聞「法人税非課税に4条件：海外からの対日投資促進」…**代理人PE**が認定されない基準を明示的に明らかにする。

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

参照：窪田悟嗣「資産の流動化・証券化をめぐる法人課税等の諸問題」税務大学校論叢37号191頁以下、255-270頁(2001)、渕圭吾「匿名組合契約と所得課税――なぜ日本の匿名組合契約は租税回避に用いられるのか？」ジュリスト1251号177頁(2003)、宮武敏夫(2003)「匿名組合契約と税務」ジュリスト1255号106頁(2003)、宮崎裕子「国際課税におけるデファクト・スタンダード――『他国』規範・準規範と『自国』の規範形成――」ソフトロー研究9号79頁(2007.7)　[ブログ](http://asatsuma.tax.ciao.jp/?eid=1177903)

# 対外取引：外国税額控除

## 国家中立性

R国の投資家・R氏がS国に投資し、100の所得を得るとする。

R国の税率40%、S国の税率30%とする。　　（R国、S国を、home国、host国と呼ぶこともある）

S国で30の課税を受け、R国で40の課税を受けると、R氏の手元には30しか残らない。

R氏がR国に投資していれば、40％の課税しか受けなかった（手元に60残った）はずである。

国際的二重課税が放置されていると、R氏の視点からはS国よりR国に投資する方が有利であるように一見思える。しかし有利不利はS国とR国のどちらに魅力的な投資プログラムがあるかによる。

国際的二重課税が放置されているとして、

S国に1000投資して10％の税引前利益が見込める場合、税引後利益は30（＝100－30－40）

R国に1000投資して4％の税引前利益が見込める場合、税引後利益は24（＝40－16）

以上はR氏の視点であるが、R国の視点から見ると、R国が課税してもR氏の手元に残っても、どちらもR国の**国民所得**(national　income)である。R国政府は国民所得最大化を目指すべきである。（これは、資金を政府が用いるか私人が用いるかによって、資金の使い方の上手さに優劣がないということを前提としている。国民所得最大化の観点から、政府が常に税収の最大化を目指していれば良いというものではない）

R氏がS国に投資すると、投資収益からS国の税額を控除した部分がR国の国民所得である。

R氏がR国に投資すると、投資収益全てがR国の国民所得である。

S国に投資した場合の利益率をrS、R国に投資した場合の利益率をrRとする。

rS＝10%、rR＝6%の場合、R氏が**S**国に投資することが国民所得最大化の観点からR国にとって望ましい。

rS＝10%、rR＝8%の場合、R氏が**R**国に投資することが国民所得最大化の観点からR国にとって望ましい。

国際的二重課税が放置されているとして、rS＝10%、rR＝6%の場合、

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

　R国に投資すればR国国民所得は**6%**、R氏の税引後利益率は**r**R**（1－0.4）＝3.6%**

　R氏はR国に投資してしまい、R国の国民所得が最大化されない。

cf. rS＝10%、rR＝8%の場合、

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

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

　R氏はR国に投資するので、R国国民所得最大化の観点からはそのままでよい。

　（全世界的な観点からはそのままであるとまずい。後述）

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

R国国民所得の観点からは、S国投資の利益率は**r**S**（1－0.3）**、R国投資の利益率は**r**Rである。

これと同じ状況にR氏がR国の課税の前に直面するように仕向ければよい。

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

rS＝10%、rR＝6%の場合、

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

　R国に投資すればR氏の税引後利益率は**r**R**（1－0.4）＝3.6%。**

　R氏はS国に投資するようになり、R国国民所得最大化の観点からも望ましい。

cf. rS＝10%、rR＝8%の場合、

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

　R国に投資すればR氏の税引後利益率はrR（1－0.4）＝4.8%。

　R氏はR国に投資するようになり、R国国民所得最大化の観点からも望ましい。

R国国民所得最大化の観点からS国投資とR国投資との選択に中立的になることを

**国家中立性**（NN: National Neutrality）という。

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

→**外国税額損金算入**（deduction method）(又は外国税額所得控除)

## 資本輸出中立性

国家中立性による外国税額損金算入制度は、資本輸出国一国の立場からは最適(optimal)な税制であるが、全世界的な視点からは最適ではない。

rS＝10%、rR＝8%の場合、

　外国税額損金算入だとR氏はR国に投資するようになる。

　しかし全世界的な視点からはS国投資が望ましい。

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

R氏の視点からは、税引後利益率が高い方に投資する。

課税が、税引前利益率の高い方へのR氏の投資を妨げないようにするべき。

　→R氏がS国に投資してもR国に投資しても同じ税率に直面するようにするべき。

　　　これを**資本輸出中立性**（CEN: Capital Export Neutrality）という。

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

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

　→**外国税額控除**（credit method）

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

rS＝10%、rR＝8%で外国税額控除制度が採用されている場合

　S国に投資すればR氏の税引後利益率はrS｛1－0.3－(0.4－0.3)｝＝6％。

　R国に投資すればR氏の税引後利益率はrR（1－0.4）＝4.8%。

　R氏はS国に投資するようになり、全世界的な視点からも望ましい。

もしS国の税率が50%だったら？

R氏がS国で100の所得を稼いだ場合、S国の税額は50、R国の税額は元々は40だがそこからS国税額50を控除するので、最終的なR国の税額は-10になるべき、つまりR国がR氏に10払うべき（**還付**という）。

しかし、資本輸出中立性の趣旨をそこまで貫徹する税制を採用する国は少ない。

通常、外国税額控除は自国の税率を上限とすることが多い。（9.6.外国税額控除余裕枠で）

## 資本輸入中立性

外国税額控除制度でも二重課税は排除される。

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

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

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

　→**国外所得免税**（exemption method）

**資本輸入中立性**（CIN: Capital Import Neutrality）は、国外所得免税の制度の下では、R国からS国に投資することとS国からS国に投資することとが等しい扱いを受けるということである。

注意 競争中立性と資本輸入中立性とが同視されることがあるが、微妙に異なる。

競争中立性は事業を行なう場面を想定している。

資本輸入中立性は資本を輸入する場面（投資の場面）を想定している。

資本輸入中立性は投資家の貯蓄と消費との間の選択についての中立性である。

（S国で貯蓄してもR国で貯蓄しても、国外所得免税ならばS国の税率が適用されるので、税制が貯蓄率に影響しない。他方、外国税額控除の場合、S国で貯蓄すればS国の、R国で貯蓄すればR国の税率が適用され、税率が高い方においては税引後利益率が低くなるので貯蓄が魅力的でなくなる。従って外国税額控除では貯蓄率に歪みを与える。）

資本輸出中立性は投資家の資本投下先選択についての中立性である。

（なお、資本輸入中立性は投資先が決定されていることを前提としており、

資本輸出中立性は資本の量が一定であることを前提としている。）

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

## OECDモデル23条　国外所得免税、外国税額控除

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

税引前のR国の利益率とS国の利益率が同じであったとしても

　R国→S国投資は、R国→R国投資より不利である（**資本輸出中立性**の観点）。

　R国→S国投資は、S国→S国投資より不利である（**資本輸入中立性**の観点）。

租税条約は主に2つの役割を担う。

●S国における源泉課税管轄を抑制する。

　　（事業所得についてPEなければ課税なし、資本所得について税率を低くする）

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

　　（OECDモデル23条は2つの方式を併記している。実際の二国間条約はどちらかを採用する）

23A条　免除方式・国外所得免税

23B条　税額控除方式・外国税額控除

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

また、3項は、国外所得免税はS国で課税されることを条件としている。

日本の法人税法[69条](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40HO034.html#1000000000000000000000000000000000000000000000006900000000000000000000000000000)・所得税法95条及び日本が締結する租税条約は外国税額控除を採用している。

cf. 経済理論と実際の歴史

　資本輸出国は外国税額損金算入を取るのが自国にとって最適であると論じたが、実際には殆どの国が外国税額控除又は国外所得免税を採用して自発的に二重課税を救済してきた。[浅妻]何故なのか今でも不思議。

## 間接外国税額控除と外国子会社配当益金不算入

R社がS国に**支店**を設けてS国で所得を得、S国の課税を受けた場合、R社はR国で外国税額控除による救済を受けることができる。

R社がS国に**子会社**を設け、子会社がS国で所得を得てS国の課税を受けた場合、S国で納税したのはR社ではなく子会社であるので、R社が直接R国で外国税額控除の救済を受けることはできない。

