

外国事業体課税のあり方について

平成 14 年 3 月 25 日
日本公認会計士協会

目 次

1 . はじめに.....	1
2 . 問題の背景と現状の取扱い	1
(1) 米国 LLC に係る税務上の取扱い	2
(2) 外国事業体の一般的取扱い	2
3 . 外国事業体課税の問題点.....	6
(1) 対内投資に係る問題点.....	6
(2) 対外投資に係る問題点.....	7
4 . 諸外国の取扱いについての検討	8
(1) 米国	8
(2) 英国	9
(3) ドイツ	9
(4) フランス.....	9
(5) 要約.....	10
5 . 納税者選択方式について.....	10
(1) 日本の諸法令と事業体.....	10
(2) 納税者選択方式の可能性について	11
(3) 納税者選択方式の概要.....	12
(4) 租税回避防止規定の整備	14
(5) パススルーの課税関係の整備.....	15

1．はじめに

現在、日本企業の海外投資における、外国直接投資は依然高水準を堅持している。米国においては、近年 LLC (Limited Liability Company) を利用した投資形態が増加しており、米国企業がジョイントベンチャーを設立する際には、この形態の利用が増加している。LLC は、独立した事業体であるものの、米国税務上、パートナーシップと同様パススルーとして取り扱うことを選択できる事業体であり、日本での取扱いについて、以前から不明瞭な点が多く存在した。

以前は、日本企業の対外投資、外資の対内投資のいずれの場合にも、外国事業体の税務上の取扱いが問題となるケースは少なかった。前者の場合には海外直接投資をする際には現地法人を設立し、法人格を取得するのが一般的な形態であり、後者の場合においても、多くのケースは法人格を取得した事業体が投資主体となっていたため、外国の事業体を日本の税務上どう取り扱うかについては、一部を除いて頻繁に問題にされることはなかったからである。昨今では外国事業体も多様化し、一方日本の税制に目を向ければ、法人格を有しない信託についても、法人税課税を行うことになり、外国事業体が日本に投資をした場合に、どこまでを、法人税課税の対象とすべきかについて、判断に窮する場面も少なくなってきた。平成 14 年度税制調査会答申はその「7(4) 国際課税」において、「国際化の進展に伴い、外国企業の我が国への進出形態は、子会社や支店の開設といった方法に加え、外国のパートナーシップや SPC (特定目的会社) 等の集団投資スキームが採られるなど、多様化する傾向にある。こうした事業体を利用して我が国で得た所得に対して適正な課税を行うには、事業体の活動や構成員たる企業及び個人に関する情報を把握することが重要になる。今後、企業活動の実体の変化に対応する形で、外国企業等に関する課税のあり方を検討していかねばならない。」として、この問題を今後の重要課題としている。

本研究報告は、このような事態が、せっかくの経済刺激政策の効果を半減させ、ひいては、内外投資の障害となり、日本の景気回復を遅らせることがないように、また、各国の課税の競合、課税の繰延、租税回避の機会が急速に増加し我が国の課税ベースが侵食されることのないよう、税の中立性及び公平性を確保する立場から、海外事業体の税制上のあり方について検討し、研究を重ねたものである。

2．問題の背景と現状の取扱い

本研究報告において、「事業体」とは、法人格を有するかどうか、法的主体(権利義務の主体)となれるかどうか、にかかわらず、複数の者が一定の目的を達成するために結合した団体で、単に個人の集合体ではなく、団体としての組織を有して統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動を行うものをいうものとし、「パススルー」とは、事業体のうち、法人格を有するかどうかにかかわらず、それ自体が課税客体とはならず、その構成員に直接課税関係が帰属するものをいうものとする。

また、本研究報告の議論は、外国における事業体課税のあり方に限定するものとする。

現行の法人税及び所得税制において課税の対象となる事業体としては、個人及び法人の２つがあり、所得税は自然人と法人を課税客体として、法人税では、法人を課税客体としている。これら以外の事業体（例えば、民法上の任意組合、商法上の匿名組合、信託等）については、それらの事業体が直接課税されることはなく、その構成員である個人若しくは法人にその所得がパススルーされ、個人若しくは法人のレベルに課税関係が帰属する。

ここにいう「個人」は特に税法において定義されていないが、いわゆる自然人を意味し、特にその範囲については、実務上問題となることは稀である。しかし「法人」については、法人税法において、その範囲について独自に定義されておらず、その範囲は曖昧な点を残しており、特に外国事業体の日本における課税関係を検討する際に実務上多くの問題が生じている。

例えば、米国の LLC が法人であるかそのほかの事業体であるかについて、日米租税条約を参照すれば、「合衆国の法人」とは「合衆国、その州、...法令に基づいて設立され、若しくは組織された法人（a corporation which is created or organized under the laws of the United States or any state thereof）」と定義されており、LLC は州法に基づいて組成される組織体であるから、法人であるという見方もできるが、LLC は Corporation ではなく、Company であり、Incorporate されていない限りは日米租税条約における法人ではないという解釈もできる。これをパススルーとして扱うか、法人として扱うかにより、日本における課税関係に著しい違いが生じることは、実務上大きな問題である。このような状況下、国税庁は平成 13 年 6 月、「米国 LLC に係る税務上の取扱いについて」（以下、「LLC 取扱い」）を公表した。

（１）米国 LLC に係る税務上の取扱い

「LLC 取扱い」によれば、LLC の基礎となる LLC 法は個別の州において独自に制定され、それぞれの規定ぶりが各州により異なることから、個々の LLC が日本の税務上の法人に該当するか否かは設立準拠法となった各州の LLC 法に照らして個別に判断する必要があるとしながらも、以下の理由により、原則として、日本の税務上（外国）法人として取り扱うものとしている。

LLC は商行為をなす目的で米国の各州の LLC 法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること。

事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること。

事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること

なお、統一 LLC 法においては「LLC は構成員(member)と別個の法的主体(a legal entity)である。」「LLC は事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有する。」と規定されている。

（２）外国事業体の一般的取扱い

平成 12 年の投資信託投資法人に関する法律（投資信託法）及び資産の流動化に関する法律（SPC 法）の改正に伴い税制の整備が行われたが、一定の信託についてこれ

を課税単位として取り扱うという考え方を取り入れた点は、事業体課税のあり方を考える上では、特筆すべき点である。この点を踏まえ、以下では外国法人と外国信託について、それぞれの現状の取扱いを要約する。

