

たる目的は子会社の未処理欠損金額の引継ぎにあったものとみるのが相当であり、前記の本件合併の不自然さも考慮すると、税負担の減少以外に本件合併を行うことの合理的理由となる事業目的その他の事由が存在するとは認め難いといわざるを得ない」旨判示し、法人税法132条の2該当性を認めた。

同判決は、組織再編税制の趣旨について、「移転資産等の果たす機能の面に着目するならば、被合併法人において当該移転資産等を用いて営んでいた事業が合併法人に移転し、その事業が合併後に合併法人において引き続き営まれることが想定されているものといえるところ、このことからすれば、組織再編税制は、組織再編成による資産の移転を個別の資産の売買取引と区別するために、資産の移転が独立した事業単位で行われること及び組織再編成後も移転した事業が継続することを想定しているものと解される。」と判示した点に特色があるといえ、同種事案の参考となる。

第3 国際取引と所得課税

1 総説

経済取引の国際化に伴い、財貨、人及びサービスが国境を越えて移動することが増加したほか、内国法人の海外進出や外国法人の我が国への進出も活発に行われている。このような状況下では、課税問題も一国にとどまらず、特に所得課税についていえば、多くの国、取り分け全ての先進国では個人所得税及び法人税を課しているから、国境を越える取引(国際取引)などに適用される租税の仕組みとして国際課税が必要となる(水野忠恒「国際課税の理論と課題」水野忠恒編『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』1-2頁参照)。このような課税関係を規定しているものが国際租税法と呼ばれる規範である。

国際租税法の分野では、外国の国民や企業に対してどのように課税す

るか、国際的二重課税(同一の所得に対して二つ以上の国が課税を行うこと)をどのようにして排除するかが重要な問題であるが、それに加えて、国際的な経済活動においては、国家の領域を超えて行われるため、その調査権が及びにくいいため、そこから生ずる所得は脱税が行われやすい(国際的脱税行為)。また、国際的な経済活動においては、複数の国家の税制の相違を利用して、租税回避が行われることが多く(いわゆる国際的租税回避行為)、このような租税回避行為は、多国籍企業におけるグループ内取引では契約内容等を操作することにより容易に実行できることから、最近の企業の多国籍化に伴って深刻な問題となりつつある(金子・租税法561-562頁参照)。

そこで、以下では、①非居住者及び外国法人に対する所得課税、②国際的二重課税を排除する措置としての外国税額控除、③国際的租税回避行為を防止する措置としての移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制、過少資本税制及び過大支払利子税制を概説する。

なお、国際租税法としては、そのほかにも、二国間で租税条約を締結して定めた二重課税の回避のための規程、国際的脱税の防止のための情報交換に関する規程、自国民の救済のための相互協議の規程等がある。2023年11月1日現在、我が国は、所得税及び法人税の二重課税の防止のための租税条約を、72本(79の国と地域に適用)締結している(財務省HP)。

2 非居住者及び外国法人に対する所得課税

(1) 課税原則の変更

所得税法及び法人税法は、非居住者ないし外国法人に対しては、我が国の国内に源泉のある所得(国内源泉所得)に対してのみ課税することとしている。これは、諸外国でも一般的に採用されている制度のパターンであり、所得の源泉の所在地に関する法原則をソース・ルールと呼ぶ。国内源泉所得に関するソース・ルールは、国によって異なるが、以下で詳述する所得税法・同施行令(所税161条・所税令289条)

及び法人税法・同施行令(法税138条・法税令180条)において所定の所得が国内源泉所得とされている。

我が国において、平成26年度改正で、ソース・ルール的大幅な改正が行われた。それまで、我が国は、国内法上、国内に恒久的施設(一般にP E (Permanent Establishmentの略) と称され、支店、工場その他事業を行う一定の場所をいう。)のある非居住者又は外国法人に対して全ての国内源泉所得を対象として居住者又は内国法人と同様に所得税又は法人税を課するという制度(いわゆる「総合主義」)を採用する一方で、諸外国と締結している租税条約では、この制度を修正して、国内源泉所得のうち恒久的施設等に帰せられ、又はそれと実質的な関連を有するものについてのみ、居住者又は内国法人と同様に所得税又は法人税を課することとしてきた。

この点については、かねて、我が国でも国内法上も帰属主義を採用すべきであるという意見が強かったが、平成26年度改正で、外国法人に対する課税原則について、「総合主義」に基づく従来の国内法を2010年改訂後のOECDモデル租税条約に沿って、「帰属主義」に改めた(以上につき、金子・租税法587ないし595頁参照)。

(2) 非居住者及び外国法人に対する課税所得及び課税方法

ア 非居住者に対する課税所得及び課税方法

非居住者は、制限納税義務者として、国内源泉所得(日本国内に所得の発生原因のある所得)について納税義務を負う(所税5条2項、7条1項3号)。

非居住者に対する課税は、非居住者の有する国内源泉所得のうち、非居住者の恒久的施設に帰せられる所得(以下「恒久的施設帰属所得」という。)については、総合課税の対象とし、恒久的施設帰属所得以外の国内源泉所得については、国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得等を除いて源泉徴収のみで課税関係が終了する仕組みとされている。

第3 国際取引と所得課税

具体的には、別表 1-1 (平成26年改正後の帰属主義) 及び 1-2 (平成26年改正前の総合主義) のとおりである。

別表1-1 非居住者に対する課税関係の概要

所得の種類 (所法161①)	非居住者の区分 (所法164①)	恒久的施設を有する者		源泉徴収 (所法212① 213①)	
		恒久的施設 帰属所得 (所法164①一イ)	その他の 国内源泉所得 (所法164①一ロ、②一)		恒久的施設 を有しない 者 (所法164①二、②二)
(事業所得)			【課税対象外】	無	
① 資産の運用・保有により生ずる所得 (所法161①二) ※下記⑦～⑮に該当するものを除く。	【総合課税】 (所法161①一)		【総合課税(一部)(注2)】	無	
② 資産の譲渡により生ずる所得 (〃 三)				無	
③ 組合契約事業利益の配分 (〃 四)	【源泉徴収の上、 総合課税】 (所法161①一)		【課税対象外】	20.42%	
④ 土地等の譲渡対価 (〃 五)			【源泉徴収の上、総合課税】	10.21%	
⑤ 人的役務の提供事業の対価 (〃 六)				20.42%	
⑥ 不動産の賃貸料等 (〃 七)				20.42%	
⑦ 利子等 (〃 八)				15.315%	
⑧ 配当等 (〃 九)			20.42%		
⑨ 貸付金利子 (〃 十)			20.42%		
⑩ 使用料等 (〃 十一)			20.42%		
⑪ 給与その他の人的役務の提供に 対する報酬、公的年金等、退職手当等 (〃 十二)			20.42%		
⑫ 事業の広告宣伝のための賞金 (〃 十三)			20.42%		
⑬ 生命保険契約に基づく年金等 (〃 十四)			20.42%		
⑭ 定期積金の給付補填金等 (〃 十五)			15.315%		
⑮ 匿名組合契約等に基づく利益の分配 (〃 十六)			20.42%		
⑯ その他の国内源泉所得 (〃 十七)			【総合課税】 (所法161①一)	【総合課税】	無

第3 国際取引と所得課税

(以下、表上の注意書きとは符合しない。)

(注1) 恒久的施設帰属所得が、上記の表①から⑩までに掲げる国内源泉所得に重複して該当する場合がある。

(注2) 上記の表②資産の譲渡により生ずる所得のうち恒久的施設帰属所得に該当する所得以外のものについては、所得税281条1項1号から8号までに掲げるもののみの課税される。

(注3) 措置法等の規定により、上記の表において、①総合課税の対象である所得が申告分離課税又は源泉分離課税の対象となる場合や②源泉徴収税率が軽減又は免除となる場合がある。

(注4) 本表では、原則的な取扱いを記載した(以下、別表2-2まで同じ。)。なお、表については、国税庁HP「令和4年版源泉徴収のあらまし」中の「第10非居住者又は外国法人に支払う所得の源泉徴収事務」275-276頁を参考にした(後記別表2-1も同じ。)

別表1-2 非居住者に対する課税関係の概要〈平成26年改正前の総合主義〉

所得の種類 (所法161)	国内に恒久的施設を有する者		国内に恒久的施設を有しない者 (所法164①四)	源泉徴収 (所法212①, 213①)
	支店その他事業を行う一定の場所を有する者 (所法164①一)	1年を超える建設作業等を行い又は一定の要件を備える代理人等を有する者 (所法164①二, 三)		
事業の所得 (所法161一)	【総合課税】 (所法164①一) (所法164①二, 三)		【非課税】	無
資産の所得 (" 一)			【総合課税】	無
その他の国内源泉所得 (" 一)			(所法164①四)	無
組合契約事業利益の配分 (" 一の二)	【源泉徴収の上総合課税】 (所法164①一) (所法164①二, 三) (所法164①四)		【非課税】	20.42%
土地等の譲渡対価 (" 一の三)				10.21%
人的役務の提供事業の対価 (" 二)				20.42%
不動産の賃貸料等 (" 三)				20.42%
利子等 (" 四)	【源泉徴収の上総合課税】 国内事業に帰せられるもの 国内事業に帰せられないもの		【源泉分離課税】 (所法164②一)	15.315%
配当等 (" 五)				20.42%
貸付金利子 (" 六)				20.42%
使用料等 (" 七)				20.42%
給与その他の人的役務の提供に対する報酬、公的年金等、退職手当等 (" 八)				20.42%
事業の広告宣伝のための賞金 (" 九)				20.42%
生命保険契約に基づく年金等 (" 十)				20.42%
定期積金の給付補填金等 (" 十一)				15.315%
匿名組合契約等に基づく利益の分配 (" 十二)				20.42%
	(所法164①一)	(所法164①二, 三)	(所法164②二)	

第3 国際取引と所得課税

(以下、表上の注意書きとは符合しない。)

(注) 本表については、国税庁HP「平成25年版源泉徴収のあらまし」中の「第10非居住者又は外国法人に支払う所得の源泉徴収事務」224頁を参考にした(後記別表2-2も同じ。)

イ 外国法人に対する課税所得及び課税方法

外国法人は、制限納税義務者として、国内源泉所得(日本国内に所得の発生原因のある所得)について納税義務を負う(法税4条3項、9条)。

外国法人は、普通法人と人格のない社団等(法税2条8号、3条)に分けられる。これらの外国法人に対する課税所得の範囲は、普通法人については国内源泉所得(法税138条)であるのに対して、人格のない社団等については国内源泉所得で収益事業から生ずるものに限られる(法税4条3項)。

外国法人に対する課税は、外国法人の有する国内源泉所得のうち、外国法人の恒久的施設帰属所得については、法人税の課税の対象とし、恒久的施設帰属所得以外の国内源泉所得については、国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得等を除いて源泉徴収のみで課税関係が終了する仕組みとされている。

具体的には、別表2-1及び2-2(平成26年改正前の総合主義)のとおりである。

別表2-1 外国法人に対する課税関係の概要
(網掛け部分が法人税の課税範囲)

外国法人の区分 (法法141)		恒久的施設を有する法人		恒久的施設 を有しない 法人 (法法141二)	源泉 徴収 (所法 212① 213①)	
		恒久的施設 帰属所得 (法法141一イ)	その他の 国内源泉所得 (法法141一口)			
所得の種類 (法法138)						
(事業所得)				【課税対象外】	無 (注1)	
② 資産の運用・保有 (法法138①二) ※下記(7)～(14)に該当するものを除く。				【法人税】	無 (注2)	
③ 資産の譲渡 (法法138①三) ※右のものに 限る。	不動産の譲渡 (法令178一)				①恒久的施設に 帰せられるべき所得 (法法138①一) 【法人税】	無 (注3)
	不動産の上に存する 権利等の譲渡 (* 二)					
	山林の伐採又は譲渡 (* 三)					
	買集めた内国法人株式の譲渡 (* 四イ)					
	事業譲渡類似株式の譲渡 (* 四ロ)					
	不動産関連法人株式の譲渡 (* 五)					
	ゴルフ場の所有・経営に係る 法人の株式の譲渡 等 (* 六、七)					
④ 人的役務の提供事業の対価 (法法138①四)						20.42%
⑤ 不動産の賃貸料等 (* 五)						20.42%
⑥ その他の国内源泉所得 (* 六)					無	
(7) 債券利子等 (所法161①八) (注5)				【源泉徴収のみ】	15.315%	
(8) 配当等 (* 九) (注5)					20.42% (注4)	
(9) 貸付金利子 (* 十) (注5)					20.42%	
(10) 使用料等 (* 十一) (注5)					20.42%	
(11) 事業の広告宣伝のための賞金 (* 十三) (注5)					20.42%	
(12) 生命保険契約に基づく年金等 (* 十四) (注5)					20.42%	
(13) 定期積金の給付補填金等 (* 十五) (注5)					15.315%	
(14) 匿名組合契約等に基づく利益の分配 (* 十六) (注5)					20.42%	

(以下、表上の注意書きとは符合しない。)

(注1) 事業所得のうち、組合契約事業から生ずる利益の配分については、所得税の源泉徴収が行われる。

(注2) 資産の譲渡による所得のうち、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(所得税令281の3に規定するものを除く。)については、所得税の源泉徴収が行われる。

(注3) (7)から(14)の国内源泉所得の区分は所得税法上のもので、法人税法には、これらの国内源泉所得の区分はない。

第3 国際取引と所得課税

別表2-2 外国法人に対する課税関係の概要〈平成26年改正前の総合主義〉
(網掛け部分が法人税の課税範囲)