しかしこの違いを放置すれば、課税の中立性の理念に反する。

↓

**間接外国税額控除**…旧・法人税法69条8項

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

↓

2009年から**外国子会社配当益金不算入**(95%)…法人税法[２３条の２](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40HO034.html#1000000000000000000000000000000000000000000000002300200000000000000000000000000)第１項内国法人が外国子会社（当該内国法人が保有しているその株式又は出資の数又は金額がその発行済株式又は出資（その有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の二十五以上に相当する数又は金額となつていることその他の政令で定める要件を備えている外国法人をいう。）から受ける前条第一項第一号に掲げる金額（以下第三項までにおいて「剰余金の配当等の額」という。）がある場合には、当該剰余金の配当等の額から当該剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして政令で定めるところにより計算した金額を控除した金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。(2項以下略)(23条⇒2.3.4)

## 外国税額控除の控除限度額

### 概説

**控除限度額**　…S国の税率がR国より高くとも、控除される外国税額は、S国源泉所得にR国の税率を適用したときの税額に限定される。（OECDモデル23B条1項但書、法人税法69条1項後段）

R国＝40%、S国＝30%、T国＝50%という税率であるとする。

R国法人であるR社がS国とT国からそれぞれ100ずつの所得を得た場合は？

**国別限度額方式**

S国源泉所得について、S国で30納税、控除限度額は40、R国では10納税。

T国源泉所得について、T国で50納税、控除限度額は40、R国では還付なし。

**一括限度額方式**（日本はこちら。ただし無制限ではない）

S国源泉所得もT国源泉所得も国外源泉所得としてひとまとめにする。

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

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

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

一括限度額方式であると二重課税からの救済という趣旨以上の利益を納税者に与えてしまう（二重課税防止の観点からは、T国で50%の課税を受けてしまうことが仕方ない）が、国別限度額方式の実施は困難。

### 余裕枠の濫用

限定解釈**外税控除余裕枠りそな銀行事件**・最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁

事実・争点……原告Ｘ社（りそな銀行・旧大和銀行）が名義貸しのようなことを行なった。クック諸島法人Ｃ社→クック諸島法人Ｂ社の融資契約という形式ではなく、Ｃ社がＸ社（のシンガポール支店）に預金し、及びＸ社（のシンガポール支店）がＢ社に貸し付ける、という法形式を作成。利子の支払い経路は、Ｂ社→Ｘ社→Ｃ社。

１５　Ｂ社　―――→　Ｘ社シ支店……Ｘ社

　源　｜　利子８５　　　｜　　　　外　↑１５

　泉　｜　　　　　　　　｜利子　　税　日本

　徴　｜利子　　　　　　｜９６　　控

　収　｜８５　　　　　　↓　　　　除

　　　└―――――→　Ｃ社

　Ｘ社はＢ社から85しか受け取らないのにＣ社に85より多く（例えば96）支払うので損するかのように一見思える。しかし、法人税法69条**外国税額控除**制度の下、Ｘ社には**余裕枠**があるとすると、外国で15の課税を受けても、その税額は日本で納めるべき税額から控除される。結局、外国税額控除に余裕枠がある場合、Ｘ社が外国で納めた税額の分だけ日本での税額が減るので、Ｘ社にとって15の外国税額は実質的に負担とならない。Ｘ社はこの余裕枠をＢ社・Ｃ社に売ったということである。

　しかしこれでは結局日本の税収が15減ることとなってしまう。そこで、このようにわざと外国で納税したという形式を整えた場合にまで、外国税額控除制度で救済するべきではないのではないか、という争いとなった。

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

判旨　原告の請求を棄却。

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

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

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

　しかし、最高裁は次のように判示した。

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

検討　原審の(1)は、事実認定・私法上の法律構成による「否認」（或いは、仮装行為であるという理由による「否認」）が、本件では当てはまらないとする判示である。[相互売買](#相互売買)事件、講義ノート2.5.3参照。

　原審(2)は、課税減免規定の限定解釈の根拠として、本件の迂回的な取引の仕組みが事業目的のない取引であるから法人税法69条は適用されない、と課税当局が主張していたことを斥けるものである。原審判示は課税当局の主張を夫々潰すということを明確にしている。  
　他方、最高裁判示からは、租税負担軽減の試みを潰した決定的な理由で何であったのか、分かりにくい（調査官解説で語られていても判決文に書かれてないものは判決ではない）。事案限りでとにかく結論だけ出した、とも見えてしまう。本判決の射程については不分明（最高裁は、分からせないようにする作文を敢えてしている）。[浅妻]手掛かりが幾つか述べられている一方、逆にいうと手掛かりとなりそうなものをずらずら並べて決定的な理由付けをわざと曖昧にしているようにも見えてしまう。  
　なお、事業目的のない取引に租税法の恩恵を与えないという議論は、アメリカの判例理論に基づいて学説上議論されてきたものであるが、[浅妻]日本で事業目的の原理が妥当するのかは、まだよく分からない。  
　最高裁判決文で事業目的という語は用いられていない（が、事業目的の原理を意識したかのような記述があるにはある。どの部分かは各自で探して）。  
　アメリカにおける租税回避の否認は制定法（租税法など）の背後にあるコモン・ローによるとされているが（しかし私法上の認定の問題ではなく、租税法の解釈の問題）、日本にコモン・ローの概念はない。日本に置き換えると、租税法の背後に**法の一般原則**があって、これが租税負担軽減の試みを潰すことにも作用する、という立論となろうか？ 法の一般原則の**権利濫用**論を本判決は持ち込んでいる、と見る研究者もいるようであるが、未だ定説には至ってない。

りそな銀行〔旧大和銀行〕：大阪地判平成13年12月14日　納税者勝訴／大阪高判平成15年5月14日　納税者勝訴／最判平成17年12月19日第二小法廷　国勝訴　▲　三井住友銀行〔旧住友銀行〕：大阪地判平成13年5月18日月報48巻5号1257頁　納税者勝訴／大阪高判平成14年6月14日月報49巻6号1843頁　国勝訴／最高裁平成17年12月19日上告棄却及び上告不受理決定判例集未登載　国勝訴　▲　ＵＦＪ銀行〔旧三和銀行〕：大阪地判平成14年9月20日税資252号順号9200　納税者勝訴／大阪高判平成16年7月29日金商1201号33頁　納税者勝訴／最判平成18年2月23日判時1926号57頁　国勝訴

# 租税回避と対策規定

## 移転価格（OECDモデル9条）

　支店に対する課税と子会社に対する課税とを対比させて理解するべきである。

　R国法人であるR社がS国に子会社であるS社を設ける場合、通常S社はS国法人（S国の居住者）である。R社がS国に支店のみを置いている場合S国の非居住者に対する源泉課税管轄が問題となるのに対し、子会社の場合問題なくS国はS社に対して居住課税管轄を行使できる。

### 利益移転

例）R社がR国(税率20%)で自動車を製造し、子会社であるS社がS国(20%)で消費者に販売する。

仕入200　製造費用400　卸価格700　販売費用200　小売価格1000

Ｒ社所得**100**税**20**残**80**　　Ｓ社所得**100**税**40**残**60**　合計税**60**残**140**

仕入、製造費用、販売費用、小売価格は市場によって決まる。Ｒ・Ｓ間の卸価格だけ操作できる。

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 卸価格800 | Ｒ社所得**200** | 税**40** | 残**160** | Ｓ社所得**0** | 税**0** | 残**0** | 合計残**160** |
| 卸価格600 | Ｒ社所得**0** | 税**0** | 残**0** | Ｓ社所得**200** | 税**80** | 残**120** | 合計残**120** |

R国の税率が40%、S国の税率が20%の場合

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 卸価格800 | Ｒ社所得200 | 税80 | 残120 | Ｓ社所得0 | 税0 | 残0 | 合計残120 |
| 卸価格600 | Ｒ社所得0 | 税0 | 残0 | Ｓ社所得200 | 税40 | 残160 | 合計残160 |

仕　　　┏━━┓　　　┏━━┓　　　　┏━━┓　　消

入――→┃Ｒ社┃―→┏┛　　┗━┓―→┃Ｓ社┃―→費

先　　　┗━━┛　　┗●━━━●┛　　┗━━┛　　者

Ｓ国の税率の方が高い場合、親子会社間の取引価格を**上げる**方が企業にとって得。

Ｒ国の税率の方が高い場合、親子会社間の取引価格を**下げる**方が企業にとって得。

**移転価格**（transfer pricing）と呼ばれる利益移転・利益の付替えの問題である。

（利益移転の全てが価格付けによるとは限らないので、移転価格というネーミングは不適切であると思うが、利益移転の問題のことを移転価格と呼ぶことが既に定着してしまっている）

関連会社間取引で恣意的な価格付けがなされ、利益移転が起こっている場合に、課税庁はどう対応するか。

→**独立当事者間価格**（**arm’s length price**）（独立企業間価格とも呼ばれる）で取引がなされたものとみなして、S国はS社に課税する。

　R・S社間で卸売価格800、S社の所得0としていても、適正な価格（つまり独立当事者間価格）が700であると認定できれば、S社に所得が100あるとして、S国は課税する。（OECDモデル9条1項）