外国法人

ア．民法上の外国法人の概念

法人税法は、「法人」を内国法人と外国法人に分けているが、法人自体の定義については一切触れていない。したがって、ある事業体が法人であるか否かは、民法上の法人に該当するかどうかにより判断することになり^{注i}、外国で設立された事業体に対して、いかなる場合に日本の法律上法人格が与えられるかが問題となる。この点について、上記「LLC 取扱い」は、ある事業体が日本の税務上の外国法人に該当するか否かは、当該事業体が我が国私法上の外国法人に該当するか否かで判断するとしている。外国法人について民法第 36 条第 1 項には次のように定められている。

「外国法人八国、国ノ行政区画及ヒ商事会社ヲ除ク外其成立ヲ認許セス但法律又ハ条約ニ依リテ認許セラレタルモノハ此限ニ在ラス」

ここにいう「認許」とは、外国法によって法人格を付与された社団又は財団に対して、国内において法人としての活動を承認することと解されている^{注ii}。したがって、外国で設立された法人格を有しない組織は、日本法においても法人格を有しないことになる。

米国の LLC が我が国私法上外国法人として取扱われるかどうかは、上記の「認許」の考え方に照らせば、LLC が

- (ア) 外国の法律に基づいて設立されているか
- (イ) 法人格が付与されているか
- (ウ) 商事会社であるか

が判断基準となる。

イ．商法上の外国会社の概念

一方、商法では、会社について第 52 条第 1 項において、商行為を業とすることを目的とする社団^{注iii}である旨を規定し、さらに同条 2 項において商行為を為すことを業としない場合でも、営利を目的として商法に準拠して設立された場合には、これを会社とみなす旨の規定をしている。第 1 項に規定される会社は商事会社であり、第 2 項に規定される会社はいわゆる民事会社である。いずれの場合についても、会社は法人とされる（商法第 54 条第 1 項）が、民法の「認許」の考え方にしたくえば、外国の民事会社は商事会社ではないから、当然に「認許」されるものではなく、法人格を付与されないことになる^{注iv}。

ウ．法人税法上の外国法人の概念

他方で、法人税法は、公平に税負担を配分する観点から、人格のない社団又は財団を法人税法適用上、法人とみなす旨定めている（法人税法第2条第8号及び同法第3条）。同様に外国公益法人、人格のない社団又は財団についても、民法上「認許」されないにもかかわらず（すなわち民法上の法人格が付与されなくても）法人税法適用上、法人として取り扱う旨定めている（法人税法第3条、同法第4条第2項及び同法第10条）^{注v}。人格のない社団、財団について、法人税法基本通達 1-1-1 では、多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有していないもので、単に個人の集合体ではなく、団体としての組織を有して統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動を行なうものをいい、組合を含まないと定めている。したがって、外国での同様の組織体がある場合にはこの定義に沿って当該組織体の実態を吟味し我が国法人税法適用上の法人として取り扱うかどうかを判定することになる^{注vi}。

エ．租税条約上の「者」(Person) の概念

（ア）OECD モデル条約

OECD は、1999 年に「OECD モデル租税条約のパートナーシップへの適用（Application of the Model Tax Convention to Partnerships）」と題する報告書を公表した。モデル条約第1条では、条約の恩典を受けることができるのは「者」であることが規定されているが、同報告書では、パートナーシップがこの「者」に含まれるという解釈をしている。また、OECD モデル条約第1条のコンメンタリーによれば、パートナーシップが居住者かどうかという問題については、パートナーシップが会社と同様にその国で課税されていればその国の居住者であり、パススルーとして扱われ課税されていない場合にはその国の居住者ということにはならない（「課税なければ居住なし」）とされている。

同報告書はパートナーシップに対する租税条約の適用関係について、源泉地国はその国の源泉から生じた所得の国外受領者が租税条約の適用を主張する場合、受領者がその居住地国において源泉地国と同様の課税取扱いを受けていることを確認した場合に限り条約の適用を認めるか、その受領者が所得の受益者である場合に条約の適用を認めるかのいずれかとする、という原則を提案している。

（イ）日米租税条約

日米租税条約第2条(1)(d)において「者」(person) は、「個人、法人又はその他の団体」と定義されている。これは、日本税法に照らせば、納税の主体となる、個人、法人及び法人格なき社団又は財団等の団体を想定している。一方、米国の内国歳入法では、同第7701条(a)(1)において“person”は、“individual, trust, estate, partnership, association, company or corporation”と定義されており、それぞれの国において、前提となる言葉の定義が異なる。

（ウ）租税条約と国内法の適用関係

そもそも租税条約は、相手国の居住者に対する自国での課税を相互に調整し制限することを目的としているものであり、自国の居住者の自国における課税関係を修正す

るものではない（セービングの原則、日米租税条約の場合、第 3 条(3)）。したがって、外国事業体の属性に関する租税条約の規定は、居住地国課税に関しては何ら影響を与えるものではない。しかしながら、相手国の居住者に関する源泉地国課税を検討する上では、租税条約の規定する法人の概念を考慮する必要がある。

オ．まとめ

以上、私法上の法人の概念と法人税法上の法人の概念について比較検討したが、民法、商法及び法人税法を通じて統一した「法人」の概念は存在せず、それぞれの法律の目的にしたがって、法人と同等と取り扱うものの範囲について独自の解釈をしている。例えば商法では、会社の利害関係者を保護する目的で法人格の有無を問わず外国民事会社を会社としており、また法人税法も課税の公平性の観点から法人格の有無を問わず、人格なき社団等を法人税の納税義務の主体としている。