所得の種類 (法法138)	国内に恒久的施設を有する法人		国内に恒久的施設を有しない法人 (法法141四)	源泉徴収 (所法212①, 213①)
	支店その他事業を行う一定の場所を有する法人 (法法141一)	1年を超える建設作業等を行い又は一定の要件を備える代理人等を有する法人 (法法141二, 三)		
事業の所得 (法法138一)			【非課税】	無
資産の運用又は保有による所得 (〃 一)				無
資産の譲渡による所得 (〃 一)			不動産の譲渡による所得及び法令187①一～五に掲げる所得	無
その他の国内源泉所得 (〃 一)				無
人的役務の提供事業の対価 (〃 二)				20.42%
不動産の賃貸料等 (〃 三)				20.42%
利子等 (〃 四)		国内事業に帰せられるもの	【源泉分離課税】	15.315%
配当等 (〃 五)				20.42%
貸付金利子 (〃 六)				20.42%
使用料等 (〃 七)				20.42%
事業の広告宣伝のための賞金 (〃 八)				20.42%
生命保険契約に基づく年金等 (〃 九)				20.42%
定期積金の給付補填金等 (〃 十)				15.315%
匿名組合契約等に基づく利益の分配 (〃 十一)				20.42%

(以下、表上の注意書きとは符合しない。)

(注1) 事業所得のうち、組合契約事業から生ずる利益の分配については、所得税の源泉徴収が行われる。

(注2) 資産の譲渡による所得のうち、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(所得税令281の3に規定するものを除く。)については、所得税の源泉徴収が行われる。

(3) 国内源泉所得の意義

ア 意義

我が国の国内源泉所得に関するソース・ルールについて、所得税法161条及び法人税法138条は、各条に列挙する所得を国内源泉所得としている。なお、租税条約で別段の定めがされている場合は、それによるとされている(所税162条、法税139条)。

我が国のソース・ルールは、①非居住者及び外国法人が課税を受ける所得の範囲を確定するという本来の機能のほかに、②非居住者及び外国法人に対する源泉徴収の対象となる所得の範囲を確定する機能、さらには、③内国法人の外国税額控除の控除限度額の算定の基礎となる機能(後記3(2)参照)を有している。

イ 裁判例

(ア) 国内源泉所得に当たるか否かに関する裁判例としては、租税条約の適用に関するものであるが、外国法人の有する特許権及びノウハウの実施契約におけるロイヤルティ(使用料)の支払義務が、契約上特許の根源的使用である生産(製造)段階における特許の使用に着目して定められ、かつ実施権者たる国内法人がその技術方法を使用して製品(コンプレッサー)の全てをその日本国内工場で生産している場合には、ロイヤルティは我が国の国内源泉所得とされている旧日米租税条約6条(3)の「特許権等に対する使用料」に当たるとしたもの(東京地判昭60・5・13判タ577号79頁)がある。

(イ) 知的財産権の使用料等(所得税法161条11号)に関するものについては、①米国に製品を輸出していた内国法人と米国において同種製品の製造技術について特許権を有する外国法人との間でされた和解契約に基づき内国法人から外国法人にロイヤルティとして支払われた金員は、米国における製品の販売等に係る米国特許権の使用料に当たるものであり、内国法人の日本国内における業務

に関して支払われたものでないとして、所得税法(平成26年法律第10号による改正前のもの)161条7号イ所定の国内源泉所得に当たらないとしたもの(最判平16・6・24集民214号417頁)、②内国法人から外国法人に対して支払われたスポーツ競技に係る放映権料は、生放送のための映像も、生中継と同時に録画されている場合にはいわゆる固定性の要件を満たし、著作権法2条3項にいう「映画の著作物」に当たり、その使用の対価として支払われたものであるから、所得税法(平成26年法律第10号による改正前のもの)161条7号ロの「著作権の使用料」に当たるとしたもの(東京地判平6・3・30行集45巻3号931頁、その控訴審東京高判平9・9・25行集48巻9号661頁、その上告審最判平15・2・27税資253号順号9294)、③生活用品の製造販売事業を行う内国法人が、製薬会社である外国法人から商品を輸入するに際し、当該外国法人、当該輸入商品のモデルである外国人俳優及び当該外国人俳優の所属する事務所との間で契約を締結し、当該契約に基づいて当該外国法人に支払った金員につき、当該契約における名目だけでなく、その目的や内容から当事者の意思を合理的に解釈して判断すべきとして「著作権の使用料」に当たるとしたもの(仙台地判平28・10・19税資266号順号12919、その控訴審仙台高判平成29・3・29税資267号順号13004)等がある。

上記①の最判平16・6・24の原審である東京高判平10・12・15(訟月45巻8号1553頁)は、1審の東京地判平4・10・27(行集43巻10号1336頁)が「一般に、工業所有権の許諾契約のような、法律行為等の私法上の行為は、民法、商法等の実体私法の規律に服するものであり、そこから生ずる所得も、その定める要件を充たすことによって発生するものであるから、右所得に対する課税のため租税法規をこれに適用するについても、実体私法が適用されることによる法律効果をそのまま承認することを要する」とし、

当該和解契約が米国特許権の紛争を念頭に置く契約条項となっていることから当該和解契約による金員の支払を米国特許権の対価であるとしたのに対し、契約条項の分析から上記金員の趣旨には、我が国等における製造の許諾の面を有するとしたものの、主要部分ではないとして、「工業所有権の使用料」等に当たらないとしたものである。前記東京高判平10・12・15は、1審の事実認定と比べると実態に即したものとなっているが、我が国等における製造の許諾の面と米国における販売の対価の面とのいずれが主要であるかについての認定になお疑問がある。さらに、同判決は、「我が国における製造の対価が使用料の主要部分であると認められる場合には、我が国が使用料全体について課税した上で、日米租税協議に委ねることも許されると考えられるが、そうでなく、対価の主要部分が国内業務に係るものと認められずむしろ国外業務に係るものと認められる場合、言い換えると、我が国を使用地とするものと認められる場合には、我が国が当該外国法人に対し課税し得る根拠を見いだすことは困難というべきである。」と判示しているが、国際課税における源泉課税の趣旨からすると、ある金員の支払の趣旨が国内源泉所得と国外源泉所得の両面を有し、しかも、両者を区分できない場合には、全体を不可分として国内源泉所得として課税の対象とし、後は相互協議等の租税条約による調整に委ねるべきと考える(中里実「特許権使用料の所得源泉地」税経通信1999年3月号28頁以下参照)。

上記①の最判平16・6・24では、裁判官2名が反対意見を付しており、その骨子は、本件の金員は、内国法人が米国内で販売等供されている本件の製品を我が国において製造販売するについて、本件の米国特許権の内容をなす技術の使用料として支払ったものと解されるから、所得税法(平成26年法律第10号による改正前のもの)161条7号イに規定する国内源泉所得に当たるというも

のである。この反対意見と多数意見の違いは、本判決中に具体的に摘示されている本件の和解契約の各条項の理解の仕方の違いによるものである。このように、本件の金員が国内源泉所得に当たるかどうかは、本件の和解契約において内国法人が支払うべきものとされたロイヤルティの法的性格に係るものであり、本件の和解契約の解釈いかに帰する問題である。

- (ウ) 貸付金の利子(所税161条10号)に関するものについては、①有価証券取引の一類型とされているいわゆるレポ取引は、一般的には、当初売買する有価証券と同種・同量の有価証券を将来一定価格で再売買するとの条件の下で、当該有価証券を売買し、その後、に当該有価証券と同種・同量の有価証券を当該一定価格で再売買するというものであるところ、欧米における統一フォームが作成されるに至った歴史的経緯から見て売買及び再売買という法形式を選択したことに重要な意味があったといえるものであるから、そのフォームを用いたレポ取引から生じる債券の売買代金と再売買代金との差額による所得は、所得税法(平成26年法律第10号による改正前のもの)161条6号にいう「貸付金(これに準ずるものを含む。)」の「利子」に該当しないとしたもの(東京高判平20・3・12金判1290号32頁。ただし、平成21年度税制改正により、レポ取引における上記差額は貸付金の利子に含める旨が明定された。所税161条1項10号括弧書き)、②我が国の造船会社であるX社が、A社及び外国法人B社との間で、X社を船舶の売主、A社を建造者、B社を買主とする三者間の契約を締結し、B社から売買代金の一部の前払いを受けたが、船舶引渡し前に同契約が解除されたため、B社に対して上記前払金を返還するとともに支払った上記前払金に対する約定の割合に基づく金銭は、所得税法(平成26年法律第10号による改正前のもの)161条6号にいう「貸付金(これに準ずるものを含む。)」の「利子」に該当しないとしたもの

の(大阪高判平21・4・24税資259号順号11188、その原審大阪地判平20・7・24判タ1295号216頁)がある。

なお、上記①の東京高判平20・3・12では、「所得税法(編注:平成26年法律第10号による改正前のもの)161条6号にいう「貸付金(これに準ずるものを含む。)」は、消費貸借契約に基づく貸付債権以外の債権を含む趣旨で規定されたものと解するのが相当であり、同号の「貸付金(これに準ずるものを含む。)」の「利子」は、消費貸借契約に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれとおおむね同様ないし類似の債権の利子というべきであり、原因となる法律行為の法形式のみからその適用の有無を判断できるものではないものの、他方で、社会通念上、私法上の消費貸借契約における貸付債権とその性質、内容等がおおむね同様ないし類似するか否かが問題となり、その法形式等を全く考慮することなく、経済的効果のみに着目して判断することもできないから、これについて、専ら経済的な効果に着目して「貸付金」の解釈の範囲を広げ、「これに準ずるものを含む。」の規定と相まってその外延を不明確にする結果をもたらすことは、租税法律主義の内容である租税要件明確主義に沿った解釈ということとはできず、租税要件明確主義に反した解釈とならないためには、外延を不明確にすることのない解釈を行うべき」であると判示しており、上記②の大阪高判平21・4・24もこの判断枠組みに沿うものである。

- (エ) 国内源泉所得のうち所得税法161条1項6号の「人的役務の提供に係る対価」の意義に関して、同条第1項は、①恒久的施設帰属所得のような純所得概念(純額ベース)で捉えられるものと、②利子、配当のような収入金概念(総額ベース)で捉えられるものを、「国内源泉所得」として総称しているところ、所得税法は、「国内源泉所得」と「所得」とを区別しており、上記①の純所得概念

として用いる場合には、「国内源泉所得に係る所得」(同法102条、168条の2)といった文言を用いて表現している。

このような観点から、「人的役務の提供に係る対価」をみると、「対価」という文言(所税161条1項6号)は、「所得」という文言(所税161条1項1号、2号等)とは異なり、通常用語法としては、収入金概念に属するものといえるから、人的役務の提供に対して支払を受けた収入金額の総額を意味するものであるといえ、支払額の中にその収入を得るために支出され、当該収入の一部をもって充当されるべき対応関係にある費用相当額が含まれていたとしても、その費用相当額は収入金額の一部として「対価」に含まれるものというべきであるとしたもの(東京地裁令4・9・14公刊物未登載、その控訴審東京高裁令5・4・26公刊物未登載)がある。

3 国際的二重課税の排除

(1) 外国税額控除制度の意義

我が国の所得税法及び法人税法は、居住者・内国法人の所得に対し、その源泉がどこにあるかを問わず、その全てを課税の対象とした上で、税額控除によって国外源泉所得に対する国際的二重課税を排除することとしている(所税95条、法税69条)。国際的二重課税を排除する方式としては、世界的にみると、このように、国家の課税権を属人的に捉えて、居住者・内国法人の全世界所得を課税の対象として居住者・内国法人の国外所得に対して外国政府に納付した外国税額を控除するという外国税額控除方式を採用する国(米国、日本、ドイツ等)と、課税権を属地的に捉えて、居住者・内国法人についても国外源泉所得を課税の対象から除外して国内源泉所得についてだけ課税するという国外所得免除方式を採用する国(フランス等)とがある。

(2) 外国税額控除制度の概要

外国税額控除方式を採用した場合における、居住者・内国法人が複数

の外国から所得を得ているときの税額控除の方法としては、各国別に限度額を計算する方式(国別限度方式)と一括して限度額を計算する方式(一括限度額方式)とがある。我が国は、一括限度額方式を採用している。

我が国では、所得税額又は法人税額から控除される外国税額は、所得税額又は法人税額に、その年度分ないし計算期間分の所得の金額のうちに国外所得金額(所税95条1項及び4項、法税69条1項及び4項、所税令221の2、法税令141の2)の占める割合を乗じて計算した金額(控除限度額)をもって限度とするとされている(所税95条1項、所税令222条、法税69条1項、法税令142条)。

また、所得税額又は法人税額から控除する対象となる外国所得税額(控除対象外国所得税額)又は外国法人税額(控除対象外国法人税額)とは、外国の法令により課される所得税・法人税に相当する税で所得税法施行令221条・法人税法施行令141条に定めるもの(外国所得税・外国法人税)のうち、①我が国の実効税率を超える高率で課された部分(法税令142条の2第1項)、②居住者・内国法人の通常行う取引と認められない取引に基因して課される外国所得税・外国法人税の額(所税令222条の2第1項、法税令142条の2第5項)、③居住者・内国法人の所得税・法人税に関する法令の規定により所得税・法人税が課されないこととなる金額を課税標準として課されるものとされている外国所得税・外国法人税の額(所税令222条の2第3項、法税令142条の2第7項)を除いた部分である(所税95条1項、法税69条1項)。上記①にいう所得に対する負担が高率とされる外国法人税の額は、具体的には、所得に対して課される外国法人税については、その課税標準の35パーセントを超える部分とされ(法税令142条の2第1項)、利子等に対する外国法人税については、利子等の金額の10パーセントを超えて課される部分(同条2項)とされている。このように控除の対象となる外国法人税が我が国の実効税率を超える部分を除くとされているの