　S国でのみ問題となるわけではなく、R社の利益が不当に外国の会社に付け替えられているのであれば、R国のR社に対する課税においても同様の対処がなされる。

注意：税務上取引価格を変えさせるだけであり、私法上の所得の帰属（関連企業間での所得配分）まで変更させようとするものではない。

対比：私法上、詐害行為取消権は、債務者の財務状況が逼迫しているときのみ問題となりうる。また、民法の問題の場合、価格が幾らかの問題とするのではなく、取引がなかったことにする、という法的効果。

cf. 支店(**PE**)課税との比較…PEに帰属する事業利得は、本店等「と全く独立の立場で取引を行う別個のかつ分離した企業であるならば…取得したとみられる利得」（OECDモデル7条2項）を求めることとなる。これは、独立当事者間原則（arm’s length principle）の支店版である、と位置づけられている。

### 独立当事者間価格

**租税特別措置法**[**66条の4**](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S32/S32HO026.html#1000000000003000000007002000000000000000000000000000000000000000000000000000000)**（国外関連者との取引に係る課税の特例）**法人が、昭和61年4月1日以後に開始する各事業年度において、当該法人に係る国外関連者（外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（当該他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の百分の五十以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係（次項及び第五項において「特殊の関係」という。）のあるものをいう。以下この条において同じ。）との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行つた場合に、当該取引（当該国外関連者が法人税法第141条第1号から第3号までに掲げる外国法人のいずれに該当するかに応じ、当該国外関連者のこれらの号に掲げる国内源泉所得に係る取引のうち政令で定めるものを除く。以下この条において「国外関連取引」という。）につき、当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす。

**２**　前項に規定する独立企業間価格とは、国外関連取引が次の各号に掲げる取引のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める方法により算定した金額をいう。

**一**　棚卸資産の販売又は購入　次に掲げる方法（ニに掲げる方法は、イからハまでに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。）

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

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

**ハ**　原価基準法（国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額 に通常の利潤の額（当該原価の額に政令で定める通常の利益率を乗じて計算した金額をいう。）を加算して計算した金額をもつて当該国外関連取引の対価の額とする方法をいう。）

**ニ**　イからハまでに掲げる方法に準ずる方法その他政令で定める方法

**二**　前号に掲げる取引以外の取引　次に掲げる方法（ロに掲げる方法は、イに掲げる方法を用いることができない場合に限り、用いることができる。）

**イ**　前号イからハまでに掲げる方法と同等の方法

**ロ**　前号ニに掲げる方法と同等の方法　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　（3項以下略）

考え方の基本――R社が独立の第三者に対して700で卸売りしている場合、同じ条件でS社にも卸売りしているのであればその価格は700であるとされる。　第三者に卸す場合とS社に卸す場合とで条件が異なる場合（例えば売れ残り商品の買戻しが義務付けられているか、など）、条件の違いに応じて価格も異なりうる。

　しかし、独立当事者間価格が幾らであるのか、がすぐに分かるとは限らない。独立の第三者と全く取引してなく、全て関連企業とのみ取引している法人、というのも少なからず存在する。

基本三法（伝統的な方法）

**独立価格比準**法（CUP法、comparable uncontrolled price method）措置法66条の4 II一イ

　独立当事者間の比準可能な取引（問題となっている関連者間取引と同種の取引）における価格を関連者間取引の価格とする方法。問題の取引と完全に同じでなくても、条件の違いにより生ずる対価の違いを調整できる場合、も含まれる。

**再販売価格基準**法（RP法、resale price method）措置法66条の4 II一ロ

　関連者間取引の買い手が独立の第三者に再販売した価格から通常の利潤（マークアップ、mark up、独立当事者間取引の買い手の売上総利益率に依拠する）を控除した金額を関連者間取引の価格とする方法。

**原価基準**法（CP法、cost plus method）措置法66条の4 II一ハ

　関連者間の売り手の製造原価等に通常の利潤（独立当事者間取引の買い手の売上総利益率に依拠する）を加算した金額を関連者間取引の価格とする方法。

その他の方法　措置法66条の4 II一ニ

いわゆる第四の方法……基本三法の方法ではどうにも対処できない事案も存在する。とりわけ知的財産権が絡む場合、知的財産権は他に代替品がないことを特徴・特長とすることが多く、比準可能な取引等（comparables）が容易に見つからないことも珍しくない。

利益分割法(PS: profit split method）、残余利益分割法(RPS: residual profit split method)、比較利益分割法(CPS: comparable profit split method)、取引単位営業利益法(TNMM: transactional net margin method租特令[39条の12](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S32/S32SE043.html#1000000000003000000008002000000000000000000000000000000000000000000000000000000)参照)等……渡辺裕泰「無形資産が絡んだ取引の移転価格課税―TNMM(取引単位営業利益法)導入の必要性」ジュリスト1248号72頁参照。

　独立当事者間原則に対しては、理論的に厳しい批判が従来から存在していた。わざわざ市場取引でない取引（関連企業グループ内取引、或いは本支店間では企業内取引）を選択した当事者に対し、市場取引における基準をそのまま当てはめることはおかしい、という批判である。講義ノート6.12.で論じたことである。

　理論・理屈のレベルでは、独立当事者間原則を信奉する方にもそれを論難する方にもそれぞれ理がある。

　しかしもはや実務は独立当事者間原則を前提とし、いかにして独立当事者間価格を算定するかというところに議論の焦点が当たっている。

### 国内取引と国際取引

日本では租税特別措置法66条の4が規定しているが、適用対象は国際取引のみである。

　（ただし、国内取引について全く移転価格問題への対応がない、と言い切ることもできない。法人税法22条による適正な利得計上の規定などを通じて、移転価格税制と同様の対応がなされることがある）

母法はアメリカの内国歳入法典482条。こちらは、国内取引・国際取引問わず適用される。

なぜ国際取引に限定するのか。（教科書的説明）

●親子会社共に日本にある場合、どちらの会社に利益が付け替えられても、日本は課税できる。

●外国の会社に利益が付け替えられたら日本の課税権が及ばなくなるので、移転価格に対処すべき。

本当に国内取引に適用しないといって済ませられるのか――済ませられない。

仕入200　R社製造費用400　卸価格???　S社販売費用200　小売価格1000

S社に損失200がある場合 卸価格を800とすると、全体の税額は**80**

　　　　　　　　　　　　　 卸価格を600とすると、全体の税額は**0**

R社に損失200がある場合 卸価格を800とすると、全体の税額は**0**

　　　　　　　　　　　　　 卸価格を600とすると、全体の税額は**80**

参照：482条に関して、金子宏「アメリカ合衆国の所得課税における独立当事者間取引(arm's length transaction)の法理～内国歳入法典482条について」同『所得課税の法と政策』254頁(有斐閣、1996)；国内取引に関して、増井良啓『結合企業課税の理論』(東京大学出版会、2002)

### 対応的調整（9条2項）

R・S社間で、自動車の卸売価格が750であるとして取引がなされたとする。

それを放置すれば、R社の所得は**150**、S社の所得は**50**であることになる。

ここで、S国は卸売価格が不当に吊り上げられているとし、移転価格税制を適用して独立当事者間価格は710であるべきであるとする。そして、S社の所得は**50**ではなく**90**であるべきである、として更正処分。

S国でS社に90の所得が帰属するという処分がなされたので、R国においてもR社への課税に際して卸売価格が710であったとし、R社の所得は150ではなく**110**であるに過ぎない、と調整してもらわなければ、差額の40の所得に対して二重課税が発生してしまう。この調整が、**対応的調整**と呼ばれるものである。

9条2項は、S国が移転価格課税をしたからといって直ちにR国が対応的調整をする義務を負うものではない旨を定めている。S国とR国とで、算定される独立当事者間価格が異なることはありうる。S国の課税当局が勝手に独立当事者間価格は710であると考えたからといって、R国の課税当局も独立当事者間価格が710であると考え直さねばならない、というものではない。R国の課税当局が真摯に算定した結果独立当事者間価格は750のままであると考えるならば、R社の所得は110ではなく150のままである、とする認定に基づいた課税がR国における正しい課税である。また、R国で独立当事者間価格が750のままであると考えられたからといって、S国において独立当事者間価格は710であるとしてなした更正処分が直ちに違法となるものでもない。最初の講義の時に言った通り、国際社会では正しい答えが2つ以上存在する、ということがしばしばある。

しかし二重課税を放置するのは納税者にとって酷である。納税者はいかがわしいことをして課税を免れようとしているとは限らない。R国・S国の所得税率が同じで、どちらにも赤字がない場合、納税者としてはどちらに納税しても同じである。二重課税が発生することが困るだけである。

そこで、必要があれば両国の権限ある当局（competitive authority）が協議して、独立当事者間価格を両国で一致させるようにすることがある。→25条（**相互協議**）　→更に**仲裁**(arbitration)も。