外国信託

平成 12 年の改正で一定の信託が課税の単位となったことは前述のとおりである。以下では、この点について概観した後外国信託の取扱いを要約する。

ア．特定信託の課税関係

法人税法第 12 条第 1 項では、信託財産に帰属する収支は、受益者が特定している場合は受益者に、受益者が特定していない場合にはその委託者に帰属することを原則としながらも、一定の信託（但し書き信託）については、この原則を適用しない旨規定している。また、同条第 2 項において、但し書き信託に係る信託財産の収支は、受託者である信託会社の収支ではないものとし、受託者に法人税は課されないものとしているが（すなわち信託財産に係る収支については信託財産が受益者に分配されるまで課税されないが）特定信託については、この例外のさらに例外として、その財産に帰属する収支について、信託会社に帰属するものの、その所得の計算上は、信託会社の所得とは別にこれを計算する旨の規定を置き（同条第 3 項）特定信託について、受託者である内国法人を法人税の納税義務者として定めている（法人税法第 7 条の 2）。すなわち、信託財産に係る収支は受益者に分配される以前に、信託財産として法人課税されることになる。

特定信託について、一つの課税客体として法人税課税を行う考え方は、今回新しく導入された取扱いである。特定信託の各計算期間の所得の計算に対する法人税については、法人税法第 2 編の第 1 章の 2 に別途規定されている。信託財産に係る収支は、受益者が特定している場合には、その受益者に直接課税関係が生じ、一方、受益者が多数存在しその計算が一般的に困難な場合で課税上弊害がない場合には、その収支が受益者に分配された時点で課税されるのであり、信託自体が課税客体となることはないというのが従前の考え方であったが、今回導入された特定目的信託、特定投資信託については、その実態並びに用途が、それぞれ特定目的会社、投資法人に類似していることから、それらの課税方法と課税上の弊害のない範囲で平仄が取られたものと考えられる^{注vii}。

イ．外国信託の取扱い

海外の投資信託については、所得税法第 2 条 11 号並びに法人税法第 2 条 26 号に規定されており、税法は、投資信託法にその定義をゆだねている。投資信託法第 2 条第 28 号では、外国投資信託について、「外国において外国の法令に基づいて設定された信託で、投資信託に類するものをいう。」と定められている。また、所得税法第 2 条 12 の 2 号並びに法人税法第 2 条 27 号では外国投資信託を、投資信託法上の投資信託と併せて、投資信託と定義しており^{注viii}、その課税関係は基本的には、投資信託と同様に扱われている^{注ix}。

投資信託以外の外国信託については、別段の定めはなく原則どおり実質所得者課税の原則によることになる^{注x}。

ウ．外国投資法人

外国投資信託と類似したものとして外国投資法人が挙げられる。外国投資法人は投資信託法第 2 条第 29 項に「外国の法令に準拠して設立された法人たる社団又は権利能力のない社団で投資証券又は投資法人債券に類する証券を発行するものをいう。」と定義されている。外国投資法人については税法上特段の定めはなく、原則に戻り、「外国の法令に準拠して設立された法人たる社団又は権利能力のない社団」であることが前提であれば、法人税法上の外国法人に該当することになる。

3．外国事業体課税の問題点

以上外国における事業体の日本の私法上及び税務上の取扱いの現状を概観してきたが、先般公表された「LLC 取扱い」の考え方を適用すれば、法的主体（権利義務の主体）となり得る一定のリミテッドパートナーシップについても、日本の税務上外国法人として取り扱われる場合も生じるが、逆にすべての LLC が外国法人として取り扱われるというわけでもない。また、米国以外の諸国における同様の事業体についての判断も、同様の考え方が用いられるのであれば、事実認定の問題が介在し、依然として不明瞭な点が多い。これは納税者及び課税当局の双方にとって、大きな運用上の負担となる。また、現在まで、パススルーとして実務上取り扱う慣行が一般的だったパートナーシップについても、日本の税務上法人として取り扱われるということになれば、国内外の税務上の取扱いの差異による税法解釈及び運用上の問題も頻繁に生じることになるとと思われる。以下ではそれらの潜在的問題点について検討する。

（１）対内投資に係る問題点

日本における源泉課税の取扱い

租税特別措置法には、一定の要件を満たした場合に、非居住者又は外国法人に対して源泉税の免除をする場合がある（例えば、租税特別措置法第 5 条の 2 一括登録国債の利子の課税の特例）。この取扱いは、非居住者若しくは外国法人に限定されており、人格のないファンドなどは、原則としてこの減免措置の対象外である。したがって、例えば外国のリミテッドパートナーシップである投資ファンドが受け取る上記国債の利子に係る源泉税に対して、同条の免除規定が適用されるかどうか判断する場合に

は、当該ファンドが日本の税制上法人として取り扱われるべきかどうかについての事実認定が必要となる^{注xi}。

日本における総合課税の取扱い

海外の事業体(例えばある国のリミテッドパートナーシップである投資ファンド)が、日本の不動産を取得し、これに関して日本の国内源泉所得が生じた場合には、非居住者若しくは外国法人に対して、所得税若しくは法人税の申告義務が生じる(所得税法第 164 条第 1 項第 4 号、法人税法第 141 条第 1 項第 4 号)。この場合に、申告義務が生じるのは、投資ファンドか、若しくはその構成員である投資家かという問題が生じる。現状の取扱いに照らせば、法人格を有するかどうか、すなわち法律上の権利義務の主体となり得るか、法人格を有しない場合には法人税法基本通達 1-1-1 にいう組合以外の団体組織に該当するかどうか、といった事実認定が必要となる^{注xii}。

同様の例として、外国の特定信託がその保有する株式を譲渡した場合に、それが法人税法施行令第 187 条第 5 項に規定する事業譲渡類似に該当するかどうかを判断するに当たり、特定信託を一つの単位とすべきか、あるいはその構成員である投資家の単位で考えるべきかという問題が挙げられる。

租税条約の適用関係

米国 LLC について日本の税務上法人として取り扱われた場合、当該 LLC が稼得する一定の国内源泉所得について国内法上源泉所得税が課されることになるが、租税条約の適用上、「合衆国の法人」は、「合衆国、その州若しくはコロンビア特別区の法令に基づいて設立され若しくは組織された法人(Corporation)又は法人格を有しない団体で合衆国の租税に関し合衆国の法人として取り扱われるものをいう。」と定義されているので、必ずしも“Corporation”の文言解釈によって当該 LLC が租税条約の適用対象となるとは限らない、という解釈もある^{注xiii}。この見解にしたがえば、日本の税務上外国法人とされた LLC が日本で恒久的施設を有しているとして法人税課税をされた場合でも LLC の構成員が米国居住者でなければ日米租税条約に基づく相互協議の申請はできないことになり、二重課税が生じる可能性が生じてしまうことになる。

