

2013年7月22日

関口 博久

IFA 日本支部総会

2013年 IFA ムンバイ大会 ブランチレポート準備状況報告

SUBJECT 2 QUALIFICATION OF TAXABLE ENTITIES AND TREATY PROTECTION

1 ジェネラル・レポーター Michael Lang(Austria) Claus Staringer (Austria) からの指示書

1-1 目次

Introduction

Scope of the Branch Reports

What is expected from Branch Reporters?

Annex 1: Entity Qualification in Domestic Tax Laws

Domestic Entities

Foreign Entities

Annex 2: Case Studies on Tax Treaty Entity Qualification Issues

1 Treaty Entitlement

2 Distributive Rules

1-2 SUBJECT 2 QUALIFICATION OF TAXABLE ENTITIES AND TREATY PROTECTION の目的

1999年にOECDパートナーシップ報告書が公表されたから、ほぼ15年の月日が経ち、報告書が示した事業体の分類の競合に基づく問題を解決するためにOECDが提唱した方法が実際に二国間租税条約において実際の程度まで適用されているかについて、実証することにある。そのための手段として、各国レポーターに現在、各国の国内法においては、国内事業体、外国事業体をどのように取り扱っているのかを論じてもらう。さらに、租税条約においていかなる対応をしているのかを各国レポーターに論じてもらう。

1-3 指示書を受けての本報告の目的

日本支部レポーターとして、ジェネラルレポーターの目的である現在の日本の状況を伝えるために、わが国の状況を調べ整理することとする。具体的には、わが国の現行税法、現行租税条約、判決等を調べており、それらについてレポーターの指示である国内法、租税条約に分けて報告する。

報告における言葉の整理として、「entity」については、「entity」＝エンティティ＝事業体、「taxable entity」については納税主体と表記する。この「entity」＝エンティティ＝事業体については、わが国において法律上の規定はないが、日米租税条約3条では、entity＝団体と規定されている。

(f) the term “company” means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;

(f) 「法人」とは、法人格を有する団体又は租税に関し法人格を有する団体として取り扱われる団体をいう。

わが国では、租税法におけるこれまでの研究では、「事業体」、「組織体」、「組織形態」、「事業組織」といったさまざまな用語が使用されているが、実際に扱う対象は、法人も含めて民法の規定する任意組合、商法の規定する匿名組合等であるから、いずれもほぼ同意の概念だと考えられる。なお、「entity」については、「主体」、「実体」、「存在」といった翻訳がされている（鴻 常夫 北沢 正啓『英米商事法辞典』商事法務研究会〔1998〕330頁）。

2 国内法について (Annex 1: Entity Qualification in Domestic Tax Laws)

ジェネラル・レポーターからは、以下の21の問題が出され、それらの問題を通してわが国の国内法における事業体の取扱いを論ずることとなる。

2-1 国内事業体についての問題

1 Entities as Taxpayers of Income Taxes

あなたの国（管轄）では、事業体は、法人税等により所得課税における分離された納税主体か？

・・・日本では、法人税法という法律が存在し、事業体はそれ自体納税主体として課税される。

2 “Domestic” nature of an entity

あなたの国（管轄）では、何を基準に国内事業体とするか？

二重居住法人については、国内法ではいかに対応しているか？

・・・日本では、本店所在地基準を採用し、国内に本店がある場合、内国法人としている（法人税法2条3号）。

二重居住法人については、国内法では対応していない。

3 Key factors for classifying an entity as a taxable one

事業体段階で課税とするならば、事業体を納税主体とする基準は何か？

- ・・・日本では、法人であるか否かで法人課税をするか否かを決めている。
その際に税法上は「法人」の概念がないので、会社法、民法を参照して法人課税するかを決定する。

4 Relevance of corporate law status

あなたの国の税法が、会社法や民法を事業体の分類のために参照している場合、会社法における地位が税法上も決定的な意味をもち課税するのか、それとも税法上は非課税とすることもあるのか？

- ・・・原則として、会社法や民法の概念と統一的に扱うということが通説であり、会社法上の法人には法人課税をする。

5 General reference to corporate law or list/catalogue approach

事業体の会社法の地位があなたの国の納税主体であることと関連している場合、あなたの国の税システムにおいて会社法への一般的な参照はあるか、そうであるならば全ての会社法上のヴィークルは自動的に課税されることとなるか？それとも、会社法上のヴィークルを課税するか否かのリストやカタログがあるか？