は、その超過部分については、二重課税が存在しないからである。

なお、外国税額控除制度は、外国所得税・外国法人税を「納付することとなる場合」に適用することとされているところ(所税95条1項、法税69条1項)、当該「納付することとなる場合」の意義については、外国税額控除の対象となる外国所得税・外国法人税について、具体的にその納付すべき租税債務が確定したことをいうと解するのが相当である(東京高判平28・7・14税資266号順号12881)。

さらに、控除対象限度額の計算に当たり、①国外源泉所得の中に外国法人税が課されない所得(非課税国外所得)がある場合には、その金額は国外源泉所得から控除されるが、②その控除後の金額が当該事業年度の所得の90パーセントを超える場合には、その90パーセントの金額が国外源泉所得の上限とされる(法税令142条3項)。これらの制度は、上記①については、いわゆる「控除枠の彼此流用」(一括限度方式の下では、ある外国の非課税又は低率課税の所得から生ずる控除限度額を利用して他の外国の高率で課される外国税額が控除されてしまうという問題)を一定の範囲で防止すること(昭和61年10月税制調査会答申参照)、また、上記②については、法人の中には、国内でも相当規模の事業活動を行っているにもかかわらず、外国法人税額控除の結果、我が国にはほとんど法人税を納付していない例が少なくないという事態に対処することを目的とするものである(金子・租税法578-579頁)。

なお、連結法人税における外国税額控除についても、連結法人税に特有の取扱いが若干あるものの、基本的な考え方と仕組みは単体法人税の場合と同じである(法税81条の15)。

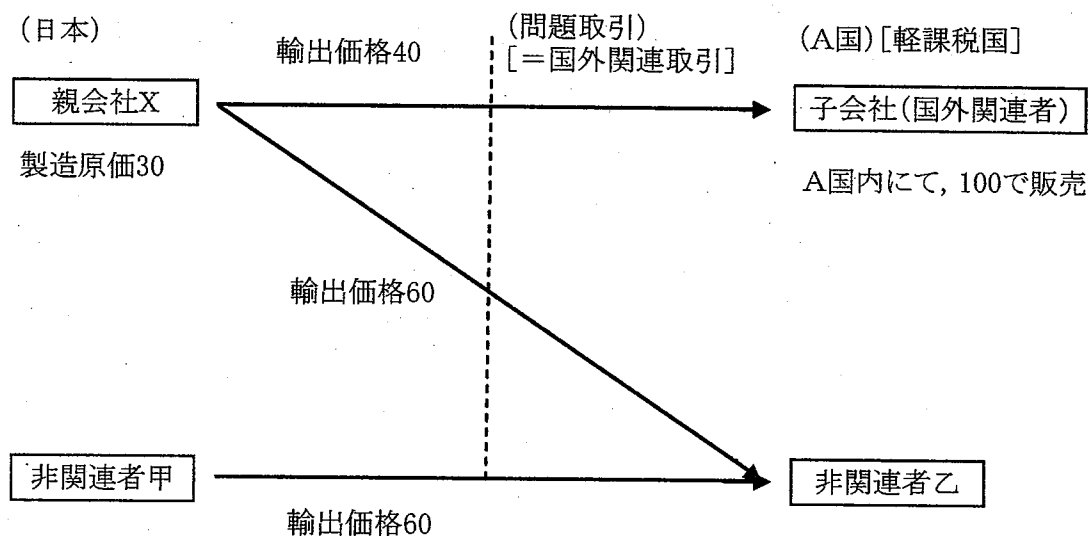
以上が外国税額控除制度の概要であるが、訴訟においては、外国における外国企業同士の取引に当たり、我が国の内国法人が控除限度額の余裕があることを利用して、対価を得る目的で、その取引に加わり故意に国際的二重課税を発生させて、外国企業が外国に納付しなけれ

第3 国際取引と所得課税

ばならない外国税を吸収するといった事例に法人税法69条1項が適用されるか否かが争われ、「外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されない」としてその適用が否定された事例がある(最判平17・12・19民集59巻10号2964頁、最判平18・2・23集民219号491頁)。

4 国際的租税回避行為の防止

(1) 移転価格税制



ア 総説

親子会社・兄弟会社等の関連企業の間では、種々の理由から、相互に独立した当事者の間の取引(独立当事者間取引)において通常設定される対価とは異なる対価で取引を行う傾向がある。この傾向は、最近の国際的経済活動の活発化と企業の多国籍化に伴い、国際取引においても顕著になりつつある。このように、正常対価と異なる対価で取引が行われた場合には、取引の当事者である企業の間で所得が移動するから、各企業の所得は適正所得とは異なるものとなる。

特に、国境を越えてそのような取引が行われた場合には、所得の

国際的移動が生じ、正常対価で取引が行われた場合に比して、国家の税収が増加したり減少したりする。この問題が、一般に移転価格の問題と呼ばれるが、この問題に適切に対処するためには、国家の課税権の適切な調整の観点から、現実の取引対価ではなく、正常の対価で取引が行われたと仮定した場合に得られる各企業の所得、すなわち各企業の適正所得に即して各国家が課税を行う必要がある。そのため、租税条約は、一般に、異なる国家に存在する関連企業の間で独立の企業間とは異なる条件で取引が行われた場合には、正常な条件で取引が行われたとした場合に算出される利益に対して課税をすることを認めている(金子・租税法600-601頁)。

移転価格税制は、我が国でも昭和61年の税制改正で米国等の制度に倣い、法人間の国際取引に限って採用された。

この制度は我が国の法人と親子関係など「特殊の関係」のある外国法人を「国外関連者」と、また独立当事者間価格を「独立企業間価格」とそれぞれ定義した上で、我が国の法人が、この国外関連者との間で、資産の販売・購入、役務の提供その他の取引(「国外関連取引」)を行った場合において、その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(無償譲渡や低額譲渡の場合)、又はその法人がその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とき(高値買入の場合)は、その法人の所得の計算において、当該取引は独立企業間価格で行われたものとみなし、納税者である法人は独立企業間価格による申告を要するという制度(申告調整型の制度)となっている(措置法66条の4)。

例えば、前掲の図のように、我が国の法人Xが製造原価30万円の商品をA国所在の子会社に販売して、A国内において、100万円で販売させている場合において、A国の税率の方が我が国の税率より低いことから、親子関係を利用して、子会社への販売価格を正常価格より低くして、全体の税負担の軽減を図るというような取引が行

われたとする。このような事例においては、非関連者の取引価格と比較するなどの方法(後記独立価格比準法)により、独立企業間価格が60万円と認められれば、移転価格税制の適用により、実際の販売価格(40万円)に加えて、独立企業間価格(60万円)と実際の販売価格(40万円)との差額(20万円)も我が国の法人Xの益金に算入されることとなる。

移転価格税制に係る措置法66条の4第1項は、移転価格の問題を放置することには適正かつ公平な課税の見地から問題があること、及び諸外国においては既に移転価格税制が整備されていることに鑑みて、我が国においても、諸外国と共通の基盤に立って、特殊の関係のある企業間の取引を通じた所得の海外移転に対処し、各国家の課税権の適切な調整を図り、もって適正な国際課税を実現するために規定されたものである。したがって、我が国の移転価格税制の規定の解釈適用に当たっては、我が国の移転価格税制が独立企業原則という諸外国の移転価格税制と共通の基礎に立脚するものであることに配慮しなければならない。具体的には、我が国の移転価格税制と諸外国の移転価格税制との間の整合性を確保するため、独立企業原則の見地から独立企業間価格の算定に当たり考慮すべき事項及び採り得る手段について記載している経済協力開発機構(OECD)租税委員会の「移転価格と多国籍企業」と題する報告書(1979年(昭和54年)5月16日)及び同報告書の各章を1995年(平成7年)以降順次改訂したものである「多国籍企業と税務当局のための移転価格の算定に関する指針」(いわゆる「OECD移転価格ガイドライン」)の記載を踏まえてしなければならない。

また、移転価格の問題は、多国籍企業による租税回避の問題であることも少なくないが、独立企業原則は、移転価格税制が租税回避の防止に用いられることはあるものの、特定の額の対価を支払うという当事者間の契約上の義務や租税の負担を軽減しようという当事

者の意図の有無にかかわらず、現実の対価の額を独立企業間価格に修正するものであるから、法人が租税回避の目的をもって移転価格を設定したことは移転価格税制の適用要件とはならない(以上につき、東京地判平26・8・28税資264号順号12520、東京地判平29・4・11税資267号順号13005参照)。

イ 独立企業間価格の算定

(7) 独立企業間価格

独立企業間価格とは、概念的には、支配従属関係のない独立した企業間において、取引条件その他の事情が同一又は類似の状況の下で取引が行われたとした場合に成立するであろう対価の額をいい(武田・DHCコメ法人税法4973の17頁参照)、具体的には、措置法66条の4第2項各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされる(措置法66条の4第2項)(注1)(注2)。

最も適切な方法かどうかを判断する上で勘案する上記の諸要素を、より具体的にみると、①独立企業間価格の算定における独立企業間価格の算定方法の長所及び短所、②国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者の果たす機能等に対する独立企業間価格の算定方法の適合性、③独立企業間価格の算定を適用するために必要な情報の入手可能性、④国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度(当該非関連者間取引について差異の調整をする必要がある場合には、当該差異調整の信頼性を含む。)を勘案すると考えられている(措置法通達66の4(2)-1)。

(注1) 平成23年6月30日法律第82号による措置法改正前は、独立価格比準法(同改正前の措置法66条の4第2項1号イ)、再販売価格

基準法(同号ロ)、原価基準法(同号ハ)(以下、この三つの算定方法を「基本三法」という。)についてはいずれを選んでもよいが、基本三法に準ずる方法その他の方法は、棚卸資産の販売又は購入の場合、基本三法を用いることができないとき、棚卸資産の販売又は購入以外の取引の場合、基本三法と同等の方法を用いることができないときに限り用いることができるとされていた(同改正前の措置法66条の4第2項1号・2号各柱書き)。しかし、上記の平成23年措置法改正後は、OECD移転価格ガイドラインの改訂に伴い、算定方法の優先順位を廃止し、独立企業間価格を算定するために「最も適切な方法」を事案に応じて選択することとされた。

(注2) 上記の平成23年措置法改正前の措置法66条の4第2項1号・2号各柱書きにいう基本三法を用いることができないことについては、国側で、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず、基本三法を用いることができなかった旨を主張立証した場合には、基本三法を用いることができない場合に当たることが事実上推定され、納税者の側で基本三法を用いることができる旨を主張立証する必要があると解されている(金子・租税法第16版462頁、東京高判平20・10・30税資258号順号11061及びその原審である東京地判平19・12・7訟月54巻8号1652頁参照)。もっとも、上記の平成23年措置法改正により独立企業間価格の算定方法について優先順位の見直しが行われたことに伴い、基本三法を用いることができないことについての主張立証責任の所在に関する議論は、今後その実益が失われることになるとと思われる(太田洋「我が国の移転価格税制の概要」中里実ほか『移転価格税制のフロンティア』9頁参照)。

(4) 独立企業間価格の算定方法

棚卸資産の販売又は購入の取引については、次の方法によって

独立企業間価格を算定することとされている(措置法66条の4第2項1号)。また、棚卸資産の販売又は購入以外の取引についても、これらの方法と同等の方法によって独立企業間価格を算定することとされている(同項2号。なお、「同等の方法」とは、それぞれの取引の類型に応じて、基本三法と同様の考え方に基づく算定方法をいうと考えられている(東京高判平20・10・30税資258号順号11061)。)。

a 独立価格比準法(措置法66条の4第2項1号イ)

独立価格比準法(Comparable Uncontrolled Price Method : CUP法)とは、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、その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に相当する金額を独立企業間価格とする方法である。

b 再販売価格基準法(措置法66条の4第2項1号ロ)

再販売価格基準法(Resaled Price Method : R P法)とは、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その棚卸資産を販売する場合に、その対価の額(再販売価格)から通常のプロの額(当該再販売価格に通常のプロ率を乗じて計算した金額)を控除した金額を独立企業間価格とする方法である。

c 原価基準法(措置法66条の4第2項1号ハ)

原価基準法(Cost Plus Method : C P法)とは、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原価の額に通常のプロの額(当該原価の額に通常のプロ率を乗じて計算した金額)を加算した金額を独立企業間価格とする方法である。

d 基本三法に準ずる方法その他政令で定める方法(措置法66条の4第2項1号ニ)

基本三法(前記 a ないし c)に「準ずる方法」とは、取引内容に適合し、かつ、基本三法の考え方から乖離しない合理的な方法をいうと考えられている(前記東京高判平20・10・30)。

その他政令で定める方法には、主に次のようなものがある。

(a) 利益分割法(措置令39条の12第8項1号)

利益分割法(Profit Split Method: P S 法)とは、国外関連取引に係る棚卸資産の措置法66条の4第1項の法人及び当該法人に係る国外関連者による購入、製造その他の行為による取得及び販売から得られた所得(分割対象利益)を、一定の割合に応じて当該法人と当該国外関連者にそれぞれ帰属するものとして分割することにより、独立企業間価格を算定する方法である(後記ケ(イ)参照)。

(b) 取引単位営業利益法(措置令39条の12第8項2号ないし5号)

取引単位営業利益法(Transactional Net Margin Method: TNMM)とは、取引当事者の一方に係る比較対象取引を選定して、関連者間取引における売手と買手の獲得した営業利益(率)と比較対象となる第三者間取引における者の営業利益(率)を比較することにより、独立企業間価格を算定する方法である。

