

『外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）〔第2版〕』の著者対談
(掲載日：2024. 3. 1)

今回、『外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）〔第2版〕』（法令出版）を発売させて頂くに当たって著者による対談を行いました。

以下、その対談で、読者の方々に参考となるとと思われる部分を掲載することとします。

【付記】

今後、このコーナーでは、今回の対談の掲載以後も、本税制の法令・通達等の発刊後の改正等の情報、本税制に関する判決や裁決の評釈などを適宜の時期に掲載する予定としています。

1. 本書（第2版）に関する感想等

（朝長）皆様、お忙しい中、大変、ご苦勞様でした。

今日は、書籍に書いたことで特に強調しておきたいこと、書籍に書いたこと、書籍に書けなかったことなどを聞かせて頂きたいと思っています。

時間の制約もありますので、言い尽くせないところもあるとは思いますが、できるだけコンパクトにまとめてお話を聞かせて頂ければ、読者の方々に、分かり易く読んでいただけるのではないかと思います。

宜しく申し上げます。

初めに、本書（第2版）について、著者の皆様方は、どのような感想を持たれたのかということをお尋ねしたいと思います。

霞さんは、第2部の「外国子会社合算税制の仕組み」を中心に担当して頂いたわけですが、どのような感想を持たれましたか。

（霞）はい。

平成29年の税制改正は、昭和53年に導入された本税制の基本的な構造を根本から見直すものであり、その基本的な仕組みや用語の定義など、大きな変更が加えられました。その意味で、現時点で「外国子会社合算税制」の改訂版を出す意義は大きかったと思います。

特に、平成29年の税制改正は、OECDのBEPS最終報告書（平成27年10月）を踏まえた内容となっていますので、初版の「第3部 外国子会社合算税制の仕組み」は、第2版では、「第2部」に改編され、その内容も全面的に書き直しとなりました。そこでは、制度の表面的な解説に止まることなく、改正の趣旨に重点を置いた内容となっているところに特徴があります。

また、平成29年度以降も、毎年のように本税制には改正が加えられていますので、今回の第2版は、直近の改正まで最大限フォローしたものとなっています。

（朝長）第2部においては、財務省が公表している『税制改正の解説』の説明も丹念に拾って頂いていますので、読者は、大変、助かりますよね。

今井さんは、本税制が適用されるケースを数多く扱ってこられたわけですが、本書につ

いて、どのような感想を持たれましたか。

（今井）現在、令和5年の税制改正で導入されたグローバルミニマム課税などが注目されてきておりますが、そのような中での本税制の書籍の改訂版ということですので、執筆前は、平成29年の税制改正の内容の追加が主たる改定事項となるかと考えていました。

しかし、実際には、そのようなものに止まらず、本税制誕生後、約半世紀にわたる実務において出てきた様々な質問や疑問に果敢に答えていくものになっており、斬新な内容と構成になっているとの印象を受けます。

（朝長）有り難うございます。

そのようなものとするべく、意識して作りましたからね。

ところで、次の第3版では、初版の第3部の中の第2章の「申告書別表の記載手順及び記載要領」及び第3章の「外国子会社合算税制における計算例と申告書別表の記載例」や初版の第4部の「外国子会社合算税制に係る法令・通達の構造」についても、復活させるかどうかを検討しないといけないですね。ただ、そうすると、次の第3版は、1,000頁近くにまでなってしまうので使い勝手が悪くなってしまいますので、分冊にするなど、本の作り方を工夫する必要があるかもしれませんね。

（今井）読者としては、「分からなかったことが書いてある」という本が欲しいわけですから、本税制の解説書は、相当程度、厚くならざるを得ないのではないのでしょうか。

（朝長）そうですね。本税制に関しては、本だかパンフレットだか分からない薄っぺらなものを出しても、何の意味もありませんからね。

しかし、あまり厚過ぎるのも、どうかと思いますので、どういう形にするか、出版社とも相談をしたいと思います。

その件は、措くとして、高橋さんは、金融子会社の取扱いに関する改正の際に、改正要望をする側でかかわるという、大変、貴重で珍しい経験をお持ちですが、今回、本書の執筆者となられてみて、どのような感想を持たれましたでしょうか。

（高橋）はい。私はこの第2版から初めて執筆に参加させて頂きましたが、大きく二つの感想を持ちました。

一つは、平成28年中に行われた本税制の平成29年度抜本改正に係る税制改正作業に関与させて頂いてから既に7年以上の時が経過し、風化しつつあった記憶を呼び覚まして、経緯なども含めてご披露させて頂く機会を得られたことが大変有り難かったこと、もう一つは、朝長先生を初めとして、執筆者の先生方の本税制に対するご理解が非常に精緻で深く、かつ、明解なものであったことに、大変感銘を受けたことです。

本税制に関して、ここまで精緻にかつ明解な解説をした書籍は他に例がなく、この書籍が広く国際税務に携わる実務家及び当局の方々に利用され、今後の適切な制度運営及び立法作業などに生かされていくことを切に願う次第です。

