

《論 説》

二重課税とは何か

電子商取引全盛時代の“二重課税”の概念とは

石 村 耕 治

◆はじめに

- I 二重課税の所在と対応的調整／排除を必要とする根拠
 - 1 二重課税の対応的調整／排除を必要とする根拠
 - 2 税法解釈論の展開と二重課税にあたる不利益処分事案の所在
 - (1) わが国における二重課税にあたる不利益処分とその法的効果
 - (2) 税法解釈についての国際比較
 - ①わが国における伝統的な税法解釈論
 - ②英米における伝統的な税法解釈論
 - (3) 目的論解釈に傾斜する現代司法
 - ①司法積極主義と目的論的解釈論の展開
 - ②わが国における目的論的税法解釈論の展開
- II 国内二重課税の種類と対応的調整／排除策
 - 1 発生原因から見た国内二重課税の種類
 - 2 多重賦課と対応的調整／排除策の是非
- III 法的二重課税と経済的二重課税とは
 - 1 経済的二重課税における法人擬制説と法人实在説の立ち位置
 - (1) アメリカ連邦税制における経済的二重課税の考え方
 - (2) わが国所得課税における経済的二重課税の考え方
 - 2 事業体の法形式の選択にかかる二重課税問題の所在
 - (1) パススルー課税と導管課税
 - (2) わが国における「みなし個人」課税制度の是非
 - ①わが国での“法人”概念
 - ②国際課税関係における「ハイブリッド事業体」とは何か
 - (3) 経済的二重課税か、租税回避か
 - (4) 所得課税にかかる限界事例か、消費課税にかかる限界事例か

3 事業体の法形式の選択にかかる限界事例の分析

- (1) アメリカにおけるパススルー課税とは
 - ①パススルー課税の選択適用のある法人の比較
 - ②S法人適格の審査制度から届出制度への転換
 - ③C法人からS法人への転換に伴う二重課税回避防止措置
- (2) ハイブリッド事業体に対するパススルー課税の適否
 - ①LLC形態のハイブリッド事業体に対する所得課税面での二重課税が争われた事例
 - ②LPS形態のハイブリッド事業体に対する所得課税面での二重課税が争われた事例
 - ③問われる法人格の有無に傾斜して課税取扱を決めるルール
 - ④外国パススルー事業体への投資にかかるもう一つの国際二重課税問題
- (3) 任意組合と組合員にかかる二重課税事例
 - ①任意組合と組合員にかかる所得課税面での二重課税事例
 - ②任意組合と組合員にかかる消費課税面での二重課税事例

4 留保金課税は経済的二重課税か

- (1) わが国の特定同族会社に対する留保金課税
- (2) アメリカの留保金課税
- (3) アメリカのS法人に対する含み利得課税～二重課税回避防止課税
 - ①含み利得課税制度のねらいは「二重課税回避防止課税」
 - ②含み利得課税制度導入の背景
 - ③含み損益の認識の時期
- (4) アメリカのパートナーシップに対する含み利得課税回避対応策

IV 国際二重課税の類型と対応的調整／排除策

1 国際二重課税への対応的調整／排除策

- (1) 伝統的な国際二重課税への対応的調整／排除策
- (2) 電子商取引にかかる国際二重課税への対応的調整／対応策の必要性
 - ①典型的な電子商取引／ネット取引の類型
 - ②有形資産の国際電子商取引にかかるアマゾン事案の分析
- (3) 国際電子商取引にかかる「所得課税」と二重課税の排除
 - ①国際機関OECDでの検討
 - ②連邦国家アメリカでの動向
- (4) 国際電子商取引にかかる「消費課税」と二重課税の排除
 - ①国際機関OECDの基本方針
 - ②国家連合体EUの基本方針

- ③単一国家の連合体イギリスでの2002年EU/VAT指令の施行
- 2 連邦国家アメリカでの州際二重課税への対応策
 - (1) アメリカにおける「消費課税」法制の現状
 - ①売上税、使用税とは何か
 - ②州外小売事業者への消費課税と州内での物理的存在の有無
 - ③アメリカにおけるサービスにかかる消費課税
 - ④ネット配信サービスを通じた取引にかかる消費課税
 - (2) 連邦における電子商取引にかかる消費課税の適正化の動き
 - ①実施された電子商取引にかかる消費課税の適正化策
 - ②連邦のインターネット・アクセス料への課税禁止法の所在
 - (3) 連邦法先占の法理とは
 - (4) “アマゾン課税”をめぐる訴訟の分析
 - ①ニューヨーク州のアマゾン税法をめぐる訴訟の分析
 - ②イリノイ州の“アマゾン税法”をめぐる訴訟の分析
 - (5) 連邦市場公正法の所在
 - (6) 巨大ネット通販小売事業者アマゾンの変節
- 3 単一国家日本での対応策
 - (1) わが国での国際電子商取引課税のあり方
 - (2) 無体財産/無形資産の電子商取引への課税の適正化
 - (3) 実効的な徴税は未知数

◆むすび

◆はじめに

「二重課税 (double taxation, dual taxation, tax on tax)」とは、一の納税者に対して、一の課税期間において、一の課税要件事実、行為ないし課税物件を対象に、同種の租税を二度以上課すことを指すとされる¹⁾。このように、二重課税について一般的な定義はできるとしても、その具体的な意味内容は、二重課税の発生する態様によっても異なってくる。

1) 二重課税は多義的な不確定概念であるが、学問的に論じたものとしては、例えば、

そこで、本稿では大きく、次のような発生原因ないし態様に分けて、二重課税の具体的な意味内容について学問的に精査することにした。

【表1】学問的な分類に基づく二重課税の精査方法

《分類1》	国境をまたいで発生する二重課税か否か
・	国内二重課税：国内のみで発生する二重課税
・	国際二重課税：国境をまたがって発生する二重課税
《分類2》	どの課税ベースにかかる二重課税なのか
・	「所得課税」ベースにかかる二重課税
・	「消費課税」ベースにかかる二重課税
・	「資産（資本）課税」ベースにかかる二重課税
《分類3》	同じ納税者あるいは同じ課税ベースにかかる二重課税か
・	法的二重課税：同じ納税者へ重複して課税されることで発生する二重課税
・	経済的二重課税：同じ課税ベース（所得など）に重複して課税されることで発生する二重課税
《分類4》	ネット取引にかかる二重課税か否か
・	「現実空間」取引に関して発生する二重課税
・	「電脳空間（ネット）」取引に関して発生する二重課税