東京高判平成8年3月28日判時1574号57頁百選4版140頁……国内法に対応的調整の規定が欠けていた時であっても、日米租税条約に基づく対応的調整のための（トヨタの）法人税額減額更正処分（地方税の**還付**も含む）は適法であり、（神奈川県座間市について）地方税条例主義に違反することもない。

### 裁判例

今治造船事件・松山地判平成16年4月14日訟月51巻9号2395頁・高松高判平成18年10月13日訟月54巻4号53頁・最高裁不受理決定平成20年6月5日訟月54巻4号875頁

タイバーツ貸付金利子事件・東京地判平成18年10月26日訟月54巻4号922頁

アドビ移転価格事件・東京高判平成20年10月30日平成20年(行コ)第20号判例集未登載・原審東京地判平成19年12月7日訟月54巻8号1652頁

大阪地判平成20年7月11日判タ1289号155頁

東京地判平成21年7月29日判時2055号47頁

内容割愛

## タックスヘイヴン

### タックスヘイヴンの弊害

タックスヘイヴン(**tax haven**)：所得に対する租税負担が0或いは極端に低い国・地域。

ケイマン、バーミューダなどが有名。（税金天国tax heavenではない）

日本法人が外国に子会社を設立した場合、当該子会社はその居住地国で課税を受ける。子会社の税引後所得から親会社に配当を払うことができるが、配当されない限り日本の課税対象とはならない。

子会社がタックスヘイヴンに設立され、日本に配当されないままであると、所得が殆ど課税されないまま外国に溜め込まれることとなる。

これを放置すると、日本法人が外国と取引する際に間にタックスヘイヴン子会社を介在させ、当該子会社に所得を溜め込むことが可能となる。

（日本法人→外国顧客の売却でなく、日本法人→タックスヘイヴン子会社→外国顧客の販売とする等。）

他方、日本法人が外国に支店を設立した場合、全世界所得課税なので送金等なくても日本の課税が及ぶ。

ところで、タックスヘイヴン子会社に所得を溜め込むことの何が悪いのだろうか？

いずれ日本の親会社に配当したときに課税されるのだから、課税を免れることはできないのでは？

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

|  |  |
| --- | --- |
| 内国法人(またはその支店)が10000を投資 | 外国子会社を通じて10000を投資 |
| 1年後の税引後の元利合計**10600** | 1年後の税引後の元利合計**11000** |
| 2年後の税引後の元利合計**11236** | 2年後の税引後の元利合計**12100** |
| …… | …… |
| 10年後：**10000×1.0610＝17908** 課税後の利益は**7908** | 10年後：**10000×1.110＝25937**  課税後の利益は**9562**（＝**15937×0.6**） |

　軽課税国子会社の利用が、内国法人自身による所得稼得と比べて不当に有利であるので、この不当な有利さをなくす、というのが学説の説明。**課税繰延**防止。

　しかし後で見るように立法担当者は明白に課税繰延防止説を否定。租税回避防止と説明。

### タックスヘイヴン対策税制（ＣＦＣ税制）

これまでは租税条約に照らして説明をしてきたが、タックスヘイヴン対策税制（CFC税制ともいう）は租税条約ではなく専ら国内法の問題（日本は1978年導入）。普通タックスヘイヴンとは租税条約を締結しないから。

**租税特別措置法**[**66条の6**](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S32/S32HO026.html#1000000000003000000007004000001000000000000000000000000000000000000000000000000)**（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）**（2010年かなり改正）

（所得税法の特例は租税特別措置法40条の4）

**１**　次に掲げる内国法人に係る外国関係会社のうち、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域におけるその所得に対して課される税の負担が本邦における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いものとして政令で定める外国関係会社に該当するもの（以下この条及び次条において「特定外国子会社等」という。）が、昭和53年4月1日以後に開始する各事業年度において適用対象金額を有する場合には、その適用対象金額のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等（株式又は出資をいう。以下第4項までにおいて同じ。）の請求権（剰余金の配当等（[法人税法第23条第1項第1号](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxrefer.cgi?H_FILE=%8f%ba%8e%6c%81%5a%96%40%8e%4f%8e%6c&REF_NAME=%96%40%90%6c%90%c5%96%40%91%e6%93%f1%8f%5c%8e%4f%8f%f0%91%e6%88%ea%8d%80%91%e6%88%ea%8d%86&ANCHOR_F=1000000000000000000000000000000000000000000000002300000000001000000001000000000&ANCHOR_T=1000000000000000000000000000000000000000000000002300000000001000000001000000000#1000000000000000000000000000000000000000000000002300000000001000000001000000000)に規定する剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配をいう。以下この項、次項及び第四項において同じ。）、財産の分配その他の経済的な利益の給付を請求する権利をいう。以下この項、次項及び第4項において同じ。）の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額（以下この款において「課税対象金額」という。）に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

**一**　その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資（当該外国関係会社が有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうちに占める割合（当該外国関係会社が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合。次号において「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合」という。）が**百分の十**以上である内国法人　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　〔*2009年迄は百分の五*〕〔*イ～ハ、及び二号省略*〕

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

**一**　**外国関係会社**　外国法人で、その発行済株式又は出資（その有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうちに居住者（第2条第1項第1号の2に規定する居住者をいう。以下この号及び第6号において同じ。）及び内国法人並びに特殊関係非居住者（居住者又は内国法人と政令で定める特殊の関係のある同項第一号の二に規定する非居住者をいう。以下この号において同じ。）が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合（当該外国法人が次のイからハまでに掲げる法人である場合には、当該割合とそれぞれイからハまでに定める割合のいずれか高い割合）が**百分の五十を超える**ものをいう。〔*イ～ハ省略*〕

**二**　**適用対象金額**　特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき[法人税法](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxrefer.cgi?H_FILE=%8f%ba%8e%6c%81%5a%96%40%8e%4f%8e%6c&REF_NAME=%96%40%90%6c%90%c5%96%40&ANCHOR_F=&ANCHOR_T=)及びこの法律による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額（以下この号において「基準所得金額」という。）を基礎として、政令で定めるところにより、当該各事業年度開始の日前七年以内に開始した各事業年度において生じた欠損の金額及び当該基準所得金額に係る税額に関する調整を加えた金額をいう。　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　〔*三～六号省略*〕

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

**一**　**卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業**　その事業を主として当該特定外国子会社等に係る第40条の4第1項各号に掲げる居住者、当該特定外国子会社等に係る第1項各号に掲げる内国法人、当該特定外国子会社等に係る第68条の90第1項各号に掲げる連結法人その他これらの者に準ずる者として政令で定めるもの以外の者との間で行つている場合として政令で定める場合

**二**　**前号に掲げる事業以外の事業**　その事業を主として本店又は主たる事務所の所在する国又は地域（当該国又は地域に係る水域で政令で定めるものを含む。）において行つている場合として政令で定める場合

**４**　第1項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等が、平成22年4月1日以後に開始する各事業年度において前項の規定により第一項の規定を適用しない適用対象金額を有する場合において、当該各事業年度に係る次に掲げる金額（第1号から第5号までに掲げる金額については、当該特定外国子会社等が行う事業（特定事業を除く。）の性質上重要で欠くことのできない業務から生じたものを除く。以下この項において「特定所得の金額」という。）を有するときは、当該各事業年度の特定所得の金額の合計額（次項において「部分適用対象金額」という。）のうちその内国法人の有する当該特定外国子会社等の直接及び間接保有の株式等の数に対応するものとしてその株式等の請求権の内容を勘案して政令で定めるところにより計算した金額（当該金額が当該各事業年度に係る課税対象金額に相当する金額を超えるときは、当該相当する金額。次条及び第66条の8において「部分課税対象金額」という。）に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から二月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

**一**　**剰余金の配当等**の額（当該特定外国子会社等の有する他の法人の株式等の数又は金額のその発行済株式又は出資（その有する自己の株式等を除く。）の総数又は総額のうちに占める割合が百分の十に満たない場合における当該他の法人（第四号において「特定法人」という。）から受けるものに限る。以下この号において同じ。）の合計額から当該剰余金の配当等の額を得るために直接要した費用の額の合計額又は当該剰余金の配当等の額に係る費用の額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額

**二**　**債券の利子**の額の合計額から当該利子の額を得るために直接要した費用の額の合計額又は当該利子の額に係る費用の額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額

**三**　**債券の償還金額**（買入消却が行われる場合には、その買入金額）がその取得価額を超える場合におけるその差益の額の合計額から当該差益の額を得るために直接要した費用の額の合計額又は当該差益の額に係る費用の額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した残額