（朝長）法令出版の方でも、今回、原稿を渡した後、本税制に関して出版されている他の書籍の内容を確認したとのこと、今回、書いて頂いていることも、誰も書けないことで

すので、私達も、自信を持って売ることができます！」と言って、大変、感謝されました。

税務執行や立法の件も、ご指摘のとおりだと思います。

ただ、私の経験から一言だけ申し上げますと、立法する側の問題ということになります。金融子会社の取扱いに関する条文は、もっと簡素にすることができたはずだと思います。

池田さんも、前職の外資系税理士法人に所属しておられたころ、本税制が適用される案件を多く経験されていますし、その後も、本税制が適用される案件の申告を担当してこられていますが、今回、本書の執筆者となられてみて、どのような感想を持たれましたでしょうか。

(池田) 本税制は、創設から40年超が経過していますが、その条文解釈について判断に迷うことが少なからずあります。本書は、そのような疑問に答えるQ&Aが織り込まれており、実務を行う上で、非常に有益なものになっていると感じています。

(朝長) 有り難うございます。

今のお話しとも通ずることになりますが、私は、本税制に関しては、近年の改正を正確にフォローするということもさることながら、それに優るとも劣らず、近年の改正前から存在する条文を正しく解釈することが重要という状態にあると考えています。本税制の創設時から存在する条文の解釈を正しいものに是正した上で近年の改正後の条文を解釈するというのであれば、近年の改正によって、一層、おかしな解釈と取扱いになってしまうというものが出てくることになってしまいます。

私は、このような観点から、本書を執筆させて頂いたところです。

本書に関しましては、本書の執筆にご協力を頂いた皆様方からも、非常に高く評価して頂いておりますので、本書には、読者の方々に参考として頂けるところが各所にあるはずだと考えています。

2. 本税制の適用事例

(朝長) 本書の内容の話に入る前に、本税制に関して、どのようなところが問題となるのかということについて、確認をしておきたいと思います。

霞さんは、外国に滞在されて外国で本税制にかかわることを行うというご経験もあり、また、本税制が適用された事例にも関心を持たれて評釈等も書いておられますので、霞さんに、本税制が適用された事件で代表的なものの紹介などをして頂きたいと思いますが、如何でしょうか。

(霞) 私が長期滞在した欧州諸国では、オランダやベルギーの資本参加免税制度の適用の局面において、本税制のトリガー税率に留意する必要が若干あった程度で、欧州に進出した日本企業の税制上の懸念は、むしろ移転価格税制や現地の過少資本税制にあったため、私自身が本税制に深く触れることは余りありませんでした。当時は、欧州においてBEP Sの議論の最盛期であり、私自身も、その議論の行方に大きな関心を寄せていましたが、その後、欧州から帰国してから、特に国税不服審判所に勤務していた時期に、平成29年の改正があったり、多くの事例を見聞したりして、本税制についても、関心を持つようにな

りました。

(1) 最高裁で覆されたデンソー事件の名古屋高裁判決には、租税回避でないことが明確なものに対して課税を認めたという点で、大きな疑問があった

(霞) 初めに、デンソー事件について、簡単にお話をさせていただきます。

日本企業の海外進出のサポートに長年従事した経験からしても、何故、デンソー事件が課税当局のチャレンジを受けたのかということがよく分かりませんでした。判決文を読む限り、同社は、シンガポールが外国企業のために整備した仕組みを大いに活用して、同社のアジア地域における事業を整理し、収益を最適化したのであって、同社が行ったことは、いわゆるタックス・プランニングの枠内に止まるものであり、同社が行ったことに租税回避の意図を認めるのは困難だからです。案の定というか、第一次デンソー事件(第二次デンソー事件は第一次の後続年度)の控訴審判決を除いて、全て納税者勝訴の結果となりましたが、租税回避のないところに無理筋で課税しようとしたということに、この事件の本質があるのではないかと感じています。他方、この判決を通じて、裁判所も、課税当局も、多国籍企業の地域統括会社とは如何なるものかという点について、理解が深まったと言えるかもしれません。

この事件と前後して、平成22年度改正において、一定の統括業務を行う事業持株会社は、現地において事業活動を行うことに十分な経済的合理性があるとして、当時の適用除外基準である事業基準を満たすものとされたことで、将来の無用な紛争を避けることができるようになりました。