- ・・・通説である解釈として、会社法や民法の概念と統一的に扱う。
リストやカタログは存在しない。

6 Typical taxable entities

あなたの国においてビジネスで使用されている典型的な納税主体とは何か？
納税主体ではなく、あなたの国で使用される典型的なヴィークルは何か？

- ・・・株式会社がビジネスにおいては利用される。
納税主体でなく利用されるものとして、任意組合、匿名組合が存在する。

7 Mandatory or optional classification

あなたの国の納税主体としての分類は必然的なものであるか、または納税主体の地位は選択ができるか？

- ・・・必然的なもので、選択はできない。

8 Varying tax status of an entity

あなたの国の事業体の法的形式は変わらないのに、主体の特定の要因（例えば所有権、活動の種類、大きさ等）に応じて、納税主体としての地位が変わることがあるか？

- ・・・変わらない。

9 Fictional taxable entities

あなたの国に、架空の納税主体は存在するか？

・・・権利能力なき社団というものが存在し、民法上権利能力はないが納税主体として課税が行われる（法人税法3条）。

1 0 Registration with tax administration or other approvals

事業体が課税対象となる場合、あなたの国の税務行政への登録が必要か？もしそうであるなら、この点に関連した基準は何か？課税対象となる事業体の地位があなたの国の他の規制当局または類似の承認（許可、事業免許等のような）に依存するか？

・・・新たに設立された内国法人である普通法人又は協同組合等は、その設立の日以後二月以内に、届出書を所轄税務署長に提出しなければならない(法人税法148条)。

1 1 Timing dimension

あなたの国においては、納税主体となるタイミングは何時か？

何を持って、納税主体となると共に、課税が終了するか？

・・・設立登記をすることによって納税主体となり、解散によって終了する。

1 2 All or nothing vs. partial

事業体は、全体として納税主体となるか否か、それとも部分的に課税されるか否かという概念が存在するか？

・・・全体として課税されるか否かで、部分的な課税は存在しない。

1 3 Effect of tax exemptions

事業体に対する免税等の地位は、課税対象としての地位に影響を与えているか？

・・・与えていない。

1 4 Group taxation

課税対象となる事業体が、グループ課税対象の一部である場合、課税対象としての地位に影響を与えているか？

・・・与えていない。

2-2 外国事業体について

1 5 “Foreign” nature of an entity

あなたの国では、何を基準に外国事業体とするか？

二重居住法人については、国内法ではいかに対応しているか？

・・・日本では、内国法人以外を外国法人としている（法人税法2条4号）。

二重居住法人については、国内法では対応していない。

1 6 Key criteria for classifying foreign entities as taxable

課税対象として外国事業体を分類するための重要な基準な何か？

- ・・・わが国の私法上、「法人」にあたるかを判断し、その上で、わが国の税法上「法人」にあたるかを判断する。

1 7 List of foreign legal forms

外国事業体の法的な形式が、納税主体としての重要な要素である場合、あなたの国の国内法では、どのように相手国の法形式を確認するか。その際に外国の法形式についてのリストは存在するか？

- ・・・個々の国の私法上の法形式とわが国の私法上の法形式を比べる。
外国の法形式に関するリストは存在しない。

1 8 Comparability test

リスト・アプローチを適用しない場合、外国の事業体を課税するか否かの判断はどのような基準で決めるか？多くの国では、比較テストによって、判断すると思われるが、その際には、法的な基準か外国事業体が課税されるか否かの基準かいずれを組み合わせた基準なのか？

- ・・・わが国では、外国の私法上の基準により判断する。

1 9 Relevance of foreign tax treatment

外国においてどのように課税されているかは、あなたの国でどのように課税するかの基準となるか？

- ・・・基準とはならない。

2 0 Optionality

あなたの国では、外国事業体に対する課税について、選択できるか？

- ・・・選択はない。

2 1 Advance clarification

外国事業体の課税について、事前に確認する方法は存在するか。

- ・・・国税庁に質問はできる。

2-3 わが国の状況

以上のような質問を基礎に国内法での、国内事業体、外国事業体について論ずるが、ジェネラル・リポーターからの質問自体は、Cahier には掲載されないことから、以下

のようなわが国の国内法、国内の状況を論じながら、上記の答えを導くこととなる。

2-3-1 国内事業体

(1) 現行法

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（法人税法2条3号）
人格のない社団等：法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう（法人税法2条8号）。