(c) ディスカウント・キャッシュ・フロー法(措置令39条の12第8項6号)

ディスカウント・キャッシュ・フロー法(Discount Cash Flow Method: DCF 法)とは、国外関連取引に係る棚卸資産の販売又は購入時に当該棚卸資産の使用その他の行為による利益が生ずることが予想される期間内の日を含む各事業年度の当該利益の額として当該販売又は購入時に予測される金額を合理的と認められる割引率を用いて当該棚卸資産の販売又

は購入時の現在価値として割り引いた金額の合計額をもって独立企業間価格を算定する方法である(金子・租税法619頁)。

ウ 相互協議

(ア) 我が国の法人と国外関連者との取引について独立企業間価格を認定した場合、実際の取引価格と独立企業間価格の差額について、我が国と相手国の両方で課税されることになり、国際的二重課税が生ずる。このような場合には、租税条約上の二重課税排除の手続として、当事者からの申立てに基づいて、我が国の税務当局の担当官(国税庁相互協議室)と相手国の税務当局の担当官とが「相互協議」を行う。従来、相互協議の申立ては、それぞれの締約国の権限ある当局にすることとされてきたが、平成29年度改正により、締約相手国の納税者も我が国の国税庁長官に相互協議の申立てをすることができる旨が定められた(租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令12条1項)。合意が成立した場合には、その内容に従って、双方又は一方の国の租税行政庁が国内的な措置として、「対応的調整」を行うこととしている(租税条約等の実施に伴う所得税、法人税及び地方税法の特例等に関する法律(以下「条約実施特例法」という。))7条1項)。この場合、仮に我が国が相手国の見解に全部又は一部同意した場合には、所轄税務署長は、納税者からの更正の請求に基づき、当初の更正処分の全部又は一部の取消しを内容とする減額更正を行い、それに対応する税額を還付することとなる(以上につき、金子・租税法608-609頁)。

このように相互協議とは、租税条約を締結した国の税の行政責任者が、租税条約の規定に基づき、租税条約の生じる問題の解決のために、あるいは租税条約の目的である二重課税の排除のために、条約相手国の税の行政責任者と直接協議することであり、対応的調整とは、親子会社又は兄弟会社等の特殊な関係にある企業

間の取引(関連企業間取引)における国際間の二重課税を回避するために、課税当局によって行われる二重課税の調整措置のことである。

上記のような対応的調整について、条約実施特例法7条が規定を設けた趣旨については、従来の調整規定の範囲外であり創設的規定であるとする見解(北野弘久・税理35巻15号223頁)もあるが、確認的規定にすぎないと考えるべきであろう(東京高判平8・3・28訟月42巻12号3057頁、金子宏「相互協議(権限ある当局間の協議および合意)と国内的調整措置—移転価格税制に即しつつ—」所得課税の法と政策406頁)。

- (イ) しかしながら、相手国との間で租税条約が締結されていないなどの理由から、上記相互協議が成立しない場合には、訴訟において、この独立企業間価格を適用して課された課税処分の適法性が争われ、具体的な独立企業間価格の算定が正当かどうか(算定方法の適法性)等が争点となる。

エ 独立企業間価格の事前確認制度について

移転価格税制について、その適正・円滑な執行を図り、合わせてその執行について法的安定性と予見可能性を確保するため、通達上の措置として、法人は、所轄の税務署長ないし国税局長に対し、その国外関連取引の全部又は一部について、最も合理的な独立企業間価格の算定方法、及びそれを証明するために必要な資料の確認の申出を行うことができる。税務署長等は、この申出を受けて確認を行ったときは、納税者の信頼を保護するため、原則としてそれを過去に遡って取り消すことはできないこととされている(移転価格事務運営要領の制定について・平成13年6月1日付査調7-1事務運営指針第6章参照。以上につき、金子・租税法613頁参照)。

オ 基本三法による独立企業間価格の算定における諸問題

- (7) はじめに

基本三法による独立企業間価格の算定においては、独立価格比準法を用いる場合だけでなく、再販売価格基準法と原価基準法を用いて通常の利潤額を算出する場合にも、比較可能な非関連者間の取引(比較対象取引)を選定・把握することが必要となる。

比較対象取引が適格性(比較可能性)を有するか否か、差異の調整を要するか否かについては、次のように考えられている(比較対象取引の選定に当たって検討すべき諸要素等は、措置法通達66の4(3)－3参照)。

(イ) 独立価格比準法を用いて算定する場合

- a 独立価格比準法は、国外関連取引に係る価格と比較対象取引に係る価格を直接比較することから、独立企業間価格を算定する最も直接的な方法といえる。

独立価格比準法を用いて独立企業間価格を算定する場合、比較対象取引は、国外関連取引に係る棚卸資産と「同種の棚卸資産の取引」であり、国外関連取引と取引段階、取引数量その他が「同種の状況の下で」された取引であることが必要である(措置法66条の4第2項1号イ)。

ここでいう「同種の棚卸資産の取引」であるためには、資産の形状・構造・機能等の面で、物理的・化学的な相当程度の類似性が必要となり(ただし、多少の差異があっても、価格に影響を及ぼす程度のものでなければこれを同種の取引であると判断し、合理的な方法によってその差異を調整することが可能であれば同種の資産とする。)、また、「同種の状況の下で」された取引であるためには、取引の段階、数量、時期、引渡条件、支払条件及び取引市場などを考慮して、その類似性が必要となると解されている。その適用においては、独立価格比準法は国外関連取引と比較対象取引におけるそれぞれの価格と直接比較するものであるため、上記の諸要素についての類似性は他の算

定方法に比べて厳格なものが必要であるといわれている(OECD移転価格ガイドライン2022年版のパラグラフ2.17参照)。

一般に、幾つかの価格決定要因が存在する場合に、最も比較可能性の高い取引を選定しようとするならば、それを不適当とする特段の事情がない限り、価格決定要因のうち、最も影響力の大きいものに着目して候補を絞り込んでいく方法が最も合理的であると考えられている(以上につき、高松高判平18・10・13訟月54巻4号875頁参照)。

- b また、差異の調整の要否についても、国外関連取引と比較対象取引とがあらゆる取引条件において完全に一致することは通常あり得ないため、仮に両者間の差異の全てについて調整を行うことができなければ比較対象取引とすることができないのであれば、比較対象取引を用いた独立企業間価格の算定は著しく困難となってしまう。そこで、かかる調整を行うのは、その違いが取引価格の差に表れてくることが客観的に明らかであると認められる場合に限り解されている(武田昌輔＝後藤喜一・DHC会社税務釈義3199の25頁、前記高松高判平18・10・13参照)。

(ウ) 再販売価格基準法及び原価基準法を用いて算定する場合

- a 再販売価格基準法や原価基準法を用いて独立企業間価格を算

定する場合、いずれも、比較対象取引を用いて通常の利益率を算定し、これを用いて通常の利潤額を算出した上で、独立企業間価格を算定することになる。

そして、通常の利益率を算定する場合、比較対象取引は、国外関連取引に係る棚卸資産と「同種又は類似の棚卸資産」に関する取引であり、国外関連取引との間において当事者の果たす「機能その他」において差異があるときにはその差異につき必要な調整がされていることが必要である(措置令39条の12第6項、7項)。

再販売価格基準法においては、一定期間にわたる類似取引における通常の利益率から独立企業間価格を算定するものであり、再販売取引に係る通常の利益率が、当該取引に係る棚卸資産等の種類そのものよりも、むしろ再販売者(売手)の果たす機能(及び負担するリスク)と密接に関係することに着目し、主として再販売者(売手)の果たす機能の類似性に基づいて独立企業間価格の算定をするものであって、取引当事者の果たす機能や負担するリスクという要素が重要視される算定方法であるとされている。その理由は、再販売業者が商品の再販売取引において実現するマージン(通常の利潤の額)は、その取引において果たす機能と負担するリスクが同様である限り、同水準となると考えられていることにあるといわれている(東京高判平20・10・30税資258号順号11061、前記東京地判平29・4・11参照)。このことは、原価基準法においても同様と考えられる。

もつとも、取引当事者の果たす機能等の差異という要素が重要視されるということは、資産又は役務それ自体の差異の影響は受けにくいものの、取引当事者の果たす機能等の差異の影響を受けやすくなることを意味する。そのため、一般に公開情報では取引単位ごとの詳細な損益科目や数値等が開示されておら

ず、機能差異を調整するために必要な財務データ等を入手することが困難な場合が多くなる(OECD移転価格ガイドライン2022年版のパラグラフ2.34、2.47参照)。

- b また、差異の調整の要否及び基準については、再販売価格基準法や原価基準法を用いる場合において、国外関連取引と比較対象取引との間に差異があるとしても、それが通常の利益率の算定に重大な影響を与えるようなものでない場合には、その調整を行う必要がない反面、このような重大な影響を与えるような差異が存在しているのであれば、当該差異は相当程度正確に調整することを要し、それができないのであれば、当該比較対象取引に基づき独立企業間価格を算定することは許されないと考えられている(大阪地判平20・7・11訟月55巻10号3093頁。その控訴審である大阪高判22・1・27税資260号-14順号11370により維持。東京地判平24・4・27訟月59巻7号1937頁、前記東京地判平29・4・11参照)(注)。

(注) 前記大阪地判平20・7・11は、原価基準法の適用の場面において、「通常の利益率になんらかの影響を与え得る差異が存在することは、それが取引形態等から客観的に明らかなものでない限り、通常これを裏付けるに足る証拠を容易に提出し得る立場にある原告(編注：納税者)において具体的に立証すべきであり、原告(編注：納税者)がこの点についてなんら説得的な立証を行わない場合に、そのこと自体から、そのような差異が存在しないことを推認し得る」と判示している。

また、前記東京地判平29・4・11は、再販売価格基準法につき、「およそ全ての差異について差異調整を行う必要はなく、差異調整は、その差異が通常の利益率の算定に影響を及ぼすことが客観的に明らかである場合に行うべきことになり、これが明らかでない場合には、当該差異について調整を行う必要はないというべき

である。」と判示しており、同様の趣旨をいうものと解される。

カ 基本三法に準ずる方法と同等の方法

基本三法に準ずる方法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定したものについては、次のような事例がある。

- (ア) 東京地判平18・10・26(訟月54巻4号922頁)は、外国子会社に対する現地通貨による金銭貸付取引に対し、課税庁が、独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法として、非関連者である金融機関等から本件国外関連取引と同時期に同通貨による借入れをした場合を想定し、これを比較対象取引として、その際に付されるであろう金利を元に独立企業間価格(受取利息)を算定した事案に関するものである。同判決は、①国外関連取引と比較可能な非関連者間の取引が実在しない場合でも、市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定し得るときは、そのような仮装取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも措置法66条の4第2項1号ニに「準ずる方法」及び同項2号ロのこれと「同等の方法」として許容できる、②あるべき標準的取引価格を求めようとする独立企業間価格の算定に当たっては、特段の事情がない限り、融資取引の代表例である金融機関による貸付けを基準とすることにも十分な合理性があるというべきであり、金融機関による融資取引を比較対象取引とするに当たり、貸手が誰であるかという点の差異を強調する必要はない、③課税庁が主張する独立企業間価格の算定方法は、措置法66条の4第2項の規定に適合するものということができ、また、これにより算出される独立企業間価格の数値にも合理性が認められるところ、これよりも優れた算定方法が存在し、算出される数値にもより高い合理性が認められることについての主張・立証がない限り、課税庁の主張する独立企業間価格に基づいた各更正処分を違法ということはできない旨判示し、納税者の請求を棄却した。

(イ) これに対して、東京高判平20・10・30(税資258号順号11061)は、国外関連者による我が国でのソフトウェア製品の販売に関し、国外関連者に販売支援、マーケティング等の役務を提供し、その対価として手数料を受領する取引について、課税庁が、同種又は類似のソフトウェアについて非関連者間で行われた受注販売方式の再販売取引を比較対象取引に選定した上で、国外関連者による我が国でのソフトウェアの売上高に、比較対象取引に係る売上総利益率を乗じる方法で独立企業間価格を算定した事案において、納税者の請求を棄却した原審東京地判平19・12・7(訟月54巻8号1652頁)を取り消し、①本件国外関連取引は法的にも経済的にも役務提供取引であるが、比較対象取引は再販売方式を中核とし顧客サポートを行うものであって、果たす機能において看過し難い差異がある、②比較対象法人の総売上利益率には販売利益及び販売促進等の役務提供に見合う利益が含まれるが、原告のそれは販売促進等の役務提供に見合う利益のみであり、本件算定方法では、販売利益が含まれている蓋然性が高い、③本件国外関連取引では報酬額が必要経費を割り込むリスクを負担していないのに対し、比較対象法人はその売上高が損益分岐点を下回れば損失を生じるのであり、リスクの有無においても基本的な差異があり、これは受注販売方式を採用していても変わりはないとして、本件算定方法は、再販売価格基準法に準ずる方法と同等の方法に当たるということはできない旨判示して、納税者の請求を認容した。

キ 独立企業間価格を算定するために必要な書類の同時文書化義務

移転価格税制の適用に当たり、独立企業間価格を算定する上では、国外関連取引及び比較対象取引に関する詳細な情報が不可欠であるが、主要先進国では、1995年にOECD移転価格ガイドラインに盛り込まれたことを皮切りに、移転価格文書化制度の導入が進んでいた。