(2) 来料加工事件も、租税回避のために行ったものではないことが明確であったため、納税者敗訴判決後に、条文改正が行われた

(霞) 来料加工事件も、本税制の適用のあるべき姿を考える上で、参考となる事件であると思います。

「来料加工」とは、中国の製造委託先の工場に材料を無償で支給し、加工賃を加算した価格で加工後の製品を買い取る取引のことであり、日本法人の香港子会社が中国の法人に対して原材料を無償支給する形態が採られていました。この「来料加工」に対しては、香港子会社が営む事業が卸売業ではなく製造業であるとして、所在地国基準を満たさないとされ、その判断が訴訟の場で争われました。裁判所は、租税回避の有無について検討することなく、製造業を営む香港子会社が所在地国基準を満たさないと納税者の敗訴としました。しかし、来料加工には一定の合理性が認められることから、平成29年度税制改正では、製造業を主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地において製造における「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もの」は、所在地国基準を満たすこととされました。

(3) みずほ銀行事件の最高裁判決は、条文の文言を形式的に解釈したものであって、疑問がある

(霞) 直近の本税制を適用した事件としては、みずほ銀行事件がありますが、この事件は、同行が行った英領ケイマン諸島に所在する本件子会社S P Cを経由した資金調達スキー

ムについて、課税当局から、本税制の適用対象となるとして課税処分を受けたため、その取消しを求めたものです。第一審は納税者が敗訴したものの、その控訴審では一転、納税者勝訴となり、その上告審の行方が注目されていました。最高裁は令和5年11月6日、控訴審判決を破棄し、納税者敗訴としました。本件の控訴審である東京高裁は、「支配力」という観点から本税制を捉え、同行の「所得のないところで課税が発生する」という事態を救済する途を拓きましたが、本件第一審及び最高裁判決は、本税制の規定を形式的に当てはめ、課税処分は適法であり、その結果生ずる納税者の不利益は考慮しないという姿勢を示しました。このように、租税法主義には限界があり、「所得のないところで課税が発生する」というような事態は立法によって解決するのが望ましいといえます。

(4) 「特殊関係非居住者」の範囲は、広すぎるのではないか

(霞) 昨年は、本税制が適用された事件で、「特殊関係非居住者」の範囲が争いとなった事件の判決も出ています。

この事件に関しては、令和5年3月16日の東京地裁判決で、シンガポール在住の日本人株主は、本税制上の「特殊関係非居住者」に該当すると判断されました。非居住者であっても「居住者の親族」であれば所謂「特殊関係非居住者」に該当し、当該非居住者の保有する株式が「50%」超の判定上カウントされてしまいます。本税制導入時では考えられないような人材の国際化があり、社会情勢も相当変化してきているため、「特殊関係非居住者」の規定を形式的に適用することには疑問がありますので、制度の見直しを検討すべきであると思います。

(朝長) 有り難うございました。

これらの四つの事件から、本税制に関して、どのようなことが問題となるのかということが分かってくるのではないかと思います。

やはり、近年は、租税回避ではないものに対して本税制を適用して課税できるのかということが問題となることが多いように思われます。本税制が創設された初期の頃には、そのような問題は起こっていなかったと思います。私が30年ほど前に東京国税局で調査・審理の担当していた頃のことを思い起こしてみても、租税回避ではないことが明かなケースに本税制を適用したという例は、一件も無かったと思います。当時、万が一、調査部門から租税回避でないことが明かなケースに本税制を適用したいという話があったとしても、審理課の方でそれにオーケーを出すことはなかったと思いますね。

これらの事件の判決につきましては、別途、評釈等を本コラムに掲載して頂けると、読者の方々の理解も深まるように思います。

その他、本税制について実務において問題となったことなどがありましたら、手短にお聞かせ頂けませんでしょうか。

3. 海外の組織再編成の取扱いに問題があり、それが本税制にも大きな影響を与えている

(今井) 海外で組織再編成が行われる場合に、その組織再編成から生ずる非課税となる所得につき、本税制の租税負担割合などの検討においてどのように扱うのかということにも、問題が残されていると思われまます。

例えば、組織再編の当事者(とりわけ、資産負債の譲渡側の被合併法人等)については、

課税の繰延べ措置としての取扱いの考え方で租税負担割合の算定上、非課税所得として取り扱わないので問題はないという話がありますが、合併法人と被合併法人の株主と地位が一致する場合の親子合併のときに、合併法人側で会計上生じる抱合株式消滅差益などは国によって取扱いがまちまち(日本の税務と同様に、所得が生じないこともあれば、差益に対して5%など租税負担が生じることもあるなど)であり、租税負担割合の算定上、どのように取り扱えばよいか疑問が生じることがあります。

また、組織再編とは関係ありませんが、合算所得が生じる場合には、合算所得計算を日本法人が日本の税法に従って計算するように行うということが原則的になっており、日本法人では繰越欠損金につき繰越期間(ただし、法人の規模等により50%の損金算入制限)が10年に延びているものの、本税制における合算所得計算では繰越欠損金の繰越期間は7年のまま(ただし、100%控除が可能)となっています。これは、何故なのかと問いたくなります。