ここで、【表1】学問的な分類に基づく4つの二重課税の精査方法について、簡単な説明を加えておきたい。

一つは、もっぱら国内での課税原因により発生する「国内二重課税 (domestic double taxation)」と、国内と外国にまたがる課税原因により発生する「国際二重課税 (international double taxation)」とに分けて精査する方法である²⁾。

次に、二重課税について、課税ベースごとに、「所得課税」、「資産（資本）課税」および「消費課税」にかかるものに分けて精査する方法である。また、二重課税について、同じ納税者へ重複して課税されることで発生する「法的二重課税 (legal or juridical double taxation)」と、同じ所得などに重複して課税

木村弘之亮「二重課税の概念」法学研究72巻2号参照。

2) 国内的二重課税、国際的二重課税といった言い回しも使われるが、ここでは、“的”の文言を抜いたかたちで記述する。

されることで発生する「経済的二重課税 (economic double taxation)」に分けて精査する方法である。

さらに、電子商取引 (e-commerce/ネット取引) の拡大とともに、従来からの国境の存在を前提とする伝統的な「現実空間 (real space)」取引にかかる二重課税やその対応的調整/排除に加え、国境の存在を前提としないあるいは国境越え (cross-border) のインターネットとパソコンで結ばれる「電脳空間 (cyber space)」を通じた国際電子商取引 (global e-commerce)、いわゆる「ネット取引」にかかる二重課税の課題に分けて精査する方法である。

I 二重課税の所在と対応的調整/排除を必要とする根拠

租税法律主義の原則のもと、租税法律関係における法的安定性や予測可能性を確保するため、国家は、二重課税ないし多重課税 (以下、多重課税を含み単に「二重課税」という。) に対してどのような法政策をとるのか、国民/納税者に明確にするように求められる。しかし、現実には、各種税法や租税条約などを精査してみても、「二重課税」についての概念規定はあいまいである。加えて、二重課税に対する対応的調整/排除策が取られている例とそうでない例とがあり、その線引き基準もあいまいである。こうした法環境下において、国民/納税者は、曖昧模糊としたなかで不利益な二重課税を受けることにもなりかねない。少なくとも国民/納税者には、自らが二重課税にあたる不利益処分を受けたと信じる場合には、国家を相手に違法または違憲であるとして争う途が開かれている必要がある。

1 二重課税の対応的調整/排除を必要とする根拠

二重課税が放任されることは好ましくなく、国家は、二重課税があると認められる場合には、対応的調整/排除策が講じるべきであるとさせる。しかし、対応的調整/排除を必要とする根拠は一様ではない。おおまかにまとめてみると、次のとおりである。

【表2】二重課税の対応的調整／排除を必要とする根拠

① 納税者の担税力に応じた課税の要請
<p>一般に、二重課税は、これを放置すると、二重課税を受けた納税者が担税力を超える税負担を強いられる、あるいは租税法律関係において納税者は公平に扱われなければならないとする憲法が要請する租税負担公平の原則などにふれることになりかねないことから、国家はこれを排除するように求められる。</p>
② 課税の中立性や経済効率性等の確保
<p>二重課税は、これを放置すると、納税者が行う取引（行為）などへの課税の中立性（neutrality）や経済効率性（economic efficiency）、を損なうおそれがあることから、国家はこれを排除するように求められる³⁾。また、差別的な課税禁止（non-discriminatory taxation）のルールに反する、さらにはイコール・フッティング（equal footing／競争条件の均等化）のルールとぶつかり、公正な市場競争（fair competition／marketplace fairness）の阻害要因ともなることから、国家はこれを排除するように求められる。</p>
③ 公平な税務執行の確保
<p>二重課税により前記①・②のような納税者の権利・利益が損なわれることのないように、課税庁〔税務行政庁〕には、二重課税にあたる課税処分を行わないように求められる。</p>
④ 納税者の争訟権の保障と権利・利益の保護
<p>納税者には、違憲な二重課税を生む税法について争う、あるいは二重課税にあたる処分が行われたと信じる場合にはその排除を求めて争うための手続が保障され、かつ、行政（不服審査機関）や司法（裁判所）には、前記①・②に掲げられたような納税者の権利・利益を保護するための的確な裁断が求められる。</p>
⑤ 立法改善義務／善良な立法者の注意義務／立法府の行政監視および立法対応権限

3) See, Peggy B. Richman, Taxation of Foreign Investment Income (Johns Hopkins Press, 1963) at 5 *et seq.*

立法府〔国会（わが国の場合は内閣を含む。）または議会〕には、租税法律主義の原則のもと租税法律関係における法的安定性や予測可能性を確保するため、二重課税を生む法制や税務執行等を常に精査し、かつ、それらを調整／排除するための積極的な立法的対応を行うように求められる。

2 税法解釈論の展開と二重課税にあたる不利益処分事案の所在

二重課税は、大きく国内二重課税と国際二重課税に分けて精査することができる。こうした分類によると、とりわけ国際二重課税の場合には、一国の二重課税にあたる処分事案にのみならず、相手国がかかわる処分事案も相互に精査する必要が出てくる。

この島国（日本）において一地域言語（日本語）で展開される議論は、自国の国内二重課税事案には通用するとしても、国際二重課税事案においてグローバルに通用するとは限らない。むしろ、他国の国内二重課税事案や国際二重課税事案で展開される議論とは互換性がないと考えた方がよいのかも知れない。