人格のない社団等は、法人とみなして、この法律（別表第二を除く）の規定を適用する（法人税法3条）。

内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合、法人課税信託の引受けを行う場合又は第八十四条第一項（退職年金等積立金の額の計算）に規定する退職年金業務等を行う場合に限る（法人税法4条1項）。

(2) 通達

法人税法基本通達（法人でない社団の範囲）

1-1-1 法第2条第8号《人格のない社団等の意義》に規定する「法人でない社団」とは、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ないもので、単なる個人の集合体でなく、団体としての組織を有して統一された意志の下にその構成員の個性を超越して活動を行うものをいい、次に掲げるようなものは、これに含まれない。（昭56年直法2-16「二」、「六」により改正）

- ① 民法第667条《組合契約》の規定による組合
- ② 商法第535条《匿名組合契約》の規定による匿名組合

(3) 借用概念

法人税法には法人の規定がない。

ゆえに、通説は借用概念論の統一説を前提にしている。

(4) わが国の国内事業体に対する課税の特徴

事業体としての法人に対する課税を行うルールとして、法人税法という法律が存在する。

国内に本店または主たる事務所を置くのが内国法人（法人税法2条3号）

法人に対して法人税を課す。法人であれば法人税を課され、米国のチェック・ザ・ボックスのような事業体段階で課税するか選択するという余地はない（法人税法4条）。

法人格を有するか否かが、法人税を課されるかどうかの基準である。

法人」という概念が法人税法上は存在せず、私法上の概念を参照しており、その際に

は、通説として統一説が存在する。

みなし法人として人格なき社団が存在する（法人税法 3 条）。

法人について連結納税制度というものが存在する（法人税法 4 条の 2）。

任意組合、匿名組合等の課税ルールは規定されていない。

2-3-2 外国事業体

(1) 現行法

外国法人： 内国法人以外の法人をいう（法人税法 2 条 4 号）。

外国法人は、第 138 条（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得を有するとき（人格のない社団等にあつては、当該国内源泉所得で収益事業から生ずるものを有するときに限る。）、法人課税信託の引受けを行うとき又は第 145 条の 3（外国法人に係る退職年金等積立金の額の計算）に規定する退職年金業務等を行うときは、この法律により、法人税を納める義務がある（法人税法 4 条 3 項）。

(2) 外国事業体に対する取扱い（法人該当性について）

① 国税庁の「米国 LLC に関する税務上の取扱い」

ある事業体をわが国の税務上、外国法人として取り扱うか否かは、当該事業体がわが国の私法上、外国法人に該当するか否かで判断することになります。

LLC 法に準拠して設立された米国 LLC については、以下の理由等から、原則的にはわが国の私法上、外国法人に該当するものと考えられます。

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

2) 事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること。

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

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

② 米国 NY 州法上の LLC の法人該当性（東京高判平成 19 年 10 月 10 日訴月 54 卷 10 号 2516 頁）法人性肯定

③ 米国 Delaware 州法上の LLP の法人該当性

大阪地裁平成 22 年 12 月 17 日判決（判時 2126 号 28 頁）法人該当性肯定

名古屋地裁平成 23 年 12 月 14 日判決 法人該当性否定

東京地裁平成 23 年 7 月 19 日判決 法人該当性否定

名古屋高裁平成 25 年 1 月 24 日判決 法人該当性否定
東京高裁平成 25 年 3 月 13 日判決 法人該当性肯定

④ バミューダ LPS の法人性該当性

東京地裁平成 24 年 8 月 30 日判決 法人該当性否定

3 租税条約について (Case Studies on Tax Treaty Entity Qualification Issues)

ジェネラル・レポーターからは、1 Treaty Entitlement 2 Distributive Rules (Article 10 - Dividends, Article 11 - Interests, Article 13 (4) - Capital Gains, Article 16 - Directors' Fees) という分類でケースが出されており、それらの問題を通してわが国の国内法における事業体の取扱いを論ずることとなる。

なお、以下のような指示が出ている。

It is vitally important that branch reporters answer the questions in the case studies not only based on their personal opinion but also considering the position of tax authorities, courts, scholarly writings and other relevant sources available in the respective branch's jurisdiction. The goal of the report should be to make it visible how countries actually deal with tax treaty issues relating to entity qualification in their current practice. The goal of the report should be to make it visible how countries actually deal with tax treaty issues relating to entity qualification in their current practice.