(2) 対外投資に係る問題点

外国税額控除の適用関係

外国税額控除は、大きく直接税額控除と間接税額控除に分けられる。例えば、米国の LLC がパススルーとして取り扱われれば、米国での納税は直接税額控除の対象となり、法人として取り扱われれば、日本法人が受取配当を計上した時点で間接税額控除の適用対象となる。

米国税務上、LLC を一定の選択をすることによりパススルーとして取り扱う場合には、当該 LLC は納税主体ではなく、日本の親会社が納税主体となり、この納税額は法人税法第 69 条第 1 項に定める「内国法人が納付する外国法人税」に該当することになる。したがって、日本の税務上、LLC を法人として取り扱うということになれば、配当を受け取るまで国外源泉所得は認識できず、この時間的なずれのため、支払外国法人税のみが生じた場合には、結果的に外国税額控除が適用できず二重課税となりか

ねない^{注xiv}。

タックスハイブン税制の適用関係

タックスハイブン税制の適用上、租税特別措置法施行令第 39 条の 14 第 1 項 2 号に定める実質税負担率を計算するに当たり、仮に米国 LLC を米国税務上パススルーとして取り扱い、日本の税務上は外国法人と取り扱われた場合には、LLC で日本の税務上一定の所得が認識される一方で、納税者は日本の会社であるので LLC の実質税負担はゼロということになり、当該 LLC は特定外国子会社等に該当することになる。したがって、そのほかの一定の要件を満たした場合には、留保利益が合算対象となってしまうという問題が生じる可能性がある。

4．諸外国の取扱いについての検討

主要諸外国では、外国事業体に対し次のような取扱いをしている。

(1) 米国

米国においては、法人所得課税と個人所得課税の二重課税の調整が行なわれていない(インピュテーション(法人税株主帰属方式)、配当控除、配当の損金算入等の制度がない)ので、パートナーシップの方が一般的に有利な取扱いとなる点は、日本並びに欧州諸国の取扱いと異なるところである。したがって、パートナーシップとしての取扱いをするか法人としての取扱いをするかの問題は、二重課税の調整メカニズムを有している欧州諸国と比べて、より大きな問題であるという背景がある。

キントナー原則(財務省規則 301.7701-2)

下記のチェックザボックス規則が導入される以前は、

- ア．管理運営の集中
- イ．団体の存続性
- ウ．持分の自由譲渡性
- エ．有限責任性

のうち、3 つ以上を有する組織は法人として扱われ、それ以外のものはパススルーとして扱われるという、通称「キントナー原則」によって組織の租税法上の取扱いが決定されていた。

チェックザボックス規則

1996 年 12 月に、上記のような組織の実質を個別に判断する方式に代わり、独立した主体^{注xv}とみなされる外国事業体を、「当然法人」(Per se corporation)と「適格組織」(Eligible entity)とに分け、後者について納税者が、米国税務上当該外国事業体を法人として取り扱うかパートナーシップとして取り扱うかを選択できる方式(チェックザボックス規則、財務省規則 301.7701 条)が導入された^{注xvi}。

納税者が一度法人かパススルーかについての選択を行なうと、その後 60 ヶ月間は、

特殊な事情がない限り、その取扱いの変更はできない。また、税務上は、パススルーを法人に変更する場合には現物出資、法人をパススルーに変更する場合には解散の取扱いを受ける。

（２）英国

英国は、管理支配地主義を原則とし、これを補完する形で設立準拠法主義の考え方も採用している。1970 年租税法における会社の定義は、英国法に基づいて設立された企業に限定されていない。外国事業体が英国税務上法人課税の対象になるか否かについては、英国の国際私法に従い、現地の法律に基づき判断される^{注xvii}。

（３）ドイツ

ドイツにおける外国事業体の課税関係についての考え方は、判例に基づいて形成されてきた。これらの判例によれば、外国事業体がドイツ税務上法人として取り扱われるか、パススルーとして取り扱われるかは、ドイツにおける民法ではなく、税法に基づいて判断される。例えばある外国事業体が、ドイツ民法上は法人格を有するとされる法人であっても、税法上の判断はこれとは別に行われ、税務上はパススルーとして取り扱われることもある。税務上の判断基準はドイツにおける会社とパートナーシップの属性が斟酌されることが多い。ライヒ財政裁判所の判例によれば、それぞれの法的性格を以下のように解釈している^{注xviii}。

会社

- ア．構成員間においては、個人的関係はない。
- イ．構成員の責任は有限である。
- ウ．持分の譲渡が自由である。
- エ．事業における運営管理に、構成員は関与しない。
- オ．構成員は会社への参加を、能動的投資の側面もあるとみなしている。
- カ．構成員から独立して事業の経営を行う。
- キ．会社の所得と持分は構成員のそれからは独立している。

パートナーシップ

- ア．構成員の関係は若干の個人的関係がある。
- イ．無限責任、有限責任の構成員がいる。
- ウ．持分の譲渡が制限されている。
- エ．構成員は事業運営に関与している。
- オ．利益の分配を目的として事業の共同運営をしている。

（４）フランス

フランス政府は、米国のパートナーシップ、リミテッドパートナーシップ、LLC、S 法人及びフランスの人的会社（Societe de Personnes）に関する米仏租税条約上の取扱いを定めるガイドラインを公表した。ガイドラインでは、租税条約上の居住地の決定に関し、フランスのパートナーシップである人的会社は国内法上の独立の課税主体であり、米国のパートナーシップはその所得が米国人のパートナーに帰属する場合

においてのみ、米国の居住者とする、とされている。また、アボワール・フィスカー（税額控除）の適用要件である 5% の株式所有比率についてもパートナーシップではなく、パートナーの段階での比率が適用される^{注xix}。

このようなパススルーの取扱い、米国のパートナーシップについてのみ適用し、ほかの国のパートナーシップには適用されない。ほかの国の事業体は、原則として、フランス国内及び租税条約の規定に基づき、その納税主体性が判断される^{注xx}。