また、一般に、わが国に限らず、諸国での税法解釈論は、“二重課税（double taxation）”事案よりはむしろ、“租税回避（tax avoidance）”事案への対応策に傾斜するかたちで展開されてきている。二重課税ないし租税回避の関係当事者たる納税者から見ると、“租税回避”事案ではむしろ、国家の積極的関与を望まないスタンスにある。これに対して、“二重課税”事案では、その対応的調整／排除に国家の積極的関与・救済を期待するスタンスにある。

こうした点を織り込んだうえで、二重課税にあたる不利益処分への法解釈論上の対応などについて精査してみる。

(1) わが国における二重課税にあたる不利益処分とその法的効果

わが国において、納税者は一般に、自らが不利益処分を受けたと信じる場合には、その処分を違法、あるいは違憲であるとして争うことができる。こうした争訟は、二重課税にあたる処分が行われたと信じ、それにより不利益を受けたと思う場合にも、当然認められよう。ただ、二重課税に対しては、①法的な対応的調整／排除策を講じられている場合（税法等に二重課税に対応する規定

がある場合)と②そうでない場合(税法等に二重課税に対応する規定がない場合)とがある。それぞれの場合において、二重課税にあたる不利益処分が争われたとき、その法的効果についての争訟上の裁断は大まかにいうと、次のように分かれるのではないか。

【表3】二重課税にあたる処分とその法的効果についての判断

①	税法等に二重課税に対応する実定規定がある場合 二重課税にあたる処分が行われると違法となり、それが著しく不公平・不合理となるときには違憲となる。
②	税法等に二重課税に対応する実定規定がない場合 (a) 二重課税にあたる処分が行われると違法となる。 (b) 二重課税にあたる処分が行われ、それが著しく不公平・不合理となるときには違憲となる。または、 (c) 二重課税にあたる処分が行われても、違法とはならず、もっぱら政治責任(立法政策上の責任)を問われるかどうかにとどまる。

①税法等に二重課税に対応する実定規定があるのにもかかわらず、これに反する課税処分が行われれば、違法、あるいは場合によっては違憲となると解することについてはほぼ異論はあるまい。問題となるのは、②二重課税に対応する実定規定がない場合である。この場合には、処分の違法、違憲を争うとすると、(c)もっぱら政治責任(立法政策上の責任)を問われるかどうかにとどまるとする見解を除けば、とりわけ税法解釈論が重い意味を持つてくる。そこで、以下に、わが国で展開されている税法の解釈論について、英米税法での解釈論と比較を含め、ベーシックな論点を整理してみる。

(2) 税法解釈についての国際比較

税法の解釈においては、国家の課税権をどう見るかに大きく左右される。国家の課税権は、伝統的に次のように理解されている。

課税とは国家が貨幣形態において公権力を行使することであり、かつ、課税の作用は対国民との関係においては財産権の侵害的な性格を有する。このこと

から、租税法律主義のもと、課税要件【納税義務者・課税物件・帰属・課税標準・税率など】や租税の賦課徴収手続は、あらかじめ法律で定められていなければならないとされる⁴⁾。また、租税法律主義から派生する原理として「課税要件明確主義」がある。この原理は、課税要件はできるだけ明確、具体的に実定税法に定めるように求めるものである⁵⁾。

① わが国における伝統的な税法解釈論

以上のような国家の課税権についての理解をもとに、わが国における税法の解釈に関する通説は、租税法律関係における法的安定性・予測可能性を高めるねらいから、税法は原則として、その文言に即して解釈（いわゆる「文理解釈（literal interpretation）」）をすべきであるとされる⁶⁾。

この点に関して、税法の解釈・適用にあたっては、「疑わしきは納税者の利益に（an ambiguous tax statute is to be construed in favor of the taxpayer）」のルールないし「疑わしきは国庫の利益に反して」のルール（the *contra-fiscum* rule）が主張される。学問上、これらのルールは、（i）“税法の解釈原理”であるとする説⁷⁾と“税法の解釈原理”ではなく、（ii）“課税要件事実認定上の原理”であるとする説⁸⁾がある。

「疑わしきは納税者の利益に」のルールは（i）税法の解釈原理であるとする説に従えば、税法等に二重課税に対応する実定規定がないとしても、少なくともそれが著しく不公平・不合理であると判断されるときには、違法、あるいは場合によっては違憲となると解することができるのではないか。

一方、これらのルールは、（ii）課税要件事実上の原理、すなわち税法の解

4) 例えば、大阪高判平7.11.28・判時1570号57頁、大阪高判平12.10.24・訟月48巻6号1534頁参照。

5) 例えば、仙台高判昭57.7.23・判時1052号3頁参照。

6) 例えば、金子宏『租税法〔第19版〕』（弘文堂、2014年）112頁、北野弘久『税法学原論〔第6版〕』（青林書院、2007年）223頁参照。

7) 清永敬次『税法〔新装版 第1版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）36-37頁参照。

8) 金子宏『租税法〔第19版〕』注6 114頁参照。

積原理ではないとする説に従うと、**税法の解釈**においては、「疑わしきは国庫の利益に反して」ルールは、主張できなくなる。もっとも、この場合であっても、**実定税法規定**に疑義が生じ、許される範囲での解釈を駆使しても、具体的な意味内容を把握できないときには、課税要件明確主義に反しており、当該税法規定自体または当該税法規定を適用してなされた二重課税にあたる処分は違法となると解することもできるのではないか。

こうした和風の税法解釈は、少なくともわが国内での二重課税処分を問う事案には通用するであろう。しかし、国際二重課税を問う事案において租税条約の相手国をはじめして他の諸国においてもグローバルに通用するかどうかは定かではない。

② 英米における伝統的な税法解釈論

英米税法、とりわけその源流となっているイギリス税法における伝統的な税法解釈論に目を転じてみたい。

イギリスでは、国王が議会に諮ることなく課税を行う姿勢を強めたことから、1698年に権利章典 (Bill of Rights 1689) に「国王大権による課税禁止 (no taxation by Royal Prerogative)」が盛り込まれ、発布された。この権利章典に「租税法律主義 (no taxation without legislation) の原則」がうたわれて以来、「税法はすべて議会制定法上の創造物である (Revenue law is entirely a creature of Parliamentary statute)」であるとされてきた⁹⁾。つまり、コモンロー税 (common law tax) のようなものは認められず、議会が制定した法律以外によって課税してはならないとされてきた。この底流には、これら税法による公権力の行使は、本人の意思とは無関係な財産権の収奪であり、法的な性格としては、刑事法による生命や自由の剥奪と同じである (the property deprivation imposed by tax law is analogous to the deprivation of life or liberty imposed by criminal law) との考え方がある。さらに、課税権の行使は、必要悪である

9) See, Nicola Preston, "The Interpretation of Taxing Statutes: The English Perspective," 7 Akron Tax J. 43 (1990).