(朝長) なるほど。

(池田) 内国法人の外国子会社が持っている外国法人の株式の交換が行われた場合に、その株式の交換が我が国の株式交換に該当して適格判定を行うことになるのか否かということについて、国税当局がその株式の交換の内容を確認することをせずにある書籍の記載を根拠としてその株式の交換は我が国の株式交換には該当しないとしてその株式の譲渡益が本税制によって課税されると回答したというものがあって、本税制によって多額の納税が必要となったというものがあって聞いています。

このように、海外で行われる組織再編成の取扱いが正しく理解されていないという問題があって、それが本税制の取扱いに大きな影響を与えているというものがあると思われるます。

本税制に固有の問題ということではありませんが、海外で行われる組織再編成の取扱いに関する誤った理解を正すということも現在の重要な課題となっているのではないのでしょうか。

(朝長) そうですね。

海外で行われる組織再編成の取扱いは、パンフレットとか本だか分からない薄っぺらなものを出してそれで済むなどというようなものではありませんので、今後の課題ということでしょうね。

今回の書籍に戻って話を続けたいと思います。

第3部のQ&Aでは、これまで皆様方からご紹介して頂いた事件や事例等における争点をそのまま問と答としているというわけではありませんが、それらにおける争点と関係することについて書かせて頂いたものが幾つかあります。

4. 質問1(本税制をどのように呼ぶべきか)

(朝長) まず、質問1から始めたいと思いますが、解説で書かせて頂いたように、本税制に関しては、現在、本税制の呼び方が複数あるという状態となっており、他の税制には、このような状態となっているものは、見当たりません。このような本税制の呼び方が複数あるということは、本税制をどのような税制と捉えるのかということが明確ではなくなっ

てきているということでもあるということに留意する必要があります。

このような状態は、本税制を租税回避対策税制と捉えることに**ゆらぎ**が生じている状態と言い換えてもよいでしょう。

本税制を創設時と同様に租税回避対策税制と捉えた上で本税制の条文を解釈するのか、あるいは、本税制をCFC（Controlled Foreign Company＝被支配外国法人）税制と捉えた上で本税制の条文を解釈するのかということによって、解釈が変わってくるということがあり得ます。

改めて言うまでもないわけですが、本税制を租税回避対策税制と捉えた上で本税制の条文を解釈する方が本税制の適用対象となるものの範囲は、狭くなるはずですが。

このため、私は、納税者の側に居る者が本税制を「CFC税制」と呼んでいるところを見る度に、常々、やや違和感を覚えていたところです。

(高橋) ご指摘のとおり、1990年代、オランダの法律事務所で働いていた時に、周りの同僚たちが本税制を「タックスヘイブン対策税制（Anti Tax Haven Legislation）」と呼んでいましたが、その後、海外に説明する際に、「CFC税制（Controlled Foreign Company Taxation）」と呼んだ方が、米国など他国の類似制度がよく知られていることもあって、「理解が早い」「説明が省けて便利」といった理由で、深く考えずに呼び方を「CFC税制（Controlled Foreign Company Taxation）」としていました。

(今井) 私も「CFC税制」という呼び方に慣れてしまっており、「タックスヘイブン対策税制」という呼び方より国際的な租税回避防止制度との位置づけを曖昧にさせるような印象を持っていたように思います。

ただ、実際の課税の仕組みをみると、黒字の所得だけを内国法人の所得に合算する（つまり、外国子会社で発生した当期の赤字の所得の通算は許さない）こととなっていたり、外国子会社の株式の譲渡時に過去の合算済み金額の投資簿価修正を認めないこととなっており、そのような点からも、やはりCFC税制は国際的租税回避防止制度であり、抵触した場合には懲罰的に課税されてしまうものであって、実態はタックスヘイブン対策税制と変わらないのだな、そして後者の方の呼び方をより分かり易くしているなどの印象を受けます。

(朝長) 諸外国の被支配外国法人税制も、広く捉えると租税回避対策税制と捉えることができるということは、間違いないでしょうね。

しかし、国によって租税回避対策税制と捉える程度には強弱があり、例えば、我が国のように、租税回避対策税制として創られたことが明確であって低税率国に子会社等がある場合にのみ適用するとされているところもあれば、支配＝被支配という関係があれば子会社等が低税率国にあるか否かに関わらず適用するとされているところもあります。

先程、霞さんからご紹介があったデンソー事件や来料加工事件についても、本税制を明確に租税回避対策税制であると捉えているのか否かということが判断に強い影響を与えたのではないかと考えています。中国では、来料加工は、本税制が創設された昭和53年には、既に存在していますが、来料加工に本税制が適用されるようになったのは、平成18年からで、本税制の創設後、28年経ってからということになります。この平成18年という年は、財務省で本税制の呼び名を「CFC税制」と呼ぶことの適否が検討されてから5年後ということになります。