一方で、我が国の移転価格税制では、独立企業間価格算定文書の作成及び保存義務を定める規定は措置されておらず、国税庁、国税局又は税務署の当該職員が、法人に独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類又はその写しの提示又は提出を求めた場合、法人がこれらを遅滞なく提示し、又は提出しなかったときは、所定の方法により算定した金額を独立企業間価格と推定した課税（以下「推定課税」という。）及び同種の事業を営む者に対する質問検査（以下「同業者調査」という。）を行うことができるとされており、結果的に、これらの提示又は提出がない場合には推定課税及び同業者調査が行われるという点で、間接的に独立企業間価格算定文書の作成等を義務化しているというのが現状であった。

平成27年10月に公表されたB E P Sプロジェクト(注)の最終報告書では、納税者は、①通常、取引価格の設定前に、税務上、移転価格が適切かどうか検討するとともに、②確定申告時には、財務成績が独立企業原則に則したものとなっているかどうか確認することが求められるとされ、関連者との取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報については同時文書化の実施が望ましいとされた。

以上のような状況を踏まえ、申告納税制度の下で、納税者が自らの申告内容の適切さについて検証するとともに、移転価格税制の適切な執行を担保する観点から、平成28年度改正において、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」について、確定申告書の提出期限までに作成・取得するとともに、これを保存することが義務化された（以上につき、武田・DHCコメ法人税法4977の4－5参照）。

具体的には、平成28年度改正により、平成29年4月1日以後に開始する事業年度について、法人が、国外関連取引を行った場合には、当該国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認

められる書類を、当該事業年度の確定申告書の提出期限までに作成・取得し、一定の期間保存しなければならないとされた(措置法66条の4第6項)。

ただし、法人が、当該事業年度の前事業年度において、一の国外関連者との間で行った、国外関連取引の受払対価の額の合計額が50億円未満で、かつ無形資産の譲渡・貸付け又は類似取引の受払対価の額の合計額が3億円未満である場合等には、上記作成、取得及び保存の義務が免除される(同条7項)。なお、上記義務が課される取引を同時文書化対象国外関連取引といい、同義務が免除される取引を同時文書化免除国外関連取引という。

(注) BEPS (Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転)プロジェクトとは、企業が生産・販売等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間にずれが生じていたことから、多国籍企業がこのようなずれを利用することで課税逃れを行うこと(BEPS)がないよう、国際課税のルールを世界経済及び企業行動の実態に即したものとし、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税のルールを見直すプロジェクトである。OECD租税委員会により、2015年(平成27年)9月にBEPS最終報告書がとりまとめられ、同年10月15日に公表された。

ク 独立企業間価格算定に必要な資料の提出等がない場合

国税庁の職員又は所轄税務署(国税局)の職員が、独立企業間価格の算定に必要な書類の提示又は提出を求めたにもかかわらず、所定の期間を超えて、納税者が応じない場合には、後記(ア)の同業他社に対する質問検査及び同(イ)の推定課税が認められている。

(ア) 同業他社に対する質問検査権

a 平成28年度改正前の措置法66条の4(以下(ア)及び(イ)におい

て同じ。)は、当該法人に対して国外関連者が保存する帳簿書類等の提示提出を求める権限を税務職員に認め、当該法人はこれら帳簿書類等の入手に努めなければならないとする(同条7項、入手努力義務)とともに、その国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる同条6項所定の帳簿書類等を遅滞なく提示又は提出されなかった場合は、当該国外関連取引に係る事業等と同種の事業等を営む他社に対して質問検査をすることができるとしていた(同条8項、同業者調査)。

なお、平成29年4月1日以後に開始する事業年度については、入手努力義務に関する規定が削除されるとともに、同業者調査を行うことができる場合の要件が明確化されている(措置法66条の4第17項)。

- b 同業他社に対する質問検査権の要件を欠く違法な質問検査権の行使によって得られた資料に基づいて行われた課税処分は違法となるか否かについては議論がある。

この点については、この質問検査権の要件は課税処分の要件となるものではないから、その違法が直ちに課税処分の違法事由となることはなく、その手続が刑罰法規に抵触し、又は公序良俗に反するような重大な違法がある場合に初めて当該処分の違法事由となると解される(東京地判平19・12・7 訟月54巻8号1652頁参照)。

- c 同業他社に対する質問検査権を用いて独立企業間価格を算定することができるのは、後記(イ)の推定課税の場合に限られるか否かが争われた事例として、前記東京地判平29・4・11がある。同判決は、平成16年法律第14号による改正前の措置法66条の4第9項(同業他社に対する質問検査権の規定)の文言及び趣旨から、推定課税の場合に限ると解することはできないと判示している。

(イ) 推定課税

- a 法人が、担当租税職員から、その国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる措置法66条の4第6項所定の帳簿書類等の提示提出を求められた場合において、遅滞なくその提示提出を行わなかったときは、税務署長は、当該法人のその国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似するものの、その事業に係る売上総利益率等を基礎として算定した金額をもって独立企業間価格と推定し、更正又は決定を行うことができるものとされている(措置法66条の4第6項、推定規定)。この場合、当該法人は、反証を挙げてこの推定を覆すことができる。

上記(ア)で述べた同業者調査と同様、平成29年4月1日以後に開始する事業年度については、推定課税を行うことができる場合の要件が明確化されている(措置法66条の4第12項、第14項)。

- b 推定規定(平成16年法律第14号改正前の措置法66条の4第7項)を適用した事例として、東京地判平23・12・1(訟月60巻1号94頁)がある。同判決は、香港の国外関連者A社からのパチスロメーカー向けコインホッパー用モーターの仕入取引について、課税庁が、独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類等が遅滞なく提示又は提出されなかったとして、平成16年法律第14号改正前の措置法66条の4第7項(推定規定)により独立企業間価格を算定した事案につき、①同項にいう独立企業間価格の算定に必要な資料とは、納税者が現に所持したり、作成したりしている書類に限られるものではなく、提示を求められた書類が納税者の現に所持していないものであったとしても、当該納税者において新たに作成し又は入手した上で提出することも不可能ではなく、その書類が独立企業間価格の算

定に必要と認められる以上、特段の事情がない限り、その書類が提出されない場合には、同項の推定課税の要件は満たされる、②推定課税の制度は、同項に基づいて計算された価格を独立企業間価格と推定するものであるから、納税者側は推定された金額と異なる金額が適正な独立企業間価格であることを立証すれば、推定は破られ、同項に基づいて算定された金額を独立企業間価格と推定することは許されないこととなるが、これは法律に定められた推定を破るという法律効果を生ずるものであるから、納税者側の主張する金額が適正な独立企業間価格であることの主張立証責任は納税者側が負う、③同項は、主として、国外関連取引における独立企業間価格の算定の根拠となる帳簿書類等の提示又は提出についての納税者の協力を担保する趣旨であり、同項の構造は、独立企業間価格の価格に必要な帳簿書類等が提示又は提出されなかった場合に、課税庁において「推定」した一応独立企業間価格と認められる金額を基に更正処分等ができるものとしつつ、納税者側が適正な独立企業間価格の立証することにより、その推定を破ることを認めるというものであり、このような規定の構造からは、この規定は、納税者側の書類の不提示、不提出という事情が存する場合に、独立企業間価格の立証責任を課税庁側ではなく納税者側に負わせることとする一種の立証責任の転換を定めた規定であると考えられ、同項に基づいて推定される金額は、同項所定の算定方法に従って算定された一応独立企業間価格と認められる金額であれば同項の趣旨に反するものではないことなどを理由として、当該国外関連取引に関する事業と推定課税の基礎となる法人の営む事業との間で事業が同種であること及び事業規模その他の事業の内容が類似するものであることについては、それほど高度で厳格なものは要求されていないと解するのが相当である旨判示し、原

告の請求を棄却した(その控訴審である東京高判平25・3・14
訟月60巻1号149頁により維持。)

ケ 比較対象取引の選定が困難な場合

(7) 概要

独立企業間価格の算定においては、国外関連取引と比較すべき比較対象取引を把握することが必ずしも容易ではない場合も多く、現実には実在する比較対象取引がない場合もあり、特に国外関連取引が役務提供取引である場合は、役務提供の内容が多様であり、単独で独立した役務提供を見いだすのは極めて難しいとされている(安住修一・山口経済学雑誌58巻1号67頁参照)。また、国外関連取引の両当事者が独自の機能を果たしている場合には、いずれか一方の当事者を検証対象とする算定方法に係る比較対象取引を見いだすことが困難となる場合は多くなる。

このような場合においては、比較対象取引の選定を必要としない算定方法、比較対象取引の選定を必要とするもののそれほど厳密な比較可能性を要求されない算定方法、各当事者の果たす独自の機能を適切に考慮することができる算定方法を用いて独立企業間価格を算定することが必要となる。そこで、以下では、このような場面に用いられる取引単位営業利益法や利益分割法のうち、特に利益分割法を取り上げて、事例を紹介する。

(4) 利益分割法の内容

利益分割法とは、国外関連取引に係る棚卸資産の措置法66条の4第1項の法人及び当該法人に係る国外関連者による購入、製造、販売その他の行為に係る所得(以下「分割対象利益」という。)を、一定の割合に応じて当該法人と当該国外関連者にそれぞれ帰属するものとして分割することにより、独立企業間価格を算定する方法であり、次の方法がある。

a 比較利益分割法

分割対象利益を、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産の非関連者による販売等(比較対象取引)における非関連者間の所得の配分割合を用いて分割する方法(措置令39条の12第8項1号イ)。

b 寄与度利益分割法

分割対象利益を、国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人や当該国外関連者による販売等のために支出した費用の額、使用した固定資産の価額等、利益の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因を用いて分割する方法(措置令39条の12第8項1号ロ)。

寄与度利益分割法においては、比較対象取引の選定・把握が必要とはならないため、比較対象取引の選定・把握が困難な場合における算定方法として有用であると考えられる。

c 残余利益分割法

法人又は国外関連者が独自の機能(無形資産など)を有する場合に、分割対象利益のうち独自の機能を果たさない非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額(基本的利益)を当該法人及び国外関連者それぞれに配分し、その配分した金額の残額(残余利益等)を、当該残余利益等の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因(これらの者が支出した費用の額、使用した固定資産の価額その他これらの者に係る要因)に応じて合理的に配分した上で、上記の各配分額を当該法人及び当該国外関連者ごとに合計することにより、独立企業間価格を算定する方法(措置令39条の12第8項1号ハ)。

これは、例えば、無形資産を用いることにより独自の機能を果たしている場合には、当該無形資産による寄与の程度に応じた利益の分割を目的とするものであり、対象法人や国外関連者が無形資産を有するために比較対象取引の選定や取引単位営業

利益法等の適用が困難な場合における算定方法として有用であると考えられる。

なお、利益分割法は、平成23年度措置令改正により上記三つの類型ごとに法令上明確化されたが、同改正前は、措置令に利益分割法として一くくりに規定されており、措置法通達により三つの類型の取扱いが定められていた。同改正前において残余利益分割法を適用することが租税法律主義に反するものではないことを判示した裁判例として、東京地判平26・8・28(税資264号順号12520)がある。

(ウ) 利益分割法に関する裁判例

a 寄与度利益分割法に関する裁判例

東京地判平24・4・27(訟月59巻7号1937頁)は、納税者が国外関連者から外国産バナナを輸入した取引(国外関連取引)について、課税庁が、その輸入の対価の額は独立企業間価格を超えているとして、その対価の額を、寄与度利益分割法を用いて独立企業間価格を算定した事案において、①利益分割法における分割要因の選定に当たっては、国外関連取引の内容に応じて各当事者が果たす機能を分析し、その機能に差異があるときは、それぞれの機能が分割対象利益の発生に寄与する程度や性格等を考慮し、各当事者が分割対象利益の獲得に寄与した相対的な程度を推測するに足りる要因を選定すべきである、②販管費は、一般的に、企業の営業利益の獲得に寄与する性質を有するものとして認められる費用であることに加え、本件国外関連取引に関し、原告及び国外関連者であるA社が行った業務は、仕入販売業務及びこれを支える一般管理業務のみであり、両者がこれらの業務のために支出した費用は、販管費として計上され、そのほかに、原告及びA社が、本件国外関連取引に関して何らかの業務を行い、そのために費用を支出したとは認められないこ

とからすれば、原告及びA社が支出した販管費は、両者が本件国外関連取引に係る営業利益の獲得に寄与した相対的な程度を推測するに足りる要因と認められる、③措置法施行令39条の12第8項は、分割要因について、法人又は国外関連者が「当該所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因」と規定しており、「当該所得の発生に寄与した要因」とは規定していないことからすれば、同項が、分割要因が分割対象利益の発生の主要な原因であるというような直接的な因果関係や分割要因が増加すれば分割対象利益が増加するというような比例関係が存在することまでも要求しているとはいえないなどと判示し、当該更正処分を適法と判断した(その控訴審である東京高判平25・3・28税資263号順号12187により維持。)

b 残余利益分割法に関する裁判例

東京地判平26・8・28(税資264号順号12520)は、自動車の製造販売を主たる事業とする納税者が、ブラジルのアマゾナス州にあるマナウス自由貿易地域(以下「マナウスフリーゾーン」という。)で事業を行う外国子会社と自動二輪車の部品等の販売及び技術支援の役務提供取引を行い対価の額を収益の額に算入していたが、処分行政庁から、当該対価の額が残余利益分割法により算定した独立企業間価格に満たないとして更正処分等を受けたことから、その取消しを求めた事案において、残余利益分割法における基本的利益の算定の適否が争われたところ、残余利益分割法の適用上、比較対象法人の事業用資産又は売上高に対する営業利益の割合等で示される利益指標に基づいて基本的利益の算定をする場合においては、比較対象法人が事業活動を行う市場と検証対象法人が事業活動を行う市場とが類似するものである必要があるとして、検証対象法人がマナウスフリーゾーンで事業活動を行い、マナウス税恩典利益を享受してい