がために、納税は、明確かつ不確定ではない文言で義務化されなければならない (Taxation is a necessary evil; thus, the obligation to pay tax have to be mandated in clear and unequivocal language) とし、課税要件明確主義を宣言してきた¹⁰⁾。

こうしたイギリスの国家の課税権についての伝統的な理解のもとでは、他の公法や私法とは異なり、税法は特別の部類の法律であり、税法解釈は、文理解釈 (literal interpretation) によるべきであり、課税の公平 (equity in tax) 原則を税法解釈に持ち込み、納税義務の拡大をはかる目的論解釈 (purposive interpretation) はゆるされない (no equity in tax) とされる¹¹⁾。

このような伝統的な税法解釈論の底流には、次のような考え方があり。すなわち、立法者は、立法に属するが、法解釈を求められる者は司法に属する。司法において法解釈を行う者は、立法者ではない。司法において法解釈を行う者は、税法は、コモンローの支配をも受ける他の公法や私法とは異なり、制定法だけが支配する特別の部類の法律であり、したがって、当事者間の紛争の解決にあたっては、条文に記されている文言解釈 (linguistic construction) し、裁断を下すべきである。課税の公平原則や立法事実等に傾斜して裁断を下すべきではない。

もっとも、以上のような税法解釈論は、わが国はもちろんのこと、イギリスやアメリカ合衆国 (以下「アメリカ」という。) をはじめとした他の多くの諸国においても、“租税回避 (tax avoidance)” 事案への対応策に傾斜するかたちで展開されてきたといっても過言ではない。“租税回避” 事案では、関係当事者たる納税者は、税法を厳格に適用・解釈をすることで国家の課税権限を制限することによって、問題の事案に対し国家、とりわけ司法の積極的関与を望まないスタンスにある。

こうした文理解釈に傾斜する伝統的な税法解釈論によると、納税者から二重

10) See, William B. Barker, “Statutory Interpretation, Comparative Law, and Economic Theory: Discovering the Grand of Income Taxation,” 40 San Diego L. Rev. 821, at 827 (2003).

11) See, *Partington v. Attorney-General*, (1869) LR 4 HL 100.

課税にあたる不利益処分を受けたとの訴えがあったとしても、税法に二重課税に対応する実定規定がないときには、違法にはできないと解すべきなのであろうか。

(3) 目的論解釈に傾斜する現代司法

すでにふれたように、イギリスの司法は、税法解釈については伝統的に、文理解釈 (literal interpretation) によるべきであるとの姿勢をとってきた。「税法は、国家の利益にではなく、納税者の利益に厳格に解されるべきである (tax laws are to be construed against the state and in favor of the taxpayer)」とする考え方は、今日でも主流である¹²⁾。しかし、近年、目的論解釈 (purposive interpretation) に傾斜した裁断も散見されるようになってきている。背景には、税務当局が、租税回避行為の封鎖を、立法ではなく、司法に期待する傾向が強まっていることが一因とされる。

① 司法積極主義と目的論的解釈論の展開

アメリカにおいては、社会立法の増加や市民権運動の高まりなどを受けて、社会変革に司法の積極的なかわりを期待する、いわゆる「司法積極主義 (judicial activism)」が広く支持されるようになってきている¹³⁾。司法積極主義は、法解釈、とりわけ憲法解釈をよりリベラルに行うことにより、立法府の不作為への対応を含め、国民の権利救済に司法が積極的にかかわろうとする考え方がベースになっている。リベラルな法解釈を導き出すためには、単に法律の書かれている文言のみならず、その法律がつくられた立法の経緯 (legislative history) や立法事実 (legislative facts)、立法者の意思や理由 (legislative intents/legislative purpose) などにも踏み込んで法解釈をし、司法判断 (判決や決定など) につなげる必要があるとされる¹⁴⁾。

12) See, Norman J. Singer, *Sutherland Statutory Constitution* 66.01, at1 (5th ed., 1992).

13) See, Keenan D. Kmiec, "The Origin and Current Meanings of Judicial Activism," 69 *Tex. L. Rev.* 819 (1991).

14) See, Michael Livingston, "Congress, the Courts, and the Code: Legislative History and the Interpretation of Tax Statutes," 69 *Tex. L. Rev.* 819 (1991).

こうした司法積極主義の流れを受けて、裁判所のなかには、税法の解釈論においても、文理解釈 (literal interpretation) によるのではなく、税法に定められた立法事実などにも深く踏み込んでリベラルな法解釈をし、司法判断を下す動きが強まっている。すなわち、“税の軽減を主たる目的とする規定”の解釈・適用においては厳格解釈 (narrow interpretation) ないし目的論的解釈 (purposive interpretation) をし、“租税回避を目的とした行為”の規定には拡張解釈 (expanding interpretation) も許されるという判断も出てきている¹⁵⁾。

ある意味では、納税者から二重課税にあたる不利益処分を受けたとの訴えがあった場合で、税法に二重課税に対応する実定規定がないときにこそ、司法は、立法事実などにまで踏み込んで法解釈をし、裁断をくださうように求められるのではないか。

② わが国における目的論的税法解釈論の展開

わが国においても、税法の減免規定などについて、その趣旨・目的にそくした解釈を行うことで、その適用を否認しようとする考え方が出てきている¹⁶⁾。また、立法ではなく司法による法解釈で租税回避に対応しようということで、租税回避課税要件事実認定段階での否認 (「私法上の法律構成〔組替〕による否認」) の法理を組み立てる動きもある。例えば、前記の税法上の個別規定が

15) 取引の法的形式よりも経済的実質を重視した課税取扱を支持する司法判断が増えている傾向について詳しくは、See, Adam Chodorow “Economic Analysis in Judicial Decision Making: An Assessment Based on Judge Posner’s Tax Decisions,” 25 Va. Tax Rev. 67, at 116 (2005).