（５）要約

以上、外国における取扱いを要約すれば以下のとおりである。

納税者が選択する（米国）

税法ではなく（国際）私法に法人の判断基準をゆだねる（英国）

自国の税法で法人の属性に関する基準を設ける（フランス、ドイツ）

日本の取扱いは、上述のとおり、民法を法人格の判断基準のよりどころとしており、結果的に英国に近い形となっている。このほか、外国での税務上の取扱いに準拠する方式（韓国ほか）、外国事業体をすべて納税主体として取り扱う方式（ブラジルほか）がある。

５．納税者選択方式について

（１）日本の諸法令と事業体

日本の法人税法上、ある事業体を法人として納税義務の主体とすべきかどうかは、当該事業体の法人性及び社団性によって判断することになる。法人性とは、法人格を取得しているかどうかであり、別の言い方をすれば、法人格を取得することにより、構成員の第三者に対する権利義務の関係が、会社対第三者、会社対社員（構成員）の段階に変更されているかどうかである。一方、社団性とは、構成員が、団体との間の社員関係により、団体を通じて間接的に結合しているかどうかであり、構成員が直接的に結合している場合には、社団ではなく組合となる。現行法人税は法人性、社団性のいずれかの性質を有するものを法人として取り扱い、法人税の納税義務の主体としている。日本の商法上の合名会社、合資会社等の人的会社は、社員が第三者に対しても責任を負う等の性質を鑑みれば、組合として取り扱い得る団体であるが、法人格を付与することによって、社団形式をとり、権利義務関係の処理を簡便ならしめているものである。しかるに、外国事業体の場合には、法人性を有するか社団性を有するかについて、私法体系が日本と異なる状況下でこれを個別に判断するのは、技術的に困難であり^{注xxi}、納税者、課税当局にその举证責任を課すのは過大な負担といわざるを得ない。

また、外国での課税方法に依拠する方式によれば、日本の「法人」に対する考え方が、各国の事業体に対して首尾一貫して適用されず、課税理論の法的安定性が欠けることにならざるを得ない。

（２）納税者選択方式の可能性について

以上、外国事業体に関する我が国の私法上における税務上の取扱いの現状と問題点、並びに諸外国における取扱いについて概要を整理し、検討を加えてきた。その結果、我が国への外国資本の進出形態においても、日本企業の対外進出形態においても、子会社や支店といった明瞭な形だけではなく、各国の法令を設立準拠法とする多様な事業体が活用されるようになっており、これに対する税務の取扱いについては各国とも「公平性、首尾一貫性」と「変化への柔軟な対応性」のバランスに意を注いでいることが読み取れる。それはとりもなおさず、納税者サイドからも、多様化する事業形態への税務上の取扱いにつき明瞭かつ柔軟な対応を求める声が高まっていることを示しているからであると言える。

こうした状況下で、「我が国における外国事業体課税のあり方」を論ずることは容易なことではないが、大きく分けて次の２つの方式があると思われる。なお、この他に理論上は我が国における法人性の判断を放棄し、外国事業体の管理支配地国または設立準拠法国の判定をそのまま受け入れるという方式も考えられるが、前述の通り首尾一貫性を欠き、課税主権の観点から問題があると考えられるのでここでは割愛する。

法人の判断基準を定義し、これにしたがって判定する。

納税者に選択をゆだねる。

それぞれ長所と短所があり、いずれが正しい方式であるか断定することはできないが、本研究報告では次の理由により「納税者選択方式」を中心に検討を加えてみることにした。

ア．一定の判断基準に基づき、個々の外国事業体についてどう判定すべきかの議論は従来からあり、それは今後もさらに検討されるべきことであるが、「納税者選択方式」を導入した場合についてのように、新しい視点からの議論はあまり公表例がなく、各界においてこの問題をさらに深く検討するためのきっかけになると期待されること。

イ．「納税者選択方式」は、我が国では一見なじみの薄いものに思われるが、我が国税法にも「減価償却法の選択」、「借地に係る無償返還の届出」さらにはかつて存在した「みなし法人の選択」制度等、納税者に選択させるケースは数多くあるが、これから導入が予定されている連結納税についても同様の規定が予想されており、現行制度からかけ離れた議論ではないこと。

納税者選択方式はすべての納税者に対して平等の機会を提供するばかりでなく、納税者、課税当局の举证責任に係る負担を軽減させ、ひいては、内外投資が円滑化されることが予想される。

また、この方式を導入する際は、納税者に対して税制上の一定の選択権を認めることになるので、この制度を濫用した租税回避行為について、所定の防止規定を設けるとともに、パススルーの課税関係についても併せて、整備を行う必要がある。

そこで以下に、いかなる課税形態となるか、またいかなる問題が発生するか検討す

ることとする。

(3) 納税者選択方式の概要

各国における当然法人 (Per se corporation) と選択可能事業体(Eligible entity)の定義

外国事業体を法人として取り扱うか否かの判断に際して、明らかに法人性若しくは社団性が欠如しているものについて、これに選択権を与えるのは妥当ではなく、他方法人性若しくは社団性を明らかに有するものについては、納税者に対して選択権を与えるのも妥当ではない。前者については、それが独立して事業を営む団体か単なる資産の共同名義人等であるかどうかを吟味し、事業目的がある等の一定の場合に、納税者の選択の対象とする。後者については、それぞれの国における代表的な物的会社については、これを当然法人として定義し、これらの法人については納税者の選択を認めず、日本の税務上これを外国法人として取り扱う。当然法人は、税法上の定めを置く必要があるが、例えば以下のような種類の法人を当然法人とすることができよう。

ア．英国	Public Limited Company
イ．フランス	Societe Anonyme
ウ．ドイツ	Aktiengesellschaft
エ．米国	Corporation

この際、一人会社について、その社団性があるかどうかについては議論のあるところであり、一人会社は上記の当然法人に該当する場合であっても社団性が低いので納税者に選択権を認めるべきとの考え方もあるが、物的会社の持分の譲渡性 (Transferability) を鑑みれば、潜在的社団性が強いと考える方が妥当であり、一人会社であっても、一定の物的会社については、選択権を認める必要はない。