る以上、比較対象法人も同様にマナウス税恩典利益を享受している法人でなければ、比較可能性を有するものではないと判示した(その控訴審である東京高判平27・5・13税資265号順号12659により維持。)

東京地判令2・11・26(税資270号順号13486)は、措置法66条の4第2項2号ロ(平成19年法律第6号による改正前のもの及び平成22年法律第6号による改正前のもの)に規定する独立企業間価格の算定方法として措置法施行令39条の12第8項1号(平成22年政令第58号による改正前のもの)が定める利益分割法の一つである残余利益分割法の適用に際し、重要な無形資産以外の利益発生要因を、基本的利益の算定において考慮すべきではなく、残余利益の分割において法人及び国外関連者の寄与の程度を推測するにふさわしい分割要因として考慮するのが相当であるとした上で、「本件のように重要な無形資産とともに他の複数の利益発生要因が重なり合い、相互に影響しながら一体となって得られた超過利益(残余利益)について、法人及び国外関連者に合理的に配分するためには、重要な無形資産以外の利益発生要因に関しても、当該法人又は当該国外関連者が支出した人件費の額や投下資本の額など、その寄与の程度の推測にふさわしい要素(分割要因)を適切に考慮すべきである。」とし、本件における初期及び追加の設備投資は、製品の生産構造につき資本集約度を高めるものであり、損益分岐点を大きく超える売上高が得られたことと相まって規模の利益をもたらしたという点でも、重要な貢献をしたものであり、国外関連者による設備投資は、超過利益をもたらした複数の利益発生要因に関して重要な貢献をしているものと認められるから、設備投資に係る減価償却費につき、残余利益の分割要因とするのが相当であると判示した(その控訴審である東京高判令4・3・10裁判所H

Pにより維持。)。

c 残余利益分割法と同等の方法に関する裁判例

東京地判平29・11・24(訟月65巻12号1655頁)は、めっき薬品の製造販売等を業とする納税者が国外関連者との間で、同製品に係る製造ノウハウ等の無形資産の使用許諾及び役務提供をする取引(国外関連取引)を行い国外関連者から支払を受けた対価の額について、課税庁から独立企業間価格に満たないとして、その対価の額を、残余利益分割法と同等の方法を用いて独立企業間価格を算定した事案において、残余利益分割法と同等の方法の適用の可否が争われたところ、①法人又は国外関連者が重要な無形資産を有しており、それによって生み出された利益がある場合には、その貢献による利益を適切に評価する必要があるところ、残余利益分割法は、第1段階として、非関連者間取引において通常得られる利益に相当する金額(基本的利益)を配分し、第2段階として、当該配分した金額の残額(残余利益)を重要な無形資産の価値に応じて配分することにより、重要な無形資産の貢献度を分割対象利益の配分に反映させるものであり、法人又は国外関連者が重要な無形資産を有する場合における利益分割法の適用方法として合理性を有するものといえる、②本件では、原告及びその国外関連者において原告ライセンス製品の製造、販売等により所得(利益)を得ているのは、i 原告が、研究開発、海外支援体制の確立等の企業活動により、顧客のニーズに沿っためっき薬品を開発した上、国外関連者に対して当該めっき薬品の製造、販売等に関する技術情報やノウハウを提供するほか、国外関連者やその顧客に対する技術支援も行うことによって、原告ライセンス製品に対する信用を形成、保持及び発展させており、ii 国外関連者においても、原告からノウハウの提供や技術支援を受けながら、顧客に対す

る営業及び技術サポートを行うことで、原告ライセンス製品を市場に浸透させて付加価値を創出し、その販売先となる顧客を開拓、維持していることによるものといえることができる。このうち i は原告の、ii は国外関連者のそれぞれ重要な無形資産であって、これらの無形資産が総合的に活用されることにより、本件国外関連取引は所得(利益)を生み出しているものといえ、本件国外関連取引には、原告及びその国外関連者が有する重要な無形資産が利益獲得に寄与していることからすれば、その独立企業間価格の算定には、残余利益分割法と同等の方法を用いるのが合理的であると判示し、当該更正処分を適法と判断した(その控訴審である東京高判令元・7・9 訟月65巻12号1745頁により維持。)

コ 独立企業間価格の幅

独立企業間価格は、比較対象取引の選定の仕方によって異なり得るから、各取引の具体的な状況に応じて、取引価格が、これらの方法で算出された独立企業間価格の上下ある程度の幅(独立企業間価格幅・レンジ)の中にある場合には、当該取引は適正な価格で行われたと解してよい場合が多いとする見解がある(金子・租税法607頁参照)。

この点に関し、高松高判平18・10・13(訟月54巻4号875頁)は、「幅」の概念が採用される余地はあるとしても、「独立企業間価格が「幅」をもって算定されると、上記差額も幅をもって算定され、損金の額に算入できない額が一義的に定まらず、具体的な税額を確定できないことになる。実際の課税実務の中で、控訴人が主張する「幅」なる概念を持ち出した場合には、移転価格税制の適用の有無が、その「幅」の設定いかんによって左右されることになってしまい、課税の公平・構成(編注：公正)が確保できないばかりか、課税実務上の混乱を招くことになりかねない。」、「移転価格税制は、当

該取引の対価と独立企業間価格に差異があつて、その差異があることで法人の所得が減少している場合に、当該取引が独立企業間価格で行われたものとみなして、所得計算を行うものであるから、独立企業間価格は、特別措置法66条の4が定める算定方法に基づき、一義的に定められるものというべきである。」と判示し、独立企業間価格に幅があることを否定した。

もつとも、課税実務上においては、「国外関連取引に係る比較対象取引が複数存在し、独立企業間価格が一定の幅を形成している場合において、当該幅の中に当該国外関連取引の対価の額があるときは、当該国外関連取引については措置法66条の4第1項の適用はないことに留意する」(措置法基本通達66の4(3)－4)とされ、また、「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」では、運用上の指針として、国外関連取引の価格等が、レンジの中にある場合には、移転価格課税を行わないこと、また、レンジの外にある場合には、比較対象取引の平均値に加え、その分布状況等に応じた合理的な値を用いた独立企業間価格の算定もできるとされている(同事務運営指針第4章4－8、4－10)。

サ 独立企業間価格の算定単位

独立企業間価格の算定は、個々の国外関連取引ごとに行うのが原則ではあるが、複数の国外関連取引を一つの取引として独立企業間価格を算定するのが合理的であると認められる場合には、これらの取引を一つの取引として独立企業間価格を算定することが認められている(租税特別措置法通達66の4(4)－1)。この点、前記東京地判平26・8・28は、「複数の取引のそれぞれに係る棚卸資産の販売価格の設定が、各取引ごとに独立して行われるのではなく、それぞれの取引の関連性を考慮して行われるような場合や、複数の取引が、その目的、取引内容、取引数量等からみて、一体として行われているような場合には、複数の取引を一の取引として独立企業間価格の

算定を行うことが合理的である。したがって、このような場合には、独立企業間価格の算定は複数の取引を一の取引として行うのが相当であり、このことは取引の当事者が複数の国外関連者に跨がっている場合においても異なるものではないというべきである。」と判示して、複数の取引を一つの算定単位とすることを肯定している(なお、前記東京地判平29・4・11、東京地判令2・2・28税資270号順号13386参照)。

(2) 外国関係会社等合算税制(外国子会社合算税制)

ア 総説

(ア) 外国関係会社等合算税制(外国子会社合算税制)は、経済活動の国際化に伴い、タックス・ヘイブンと呼ばれる税負担がゼロあるいは極端に低い国又は地域(以下「軽課税国等」という。)に外国子会社を設立し、これを利用して税負担を不当に軽減しようとする事例が見受けられたことから、これに対処して税負担の公平を図る趣旨で、昭和53年改正により、軽課税国等を指定し、その軽課税国等に所在する外国子会社の所得を、株主である居住者又は内国法人(以下、この項において「居住者等」という。)の所得に合算する制度として創設されたものである(当時の通称はタックス・ヘイブン対策税制。現在は、外国子会社合算税制又は外国関係会社等合算税制という呼称が一般的である。ここでは外国関係会社等合算税制という呼称を使用することとする)(注)。

(注) 外国関係会社等合算税制と租税条約との抵触の有無について、最判平21・10・29(民集63巻8号1881頁)、最判平21・12・4(集民232号541頁)は、日本とシンガポール共和国との間の租税条約(所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定)について、「タックス・ヘイブン対策税制」(外国関係会社等合算税制)との抵触はないと判断した。これらの判決は、「タックス・ヘイブン対策税制」が、

上記租税条約と同じようにOECDモデル租税条約を範とする我が国締結の他の租税条約の該当規定に反しないことをも併せて示したものと評されている。

さらに、前記最判平21・10・29が、上記租税条約の解釈において、これまでの国際課税実務において影響力があるとされていたOECD租税委員会が作成したOECDモデル租税条約のコメンタリーの解釈を参照している点について、「OECDモデル租税条約を範とする日星租税条約の文言を解釈する際も、OECDコメンタリーは、少なくとも「解釈の補足的な手段」に当たると解してよいと考えられる」と指摘されている(岡田幸人・最判解<民事>平成21年度(下)791頁)。

- (イ) しかし、この軽課税国等指定方式では、指定漏れがあると制度の抜け穴が生じ、課税の不公平が生じる等の理由により、平成4年度改正において軽課税国等指定方式から、外国子会社が合算課税の対象となるか否かを租税負担割合(いわゆる「トリガー税率」)で判定する方式への変更が行われた(当該改正で租税負担割合が25パーセント以下の外国子会社が外国関係会社等合算税制の適用対象とされ、その後、平成22年度改正において同割合は20パーセント以下に、平成27年度改正において20パーセント未満に改正された。)
- (ウ) その後、上記の枠組みの中では、外国子会社の租税負担割合が20パーセント以上であれば、実体がない場合であっても制度が適用されない一方、租税負担割合が20パーセント未満であれば、実体のある事業を行っている場合であっても、その外国子会社の所得が、株主である居住者等の所得に合算されてしまう場合があることが指摘されていた中において、「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」との「BEPSプロジェクト」(上記(1)キ(注))の基本的な考え方を踏まえ、日本企業の健全な海外展開を阻害す

ることなく、より効果的に国際的な租税回避に対応するという観点から、平成29年度改正において、外国関係会社等合算税制についての抜本的な見直しが行われた(以上につき、税務大学校「国際租税法」令和5年度版227頁)。

(エ) 平成29年改正後の外国関係会社等合算制度の概要と主な変更点は次の通りである。

a 概要

居住者又は内国法人に係る外国関係会社のうち、特定外国会社又は対象外国関係会社に該当するものが、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、当該居住者又は内国法人が直接及び間接に有する当該特定外国会社又は対象外国関係会社の株式等の数又は金額につき請求権(法税23条1項1号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)の内容を勘案した数又は金額並びに当該居住者又は内国法人と当該特定外国関係会社又は当該対象外国関係会社との間の実質支配関係の状況を勘案して政令(措置令25条の19、39条の14)で定めるところにより計算した金額(課税対象金額)に相当する金額は、居住者の場合には、その雑所得に係る収入金額とみなして、当該事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日の属する各年分の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入し、内国法人の場合には、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2月を経過する日を含む各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する(措置法40条の4第1項、66条の6第1項。金子・租税法634頁)(注)。

(注) 措置法66条の6は、特定外国子会社等に生じた所得について、内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入するとしている一方で、特定外国子会社等に生じた欠損の金額について、内国法

人の損金の額に算入することが認められるか否かということを示していないため、その取扱いには争いがあった。この点につき最判平19・9・28(民集61巻6号2486頁)は、特定外国子会社は、その親法人とは別個の法人であり、その欠損金は未処分利益の計算上繰越控除されることになっているから、その欠損金を親会社の所得と通算することはできないと解すべきであると判示した。

b 主な改正点

(a) 租税負担割合基準(トリガー税率)の廃止

租税回避リスクを租税負担割合ではなく、所得や事業の内容によって把握する仕組みに改める観点から、制度適用の有無を入口で判断していたトリガー税率(租税負担割合20パーセント未満)は廃止された。

(b) 実質支配関係の導入

外国関係会社や納税義務者の判定において、資本関係だけではなく、財産関係等により外国法人を支配している場合にも対応するため、「実質支配関係」による判定が導入された。

(c) 会社単位の合算課税の見直し

改正前は外国関係会社のうち租税負担割合が20パーセント未満であるものを「特定外国子会社」と規定し、適用除外基準(後記イ)を満たさない場合、会社単位で合算課税の対象としていたところ、改正後は、外国関係会社のうち、租税回避リスクが高いと考えられる「特定外国関係会社」(措置法40条の4第2項2号、66条の6第2項2号)に該当(かつ租税負担割合が30パーセント未満に該当)する場合、又は、特定外国関係会社以外の外国関係会社で、従来の適用除外基準に対応する「経済活動基準」を満たさず、「対象外国関係会社」(同法40条の4第2項3号、66条の6第2項3号)に該当(かつ租税負担割合が20パーセント未満に該当)する場合、それ

ぞれ会社単位で合算課税の対象とされることとなった(以上につき、前掲・税務大学校「国際租税法」230-231頁)(注)。

(注) 特定外国関係会社とは、①事務所等の実体がなく、かつ、事業の管理支配を自ら行っていない外国関係会社(いわゆるペーパーカンパニーが該当する)、②受動的所得が一定割合以上の外国関係会社(事実上のキャッシュ・ボックス)、③情報交換に関する国際的な取組への協力が著しく不十分な国又は地域(ブラック・リスト国)に所在する外国関係会社であって、これらはいずれも租税回避に利用される可能性が大きいため、その所得の全体が合算課税の対象とされている。ただし、特定外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が30パーセント以上である場合には、この制度は適用されない。