16) 例えば、いわゆる「りそな銀行事件」判決。最判平17.12.19・民集60巻1号252頁、原審：大阪地判平13.12.14・民集59巻10号2993頁、大阪高判平15.5.14・民集59巻10号3165頁。いわゆる「UFJ銀行事件」判決。最判平18.2.23・訟月53巻8号2447頁参照。逆にこの法理の適用を認めなかった事例〔売買か交換かが争点の事件〕としては、東京高判平11.6.21・判時1685号33頁、原審：東京地判平10.5.13・判時1656号72頁、最判平15.6.13・税資253号順号9367。

存在しない場合でも、租税回避をねらいになされた行為については、当事者が真に「意図」した私法上の法律関係による合意内容を精査し、それに基づき組み替えて課税要件事実の認定が行われるべきであるとする考え方である¹⁷⁾。ちなみに、この考え方のもとでは、立証過程において、租税回避目的があるかどうかは、副次的な役割を担う間接事実に過ぎないことになる。

課税要件事実認定段階での否認（私法上の法律構成〔組替〕による否認）の法理の具体的内容は、論者により異なる¹⁸⁾。こうした法理は、司法上の判断基準として用いられることを想定しているものと思われる。つまり、こうした法理の発案者は、裁判所の判断基準と捉えているものと解される。

課税要件事実認定段階での否認は、厳密には、大きく次の3つに分けることができる。

【表4】課税要件事実認定段階での否認

(a) 私法上の法律行為（契約等）が存在しない《契約等の成立の否認》ケース
(b) 私法上の法律行為（契約等）が虚偽表示により無効であると認定する《契約等の無効の主張・立証》ケース
(c) 当事者の選択した私法上の法律行為（契約等）を否認して、当事者が真に「意図」した私法上の法律行為（法律関係）を認定する《法律構成組替》ケース〔わかりやすくいえば、課税庁が、納税者が主張する私法上の法律行為（法律関係）と別の私法上の法律行為（法律関係）が成立していると組み替えて、税法を適用する方法〕

わが税法学界の常識的な見解では久しく、ある私法上の法律行為が租税回避にあたるのかどうかの判断においては、その行為の当事者たる納税者の租税回

17) 例えば、大阪高判平12.1.18・訟月47巻12号3767頁参照。

18) 例えば、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈(1)~(4)」税理42巻14号、同15号、43巻1号、同3号。中里実「タックス・シェルターと租税回避否認」税研83号61頁参照。

避の「意図」ないし「意思」は関係がない、とされてきた¹⁹⁾。ところが、近年、課税庁や裁判所は、当事者である納税者が租税回避の「意図」をもって行った行為については、真正な意思に基づく行為ではないとして否認する傾向がみられる。

また、租税回避の「意図」がある場合には、当事者が真に「意図」した私法上の法律関係による合意内容に基づき組み替えて課税要件事実認定を行い、課税すべきであるとする考え方が台頭してきている²⁰⁾。

「私法上の法律構成〔組替〕による否認」の法理は、公平な税負担 (equity in tax) の見地から、税法の根拠がなくとも、当事者が選択した契約形態ないし法形式等 (私法上の法律行為) が通常用いられるものと異なる場合には、通常用いられるものに引きなおして、その基で課税要件を充足するものと認定して課税しようとする考え方である。内実は、一般的な租税回避行為否認の法理を認めるに等しいといえる。この法理については、租税法律主義の原点に立ち返って精査することを要する。

近年の目的論的税法解釈論は本来、“租税回避”をターゲットに、それに対応する実定規定がない場合を想定して展開されているものである。こうした目的論的税法解釈論は、二重課税にあたる処分の裁断にも適用されるべきなのであろうか。言い換えると、納税者から二重課税にあたる不利益処分を受けたとの訴えがあり、税法に当該二重課税に対応する実定規定がないときには、当該処分を違法と判断することをねらいに目的論的税法解釈論を展開できるのであろうか。

II 国内二重課税の種類と対応的調整／排除策

ところで、何をもって「国内二重課税」(以下「国内重複課税」を含む。)に

19) 例えば、清永敬次『租税法〔最新版第1版〕』注7 44頁参照。

20) 課税庁に組する結果となる課税理論は、どちらかといえば課税庁や訟務検事などから転身した実務法学者や課税庁寄りの研究者により強く支持される傾向にある。例えば、中尾巧『税務訴訟入門〔第5版〕』(商事法務、2011年)405頁以下参照。

あたるのかを一義的に定義することは容易ではない。

一般に、国内二重課税は、“一の納税者が、同一ないし複数の課税権者〔単一国家にあっては国／地方団体、一方、連邦国家にあっては連邦／州／地方団体〕から、同一の期間において、一の課税要件事実、行為ないし課税物件に対し、租税を二度以上課されることから発生する”とされる。もっとも、こうした要件を充たしているとしても、二重課税／重複課税にあたるのか、あたらぬのかを判断するのが難しいことも少なくない。

「課税物件」（地方税法では「課税客体」（例えば、342条）、消費税法では「課税対象」（4条）という。）とは、課税の対象とされる物や行為または事実を指す。実定税法に盛られた主要な税目における課税物件（課税客体、課税対象。以下、単に「課税物件」ともいう。）について、具体的に掲げると次のとおりである。