上記の法人以外は選択可能事業体として、納税者に選択権を付与する。この選択権は、当該事業体ごとの選択によるべきであり、課税の首尾一貫性を鑑みれば当該事業体の構成員が個別に選択できるものとすべきではない。

選択の手続き

この選択は、事前に定められた手続きによる必要がある。例えば、外国事業体に一定割合以上の持分を保有する納税義務者は、当該外国事業体を通じて選択申請書 (構成員が複数存在する場合には、当該選択について全構成員の同意署名のあるもの等) を事前に課税当局に提出するとともに、納税義務者は申告書を提出する際に当該選択申請書の写しを添付する等の手続規定を手当てする。一方、外国事業体が国内源泉所得を有し、日本で課税を受ける場合には、日本の源泉徴収義務者等を通じて、又は自ら当該選択申請書を課税当局に提出する。

さらに、課税執行上の手当てとして、選択申請書を提出しなかった場合の取扱いとして「法定選択方法」(例えば、提出がない場合にはやむを得ない事情がある場合を除き法人として選択したものとみなす旨の規定等) の規定、外国事業体に係る情報提供義務の規定等を設ける必要がある。

信託の取扱い

外国信託については、その属性を個別に吟味する必要があるが、事業を遂行することを目的とした信託以外の信託はそもそも社団ではなく、これについて法人としての選択をするのは適切ではなく、選択可能事業体の対象外とし、現行の法人税法の取扱いに準拠するのが妥当である。

事業年度の調整

外国事業体の事業年度と構成員の事業年度が異なる場合には、仮決算等を行い構成員に帰属すべき収支の金額を算定する方法と、パススルーの事業年度を基準とする方法が考えられ、原則として前者の取扱いによるべきであるが、一定の条件を満たす場合には簡便的にパススルーの決算を基準として構成員への分配額を決定できるものとする合理的である。

確定決算と会計上の取扱い

現行の法人税制は確定決算主義を前提としているが、納税者選択制度は税務上の取扱いについての定めであり、会計上は関係会社への投資勘定として処理される場合もある。関係会社への投資勘定は原則として原価法を適用するので、関係会社の損益は親会社の当期利益には反映されない。したがって、この差異は税務申告調整項目として取り扱うことになる。

パススルー選択時の課税

ある外国事業体について、従前からこれを法人として取り扱っていた場合で、パススルーに取扱いを変更する場合には、外国法人の清算の取扱いを準用する。すなわち、日本の税務上、当該選択の変更により外国法人の残余財産の分配が行われたものとみなし、みなし配当、株式譲渡損益等の計算を行うことになる（当然現地税法上は影響を受けない）。

法人課税選択時の課税

一方、パススルーとして選択していた外国事業体が納税者の選択により法人に変更された場合には、当該事業体の資産及び負債が包括的に現地の事業体に現物出資されたものとして取り扱う。当該現物出資が非課税かどうかについての判断は、法人税法第2条12の14に定める適格現物出資によることになる。

外国法人の利益積立金の計算

外国事業体を法人として選択した場合には、当該事業体が現地での決算において独自に計算する会計上の留保利益とは別に、日本の税務上の利益積立金の計算をする必要がある。すなわち、日本の税務上は、パススルーを選択した外国事業体の稼得した所得に対応する金額は、投資原価の修正を通じて構成員の利益積立金を構成しており、これに対応する外国税額も控除済みであり、将来の間接外国税額控除の基礎とすべき金額は、法人課税選択後から積み立てられる所得を基礎とすることとなる。

投資原価の修正計算

一方、外国事業体がパススルーとして取り扱われる場合には、外国での所得が日本の税務上も所得として認識され、投資者である日本法人の利益積立金を構成することになる。この利益積立金は日本法人の確定決算における繰越損益金ではなく、外国事業体に対する投資原価の修正として処理する必要がある。また、当該外国事業体から配当を受け取った場合には、投資原価の減額を行うとともに、配当については、課税所得を構成しないものとみなす。さらに、当該外国事業体の持分を譲渡する場合には調整後の譲渡原価を損金に算入する。

現地税法との取扱いの齟齬から生じる不合理を回避するためのみなし規定

外国事業体に係る課税関係について、現地と日本の中で齟齬が生じた場合には、外国税額控除制度、タックスヘイブン税制等の適用に当たり不合理が生じることは、前述のとおりである。この不合理を解消するために、外国事業体の納税状況が実際にどうであるかにかかわらず、当該外国事業体の日本における課税関係（法人かパススルーか）と整合した取扱いをする旨の規定を設けることとなる。例えば、米国 LLC が現地の税法上はパススルーとして取り扱われ、米国での納税者は日本法人であったとしても、日本の外国税額控除制度、タックスヘイブン税制等の適用上は、当該 LLC が納税したものとみなされる。

（４）租税回避防止規定の整備

海外損失の取戻し課税

外国事業体をパススルーとして取り扱う旨の選択をした場合、そこで生じた事業に係る損失は、国内の所得と通算される。その後、当該外国事業体の全事業を移転して現物出資により新会社を設立し、これを日本の税務上法人として取り扱った場合、その後当該新会社で計上される利益は、国内で通算されることなく海外で課税されるのみである。その結果、当初国内の所得と通算された海外損失の分だけ、日本での課税されるべき所得が結果的に海外に脱漏することになる。これについて、当該新会社を設立する時点で、過年度の損失額を限度として、海外損失取戻益等（加算社外流出）を認識することとなる。

同様の考え方は、外国税額控除制度の適用において国外所得を計算する際にも、調整が必要となる。すなわち当該資産の譲渡益は、国外資産の売却であるので、原則から言えば国外所得を構成すべきであるが、過去に国内所得と相殺された損失に対応する金額であるので、この金額を国内所得として取り扱わなければ、過度に外国税額控除余裕額が創出されてしまうからである。

選択変更に係る制限

日本における課税関係を有利にするような納税者による恣意的な選択を排除するために、一度外国事業体について、その税務上の取扱いを選択した場合、60 ヶ月間当該取扱いについての変更を禁止することになる。