3-1 OECD パートナiership 報告書

1999 年に公表された OECD パートナiership 報告書では、各国の私法上のパートナーシップとされるものについて、租税条約をどのように適用するかについて論じている。具体的には、源泉地国による租税条約の適用、居住地国による租税条約の適用、所得の配分に関する抵触から生じる問題が論じられている。この報告書での原則は、源泉地国が居住地国の課税上の取扱いに合わせるというものである。

3-2 わが国の状況

日本はこの OECD パートナiership 報告書の発表後、2004 年に発効された日米租税条約 4 条 6 項では、「両国間課税上の取扱いが異なる事業体への条約の適用の明確化」ということで、両国間課税上の取扱いについての認識が異なる場合に、パートナーシップレポートに示された源泉地国が居住地国の課税上の取扱いに合わせるという条約を結んでいる。

日米租税条約 4 条 6 項

6 この条約の適用上、

- (a) 一方の締約国において取得される所得であって、
 - (i) 他方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、
 - (ii) 当該他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるものに対しては、当該一方の締約国の租税に関する法令に基づき当該受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるか否かにかかわらず、当該他方の締約国の居住者である当該受益者、構成員又は参加者(この条約に別に定める要件を満たすものに限る。)の所得として取り扱われる部分についてのみ、この条約の特典(当該受益者、構成員又は参加者が直接に取得したものとした場合に認められる特典に限る。)が与えられる。
- (b) 一方の締約国において取得される所得であって、
 - (i) 他方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、
 - (ii) 当該他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるものに対しては、当該一方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるか否かにかかわらず、当該団体が当該他方の締約国の居住者であり、かつ、この条約に別に定める要件を満たす場合にのみ、この条約の特典(当該他方の締約国の居住者が取得したものとした場合に認められる特典に限る。)が与えられる。
- (c) 一方の締約国において取得される所得であって、
 - (i) 両締約国以外の国において組織された団体を通じて取得され、かつ、
 - (ii) 他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるものに対しては、当該一方の締約国又は当該両締約国以外の国の租税に関する法令に基づき当該受益者、構成員又は参加者の所得として取り扱われるか否かにかかわらず、当該他方の締約国の居住者である当該受益者、構成員又は参加者(この条約に別に定める要件を満たすものに限る。)の所得として取り扱われる部分についてのみ、この条約の特典(当該受益者、構成員又は参加者が直接に取得したものとした場合に認められる特典に限る。)が与えられる。
- (d) 一方の締約国において取得される所得であって、
 - (i) 両締約国以外の国において組織された団体を通じて取得され、かつ、
 - (ii) 他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるものに対しては、この条約の特典は与えられない。
- (e) 一方の締約国において取得される所得であって、
 - (i) 当該一方の締約国において組織された団体を通じて取得され、かつ、
 - (ii) 他方の締約国の租税に関する法令に基づき当該団体の所得として取り扱われるものに対しては、この条約の特典は与えられない。

さらに、この日米租税条約以後に締結された以下の各国との租税条約においても、同様の規定を締結している。

- 2006年発効 日英租税条約（4条5項）
- 2007年発効 日仏租税条約（4条6項）
- 2008年発効 日豪租税条約（4条5項）
- 2011年発効 日スイス租税条約（4条5項）
- 2011年発効 日蘭租税条約（4条5項）

日豪租税条約、日蘭租税条約には、日米租税条約と同様に第三国で組織された事業体についての規定が存在するが、日英租税条約、日仏租税条約、新日スイス租税条約には存在しない。

参考文献

- 浅川雅嗣編著『コンメンタール改訂日米租税条約』大蔵財務協会（2005）
- 金子宏『租税法—第18版—』弘文堂（2013）
- 川田剛・徳永匡子共著『OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説』税務研究会出版局（2009）
- 川端康之監訳『OECD モデル租税条約 2010年版（所得と財産に関するモデル租税条約）』社団法人日本租税研究協会（2011）
- 古賀明監訳『OECD モデル租税条約のパートナーシップへの適用』日本租税研究協会（2000）
- 五味雄治・本庄資編著『和英対訳法人税法（平成24年版）』公益財団法人租税資料館（2012）
- 志賀櫻『詳解国際租税法の理論と実務』民事法研究会（2011）
- 中里実・弘中聡浩・渕圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編『租税法概説』有斐閣（2011）
- 本庄資『新日米租税条約—基礎研究—』税務経理協会（2005）
- 本庄資・藤井保憲『法人税法—実務と理論—』弘文堂（2008）
- 本庄資編著『国際課税の理論と実務—73の重要課題』大蔵財務協会（2011）
- 本庄資・田井良夫・関口博久『国際租税法—概論—』大蔵財務協会（2012）
- 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法—第2版—』東京大学出版（2011）
- 水野忠恒『租税法—第5版—』有斐閣（2011）
- 官武敏夫『国際租税法』有斐閣（1993）
- 増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面—外国パートナーシップの性質決定を中心として」『金融資産収益と所得課税』日税研究論集第55号（2004）