【表5】実定税法上の課税物件（課税客体、課税対象）の例

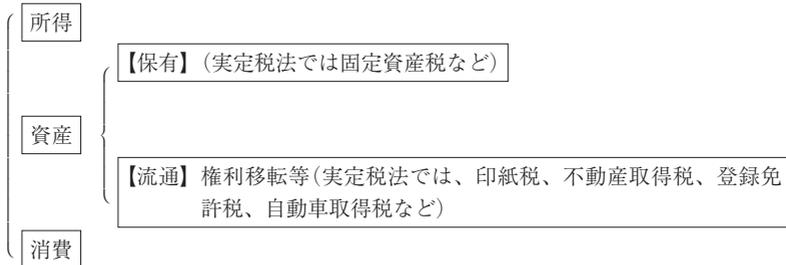
税 目	課 税 物 件
・ 所得税／個人所得税	暦年の所得
・ 法人税／法人所得税	事業年度ごとの所得
・ 相続税	相続または遺贈によって取得した財産
・ 消費税	国内で事業者が事業として有償で行う資産の譲渡等（資産の販売・資産の貸付け・役務の提供）
・ 印紙税	課税文書
・ 登録免許税	登記等（登記・登録・特許・免許・許可・認可・認定・指定・技能証明）
・ 固定資産税	土地・家屋・償却資産など

実定税法に盛られたこれら課税物件については、“二重課税とは何か”について具体的な解釈をするうえでも重い意味を持つこともある。例をあげてみよう。所得税の課税物件は「所得」である。これに対して、相続税の課税物件は、「相続または遺贈によって取得した財産」である。二重課税とは“一の課税物

件に対する重複課税”との理解に従うと、所得税と相続税とは課税物件が異なることから、所得税法9条1項16号の趣旨は、納税者が権利として二重課税の対応的調整／排除を請求できる旨を定めた規定ではなく、政策的／恩恵的に置かれている規定と解することもできる。しかし、一方で、わが国の相続税は、遺産取得課税方式を採用しかつ所得税の補完税として構築されている。つまり、所得税と同様に相続税は実質的に所得にかかる租税であり、双方の課税物件は同一と見てよいともいえる。こうした理解に従うと、所得税法9条1項16号は、納税者が権利として二重課税の対応的調整／排除を請求できる旨を定めた規定と解することができる。

実定税法を離れて、財政学ないし租税論などでは、「課税対象【租税を課す対象】」のことを「課税ベース (tax base)」ということもある。一般に、課税ベースとしては、「所得」、「資産」および「消費」があげられる。二重課税とは何かについて考える場合、この課税ベースの同異の視座（以下「課税ベース論」ともいう。）から点検することも可能である。

【表6】 財政学／租税論にいう「課税ベース」



課税ベース論では、“資産”課税のベースに、資産の権利移転等を課税対象とする“流通”課税のベースないし流通税（実定税法では、印紙税、不動産取得税、登録免許税、自動車取得税など）を含める考え方もある。一方、資産課税のベースと流通課税のベースは別個のもの、したがって資産課税（資産税）と流通課税（流通税）は別物とする考え方もある。さらに、“流通”を“資産”

課税のベースに含めるとしても、資産の保有にかかる租税(例えば、固定資産税)、資産の流通にかかる租税(例えば、不動産取得税)などに分けて考えた場合、二重課税に該当するのかどうかの結論が異なってくることが考えられる。

1 発生原因から見た国内二重課税の類型

こうした問題があることを織り込んだうえで、わが現行税法を素材にして発生原因から国内二重課税/重複課税(以下、「二重課税」は、重複課税を含む。)を類型化し、それらに対する具体的な対応的調整/排除策のある例やない例を图示すると、次のとおりである。

【表7】発生原因から見た国内二重課税/重複課税の類型【例と対応策】

- | |
|--|
| <p>① 国税内での二重課税/重複課税【例と対応策】相続または個人からの贈与による所得に対する相続税法と所得税法の二重課税については、所得税法上の非課税措置で対応的調整をしている(所得税法9条1項16号)。【裁判例1】長崎地判平18.11.7・訟月54巻9号2110頁、福岡高判平19.10.25・訟月54巻9号2090頁、最判平22.7.6・判タ1324号78頁【裁判例2】東京地判平25.7.26・タイムズ888-1776】</p> |
| <p>② 国税と地方税または地方税内での二重課税/重複課税【例1と対応策】地方税である法人事業税および地方法人特別税は国税である法人税の計算上、これを損金算入することで対応的調整をしている(法人税法38条2項2号)。【例2と対応策】地方団体が法定外税を導入する際の総務大臣との協議・同意を得る場合の「国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること」がないようにとの消極要件を設ける対応的調整をしている(地方税法261条1号・671条1号・733条1号)。【例3】第二次納税義務について、国税と地方税の重複課税も問われている(国税徴収法33条以下、地方税法11条以下)。確かに、本来の納税義務と第二次納税義務とは別個の債務と考えることもできるかも知れない(東京地判昭45.7.29・判時605号58頁)。しかし、無限責任社員の第二次納税義務(国税徴収法33、地方税法11条の2)などの場合などは別として、受益額などからみて、負担には自ら合理的な限界があるのではないか²¹⁾。</p> |

21) 実務的には、限度額を超えて徴収される場合には、行政機関等と協議のうえで処

③ 課税ベース別の二重課税／重複課税類型

(a) **所得課税** 【例1と対応策】 法人税法上の二重課税への対応策としての受取配当金の益金不算入措置（法人税法23条）や所得税額控除（所得税法68条）で対応的調整をしている。

【例2と対応策】 個人が法人から受けた配当に対する所得税法上の税額控除で対応的調整をしている（所得税法68条）。

【例3と対応策】 相続税法と所得税法二重課税については、前記相続または個人からの贈与による所得への所得税非課税で対応的調整をしている（所得税法9条1項16号）

【例4と対応策】 同族会社等の行為計算否認規定（法人税法132条、所得税法157条、相続税法64条など）の適用があった場合の税務署長の他の税目への対応的調整／反射的な計算処理をする権限付与による対応的調整をしている（法人税法132条3項、所得税法157条3項など）。