つまり、来料加工は、本税制の創設後、28年間は、課税するという自体を行っておらず、28年経ってから、課税するようになった、ということです。

本税制に携わる方々は、何故このようなことが起こるのかという問題意識は、持っておいた方がよいように思われます。

5. 質問2（外国関係会社の判定の前提となる「外国法人」の判定）

(朝長) 質問2の解説の最後の部分に書かせて頂いた「The tax treatment under Japanese law of items of income derived through a U.S. Limited Partnership by Japanese resident partners (tax_information.pdf (nta.go.jp))」については、それが平成27年7月17日最高裁判決に示された我が国の税法上の「法人」の解釈を否定するものではなくないと考えられるということを書きましたが、そのような解釈が適切であることは、質問2の解説で書いていることに加えて、国税庁がこれを全国の国税局及び税務署に周知していない（情報開示請求によって確認済）ことから、確認することができます。

6. 質問4から質問7までの「事業基準」

(朝長) 質問4（事業基準の「株式等若しくは債券の保有」の解釈）から質問7（事業基準における「主たる事業」の解釈）までは、事業基準に関するQ&Aとなっていますが、本税制の創設時には、事業基準は、実体基準等の適用除外基準によって本税制の適用があるのか否かということ判定する前の入り口の段階で、本税制を適用するものを選別する基準とされていたわけですが、本来の本税制のあり方という観点からすると、平成29年に、ペーパー・カンパニー等の特定外国関係会社を本税制の適用対象とするという仕組みを創った時点で、その役割を終えたと考えて良かったものと思われます。元々、事業基準は、主たる事業が何かということで本税制の適用対象となるのか否かを決めてしまい、適用除外基準による判定さえさせないというかなり乱暴なものでしたので、ペーパー・カンパニー等の判定の基準を細かく決めた時点で、廃止するのが適当であったということです。ペーパー・カンパニー等の判定の基準と実体基準等とがあれば、本税制の適用対象とするべき法人を抽出するには十分であると考えられますし、無形資産の取引や金融取引が多様化して拡大している状況にあることからすると、事業基準を維持することは有害無益であると言ったとしても決して過言ではないと考えられます。

(高橋) 平成29年度税制改正までは大手日系金融機関のインハウス税務担当者として立法過程の議論に参加させて頂きましたが、その際の悔やまれる点として、次の二つを挙げたいと思います。

一つは、租税特別措置法66条の6第2項7号に規定する「外国金融子会社等」の定義で金融商品取引業の定義を「第一種金融商品取引業と同種類の業務に限る。」とした素案に対し、異論を唱えそびれた点です。社内で自分が担当し、それまで大きな問題を抱えていた主要な子会社が、いわゆる第一種金融業者と同様の事業を営む子会社であったため、金額インパクトから考え、これが解決されれば御の字と考えていたこともありますが、担当外だったとはいえ、本来であれば、**資産運用業を営む子会社も手当すべきであった**と考えています。

この点、背景情報としてまずお伝えしておきたいのは、現在の日系アセットマネジメン

ト会社の状況は、海外の同業他社のそれとは似ても似つかぬ状況にあり、投資家のために非常に高利回りで資産運用をし、運用成績に応じた高額な報酬を手にする外資系ファンドマネジャーたちは、魅力に乏しい日系の資産運用会社に移籍するインセンティブがないように見えます。海外の資産運用業者たちは、年利回り10%を優に超えるリターン（6～7年で資産が2倍になります。）をたたき出すスター選手であるファンドマネジャーらをシンガポール、香港、ロンドンといった軽課税国に配置し、高額な報酬を提供する（しかも現地で個人報酬は軽課税）とともに、資産運用ビジネスを増大させることに成功しています。他方、そもそも日本では、「ファンドマネジャーが資産運用会社の超過収益を生み出す牽引力となる」との意識が希薄であり、高額なファンドマネジャーを雇って海外子会社に配置するといったアレンジをしている会社は、ほぼ皆無であり、超過収益を子会社に配分させるアレンジをしている日系アセマネ会社は、筆者が知る限り、存在しません（その証左として、日系の大手資産運用会社では、日本の移転価格税制上、典型的には海外子会社を「リスク限定エンティティ」として性格付けし、子会社はコストセンター扱い（原価基準法に基づく収益、つまりコストプラス数パーセントを帰属させるのみ）としています。）。

このような現状を踏まえた上で、改めて指摘したいのは、日系アセマネ会社の海外子会社に本税制を適用する上でネックとなるのは、実務上「形式的に適用されている非関連者基準」であるという点です。本来、アセマネ会社が収受する所得は、資産運用報酬であり、これはそもそも受動的所得ではありません。これを本税制で懲らしめるのは制度趣旨に反すると考えます。日系アセマネ会社は、通常、グループ内の信託銀行が保有する資産について運用指図をし、運用報酬を得るため、形式上は、非関連者基準を満たさないということになる場合が多いわけですが、他方で、その報酬の実質は、第三者から預かった資金の運用に係る報酬であり、運用報酬は顧客資産から支弁されるため、租税特別措置法関係通達 66の6-18（金融商品取引業を営む外国関係会社を受けるいわゆる分与口銭）と同様の取扱いを、日系資産運用会社の子会社にも適用することが、制度趣旨にあった制度運用になると考えられます。