**四**　**特定法人の株式等の譲渡**（[金融商品取引法第2条第16項](http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxrefer.cgi?H_FILE=%8f%ba%93%f1%8e%4f%96%40%93%f1%8c%dc&REF_NAME=%8b%e0%97%5a%8f%a4%95%69%8e%e6%88%f8%96%40%91%e6%93%f1%8f%f0%91%e6%8f%5c%98%5a%8d%80&ANCHOR_F=1000000000000000000000000000000000000000000000000200000000016000000000000000000&ANCHOR_T=1000000000000000000000000000000000000000000000000200000000016000000000000000000#1000000000000000000000000000000000000000000000000200000000016000000000000000000)に規定する金融商品取引所（これに類するもので外国の法令に基づき設立されたものを含む。）の開設する市場においてする譲渡その他政令で定めるものに限る。次号において同じ。）**による対価の額**の合計額**から**当該株式等の**取得価額**及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額**を控除した残額**

**五**　**債券の譲渡による対価**の額の合計額**から**当該債券の**取得価額**及び当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額**を控除した残額**

**六**　特許権、実用新案権、意匠権若しくは商標権又は著作権（出版権及び著作隣接権を含む。）（以下この号において「**特許権等**」という。）**の使用料**（当該特定外国子会社等が自ら行つた研究開発の成果に係る特許権等の使用料その他の政令で定めるものを除く。以下この号において同じ。）の合計額から当該使用料を得 るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

**七**　**船舶又は航空機の貸付けによる対価**の額の合計額から当該対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

**５**　前項の規定は、第一項各号に掲げる内国法人に係る特定外国子会社等につき次のいずれかに該当する事実がある場合には、当該特定外国子会社等のその該当する事業年度に係る部分適用対象金額については、適用しない。

**一**　各事業年度における部分適用対象金額に係る収入金額が千万円以下であること。

**二**　各事業年度の決算に基づく所得の金額に相当する金額として政令で定める金額のうちに当該各事業年度における部分適用対象金額の占める割合が百分の五以下であること。 　　　　　　　　　（６項以下略）

軽課税として「著しく低いものとして政令で定める」

1992年改正前：指定制度（ブラック・リスト方式）

1992年改正後：25％以下。2010年以降**20％**以下（租税特別措置法施行令[39条の14](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S32/S32SE043.html#1000000000003000000008004000000000000000000000000000000000000000000000000000000)第1項2号）

制定当初は【軽課税国】の法人を標的としていたが、現在は【軽課税の外国法人】を標的としている。

**外国関係会社**：株式等の**50％超**を日本の居住者・内国法人全体で直接・間接に有しているもの

**特定外国子会社等**：軽課税国に本店または主たる事務所を置いている外国関係会社のこと

（講学上、アメリカの用語から借用して、基地会社base companyとか、

被支配外国法人/会社controlled foreign corporation/company: CFCとも呼ばれる）

日本の居住者・内国法人各人が特定外国子会社等の株式等の**10％以上**を直接・間接に有している

　↓

**合算課税**発動　――特定外国子会社等の留保利益（前７年欠損金額合算、外国税額等の調整後の額で、「適用対象金額」という）を日本の株主の所得に持分比例（「課税対象金額」）で合算する。（個人は雑所得）

### 適用除外

　学界の課税繰延防止説を立法担当者は明白に否定し、**租税回避**防止と説明している。

　課税繰延防止説によると、外国で経済的に意味のある活動を行なっている場合にも日本の税率を適用せよということになってしまい、日本企業の海外進出に対する妨害となってしまう。

　適用除外を規定し、自国企業の真っ当な海外進出を本国課税が妨害することになるのは控える。一般に、**passive** income（受動的所得）のみに課税し、**active** income（能動的所得）は適用除外とする。

■income/transactional approach：「汚い所得」(tainted income)を生み出す**取引**に着目する(米独等)

■entity approach：主に汚い所得を得る**法人**に着目する(かつての日英等)

日本では、適用除外要件は階層的に設計されている。

Ⅰ事業基準：主たる事業が列挙された受動的な事業に当たらないかが審査される。

　（①株式・債券保有〔2010：**地域統括**会社につき宥恕〕　②知的財産の提供　③船舶・航空機の貸付）

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

Ⅲ管理支配基準として、「事業の管理、支配及び運営を自ら行っている」かが審査される。

Ⅳ所在地国基準（現地営業基準）又はⅣ非関連者基準：主として所在地国で事業を行なっているかが審査される。ただし「卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業又は航空運送業」という元々国際的な事業については、主として非関連者と事業を行なっているかが審査される。

### 受動的所得課税の部分的導入（2010年から）

4項…或る特定外国子会社等が3項の適用除外要件を満たす場合でも、一定の類型の受動的所得（「**特定所得**の金額」）をについてだけ例外的に日本の株主の所得に合算課税を施す。

但し5項で少額不追求(de minimus)による救済。

### 裁判例

**ホンコンヤオハン事件**・静岡地判平成7年11月9日訟月42巻12号3042頁

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

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

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

タックスヘイヴン子会社が複数の事業を行なっている場合に、何に着目して「主たる事業」を判定するか。[浅妻]原則としては実物の生産要素（人・機械・工場等）に着目する方が「事業」という文言に即していると思われるが、実物生産要素に着目するだけであると酷い租税回避が起きかねない（東京地判平成20年10月3日判時2023号13頁）ので「総合的に勘案」という表現を裁判所は変えないだろう。

**来料加工**・東京地判平成21年5月28日平成18年(行ウ)322号判例集未登載(未確定)

　日本法人の香港子会社が中国支店で製造等をしていた場合に、香港子会社の主たる事業は卸売業ではなく製造業であり、香港で製造してないので**所在地国基準**を満たさない。

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

**双輝汽船事件・**最判平成19年9月28日民集61巻6号2486頁

争点　合算対象となる「課税対象留保金額」を計算する過程において、タックスヘイヴン子会社の過去7年以内の欠損金を控除するという規定がある。

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

　逆にいうと、今年欠損が生じたら、将来7年間の利益と相殺することとなる。

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

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

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

**日星租税条約事件**・最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁

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

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

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

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

最高裁判旨　「日星租税条約７条１項は、一方の締約国（Ａ国）の企業の利得に対して他方の締約国（Ｂ国）が課税するためには、当該企業がＢ国において恒久的施設を通じて事業を行っていることが必要であるとし（同項前段）、かつ、Ｂ国による当該企業に対する課税が可能な場合であっても、その対象を当該恒久的施設に帰属する利得に限定することとしている（同項後段）。同項は、いわゆる「恒久的施設なくして課税なし」という国際租税法上確立している原則を改めて確認する趣旨の規定とみるべきであるところ、企業の利得という課税物件に着目する規定の仕方となっていて、課税対象者については直接触れるところがない。しかし、同項後段が、Ｂ国に恒久的施設を有するＡ国の企業に対する課税について規定したものであることは文理上明らかであり、これは同項前段を受けた規定であるから、同項前段も、また、Ａ国の企業に対する課税について規定したものと解するのが自然である。すなわち、同項は、Ａ国の企業に対するいわゆる**法的二重課税**を禁止するにとどまるものであって、同項がＢ国に対して禁止又は制限している行為は、Ｂ国のＡ国企業に対する課税権の行使に限られるものと解するのが相当である。」

「措置法６６条の６第１項は、外国子会社の留保所得のうちの一定額を内国法人である親会社の収益の額とみなして所得金額の計算上益金の額に算入するものであるが、この規定による課税が、あくまで我が国の内国法人に対する課税権の行使として行われるものである以上、日星租税条約７条１項による禁止又は制限の対象に含まれないことは、上述したところから明らかである。」

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

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

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

個人所得税の租特44条の4について同旨：最判平成21年12月4日判時2068号34頁

発展：フランスでは租税条約違反である、フィンランドでは租税条約違反でない、という判例が既にあった。

**ガーンジー島事件**・最判平成21年12月3日判時2070号45頁

事実・争点　英国領ガーンジー島では、一定の条件の下、納税者が0-30%の範囲で税率を選ぶことができる。

ある日本の保険会社（原告）が支配するガーンジー島所在の子会社が当地で26%の税率で納税した。

明らかに、25%以下【当時】、という要件を満たさないことを狙っている。

税は強制のものであるはずのところ、税率を選べる税が税なのか？

一審　(東京地判平成18年9月5日訟月54巻10号2463頁)「ガーンジー島において徴収される「税」なるものは、その名称にもかかわらず、その実質は、タックスヘイブン税制の適用を回避させるというサービスを提供するための**対価**であるということも可能なのであって（このような強い誘因を持つ制度であるからこそ、自力執行力等、徴収のための実効性担保措置を必要としないと考えることもできなくはない。）、この点からしても、一般的な租税の概念（特定のサービスに対する対価ではないこと。）に反するものである」。なお、外国税額控除も利用できないと判断した。(東京高判平成19年10月25日訟月54巻10号2419頁も同旨)