【例5と対応策】 移転価格税制の適用があり、租税条約の基づく合意があった場合の更正の特例での対応的調整をしている（実施特例法7条1項）。

【例6と対応策】 相続時に、相続を受けた人（相続人）が相続開始前3年以内に被相続人（故人）から贈与された財産は、相続財産に加算され、相続税の課税対象となる。しかし、贈与税は相続税の補完税とされることから、財産の贈与があった時に、贈与税を支払っている場合には、その財産には、贈与税と相続税との二重課税になる。そこで、すでに支払った贈与税額分を相続税額から差し引く〔贈与税額控除〕することで対応的調整をしている（相続税法19条1項）

(b) **消費課税** 【例1と対応策】 一般消費税（前段階控除の仕組みを組み込んだ多段階型消費税／付加価値税）の枠内での重複課税（税の累積）の排除の仕組みとして前段階控除／仕入税額控除（input tax credit）で対応的調整をしている（消費税法30条）。

・この場合、課税事業者に対しては、免税事業者や最終消費者からの課税仕入れに対しても仕入税額控除の適用を認めることで重複課税（税の累積）の排除を

理するように努めるものとされている（国税庁「第二次納税義務関係事務提要」第9節36〔重複賦課をした場合における他の行政機関等との協議〕）。Available at <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/chosyu/770607/01h/01s/09.htm#a-036> また、第二次納税義務について、重複賦課の視点からの分析として、例えば、橋 素子『第二次納税義務制度の実務』（大蔵財務協会、2013年）6編3章参照。

認める(消費税法基本通達11-1-3)。この点、インボイス方式を採るイギリスやオーストラリアなどでは、マージン課税制度(VAT Margin Schemes²²⁾ / GST Margin Schemes²³⁾で重複課税(税の累積)の排除を認めている。マージン課税制度は、100年以上経過した古美術品や収集物、芸術家が作成した絵画や彫像などの作品、最終消費者から仕入れた一定の中古物品などを対象とした重複課税(税の累積)の排除の仕組みである。この制度のもと、課税事業者が、最終消費者から仕入れた自動車など一定の物品(中古物品)の販売価額にかかる消費税/VAT額の計算においては、重複課税(税の累積)排除の観点から、当該中古物品に当初かかった消費税/VAT額に加え、当該事業者が修繕・改修等に支出した費用に課された消費税/VAT額を前段階控除/仕入税額控除を選択できる。すなわち、課税事業者は、マージン課税制度を選択した場合、消費税/VATについて、売上税額と仕入税額の差額(マージン)のみを納付するように求められる。一方、マージン課税制度を選択しない場合、課税事業者は、税額インボイスなしでは仕入税額控除が認められないことから、当該課税対象物品の売上総額(full selling price)に対し消費税/VATがかかる²⁴⁾。

・加えて、わが国をはじめとして消費地(仕向地)課税原則の付加価値税(VAT/GST)を採用する各国では、国内税法で、輸出免税、つまり前段階控除(input tax credits)にあたり課税輸出売上に対するゼロ税率の適用を認めることで、国境越えの課税取引に対する二重課税の排除/対応的調整を行っている(消費税法7条)。

【例2】個別消費税と一般消費税の枠内での二重課税、例えばガソリン税〔揮発油税/地方揮発油税〕等への消費税の上乗せ課税に対しても、対応的調整をとる必要があるとの主張がある。

22) Available at: <https://www.gov.uk/vat-margin-schemes>

23) Available at: <http://www.ato.gov.au/General/Property/In-detail/GST/GST-and-the-margin-scheme/>

24) HMRC, VAT Notice 718 The VAT Margin Scheme and global accounting (April 2011)。ちなみに、マージン課税制度の選択適用を受けるにあたっては、次の4要件を充足しなければならない。①適格物品であること、②当該物品は適格な条件のもとで譲渡を受けていること、③マージンは、マージン制度のルールに基づいて計算されること、④マージン課税制度の帳簿保存ルール(record keeping rules)に適合していること、である。したがって、例えば、盗品であるとか、課税庁(HMRC)が

(c) **資産課税** 【例1と対応策】国民健康保険税の賦課課税にあたり、市町村によっては、所得割総額・資産割総額・被保険者均等割総額・世帯別平等割総額によって按分する方式（以下「4方式」という。）を採用し、資産割として土地家屋を所有する納税者に対して固定資産税額の100分の10の額を加算するが（地方税法703条の4第4項）、重複課税との批判もある。こうした批判に対応することをねらいに、介護保険などでは資産割の賦課がないことなども織り込んで、資産割の廃止をねらいに4方式から3方式または2方式に移行する市町村もある。

【例2と対応策】自動車税（地方税法145条以下）の課税対象である自動車や軽自動車税（地方税法442条以下）の課税対象である原動機付自転車、軽自動車、小型特殊自動車、二輪の小型自動車については、二重課税を避けるために固定資産税（償却資産）の課税対象から除外することで対応的調整をしている（地方税法341条4号）。

2 多重賦課と対応的調整／排除策の是非

租税に加重する形で他の公課をかす「二重負担」ないし「重複課税」、「重複賦課」、「重複制裁」（以下、総称では「多重賦課」という。）なども、広い意味では「二重課税」の一種とみてよいのではないか。とすれば、多重賦課についての対応的調整／排除策の是非を論じることができる。

事業者の保存する帳簿書類【在庫帳簿：購入者や譲渡者の名称、取引年月日、インボイス番号（購入者にインボイス番号がある場合には購入者の番号を含む。）、仕入（購入）／譲渡価額、物品の種類など】からマージン計算の正確性が確認できないなどの場合には、マージン課税制度は不適用となり、インボイスなしの取引として扱われ、当該物品の売上総額に基づいて消費税／VATを計算することになる。ちなみに、イギリスやオーストラリアなどを例にすると、VAT／GST課税にあたり「Land」の譲渡や賃貸を“非課税（exemptions）”取引としている（例えば、UKのVAT法31条別表9第1類）。英米法系の諸国において「Land」には、土地はもちろんのこと建物や不動産権を含む。このことから非課税の中古住宅（土地・建物）の売買をする事業者には、マージン課税制度の適用はない。マージン課税の対象となるのは、あくまでも“課税対象となる物品の取引”である。