IFA 日本支部総会

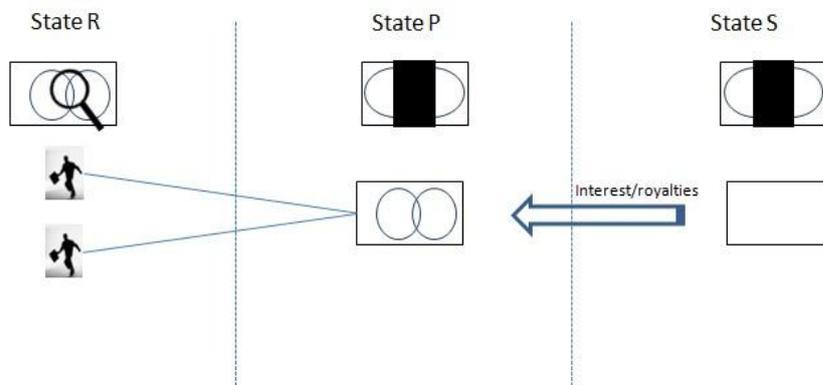
2013年 IFA ムンバイ大会 ブランチレポート準備状況報告 (追加分)

3-3 ケース・スタディへの当てはめ
(Case Studies on Tax Treaty Entity Qualification Issues)

3-3-1 Treaty Entitlement

事業体が、P国で設立され、利子や使用料を源泉地国であるS国から受け取り、この事業体の持分権者（パートナー）が受け取るとする。

A P国とS国が事業体を納税主体として扱い、R国は事業体を課税上透明な存在として扱うことを前提とする。



あなたの国がS国であれば、利子や使用料の源泉課税を引き下げるために、SP条約、SR条約、それとも両方との租税条約の適用が可能か？

	R国（居住地国）	P国（事業体設立国）	S国（源泉地国）
A	課税上透明	納税主体	納税主体
B	納税主体	課税上透明	納税主体
C	課税上透明	課税上透明	納税主体
D	課税上透明	納税主体	課税上透明
E	納税主体	課税上透明	課税上透明
F	納税主体	納税主体	課税上透明

3-3-2 日本が結んできた租税条約への当てはめ

日米租税条約

	R 国 (居住地国)	P 国 (事業体設立国)	S 国 (源泉地国)
4 条 6 (a)		米国 (課税上透明)	日本 (納税主体)
(b)		米国 (納税主体)	日本 (課税上透明)
(c)	米国 (課税上透明)	第三国	日本 (納税主体)
(d)	米国 (納税主体)	第三国	日本 (課税上透明)
(e)		米国 (納税主体 (日本の事業体))	日本 (課税上透明)

3-3-3 第三国との租税条約について

日米租税条約 4 条 6 項を踏まえて、以下のように解説されている (浅川雅嗣編『コンメンタール改訂日米租税条約』大蔵財務協会 (2005) 57 頁～61 頁)。

4 条 6 項 (a)

「構成員である第三国居住者の所得として取り扱われる部分 ($100 \times 3/10 = 30$: 書籍では図で示されている) については、当該第三国と我が国との間で本条約第 4 条 6 (c) に相当する規定を有する租税条約を締結している場合には、その規定に基づき当該第三国と我が国との間の租税条約の特典が与えられることとなる。」

4 条 6 項 (b)

「第三国の居住者である構成員がその居住地国 (第三国) においてその者の取得する所得として取り扱われる部分 ($100 \times 3/10 = 30$) については、我が国と当該第三国との租税条約の規定に基づきその条約の特典を受けることも可能であるが (我が国と当該第三国の双方において、当該団体が構成員課税となることが前提となる。)、そのためには、我が国と当該第三国との間の租税条約の適用のための申請手続きが必要となる。」

4 条 6 項 (c)

「第三国 LLC は、我が国と当該第三国との租税条約の特典を享受することが可能であるが、そのためには、我が国と当該第三国との間の租税条約の適用のための申請手続きが必要となる。」