最高裁判旨　「本件外国税を課されるに当たって、本件子会社にはその税率等について広い選択の余地があったということができる。しかし、選択の結果課された本件外国税は、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、前記事実関係等によれば、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。[改行]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。」

「外国法人税該当性について」　「本件子会社は、税率２６％の本件外国税を納付することによって実質的にみても本件外国税に相当する税を現に負担しており、これを免れるすべはなくなっているものというべきである。そうすると、本件外国税を同項[外国法人税に含まれないものを列挙する法人税法施行令[141](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40SE097.html#1000000000000000000000000000000000000000000000014100000000000000000000000000000)条3項]１号又は２号に規定する税[後に還付される税とか税の納付が猶予される場合とか]に類する税ということもできない」

## 条約漁り（treaty shopping）

例）A国はB国と租税条約を締結しているが、C国とは租税条約を締結してない。A国からC国に支払をなすとA国国内法が適用され高い税率が適用される。C国居住者であるC社はA国居住者であるA社と直接取引を行うのではなく、間にB国居住者であるB社を介在させることを考える。

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

　Ａ国＝＝租税条約＝＝Ｂ国　｜　Ａ国＝＝租税条約＝＝Ｂ国

　┏━━┓非課税等　┏━━┓｜　┏━━┓非課税等　┏━━┓

　┃Ａ社┃――――→┃Ｂ社┃｜　┃Ａ社┃――――→┃Ｂ社┃

課┗━━┛　　　　　┗━━┛｜　┗━━┛　　　　　┗━━┛

税⇒｜　　　　　　　　　　　｜　　　　　　　　　　　：

　　↓　　　　　　　　　　　｜　　　　　　　　　　　：

　┏━━┓　　　　　　　　　｜　┏━━┓　　　　　　：

Ｃ┃Ｃ社┃　　　　　　　　　｜Ｃ┃Ｃ社┃←‥‥‥‥‥・

国┗━━┛　　　　　　　　　｜国┗━━┛

その後、B社とC社との関係については幾つかルートがある。

　○B社に所得を溜め込む。

　○B国→C国の支払につきB国国内法がそもそも課税しない。

　○B国国内法によれば課税されるが、B国・C国間に租税条約があり、B社→C社の支払につき条約により課税が低く抑えられる又は非課税となる。

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

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

　租税条約によって源泉地国における源泉徴収税率が低く抑えられる（或いは源泉地国の課税権を否定する）配当（10条）・利子（11条）・使用料（12条）についての規定がしばしば問題となる。

　租税条約では、単にB国居住者が受け取っていれば租税条約の便益を認めるのではなく、受取人が**受益(保有)者**(beneficial owner)であることを要求する。B社がB国居住者であっても真の受益者でないとして租税条約の便益を認めない（A国国内法による課税を受けることとなる）、ということがある。

OECDモデルにはないが、実際の租税条約において租税条約の便益を制限する条項が設けられることもある。**LOB**条項（limitation on benefit）などと呼ばれる(定訳なし。便益制限条項？)。

新日米租税条約22条など。

OECDも問題を認識しており、OECDモデルには書かれてなくとも、Commentaryの中で検討している。

　日本ガイダント事件（講義ノート8.9.2）も条約漁りの一例である。

　日米租税条約の下ではアメリカ居住者たる匿名組合員の所得に対し日本の課税が及ぶが、日蘭租税条約の下ではオランダ居住者たる匿名組合員の所得に対し日本の課税が及ばない、という事例。

他の例）SDI Netherlands v. Commissioner, 107 TC 161 (1996)

SDI USA→SDI Netherlands→SDI Bermudaとroyaltyが流れる。

SDI-U→SDI-Nのとき、蘭米租税条約により、アメリカは課税できない。

SDI-N→SDI-Bのとき、アメリカ源泉という性質を保持していないと判断。源泉徴収課税を受けない。

タックス・シェルター（省略）

## 租税競争（tax competition）

企業に重い税負担を課せば、企業はその国から逃げていく。

産業誘致のために、企業に対する課税を軽くする動きがある。

このような税負担引き下げ競争のことを**租税競争**と呼ぶ。

競争がいきすぎれば**底への競争**（race to the bottom）になる恐れがある。

租税競争善悪論争

●一般に競争は善である。競争により効率性が改善する。

　租税に関しても、競争により、国家は無駄な課税ができなくなり、無駄な財政支出ができなくなる。（税の問題だけでなく、賄賂の要求なども難しくなる）

　とりわけ、発展途上国が税制優遇で産業誘致しようとすることを、先進国（及び先進国の集まりであるOECD）がとやかく言う資格はない。各国の税制は各国の判断で決めてよい。

●租税競争が激化すれば、可動的(mobile)な生産要素（資本・熟練労働者等）に課税できなくなる。

　だからといって財政需要がなくなるわけではないから、必要な税収を、不動産、未熟練労働者、生活必需品消費といった可動性の低いものに求めざるを得なくなる。

　そうなれば公平な税負担の配分という政策目的が達成できなくなってしまう。福祉国家も崩壊する。

## その他の租税回避

事実認定・私法上の法律構成と限定解釈の複合（？）**パラツィーナ事件**（**フィルムリース事件**）・最判平成18年1月24日民集60巻1号252頁・大阪高判平成12年1月18日月報47巻12号3767頁・大阪地判平成10年10月16日月報45巻6号1153頁

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

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

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

検討　原審については2通りの理解が思い浮かぶ。「真の意思は」という表現をそのまま受け止めれば、講義ノート2.5.3でいうところの「真意の認定（≒契約解釈）」の部分で処理したと考えられる。他方、租税回避を意図しているからこそ、真意としては映画の所有権を取得する意思があったと認定せざるを得ないのではないかという疑問が考えられる（藤谷武史説）。そうすると、「真意の認定（≒契約解釈）」としては所有権取得の意思があったとしてもなお、裁判所が介入的にそれを変えてしまう「真意と異なる契約解釈」の一例であると理解できる（「真の意思は」は飾り）。裁判所がそのような介入的な認定をする筈がないという論者からすれば（藤谷説はまだ定説化してない）、あくまで「真意の認定（≒契約解釈）」での処理ということになる。  
　いずれにせよ、原審は、租税法の適用の問題として処理したのではなく、租税法の適用の前提としての「事実認定・私法上の法律構成」の領域で処理している。  
　最高裁は、「取得したとしても」という表現をしているので、原審の考え方を明示的には否定していない（[浅妻]佐藤英明説のように、最高裁は原審に否定的であるという学説もあるが、浅妻は、原審への賛否から最高裁は逃げていると理解している）。原審の考え方が仮に否定されるとしてもなお、「租税法規の解釈」の領域で納税者の企みは潰れるとしている。  
　原審の考え方による場合に、納税者の試みは脱税として刑事責任を負うのか、という論点もある。  
　映画ではなく航空機を利用した事案では納税者側勝訴で確定している。NBB航空機リース事件・名古屋地判平成16年10月28日判タ1204号224頁、名古屋高判平成17年10月27日平成16年(行コ)48号。

　フィルムリース事件最高裁判決後にでた船舶リースについての裁判で名古屋高判平成19年3月8日平成18年(行コ)1号はやはり納税者を勝たせているが、こちらは確定してない。  
　平成17年度改正により組合を通じた損失の利用は制限された（租特67条の12）。租税回避対策としての機能をこえて、将来も損失を利用することができないというのはいきすぎではないか、といった疑問もある。アメリカ法に関し参照：渕圭吾「アメリカ内国歳入法典469条のメカニズム」ジュリスト1290号123-130頁。

　　　　　　　　　　　　　　　　　　　映画第二次配給権

─→　金銭の流れ　　　　　　　ＩＦＤ　━━━━━━━━━→　ＣＰＩＩ

━→　映画の権利の流れ　　　　　↑│　←─────────（制作・配給）

‥‥　期待　　　　　　　　　　　┃│保　　　配給契約代金　　↑┃

　　　　　　　　　　　　　　　　┃│証　　　　　6000万＄　　│┃映

　　　　　　　　　　　　　　　映┃│支100 　　　　　　　　　│┃画

　　　　　　　　　　　　　　　画┃│払億　　　　　　　　　映│┃所

　　　　　　　　　　　　　　　配┃│額円　　　　　　　　　画│┃有

　　　 100億円　借入金返済　　給┃│等　　　　　　　　　　代│┃権

　　　　　　←────────権┃│　　86億円　　　　　　金│┃

　　　64億円　本件借入契約　　　┃↓　　映画代金　　　　　　│↓

オランダ銀行────────→本件組合─────────→ジェネシス

　　　　　　　　　　　　　　　│↑：　←━━━━━━━━━

　　　　　　　　手数料←───┘│：　　　　　映画所有権

　　メリルリンチ　４億円　　出資│：

　　　　　　　　　　　　　26億円│↓減価償却損失

　　　　　　　　　　　　　　　原告ら組合員

# 国際取引と付加価値税

## 輸出免税（国境税調整）

国際取引において何ら調整を行なわない場合

下図のように、税率の高い国の企業は競争上不利になってしまう。

調整第一段階：**輸出免税**

　輸出するときに、それまで日本国内で課せられてきた税額を還付する。

　免税は、言い換えれば0%で課税する、ということと同じである（そのため、輸出免税に関し「ゼロ税率」という言葉が使われることもある）。すなわち、Bは5000で輸出し、仕入4000にかかっていた200の税額（これを仕入税額または前段階税額と呼ぶ）の**還付**を受ける。5000で輸出することができるので、BがY国に輸出する場合もJと同じ条件で競争することができる。