上記の二つを見直すか明確化することを通じ、海外拠点に在籍させるスター選手のファンドマネジャーを優遇するとともに、超過収益を海外拠点に帰属させることを通じて、日系アセマネ会社のグループ実効税率を軽減する（ひいては税後利益を増大化する）ことを可能ならしめ株主価値を増大させると同時に、海外スタープレーヤーが在籍してくれる魅力ある組織へと変貌させ、岸田政権が度々触れるものの、遅々として進まない、日本の「資産運用立国」化を真に可能ならしめるための制度設計を導入することを期待したいと思います。

7. 質問6（事業基準の「工業所有権」等又は「著作権」の「提供」の解釈）

（朝長） 質問6の事業基準の条文における無形資産の規定の解釈については、既に原稿をお読みになった幾人かの方々から、大変、興味深いという感想が寄せられています。サンリオ事件の関係で、「著作権の提供」とは何かという疑問を持たれた方がおられたためであると思われる。

サンリオ事件においては、主に確定申告における別表の提出という手続きに関することが問題とされたわけですが、一部の方々は、手続きよりも、「著作権の提供」とはどのようなものをいうのかということに関心を持たれたようです。

サンリオ事件に関しては、昨年、発刊させて頂いた『著作権の税務』（法令出版）でも触れさせて頂きましたので、本書においては、重複しない範囲の記載に止めています。

今後、A Iが広く普及してくることは間違いありませんので、本税制においても、著作権の取扱いが大きな問題となってくることとなるはずですが。

（高橋） サンリオ事件があった際、多国籍企業である納税者間で非常に影響が懸念されたことにつき、あまりきちんと解説されたものがないため、改めて指摘しておきたいと思います。

これは、大手の四大税理士事務所においても、国際税務担当者と移転価格税制担当者と別組織・別ラインとなっている場合が多く、お互いが扱う制度について完全に理解が浸透しているわけではないことからやむを得ないとも言えますが、それは、いわゆる海外展開の際のブランド構築やマーケティング立案実行機能を、日本に比し低税率国に存する海外地域統括会社に担わせているケースが多いため、と考えています。

例えば、私が見聞きした事例でいえば、ある日系メーカーでは、グローバルでの事業展開をアジア州、米州、欧州などと地域を区分した上で、商品ラインごとに責任者を配置し、どの地域でどの商品をどのように売るとか、といった戦略をグローバル・ヘッド（東京にいるとは限らない）の指揮の下、各地域統括拠点に在籍するブランド担当者やマーケティング担当者が企画立案し、地域展開を進めていきます。また、移転価格税制上、知的財産権のD E M P E機能（開発・改良・維持・保護・活用の機能）が存する拠点に超過収益を配分することが通常であるため、グループ内の比較的大きな利益の塊が、地域統括拠点に配分されることとなっています（注）。

（注） こうしたブランド構築の巧拙により商品が爆発的に売れるか、それとも全く売れないかということが大きく異なる、と言われています。地域統括拠点のブランド担当者・マーケティング担当者の腕一つで、ヒット商品になったりならなかったりするため、超過収益を当該担当者が所在する拠点に帰属させることが正当化されることとなります。

当然ながら、ブランド構築においては、商標権の利用があり、こうした商標権の価値増大、構築に関する活動が全て「工業所有権」の「提供」と解釈された場合、地域統括拠点で現地ブランド担当者・マーケティング担当者が真に汗をかいた、実態を伴い移転価格税制上適切に配分された大きな塊である所得が、実際の実務への考慮が足りない本税制により杓子定規に課税されてしまうということになってしまい、日系多国籍グループ企業の海外展開の足を大きく引っ張る状況になりかねない懸念があったということです。

8. 質問11（管理支配基準による判定）

（朝長） 質問11の解説で書かせて頂いた管理支配基準についても、従来、どのように判定したらいいのか良く分からないという声が多かったわけですが、今回、本書において、「管理支配基準の判定表」を作らせて頂いたことで、既に幾人かの方々から、実務が格段に行い易くなったという感想を頂いています。

（高橋） 昨今の実務上悩ましい問題として、コロナ禍を契機とした業務のオンライン化があ

ります。

例えば、管理支配基準では、役員会議の開催、役員による業務執行、経理業務の場所を子会社の所在地で行うことを要求していますが、他方で、リモートワークが普遍化したコロナ禍後の世界では、様々な業務が場所を選ばずに行われることが常態化し、このような環境下で管理支配基準を継続適用すべきか否かは、立法論として議論されてもよいと思います。

この点、昔、経済産業省が国税庁に対し、オンラインで行う役員会議の開催について事前照会し、2014年1月7日付で回答を得た事例

(https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/shinchoku140107/shinchoku140107.html) があります。