現地での課税関係が異なる場合の手当て

例えば、日本法人が米国 LLC を設立し、米国税務上はこれを法人として、日本の税務上はこれをパススルーとして選択し、さらに当該 LLC は日本法人から借入れた資金を出資し、米国内で当然法人の事業会社を設立する。米国事業会社は LLC に配当を支払い、LLC はさらに日本法人に借入金の利息を支払った場合、日本の税務上は、LLC がパススルーなので、日本法人が配当を事業会社から直接受け取ったものとされ、米国税務上は LLC が法人なので、LLC において利息の支払が損金に算入されることになり、両国の取扱いが異なることから、税務上過度に有利な取扱い（ダブルディッピング）を受けることになる。このように、現地と日本の課税関係が異なることを利用した租税回避行為については、これを包括的に禁止しなければならない。

（５）パススルーの課税関係の整備

外国事業体をパススルーとして選択した場合に、国内の構成員が１人であれば、当該パススルーは国内構成員の支店として扱われるが、構成員が２人以上存在する場合には、それぞれの構成員の持分に応じて外国事業体の損金並びに益金が配分される。この場合に、各種損金項目（交際費、減価償却費、寄付金等）、益金項目その他の税務項目（税額控除等）についての構成員間の配分に係る課税関係の整備等、一定の手当てが必要となる^{注 2 2}。

パススルーの計算期間

パススルーの計算期間は原則として当該事業体の定める計算期間となる。ただし、計算期間が１年を超える場合には、計算期間を１年ごとに区切った各期間を計算期間とすることとなる。１つの事業体について、複数の構成員が存在する場合は、事業体の定める計算期間をすべての構成員に適用しなければならない。

構成員に配分される金額の計算

パススルーの所得の計算は、当該パススルーの所在する国又は地域における規則に基づいて行われるが、日本の構成員へ配分される貸借対照表項目及び損益計算書項目は、日本の税法にしたがって再計算した金額となる。

また、パススルーの事業利益が欠損の場合に、有限責任の構成員はその持分残高を超えた損失は配分されず^{注xxiii}、その残額はすべて無限責任の構成員に配分される。ここでの持分残高とはアからウまでの合計額からエ及びオを控除した残額をいう。

- ア．初期拠出額（金銭以外の資産が移転された場合には当該資産の時価）
- イ．追加拠出額（金銭以外の資産が移転された場合には当該資産の時価）
- ウ．構成員に配分された利益の累計額
- エ．構成員に配分された欠損金の累計額
- オ．構成員に分配された金銭及び資産の価額(時価)の累計額

構成員の持分残高を超えるため、欠損金の一部が構成員に配分されなかった計算期間がある場合で、当該計算期間後の計算期間において利益が生じた場合には、当該利

益のうち、過去の計算期間に構成員に配分されなかった欠損金額に相当する額までは無限責任の構成員に配分し、残額を有限責任の構成員に配分することとなる。

金銭以外の資産をパススルーに移転した場合の特別配分

ア．出資時

金銭以外の資産を移転した構成員は、当該構成員の当該資産に係る簿価で移転が行われたものとして、移転の属する期の所得の計算をしなければならない（すなわち譲渡益は発生しない）。

イ．減価償却費

パススルーの損益計算において計上される減価償却費については、当該償却資産が移転しなかった場合は、当該構成員のレベルにおいて損金経理される減価償却費のうち、移転時以降の期間に対応する減価償却費となる。この場合、資産を移転しなかったそのほかの構成員（金銭の拠出をした構成員）に配分される減価償却費は、パススルーの減価償却費の計算に使われた取得原価又は期首簿価を、移転時の時価に置き換えて再計算した減価償却費に、構成員の間で合意された配分割合を乗じた額となる。ただし、移転をしていない構成員に配分される減価償却費は、パススルー全体の減価償却費が限度となる。パススルーの減価償却費の方が大きい場合には、その差額は移転をした構成員に配分する。

ウ．移転された金銭以外の資産の売却損益

パススルーの損益計算において計上される売却損益のうち、移転時の帳簿価額と時価との差額（繰延譲渡損益）を、金銭以外の資産を移転した構成員に配分しなければならない。次に、売却時点における金銭を拠出した構成員の減価償却費累計額及び金銭以外の資産の移転をした構成員の減価償却費累計額を売却益（減価償却対応売却損益）として、金銭拠出をした構成員及び金銭以外の資産の移転をした構成員にそれぞれ配分することになる。金銭以外の資産の移転時における繰延譲渡損益及び減価償却対応売却損益を配分した後の売却損益（配分後売却損益）は、構成員の間で合意する配分割合にしたがって、各構成員に配分される。

各構成員の所得の計算

個人の構成員は、パススルーが分類した所得の内訳に準拠して課税所得を計算する。構成員の地位の譲渡、あるいはパススルーの解散時における資産の分配にかかわって生ずる譲渡損益の計算に当たっては、譲渡原価としての持分対応資産負債等の帳簿価額は次のアからエまでの合計額からオ及びカを控除した額となる。

ア．初期拠出額（金銭以外の資産が移転された場合は当該資産の簿価）

イ．追加拠出額（金銭以外の資産が移転された場合は当該資産の簿価）

ウ．拠出に係わる付随費用

エ．譲渡又は解散の直前までに当該構成員に配分されるべき利益の累計額

オ．譲渡又は解散の直前までに当該構成員に配分されるべき欠損金の累計額

カ．譲渡又は解散の直前までに当該構成員に配分された金銭及び資産の価額(時

価)の累計額

構成員の地位の譲渡が発生した場合の取扱い

パススルーは構成員の地位の譲渡が発生した月の末日において仮決算を行い、当該月末までの利益のうち、当該譲渡構成員に配分すべき利益を、当該譲渡構成員に報告しなくてはならない。計算期間における利益のうち、譲受構成員に配分すべき利益はアからイを控除した額となる。

ア．当該譲受構成員が計算期間の開始の日から構成員であったとしたならば、
配分を受けるべき利益の額

イ．当該譲渡構成員が配分を受けるべき利益の額

譲渡構成員は、地位の譲渡を行った日を含む自己の事業年度にパススルーから配分された利益を自己の所得として取り込み、自己のほかの所得と合算して申告することになる。譲受構成員が譲渡構成員に配分されるべき利益を、譲渡組合員に金銭で支払った場合には、当該支払額は譲受対価の中には含めない。譲渡対価と譲渡持分に対応する資産負債等の帳簿価額との差額は譲渡構成員の譲渡所得である。この場合、地位の譲渡に付随して発生した費用がある場合には、譲渡所得から控除しなければならない。