**非課税**とは異なる。非課税では、自分が課税されないだけで、仕入にかかっている税額の還付を受けることはできない。Bが非課税であるとすると、自分は課税されないのでBが50の消費税を納める必要はないが、仕入税額の還付を受けることはできないので、輸出するときの価格は5000ではなく5200になってしまう。これでは、（X国に輸出する時はまだしも）Y国に輸出する場合にJとの競争で不利になってしまう。

調整第二段階：**輸入課税**

　税関（保税地域、という言葉が用いられる）から輸入貨物を引き取るときに、その貨物の価格に対する自国の消費税（付加価値税）を納める。日本であれば、Cが5000の輸入貨物を引き取る際に、税関に250の消費税額を納める。

　普通、消費税（付加価値税）を納めるのは事業者であるが、輸入に関しては消費者も納税義務を負う。

　　　　日本(5%)　 Ｘ国(10%) Ｙ国(0%)

原材料 Ａ4200(200) Ｅ4400(400) Ｉ4000(0)

↓ ↓ ↓ ↓

加工　　 Ｂ5250(50) Ｆ5500(100) Ｊ5000(0)

↓ ↓ ↓ ↓

小売　 Ｃ7350 (100) Ｇ7700(200) Ｋ7000(0)

↓ (Ｆから7600) (Ｂから7450) (Ｂから7250)

消費者 (Ｊから7100)

このように輸出国ではなく輸入国で課税することを**仕向地主義**(destination principle)と呼ぶ。

輸出国で課税することを**原産地主義**(origin principle)と呼ぶ。

（本によっては原産地主義が源泉地主義と書かれていることもあるが、所得課税における居住・源泉の議論と混同しやすいので、付加価値税・消費課税の文脈では原産地主義という言葉を使用することを推奨する）

もし原産地主義で課税がなされていると、BがY国に輸出する際、Jとの競争において、不当に不利になってしまう。BがX国に輸出する際、Fとの競争において不当に有利になってしまう。つまり、原産地主義を採用すると付加価値税率がそのまま商品価格に反映されてしまうため、競争条件が歪められてしまう。(下の注意参照)

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

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

　付加価値税率の低い国の企業が有利に扱われることになれば、企業は工場等を付加価値税率の低い国に設立するようになる。（X国・Y国の二国モデルで考えると）X国の方が生産に適していたとしても、競争条件を勘案して企業がY国の方に沢山投資をするようになってしまえば、X国に投資されていれば実現していたであろう生産が世界から失われることになってしまう。

　このように税などの歪みによってなくなってしまう部分を**死荷重**（dead weight loss、死荷重損失と訳されることもある）という。原産地主義の課税による競争条件の歪みは、（資源が世界で一定であるという想定の下での）資源配分の中立性を損ない、効率性を害する。

　消費税（付加価値税）について、消費にかかる税だから消費地（仕向地）で課税するのが当然、という議論を耳にすることがあるかもしれないが、これも意味のない言説である。所得税について所得のある所で課税するのが当然とは言い切れないのと同様、付加価値税についても当然と言い切れる問題ではない。所得税について資本輸出中立性等が議論されたように、付加価値税でも中立性の考慮が働く。

　その他にも、国家間でどのように課税権を配分するのが国家間の公平に適うかとか、執行可能性とか、様々な要素を勘案した上で、課税地が決定される。（執行可能性については次節参照）

　実際、仕向地主義は全ての国に受け容れられるとは限らない。例えば、生産力の強い国（輸出が多い国）が、仕向地主義では国家間の公平な課税権配分が達成されない、という不満を抱くこともある。

注意　輸出免税・輸入課税による仕向地主義が採られている理由の教科書的説明は以上の通りである。しかし、原産地主義課税であっても競争条件が歪められる訳ではない、という理解の方が近年は定説である。

　Ｐ国もＱ国も税率が0%のとき、Ｐ国の\100＝Ｑ国の$1だったとし、Ｐ国のＰ社は\200で、Ｑ国のＱ社は$2で商品を提供していたとする。Ｐ社がＱ国消費者に提供するときの価格は$2である。次に、Ｐ国だけ税率20%の付加価値税を導入し原産地主義で課税される場合、Ｑ国の者がＰ国から輸入するのに今までの1.2倍かかるので、為替は\120=$1となる（為替が同種の物を購入する時の価格のみによって決まるとは言い切れないが）。この場合Ｐ社がＱ国消費者に売る時の価格はやはり\240=$2でＰ国の付加価値税導入前と変わらない。

小売売上税について

　アメリカは連邦レベルで付加価値税を有してないが、多くの州或いは更に下位の地方団体が売上税（sales tax）を課している。これは、小売段階でしか課せられない税であるので、その趣旨を明確にするために小売売上税と呼ばれることもある。

　小売段階だけの課税なので、国境税調整を行なうまでもなく自動的に輸出免税と同じ結果となっている。

　ただし、消費者が輸入する場合の輸入課税のあり方については、問題が残っている。

## 国際的な役務取引についての問題

　輸出免税・輸入課税の仕組みは、**税関**における執行可能性に大きく依存している。これは、自動車の販売など物品の提供については比較的よく機能している。

　役務（サービス）の取引がなされる場合、税関を通らないので、輸出免税・輸入課税の仕組みが機能しない。

　役務提供については、役務提供のための事務所の所在地が、課税の基準となる。日本の消費税法では国内取引と国外取引との区別があり、国内取引にのみ消費税（付加価値税）が課せられる。役務の輸入という概念が消費税法上は存在しない。

●外国の事務所から日本の顧客（消費者も企業も含む）に役務提供がなされる場合、国外取引であり、日本の消費税（付加価値税）は課せられない。

　（当該外国で付加価値税が実施されていればその国の付加価値税が課せられる）

●日本の事務所から外国の顧客に役務提供をする場合、国内取引であり、日本の付加価値税が課せられる。

仕向地主義が当てはまるのは物品の提供についてのみ。

役務提供については、事実上の原産地主義になってしまっている。

このことは二方面から問題となる。 ●役務の輸入について、課税できない。

●役務の輸出について、競争条件が歪められる。

いわゆる電子商取引について

　所得課税におけるのと同様、電子商取引に対し有効な課税ができるか、ということが、付加価値税の文脈においても大問題となっている。

　いわゆる電子商取引は二種類に区別して議論されてきた。

(1)　インターネットで注文して書籍を購入するなど、有形物の移転がある場合

(2)　音楽をインターネットでダウンロードするなど、もっぱらオンラインで取引される場合

(1)の物品の提供に関しては、輸出免税・輸入課税が適用される（筈）。

　しかし、消費者レベルで輸入がなされる場合、輸入課税を実行するのは極めて困難。消費者による自動車の個人輸入など大きな取引については輸入課税の執行は可能であろうが、小額不追求（日本法では1万円が基準）という実務上の要請からも、殆どの消費者による個人輸入については、執行が困難。

(2)のオンライン取引は、分類上「役務の提供」に該当し、法律上も事務所の所在地が基準となる。

　このため、競争条件の歪みが如実に現れてしまう。

　付加価値税率が高い欧州（15%～25%程度）ではこの問題が特に深刻。付加価値税のないアメリカの企業と、同じ条件で競争できない。（アメリカでは売上税が課されているといっても、アメリカ企業が欧州の消費者に役務提供した場合に、アメリカの売上税が課されるとは限らない）

　特に、欧州消費者がアメリカのテレコム・サービスを利用する、という事態が深刻なものとなった。

　そのため、オンライン取引等についても仕向地主義を当てはめるべく、欧州では規定・執行環境の整備が進められている。欧州の消費者相手に商売する時は欧州で登録して納税せよ、という制度。

　ここでも、**租税競争**の問題が影を落とす。

　仮にオンライン取引に対して有効に課税することができないとしても、財政需要がなくなるわけではないから、お米の購入など、把握しやすい取引に対して今より税が重くなるかもしれない。これは、比較的低所得者に対し厳しい課税となることが予想され、福祉国家の理念とは逆向きの方向となってしまう。

目次

[1. 序論 1](#_Toc294869252)