また、対象外国関係会社とは、能動的所得を得る上で必要な経済活動の実体を備えていないと判断される外国関係会社であり、外国関係会社が会社全体として、いわゆる「能動的所得」を得るために必要な経済活動の実体を備えているかを判定する基準として、「経済活動基準」が設定され、経済活動基準(事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準/所在地国基準)のうちいずれかを満たさない場合に対象外国関係会社とされる。ただし、対象外国会社の所在地国における各事業年度の租税負担割合が20パーセント以上である場合には、この制度は適用されない(金子・租税法638ないし641頁)。

イ 適用要件(措置法40条の4第1項及び第2項)

外国関係会社等合算税制について定めている措置法40条の4第1項は、同項各号に掲げる居住者に係る外国関係会社のうち特定外国子会社等が、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、その者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(課税対象金額)に相当する金額は、その者の雑所得に係る収入金額とみなして当該各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日の属する年分のその者の雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する旨規定している。そして、外国関係会社等合算税制に係る納税義務者(措置法40条の4第1項各号の居住者)、外国関係会社、特定外国子会社等及び適用対象金額については、以下のとおり規定されている(注)。

(注) 最判令5・11・6(裁判所HP)は、原審が、措置法施行令(平成29年政令第114号による改正前のもの)39条の16第1項を、本件に形式的に適用することは、「タックス・ヘイブン対策税制」の基本的な制度趣旨に反するから、同政令を本件に適用することはできないと判断したことに対し、同政令の委任規定である措置法66条の6第1項は、私法上は特定外国子会社等に帰属する所得を当該特定外国子会社等にかかる内国法人の益金の額に合算して課税する内容の規定であるところ、同委任規定において課税要件の明確性や課税執行面における安定性の確保が重視されること等を考慮すれば、個別具体的な事情にかかわらず、一義的な基準時を設けた同政令の内容は、一般に、同委任規定の趣旨に適合するものであって、委任の範囲を逸脱するものではないとして原審を破棄し、同政令の適用を是認した。

(7) 納税義務者

外国関係会社等合算税制の対象となる納税義務者(措置法40条の4第1項各号の居住者)は、①その有する外国関係会社の直接及び間接保有の株式等の数の当該外国関係会社の発行済株式又は出資の総数又は総額のうちに占める割合が100分の10以上である居住者(同項1号)、又は②上記割合が100分の10以上である一の子株主グループに属する居住者(同項2号)である。なお、ある者が上記各号の居住者に該当するかどうかの判定は、これらの居

住者に係る外国関係会社の各事業年度終了の時の現況による(措置法施行令25条の24第1項)。

(イ) 外国関係会社

外国関係会社とは、外国法人で、その発行済株式又は出資の総数又は総額のうちに居住者及び内国法人並びに特殊関係非居住者が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合が100分の50を超えるものをいう(措置法40条の4第2項1号)。なお、ある外国法人が外国関係会社に該当するかどうかの判定は、当該外国法人の各事業年度終了の時の現況による(措置法施行令25条の24第1項)。

(ロ) 特定外国子会社等

特定外国子会社等とは、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であり(措置法40条の4第1項本文)、具体的には、①法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社、又は②その各事業年度の所得に対して課される租税の額が当該所得の金額の100分の20以下である外国関係会社をいう(措置法施行令25条の19第1項)。

(イ) 適用対象金額

適用対象金額とは、特定外国子会社等の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき法人税法及び措置法による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額を基礎として、政令で定めるところにより、当該各事業年度開始の日前7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(措置法40条の4第2項2号)。

ウ 適用除外基準(経済活動基準)

(7) 概説

外国関係会社等合算税制は、租税回避の防止を目的とするものであるから、外国関係会社が真正の事業活動を行っている場合にまで、これを適用する必要はない。そのため、いくつかの適用除外基準(経済活動基準)が定められている(措置法40条の4第2項3号・66条の6第2項3号)。

具体的には、措置法66条の6第2項3号では、外国関係会社が、①株式等の保有等を主たる事業とするものではなく(事業基準)、②その本店所在地国において主たる事業を行うのに必要な事務所・店舗・工場その他の固定施設を有し(実体基準)、かつ③その本店所在地国においてその事業の管理・支配及び運営を自ら行っている場合(管理支配基準)で、④ i その行う主たる事業が、卸売業等、一定の事業である場合には、各事業年度において関連者以外の者との取引がその収入金額の50パーセントを超えている場合(非関連者基準)、⑤ ii その行う主たる事業が上記④ i 以外の事業である場合については、その事業を主としてその本店所在地国で行っている場合(所在地国基準)は、この制度が適用されないとされている。

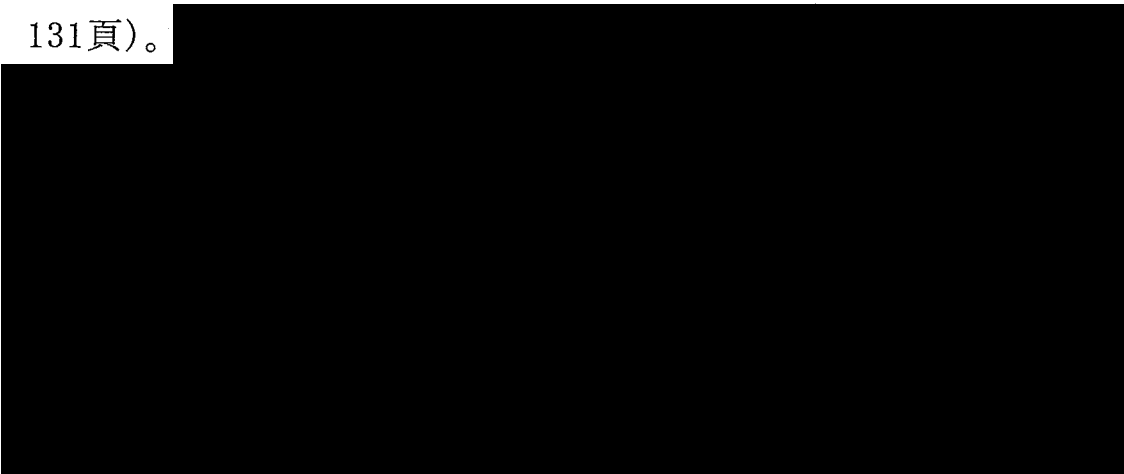
以上の点について、裁判実務上、納税者から、仮に前記の各基準を満たしていなくても、(i)租税回避のおそれがない場合や、(ii)当該外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することに十分な経済合理性がある場合には、措置法66条の6第1項を適用すべきでない旨の主張がされることが多い。しかしながら、(i)について、裁判例は、同条項の適用に当たり租税回避のおそれの有無を要件に加えるべきではないと解している(高松高判平16・12・7民集61巻6号2531頁、その上告審最判平19・9・28民集61巻6号2486頁。森英明・最判解<民事>平成19年度(下)665頁参照)。

また、(ii)については、外国関係会社等合算税制は、「課税要件を明確化して課税執行面における安定性を確保しつつ、(中略)税負担の実質的な公平を図ることを目的」としたもの(前記最判平19・9・28)と解されているところ、多くの裁判例で、適用除外の各基準は、特定外国子会社等がタックス・ヘイブンに所在することに十分な経済的合理性を有しているか否かについて、業種ごとに具体的な基準として明らかにしたものである旨判示されているとおり(東京地判平20・10・3 訟月55巻7号2574頁、東京地判平24・7・20 訟月59巻9号2536頁、大阪高判平24・11・29 税資262号 順号12099等参照)、前記各基準を離れて外国関係会社等合算税制の適否が判断されるものではない。

(イ) 事業基準

a 趣旨

前記のとおり、特定事業である株式の保有等を主たる事業とする子会社については、適用除外を定めた措置法66条の6第2項の規定自体を適用しないものとされている。その理由は、子会社が持株会社の場合には、その事業の性格からして我が国においても十分行い得るものであり、わざわざタックス・ヘイブンに所在することについて税負担軽減以外の経済的合理性を見いだすことは困難だからである(最判平29・10・24 民集71巻8号1522頁、高橋・前掲タックス・ヘイブン対策税制の解説130-131頁)。



また、事業基準については、平成22年度税制改正により、株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等が他の外国法人の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務として一定の活動(統括業務)を行う場合には、その統括業務を行う特定外国子会社等が適用除外の対象とはならない「特定外国子会社等」の範囲から除かれた、つまり所定の統括業務を行う会社については事業基準以外の適用除外要件を充足すれば適用除外となることとされた。この改正の趣旨は、現在、世界には幾つかの経済圏が併存するところ、先進各国の大企業は、それらの各経済圏にある子会社等の総合的な管理・調整のために、統括的機能を果たすことを目的としてミニ本社とも呼ぶべき子会社を各経済圏に設けて、子会社等をその統括・調整のもとにおく傾向があり、この場合には、統括的な会社がそれらの子会社の株式を所有することは、租税回避を目的とするものではなく、経済的合理性を有しているとみてもよいという点にあると考えられている(金子・租税法652-653頁)。

この点、前記最判平29・10・24に係る調査官解説において、「平成22年改正措置法によって、従たる事業であっても所定の

統括業務を行っていれば事業基準を満たすものと改正されたことにより、本件と同様の争いはなくなったものである。もっとも、同改正法下においても、平成22年改正施行令39条の17第3項各号(平成23年改正施行令による改正後は同条4項各号)の統括会社の要件又は同条4項(平成23年改正施行令による改正後は同条1項)の統括業務の要件を満たさない統括業務を行う特定外国子会社等は事業基準を満たさないことから、株式の保有に係る事業と上記の要件を満たさない統括業務のいずれが主たる事業であるかは、引き続き問題となり得る」(日置朋弘・最判解<民事>平成29年度(下)547頁)との指摘がされていることに留意すべきである。

b 「主たる事業」の判定方法

前記最判平29・10・24は、「措置法66条の6第3項及び4項にいう主たる事業は、特定外国子会社等の当該事業年度における事業活動の具体的かつ客観的な内容から判定することが相当であり、特定外国子会社等が複数の事業を営んでいるときは、当該特定外国子会社等におけるそれぞれの事業活動によって得られた収入金額又は所得金額、事業活動に要する使用人の数、事務所、店舗、工場その他の固定施設の状況等を総合的に勘案して判定するのが相当である」と判示している。同判決を踏まえて、事業基準における「主たる事業」が株式保有業であるか株式保有業以外の事業であるかを判断したものとして、東京高判令4・7・27(訟月69巻4号434頁)がある。

(ウ) 実体基準

実体基準は、独立企業としての実体を備えているというためには、当然、主たる事業を行うに必要な事務所、店舗、工場その他の固定施設を有している必要があるとの考え方に基づき定められたものと考えられ、物的な側面から独立企業としての必要条件を

明らかにしたものであるといえる。実体基準を満たすというためには、必ずしも固定施設を自ら所有していなければならないわけではなく、事業を行うに必要な事務所、店舗等を賃借している場合も含むと解されている(東京地判平24・10・11税資262号順号12062)。

(I) 管理支配基準

管理支配基準は、独立企業としての実体を備えているというためには、事業の管理、支配及び運営という企業の機能を自ら果たしている必要があるとの考え方に基づき定められたものと考えられ、機能的な側面(管理運営の面)から独立企業としての必要条件を明らかにしたものであるといえるであろう。そのため、管理支配基準を充足しているといえるか否かは、「当該外国子会社等の重要な意思決定機関である株主総会及び取締役会の開催、役員の職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が本店所在地国で行われているかどうか、業務遂行上の重要事項を当該子会社等が自らの意思で決定しているかどうかなどの諸事情を総合的に考慮し、当該外国子会社等がその本店所在地国において親会社から独立した企業としての実体を備えて活動しているといえるかどうかによって判断すべきものと解される。」とされている(東京地判平2・9・19行集41巻9号1497頁、その控訴審東京高判平3・5・27行集42巻5号727頁、その上告審最判平4・7・17税資192号98頁)。同判決と同様の判断枠組みを用いたものとして、熊本地判平12・7・27(訟月47巻11号3431頁)及び前記東京地判平24・10・11がある。

(オ) 所在地国基準

所在地国基準は、その事業にとっての本質的な行為の行われる場所が主として本店所在地国にあり、その地の経済と密接に関連して事業を行っているとして評価することができる場合には、特定外

国子会社等が本店所在地国に所在する経済的合理性を推認し得るとの認識に基づき、適用除外要件の一つとされたものと解されている(東京高判平29・10・26税資267号順号13084)。所在地国基準については、我が国の法人の香港子会社が中国本土の企業に原材料を提供して製造・加工を依頼する取引(いわゆる来料加工)が、所在地国基準を満たすか否かが争われ、裁判例は消極に解してきた(注)。

なお、所在地国基準の意義については、平成29年度改正により改正され、同改正後においては、「その事業を主としてその本店所在地国で行っている場合として政令で定める場合」(措置法66の6第2項3号ハ(2))の意義について、政令で「製造における重要な業務を通じて製造に主体的に関与していると認められる場合として財務省令で定める場合を含む」という規定が設けられ(措置令39条の14の3第21項3号括弧書)、施行規則では、外国関係会社が本店所在地国において行う一定の業務の状況を勘案して、その本店所在地国においてこれらの業務を通じて製品の製造に主体的に関与していると認められる場合をいうものとされている(措置法規則22条の11第2項)(金子・租税法650頁)。