パススルーが解散した場合の取扱い

パススルーが終了した場合には、計算期間の開始の日から当該解散の日まで、一事業年度とみなして利益が計算される。当該解散に伴ってパススルーから分配された金銭等の資産のうち、当該みなし事業年度の利益以外に係わる額が、構成員の持分に対応する資産負債等の帳簿価額を超える場合には、当該超過額は譲渡所得として取り扱うことになる。

以 上

注i 借用概念について、それをほかの法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかの問題があるが、前者と解釈するのが租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。

注ii 「認許セズ」とあるが、別段「認許」「不認許」という特別の行為があるわけではなく、原則として、立法上、行政上の何らの手続きを要せず、自動的に法人格が承認されるものである。

注iii 社団とは、組合に対する概念であり、構成員が団体と構成員間の社員関係によって結合するものである。したがって、各構成員の権利義務は社員の地位という団体に対する法律関係となり、団体の財産も団体自身の所有に属する。

注iv ただし、商法の外国会社に対する規定は、外国会社と取引する者の保護等を目的として、外国会社を監督するために設けられたものであり、この趣旨を鑑み、法人格の有無にかかわらず、商法の外国会社の規定は民事会社についても適用されるべき

であると解されている。(亀田 哲『外国会社と登記』商事法務研究会より)

注v 人格のない社団等は、私法上(1)団体としての組織を備えていること、(2)多数決の原則が行われているもの、(3)構成員が変更しても団体は存続すること、(4)代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定していること、の4つがその要件とされている。

注vi 商法では、外国会社について、外国会社の性質を勘案し、我が国の会社のうち最も性質の近いものと同様の取扱いをする旨の定めを置いている(商法第485条の2)。この考え方にしたがえば、米国におけるパートナーシップが商法上の合名・合資会社に該当するか民法上の組合に該当するか、一義的には決められない。

注vii 特定信託とは、特定目的信託及び投資信託のうち証券投資信託、国内公募投資信託以外の投資信託をいう(法人税法第2条第29号の3)。証券投資信託及び国内公募投資信託については、信託財産に係る収支が受益者に分配されるまで課税しなくても、課税上の弊害はないという理由で特定信託から除かれたものと考えられる。

注viii 外国特定目的信託は別段に定義されていない。これに類似するものは、外国投資信託として分類されるものと思われる。

注ix 投資信託は投資信託法第2条第1項、第2項並びに第3項において定義されており、その特徴として、有価証券、不動産等の投資対象資産への投資による運用を目的とする信託で、信託受益権を分割して複数の者に取得させる委託者指図型と複数の委託者が存在する委託者非指図型とがある。

注x 合同運用信託等の但し書き信託に相当する外国信託は、基本的に合同運用であり、投資信託に類するものとして取り扱われるものと思われる。したがって、外国信託については、外国投資信託以外はすべて本文信託の取扱いとなる。

注xi 平成14年度の税制改正で一部の外国投資信託についても、非課税措置が講じられた。

注xii 証券業協会会員向通知7/13/99によれば、米国のビジネストラストは外国(証券)投資信託に該当するとされている。この取扱いを税務上も踏襲すれば、但し書き信託ということになり、信託財産に係る収支は、受益者に分配されるまで課税されず、分配された時点で、受益者が配当所得を認識するが、受託者が国外の場合には、我が国に課税権はないことになる。(ちなみに、法人税法第7条の2では、特定信託の受託者が内国法人である場合を特定して納税義務を課しており、外国法人が受託者の場合には納税義務は生じないものと解される。)

注xiii 別の問題として、日米租税条約では、第16条において「資本資産」の譲渡益については、居住地国課税をする旨の定めを置いており、法人の持分である株式等は通常資本資産として取り扱われているが、匿名組合の持分について、これが資本資産に該当するかどうかという問題もある。

注xiv 所得税法上個人には間接外国税額控除は認められていないので、米国LLCが法人として取り扱われる場合には、この問題はより深刻である。

注xv 契約による場合等については、それが単なる資産の共同所有、費用の共同負担等である場合には、独立の主体とはされず、一方、事業目的を有し、そこから生じる利益を契約参加者に分配するような場合には、独立した主体とされる。(財務省規則第301.7701-1(a)(2))

注xvi Trust(信託)については、「構成員の存在」と「事業目的と利益の分配」という要件を欠いており、社団性がないので、原則として、チェックザボックス規則における選択の対象とはならない。したがって、信託財産に係る収支は、通常どおりの信託に係る課税関係が適用される。米国においては、信託自体が課税客体となり得るが、信託財産からの分配金は、その受益者に対して課税関係が引き継がれ、信託自体には課税されない。また、信託の内容に応じて、課税関係も異なる。例えば、信託が事業

を行う主体（ビジネス・トラスト）であれば、法人としての課税関係が生じ、また、投資・ビークルとして用いられる信託も原則として受益者が直接投資をする場合と比べて、その実態が変わらないものは通常の信託として取り扱われるが、その投資実態を変える類のもの（例えば、種類別の受益証券を発行することにより、投資家ごとに信託財産に対する持分及びリスクが変わる場合等）については、税制上・ビークル自体の機能を鑑みて法人として取り扱われる。

注^{xvii} 平野 嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題」 国際税務 Vol.21 No.9 より

注^{xviii} 平野 嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題」 国際税務 Vol.21 No.9 より

注^{xix} 渡辺 幸則『金子宏先生古希祝賀 公法学の法と政策-上巻-「チェックザボックス規則について」』有斐閣より

注^{xx} 平野 嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題」 国際税務 Vol.21 No.9 より

注^{xxi} 人的会社を組合とする立法例（英、米、独等）もある。

注^{xxii} 本節の提言は、外国事業体のみならず、国内の事業体課税を考える上でも同様にあてはめることができる。

注^{xxiii} 有限責任の構成員がリコース・ローンを保証している場合、債務超過の場合に追加出資の履行義務を負う場合等、実質的にその責任範囲が持分残高を超過している場合には、持分残高に当該超過額を加算した金額限度とする。