[1.1. 国際租税法の講義の方針・目的 1](#_Toc294869253)

[1.2. 参考文献 1](#_Toc294869254)

[1.3. 国際租税法の対象領域 1](#_Toc294869255)

[1.4. 昨年の問題 2](#_Toc294869256)

[2. 租税法序論 2](#_Toc294869257)

[2.1. 租税法一般 2](#_Toc294869258)

[2.1.1. 租税の意義・機能 2](#_Toc294869259)

[2.1.2. 租税を課すことの正当化根拠 3](#_Toc294869260)

[2.1.3. 租税立法の違憲審査基準 3](#_Toc294869261)

[2.1.4. 租税公平主義 3](#_Toc294869262)

[2.1.5. 租税の中立性 4](#_Toc294869263)

[2.1.6. 租税法律主義の意義 5](#_Toc294869264)

[2.1.7. 課税要件法定主義 5](#_Toc294869265)

[2.1.8. 課税要件明確主義 5](#_Toc294869266)

[2.1.9. 合法性の原則 6](#_Toc294869267)

[2.2. 所得税 6](#_Toc294869268)

[2.2.1. 課税の基本的な仕組み 6](#_Toc294869269)

[2.2.2. 所得概念 7](#_Toc294869270)

[2.2.3. 所得の年度帰属 7](#_Toc294869271)

[2.2.4. 時価主義と実現主義 7](#_Toc294869272)

[2.2.5. ロック･イン効果 8](#_Toc294869273)

[2.3. 法人税 9](#_Toc294869274)

[2.3.1. 法人税と所得税との関係 9](#_Toc294869275)

[2.3.2. 統合されていない課税方式による非中立性 9](#_Toc294869276)

[2.3.3. 法人税と所得税の統合 9](#_Toc294869277)

[2.3.4. 法人所得の意義 10](#_Toc294869278)

[2.4. 消費税（付加価値税） 11](#_Toc294869279)

[2.4.1. 取引高税・小売売上税・付加価値税 11](#_Toc294869280)

[2.4.2. 課税方法 11](#_Toc294869281)

[2.4.3. 非課税と免税 11](#_Toc294869282)

[2.5. 租税法の解釈と適用 11](#_Toc294869283)

[2.5.1. 解釈 11](#_Toc294869284)

[2.5.2. 節税・租税回避・脱税 12](#_Toc294869285)

[2.5.3. 租税回避の否認に類似すること 12](#_Toc294869286)

[3. 国際租税法概説 14](#_Toc294869287)

[3.1. 居住者・内国法人と非居住者・外国法人との区別 14](#_Toc294869288)

[3.2. 二種類の課税管轄 14](#_Toc294869289)

[3.3. 国際的二重課税とその救済 14](#_Toc294869290)

[3.4. 租税条約の意義 14](#_Toc294869291)

[3.5. PEなければ事業所得課税なし／資本所得に対する源泉徴収課税 15](#_Toc294869292)

[4. 居住者と非居住者 15](#_Toc294869293)

[4.1. 二種類の課税管轄権 15](#_Toc294869294)

[4.2. 個人の居住地 16](#_Toc294869295)

[4.3. 法人の居住地 17](#_Toc294869296)

[5. 租税条約 17](#_Toc294869297)

[5.1. 法源 17](#_Toc294869298)

[5.2. 租税条約の意義 18](#_Toc294869299)

[5.3. 歴史 18](#_Toc294869300)

[5.4. ＯＥＣＤモデル租税条約の位置づけ 18](#_Toc294869301)

[5.5. 租税条約の基本的構成 19](#_Toc294869302)

[6. 対非居住者課税－恒久的施設 20](#_Toc294869303)

[6.1. 規定 20](#_Toc294869304)

[6.2. 物的PE（5条1項・2項・3項）、1号PE 22](#_Toc294869305)

[6.3. 準備的・補助的な性格の活動（5条4項） 23](#_Toc294869306)

[6.4. 代理人PE（5条5項・6項）、3号PE 23](#_Toc294869307)

[6.5. 子会社とPE（5条7項） 24](#_Toc294869308)

[6.6. 電子商取引の問題（Commentary 42.1以下） 24](#_Toc294869309)

[6.7. サービスPE（Commentary 42.11以下） 25](#_Toc294869310)

[6.8. 事業利得課税の範囲（7条） 25](#_Toc294869311)

[6.9. PE帰属利得：独立当事者間原則（7条2項） 26](#_Toc294869312)

[6.10. 二重課税救済（7条2項・3項） 27](#_Toc294869313)

[6.11. 本店経費配賦（旧7条3項） 27](#_Toc294869314)

[6.12. 定式配賦（旧7条4項） 27](#_Toc294869315)

[6.13. 単純購入例外（旧7条5項） 28](#_Toc294869316)

[6.14. 他の条文との関係（7条4項(旧7項)） 28](#_Toc294869317)

[6.15. 無差別取扱原則（24条3項） 28](#_Toc294869318)

[7. 対非居住者課税―所得源泉と課税権配分 28](#_Toc294869319)

[7.1. 10条　配当 29](#_Toc294869320)

[7.2. 11条　利子 29](#_Toc294869321)

[7.2.1. 規定 29](#_Toc294869322)

[7.2.2. 11条5項：支店の利子負担 29](#_Toc294869323)

[7.2.3. 過小資本 29](#_Toc294869324)

[7.3. 12条　使用料 30](#_Toc294869325)

[7.3.1. 規定 30](#_Toc294869326)

[7.3.2. 所得の性質決定 30](#_Toc294869327)

[7.4. 13条　譲渡益 30](#_Toc294869328)

[7.5. 源泉徴収課税と純所得課税との関係 31](#_Toc294869329)

[7.5.1. PE課税 31](#_Toc294869330)

[7.5.2. 支店の取引と本店の取引 31](#_Toc294869331)

[7.5.3. 特許ライセンスと特許発明自己実施との比較 31](#_Toc294869332)

[8. 租税条約によるその他の課税権配分 32](#_Toc294869333)

[8.1. 6条　不動産所得 32](#_Toc294869334)

[8.2. 8条　国際運輸業所得 32](#_Toc294869335)

[8.3. 15条　給与所得 32](#_Toc294869336)

[8.4. 16条　役員報酬 32](#_Toc294869337)

[8.5. 17条　芸能人及び運動家 32](#_Toc294869338)

[8.6. 18条　退職年金 32](#_Toc294869339)

[8.7. 19条　政府職員 32](#_Toc294869340)

[8.8. 20条　学生 32](#_Toc294869341)

[8.9. 21条　その他所得 32](#_Toc294869342)

[8.9.1. 概説 32](#_Toc294869343)

[8.9.2. 匿名組合契約と日蘭租税条約 32](#_Toc294869344)

[9. 対外取引：外国税額控除 34](#_Toc294869345)

[9.1. 国家中立性 34](#_Toc294869346)

[9.2. 資本輸出中立性 35](#_Toc294869347)

[9.3. 資本輸入中立性 35](#_Toc294869348)

[9.4. OECDモデル23条　国外所得免税、外国税額控除 36](#_Toc294869349)

[9.5. 間接外国税額控除と外国子会社配当益金不算入 36](#_Toc294869350)

[9.6. 外国税額控除の控除限度額 37](#_Toc294869351)

[9.6.1. 概説 37](#_Toc294869352)

[9.6.2. 余裕枠の濫用 37](#_Toc294869353)

[10. 租税回避と対策規定 38](#_Toc294869354)

[10.1. 移転価格（OECDモデル9条） 38](#_Toc294869355)

[10.1.1. 利益移転 38](#_Toc294869356)

[10.1.2. 独立当事者間価格 39](#_Toc294869357)

[10.1.3. 国内取引と国際取引 40](#_Toc294869358)

[10.1.4. 対応的調整（9条2項） 41](#_Toc294869359)

[10.1.5. 裁判例 41](#_Toc294869360)

[10.2. タックスヘイヴン 41](#_Toc294869361)

[10.2.1. タックスヘイヴンの弊害 41](#_Toc294869362)

[10.2.2. タックスヘイヴン対策税制（ＣＦＣ税制） 42](#_Toc294869363)

[10.2.3. 適用除外 44](#_Toc294869364)

[10.2.4. 受動的所得課税の部分的導入（2010年から） 44](#_Toc294869365)

[10.2.5. 裁判例 44](#_Toc294869366)

[10.3. 条約漁り（treaty shopping） 46](#_Toc294869367)

[10.4. 租税競争（tax competition） 47](#_Toc294869368)

[10.5. その他の租税回避 47](#_Toc294869369)

[11. 国際取引と付加価値税 48](#_Toc294869370)

[11.1. 輸出免税（国境税調整） 48](#_Toc294869371)

[11.2. 国際的な役務取引についての問題 50](#_Toc294869372)