要約すると、①役員会の議長が子会社の会議室から参加、②開催案内の送付、③議事録の作成等、会議に関連する業務を子会社が行った場合には、役員会が子会社で行われたものとして取り扱いとされています。この取扱いを一般化するか否か検討の上で通達などに反映して頂きたいと考えています。

9. 質問 15 (基準所得金額の計算における日本法令と外国法令の選択に関する条文の解釈)

(朝長) 質問 15 の解説の最後のところで触れさせて頂きましたが、過去の事業年度において本税制の適用洩れがあったという場合に、その適用洩れがあった外国関係会社の基準所得金額を日本法令と外国法令のいずれを用いて計算するべきかということについては、現在、その殆どにおいて日本法令を用いて計算するというのが当たり前のように行われています。

しかしながら、法令のいずれの部分を読んでみても、そのような場合に、外国法令を用いて基準所得金額を計算することができないと解釈することはできません。

過去の事業年度において本税制の適用洩れがあったという場合で、外国法令を用いて基準所得金額を計算する方が納税者にとって有利となるという事情があったときに、国税当局から日本法令を用いて基準所得金額を計算することを求められたというケースがあったとすれば、外国法令を用いて基準所得金額を計算することができないとは解されないと主張し、その主張が認められないということであれば、争うということにした方がよいと思います。条文の根拠なく、納税者に不利な課税をすることは、認められません。

(高橋) 実務上やりにくいと思ったものとして、日本法令と外国法令の継続適用要件があります。日本もさることながら、外国法令の会計税法令がどんどん改正されることから、これに対応することが大変です。

また、そもそもの話をしますと、日系多国籍企業が日常触れている子会社の数値は、会計数値であり、日系の上場会社の場合などは四半期決算を行う関係上、本社の税務部門では、少なくとも四半期ごとに全ての主要子会社の数値を吸い上げて税金費用計算をしています。

また、課税対象金額はほぼ会計上の税前利益の数値に近づけるような調整計算がなされることから、本来は、年に1回しかせず、出てくるのが極端に遅い、外国法令ベースの課税所得からの調整ではなく、会計数値から調整計算する制度とする方がよいのではないか、と思うことも多々ありました。

(池田) 質問 15 と 16 にも書いて頂いておりますが、本邦法令による基準所得の金額の計算と外国法令による基準所得の金額の計算は、前者が「原則」ではあるものの、本税制によって申告すべきところ申告していなかったというケースにおいて、前者を取らなければならないという定めは、何処にもないわけで、どちらも選択できるという定めとなっています。

このため、条文を正しく解釈すれば、納税者にどちらかを選択してもらう必要があるということにしかならず、結果的には、納税者に有利な方が適用されるということになり、実態としては、現地法令によって基準所得金額を計算する方が簡素かつ税額も少ないというケースが多いため、現実には、現地法令によって基準所得金額を計算する方が多くなるということになるはずです。

しかし、本税制を適用して課税を行ったというケースの訴訟の案件を見ますと、特に、個人に対して本税制が適用されて争いとなったというケースが分かり易いのですが、ほぼ例外なく、基準所得金額を本邦法令によって計算するというようになっており、かなり違和感があります。

特に、個人に本税制が適用されて争いになったというケースでは、本税制を適用するのは誤りであるという主位的主張に加えて、仮に本税制を適用することが正しいということであったとしても、基準所得金額は現地法令によって計算するべきであるという予備的主張を行うということが必要となるように思われます。

(今井) 日本法令 VS 外国法令の選択につき、海外における会計税務等の細かいルールと日本のルールとの違いにより、その選択による計算結果について天と地ほどの差が生じるケースを目にすることがあります。

そのようなケースにおいては、条文上は中立だから納税者有利に判断してよいとあっても、課税の金額だけ見て有利な方を選ぶと、租税回避と指摘されて否認されるのではないかと一抹の不安がいつも付きまとうというのが現実です。

(朝長) この日本法令と外国法令の選択に関しては、特に、税務調査によって本税制が適用されることが明確になったという事案において、当然のごとく日本法令を適用することは、一旦、止めて、国税当局が自ら外国法令による基準所得金額の計算を認めることができないのかどうかということをよく検討してみた方がよいように思われます。

10. 質問 20 (本税制に用いられている「決算に基づく」という文言の解釈)

(朝長) 質問 20 の解説において、本税制の条文に用いられている「決算」について述べましたが、「決算」は法人しか行わないと思っておられる方が少なくないということに、驚かされました。

当然のことながら、個人事業者も「決算」を行うことがあり、所得税法施行規則 60 条の条文見出しは、「決算」となっています。

「決算」は、法人が株主総会において承認を得て確定させるものだけを指すわけではありません。

本税制の条文の「決算」という用語についても、「決算」という用語の範囲は広いということ念頭に置いた上で、解釈をする必要があります。

(高橋)「決算に基づく」の文言に関して言えば、税務調査においてグループ会社間で行われる取引につき、会社決算において移転価格調整として費用処理された経費について「寄付金ではないか」といった難癖をつけられるという古典的な論点が残ってしまうのは、納税者としては到底納得いかないところです。