(注) 東京高判平23・8・30(訟月59巻1号1頁)は、光学機器の製造販売等を営む内国法人の子会社で、香港に本店を置き、中国の工場に来料加工をさせていた外国法人(以下「本件外国子会社」という。)についてタックス・ヘイブン対策税制の適用の可否が争われ、本件外国子会社の主たる事業が卸売業又は製造業のいずれに該当するか(非関連者基準又は所在地国基準のいずれが適用されるか)が争点となった事案において、卸売業と製造業の意義について、「製造業が、自ら製品を製造した上で販売する事業であるのに対して、卸売業は、同じく製品の販売を行うものの、自ら製品を製造するのではなく、他者が製造した製品(委託加工製品を含む。)を購入した上で販売す

る事業である」とし、また、非関連者基準又は所在地基準のいずれが適用されるかを決するための特定外国子会社等の「主たる事業」の判定(製造業又は卸売業のいずれであるか等の判定)は、当該事業の目的、内容、態様等の諸般の事情に加え、関係当事者間で作成されている契約書の記載内容等も加味した上、社会通念に照らして総合的に考慮して個別具体的に行われるべきであると判示し、本件外国子会社の主たる事業をを製造業と認定して、本件外国子会社は所在地国基準を満たさないことから、同税制に基づく更正処分等を適法と判断した。東京地判平24・7・20(訟月59巻9号2536頁)も同旨の判断をしている。

(カ) 非関連者基準

非関連者基準は、卸売業等の業種については、その事業の性質上、事業活動の範囲が必然的に本店所在地国以外にも及ぶことが想定されることから、これらの事業を営む特定外国子会社等に対しては、地場経済との密着性を重視する所在地国基準を適用するよりも、事業の大半が関連者以外の者との取引から成り立っている場合を適用除外とする非関連者基準による方が妥当であると考えられることから規定されたものである(前記東京高判平29・10・26)。

(キ) 経済活動基準の判定のための資料の要求と推定

税務当局の当該職員は、居住者又は内国法人に係る外国関係会社が実体基準又は管理支配基準のいずれも満たしていない外国関係会社であるか否かを判定するために必要があるときは、当該居住者又は内国法人に対して、期間を定めてこの点を明らかにする書類その他の資料の提示又は提出を求めることができる(措置法40条の4、66条の6各3項)。また、外国関係会社が、事業基準、実体基準、管理・支配基準、非関連者基準又は所在地国基準を満たしているか否かを判定するために必要があるときも上記と同様

に書類等の提示又は提出を求めることができるとされている(同条の各4項)。そして、上記のいずれの場合も、これらの書類その他の資料の提示又は提出がない場合には、上記の要件を満たしていないものと推定するとされている(注1)(注2)。

(注1) 平成29年度改正前の措置法66条の6第7項では、納税者が、タックス・ヘイブン対策税制の適用除外を受けるためには、確定申告書に適用除外の適用がある旨を記載した書面を添付し、かつ、その適用があることを明らかにする書類その他の資料を保存している場合に限り、これを認めることとしていた。

東京地判平28・5・13(訟月63巻11号2404頁)は、同項の規定の趣旨は、適用除外規定の適用を受けることについて納税者の意見を明らかにさせるとともに、その根拠となる資料を保存させることで、課税庁が適用除外要件の該当性を適正かつ迅速に判断することができるようにし、租税法律関係を早期に確定させるということにあると解されることに加え、租税法規は、原則として文理解釈によるべきことをも併せると、確定申告書に上記の書面を添付していない場合には、適用除外規定は適用されないと解するほかない旨判示している。

(注2) 平成29年度の改正において、タックス・ヘイブン対策税制の適用を除外する適用除外基準から、会社単位の合算課税の対象とする外国関係会社を特定するための基準(経済活動基準)へと適用除外基準の位置づけが変更されたことを踏まえ、適用除外を受けるための要件として設けられていた確定申告書への書面添付要件及び資料等の保存要件は廃止され、これらの要件に代えて、引き続き同制度の実効性を確保する観点から、税務当局が求めた場合に、外国関係会社が経済活動基準を満たすことを明らかにする書類等の提示又は提出がないときには、経済活動基準を満たさないものと推定することとされた(財務省「平成29年度税制改正の解

説」683-684頁)。

エ 適用除外基準に関する近時の改正

適用除外基準については、種々の解釈の問題が生じているが、立法でそれを解決した例として、次の4つの規定がある(金子・租税法648頁)

- (ア) 平成22年度改正において、株式の保有を主たる事業とする外国関係会社のうち、統括業務(他の会社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)が、事業基準を満たすこととされた(措置法40条の4、66条の6各2項3号イ(1))。
- (イ) 平成28年度改正で、損保会社が外国関係会社を設立して事業を行う場合の適用除外要件について整備が行われた(措置法40条の4、66条の6各2項3号ロ)。
- (ウ) 平成29年度改正で、航空機の貸付を主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国においてその役員又は使用人が航空機の貸付を的確に行うために通常必要と認められる業務の全てに従事していること、その他一定の要件を満たすものは、事業基準を満たすこととされた(措置法40条の4、66条の6各第2項3号イ(3))。
- (エ) 平成30年度改正で、株式の保有を主たる事業とする外国関係会社のうち、部分対象外国関係会社であるとした場合に外国金融子会社に該当することとなるものが事業基準を満たすこととされた(措置法40条の4、66条の6各第2項3号イ(2))。

オ 部分合算課税制度(資産性所得合算課税制度)

平成22年度税制改正により、適用除外要件を満たす特定外国子会社の資産性所得ないし受動的所得が、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象に加えられ、特定所得の金額を有するときには、その部分課税対象金額(特定所得の金額の合計額(部分適用対象金額)のう

ち所有株式等に対応する部分として計算した金額)が内国法人の所得の計算上益金の額に算入されることとなった(平成29年度改正前の措置法40条の4第4項、66条の6第4項)。

これは、適用除外要件を満たす特定外国子会社等であっても、株式等の資産性所得を生み出す財産を所有することが少なくないが、そのような資産を所有することには経済的合理性が少なく、租税回避のために所有している例も多いことから、これらの資産性所得を「特定所得」としてタックス・ヘイブン対策税制の適用対象とすることとしたものである(金子・租税法655頁参照)。

この制度について、平成29年度税制改正では、部分対象外国関係会社(経済活動基準に係る要件の全てに該当する外国関係会社)に係る一定所得の部分合算課税制度を設け、部分合算課税の対象となる所得の範囲が見直された(改正後の措置法40条の4第6項、66条の6第6項、前掲「平成29年税制改正の解説」690頁以下参照)。

また、同改正では、「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」とのBEP Sプロジェクトの基本的な考え方を踏まえ、その本店所在地国の法令に準拠して銀行業を営む等の一定の要件を満たす部分対象外国関係会社(外国金融子会社等)が得る一定の所得については、部分合算課税の対象外とすることとされた(同法40条の4第8項、66条の6第8項、前掲「平成29年税制改正の解説」715頁以下参照)。

(3) 関連者等に対する利子等に関する税制

ア 過少資本税制

(7) 総説

法人所得の計算上、支払利子は損金として控除されるが(法税22条3項2号)、配当は控除できない(法税22条3項3号、5項)ため、法人は株主から必要な資金を調達するに当たって、出資ないし増資をできるだけ少なめにし、その代わりに借入を多くするこ

とによって、法人税の負担を減少させることができる。これを過少資本の問題という。これに対処するため、諸外国では、国内法上の措置として、一定の場合に法人の株主からの借入を出資とみなし、それにかかる支払利子は損金に算入できないこととしている。

同じ問題は、国際取引についても生じ、外資系の法人は、外国の親会社から資金を調達する場合に、借入の形態を選択することにより、支払利子に相当する額の所得の金額を減少させることができ、その結果、外資系子会社の所在地国は法人税収を多少とも失うことになる。このような国際的租税回避に対処するため、先進諸国は、いわゆる過小資本税制を採用し、一定の要件のもとに一定の範囲で自国の内国法人が外国の親会社に支払う借入金利子の損金算入を認めないこととしている。

我が国もこのような過少資本の問題に対処するために、平成4年度の税制改正で国際取引に限って過少資本税制を導入し(措置法66条の5)、さらに平成18年度改正で重要な改正が行われた。

平成18年度改正を踏まえた現行制度は、我が国の法人と50パーセント(自己株式を除く。)以上の出資その他の特別の関係にある非居住者又は外国法人を「国外支配株主等」と呼び(措置法66条の5第5項1号)、内国法人に資金を供与する者及び当該資金の供与に関係のある者を「資金供与者等」と呼び(同項2号)、我が国の法人が国外支配株主等及び資金供与者等に負債の利子等を支払う場合において、各事業年度におけるこの両者に対する負債の平均負債残高が、国外支配株主等の資本持分の3倍を超えている場合には、国外支配株主等及び資金供与者等に対して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金額を損金に算入しないこととしている(同条1項)。

なお、本制度の適用対象法人は、上記の3倍という倍数に代え

て、当該内国法人と同種の事業を営む内国法人で事業規模その他の状況が類似するものの総負債の額の純資産の額に対する比率に照らして妥当と認められる倍数を用いることができる(措置法66条の5第3項)(金子・租税法620-621頁)。

(イ) 裁判例

東京高判令3・7・7(訟月68巻9号875頁)は、過少資本税制における国外支配株主等の判定が問題となった事案において、その1審判決である東京地判令2・9・3(訟月68巻9号887頁)を引用して、①非居住者等からの借入れに該当するかの判定時期について、措置法施行令39条の13第11項3号ロは、措置法66条の5第1項の特例が適用される要件に係る「国外支配株主等」の定義(同条4項1号)に係るものであるところ、同条1項は、「国外支配株主等(略)に負債の利子等を支払う場合において」と規定しているから、国外支配株主等に該当するか否かは、利子等の支払時を基準として決定されることとなり、同条4項1号の「非居住者」であるか否か、政令で定める特殊の関係があるか否かも利子等の支払時を基準として決定されることとなり、損金算入が認められるか否かが問題とされている支払利子との関係で、「当該内国法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該非居住者等からの借入れにより調達していると認められれば足り、貸付けの実行時において貸主が非居住者であることを要しないものと解するのが相当であるとし、②その判定の際の事業方針決定関係の認定判断のあり方について、措置法施行令39条の13第11項3号イからハまでに掲げる事実、事業方針決定関係の原因となる事実を例示したものと解することができ、これらの掲記の事実その他これに類する事実により事業方針決定関係があるか否かの認定判断に当たっては、取引、資金調達及び人事上のつながりを含め、当該事案において事業方針決定関係の発生に影響を及ぼすと考え

られる諸般の事情を総合して認定判断を行うのが相当であるとして、非居住者が内国法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係(措置法施行令(平成24年政令第105号による改正前のもの)39条の13第11項3号)を有しているものとして過少資本税制における「国外支配株主等」(措置法(平成24年法律第16号による改正前のもの)66条の5第4項1号)に該当すると判断した。

イ 過大支払利子税制

企業の所得の計算上、支払利子が損金に算入されることを利用して、関連者間の借入を恣意的に設定し、関連者全体の費用収益には影響させずに、過大な支払利子を損金に計上することにより、税負担を圧縮しようとする租税回避行為が可能となる(金子・租税法623頁参照)。

近年、主要先進国では、租税条約において利子の源泉地国免税を進め、国際的な投資交流の促進が図られるとともに、支払利子の損金算入制限措置を強化する傾向にあったが、我が国の場合、過大な支払利子を利用した所得移転を防止する措置が十分でなく、支払利子を利用した課税標準の流出の危険に対して脆弱であったことに加え、特に企業グループ内のような関連者間においては、借入を比較的容易に設定できるため、過大な支払利子を通じた税負担の圧縮は関連者間の租税回避の手段として用いられるおそれが高かった。そこで、このような所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するため、平成24年度税制改正により過大支払利子税制が導入された(措置法66条の5の2)。

この過大支払利子税制の概要は、我が国の法人との間に直接又は間接の株式保有割合が50パーセント以上の関係にある者及び実質支配・被支配関係にある者等を「関連者等」と呼び(措置法66条の5の2第2項)、我が国の法人におけるその関連者等への純支払利子

第4 相続税・贈与税

等の額(関連者純支払利子等の額)のうち調整所得金額(当該関連者純支払利子等の額と比較するための基準とすべき所得の金額)の一定割合(50パーセント)を超える部分の金額は、当該事業年度の所得金額の計算上、損金の額に算入しないこととするというものである(同条1項)。

第4 相続税・贈与税

1 総説

相続税は、自然人の死亡に伴う相続又は遺贈(死因贈与を含む。以下同じ。)によって財産を取得した者に対して、その取得財産の価額を課税標準として課税される租税であり、所得税の補完税としての性格を有し、「財産の無償取得によって生じた経済的価値の増加に対して課される租税」である(最判昭49・9・20民集28巻6号1178頁)。

また、贈与税は、個人が贈与(死因贈与を除く。)によって財産を取得した場合に、その取得財産の価額を課税標準として課税される租税であり、相続税の補完税としての性格を有する。相続税のみが課されている場合は、生前に財産を贈与することによって、その負担を容易に回避することができるため、相続税の回避を封ずることを目的として贈与税が採用された(贈与税の負担が相続税のそれよりも高いこと、個人からの贈与のみが贈与税の対象とされていること等は、こうした事情に由来する。金子・租税法690頁)。

このように、相続税と贈与税は、密接な関係にあることから、共に一つの法律(相続税法)の中で規定されており、共通の取扱いを受ける場合が少なくなく、例えば、相続財産の評価と贈与財産の評価とは、全く同じ基準によって行われる(後記4参照)。

したがって、まず、相続税及び贈与税の各制度の概要を述べた後(後記2、3)、財産評価の問題について述べる(後記4)。