例えば、二国間の移転価格調整について、「これは寄付金(＝国内課税問題)だから租税条約上の相互協議手続き(MAP)はやらない」、といて門前払いする日本の国税当局のやり方に、多国籍企業の税務担当者や他国の国税担当者が歯ざりすることが未だに発生しているわけですが、なんとかなりませんか。

(朝長) 同じように感じている人達は、多いと思いますね。

もともと、我が国の寄附金課税における「寄附金」の範囲が広すぎるという問題があり、そこのところから見直していかないと、解決できないのではないかと思います。

11. 質問 21 (本税制に用いられている「所得の金額」の解釈)

(朝長) 原稿を読まれた方々の反響が一番大きかったのは、質問 21 の回答と解説で書かせて頂いた「所得の金額」の解釈で、本税制において用いられている「所得の金額」には、「所得」「の」「金額」という三つの用語から成っている文言と「所得の金額」という一塊の文言とがあって、それらの解釈が異なるため、それがどちらであるのかということを中心に見極める必要がある、ということなのです。

しかし、非課税所得を加算するとした条文における「所得の金額」については、本来は、「所得」「の」「金額」と捉えて解釈するべきところ、国税庁の職員が「所得の金額」という一塊の文言であると捉えてプラスの金額とマイナスの金額を通算した後の金額であると過去に説明した経緯があって、広く納税者もそれを正しいと信じて実務においてプラスの金額とマイナスの金額を通算した後の金額(プラスの金額だけを合計したものよりも小さくなって納税者に有利となる金額)としてきているケースが少なくないという現実があります。

このため、質問 21 の回答の結論としては、正しい解釈ではないが、課税の公平という観点から、その実務を尊重することとするべきである、としています。

12. 質問 40 (個人に外国子会社合算税制が適用される場合の注意点)

(池田) 質問 40 で「個人に外国子会社合算税制が適用される場合の注意点」について書いて頂いており、その解説で、個人が外国関係会社の株式等を保有している場合には法人が外国関係会社の株式等を保有している場合よりも税の負担が重くなるということを書いて頂いていますが、本税制がこのように個人に対して法人よりも重い税負担を課するという仕組みになっていることには、疑問があると思います。

個人と法人では、課税の仕組みが違いますので、同じ取引を行っても税負担に違いが出るということ自体は、あり得ることだと思いますが、本税制で取り込む所得の金額について、違いを設けるということには、理由がないと思います。

個人に重課するという制度となっていることの是非について、検討をする必要があるのではないのでしょうか。

(朝長) ご指摘のとおりですね。

(高橋) お恥ずかしながら、私は、ここ数年、個人富裕層の仕事をやり始めるまで、上記の論点に全く気がつかなかったのですが、この個人重課は日本の富裕層の間で非常に嫌悪感をもって認識されており、これを回避するため、わざわざ余計なコストをかけて内国法人を間に挟み、当該内国法人で合算課税を受ける、といった実務がなされています(注: 外国関係会社の定義(例、措置法 40 条の 4 第 1 項第 1 号イ等)上、「他の外国法人を通じて間接に保有」する場合のみ間接保有割合にカウントされるため)。直接保有分は、即、重課を受けますので、これを避けるために致し方なく間に内国法人を挟んでいます、おっしゃる通り、そもそも個人重課については是非々の議論があってしかるべきとお考えに全く同意致します。

13. 第三版で補うべきところ

(朝長) 今回、執筆時間があまり取れないなどの事情があって、Q&Aとしたものは、40 問だけとなりましたが、現在の時点で、既に、これら以外にも Q&A とした方がよいと思っ

(霞) 他の著者もおそらく同感だと思いますが、今回の第 2 版では、時間の関係で「申告書別表の記載手順及び記載要領」を割愛せざるを得なかった点が残念です。実務家は、実際、自分の会社の外国関係会社についてどのように申告するかに最大限の関心があるので、同部分の記述があることは読者にとって極めて有用であると思います。

また、第 2 版では、新たに Q&A のセクションが追加されました。これまで納税者が本税制に対し感じてきた疑問点を解消する手段がなかった訳ですが、本セクションにより、かなりの部分がカバーされるのではないかと期待されます。

そして、第 3 版に向けては、新たに寄せられる質問に対し回答を準備することで、より充実した内容となっていくのではないかと考えています。

最後に

(朝長) 今後、対談をして検討を深めた方がよいというテーマなどが出てきましたら、話題を絞って、対談をさせて頂くようにしたいと思います。

本書の執筆を機に、皆様方がますます本税制の専門家として活躍されるようになることを期待しています。

今日は、皆さん、大変、お忙しい中、貴重な時間を割いて対談に参加して頂き、有り難うございました。

本日の対談は、これで終わらせて頂きます。