【表8】重複賦課例と対応的調整／排除策の是非

①	租税と手数料／利用者負担金との二重負担／重複賦課 【例】租税（例えば、住民税や固定資産税など）の負担に加重するかたちで課される各種手数料／負担金（例えば、家庭ごみの有料化に伴う負担など）との重複賦課が問われている ²⁵⁾ 。
②	加算税と刑事制裁との重複 【例と対応策】加算税（金銭的不利益処分）と刑事罰との併科／重複制裁については、憲法39条〔二重処罰等の禁止〕との抵触を問うことで対応するのも一案である ²⁶⁾ 。

25) 住民から集めた税収が、地方団体の議員の報酬や職員の給与に傾斜するかたちで費消される一方で、ゴミの収集など基礎的なサービスの有償化、利用者負担が増徴されることに対する住民／納税者の反発も散見される。こうした問題は、住民が何のために地方税を負担しているのか、“重複賦課”の視点も含め、原点に立ち返って精査する必要があるのではないかと。また、この点は、法的に「租税とは何か」、つまり“租税の法的概念・定義”とも関係してくる。詳しくは、拙論「使途選択納税と租税の法的概念」獨協法学80号参照。

26) 佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂、1992年）、北野弘久『税法学原論〔第6版〕』注6 505頁以下参照。ちなみに、各種加算税は、いずれも行政上の制裁とされ、罰金等（法人税法55条4項・5項、法人税基本通達9-5-8、所得税法45条1項6号）と同様に、所得計算上損金算入または必要経費算入が認められない（法人税法55条3項1号・2号、所得税法45条1項3号・4号・5号）。この点に関して、国内での罰金、料料、過料等については、従来から損金不算入が原則であったが、国外の罰金等については久しく損金算入として取り扱われていた。ところが、その後、平成21年度の税制改正では、外国政府または外国の地方公共団体が課する罰金または料料も損金不算入とされることになった（法人税法55条4項1号括弧書き、法人税基本通達9-5-9）。こうした改正ないし「課税取扱変更」は、課税取扱の公平化に資する対応のようにも見える。しかし、租税法律関係における予測可能性や法的安定性の確保の視点はもとより、それまで国外での罰金等の損金経理を認めてきた根拠が、二重負担ないし重複負担の排除の意味合いがなかったのかどうか、立法事実論の視点から十分に精査される必要がある。

Ⅲ 法的二重課税と経済的二重課税とは

学問上、二重課税は、「法的二重課税」と「経済的二重課税」に分けて論じられている。法的二重課税や経済的二重課税とは何かについて論じられているポイントを簡潔にまとめて図示すると次のとおりである。

【表9】 法的二重課税と経済的二重課税

<p>① 法的二重課税 同じ納税者に二度以上課税を行うことを「法的二重課税」という。法的二重課税は一般に、国境をまたぐ課税（国際課税）において発生し、そのグローバルな調整／排除策を中心に論じられている²⁷⁾。</p>
<p>② 経済的二重課税 同じ課税物件（例えば、所得）に対して二度以上課税を行うことを「経済的二重課税」という。経済的二重課税は、国内課税および国際課税の双方において発生する。</p>

1 経済的二重課税における法人擬制説と法人实在説の立ち位置

経済的二重課税は一般に、法人課税のあり方、すなわち法人税の性格や課税の根拠、すなわち、法人擬制説（theory that treats the company as a legal fiction）や、法人实在説（separate taxable entity theory）とも密接に関連している。

例えば、個人が株式会社に投資し、その会社があげた所得（益金－損金）に対して法人税を課し、税引後の配当（所得）を受け取った個人株主に対して所得税を課すとする。この場合、法人擬制説に立つと、法人税は所得税の前取りであり、同じ所得（課税物件）に対して二度課税（二重課税）されることになると見ることができる。したがって、二重課税の問題が生じ、対応的調整／排

27) See, Georg W. Kofler & and Ruth Mason , Double Taxation: A European “Switch in Time,” 14 Columbia J. European L. 63 (2007/2008).

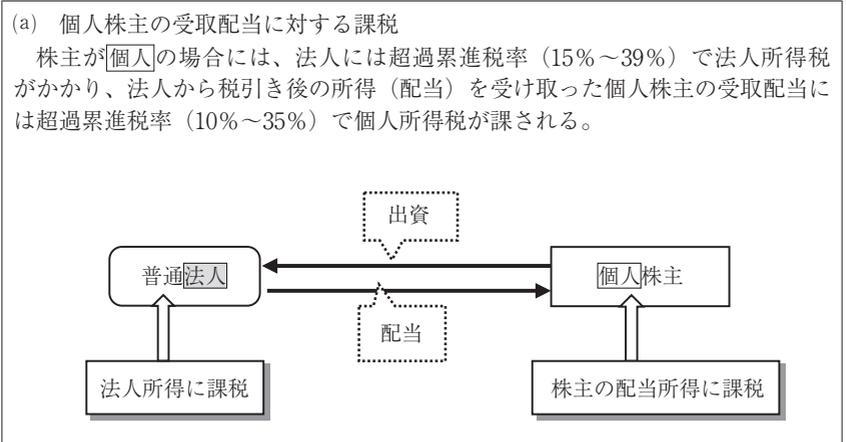
除策が必要とされる。

これに対して、法人実在説に立つと、法人税は法人が有する担税力に着眼して課される独自の租税であるとされる。このことから、二重課税の問題は生ぜず、原則として対応的調整／排除策は必要がないとされる。

(1) アメリカ連邦税制における経済的二重課税の考え方

例えば、アメリカの連邦税制では、法人実在説の考え方にそって、経済的な二重課税を採用している。このため、普通法人（C法人／per se corporation）の所得には超過累進税率（15%～39%）で法人所得税を課す一方で、個人株主がC法人から受け取った配当所得にも超過累進税率（10%～35%）で個人所得税を総合課税するのが原則になっている。また、経済的二重課税は当然であるという立場から、原則として対応的調整／排除策を講じていない。法人株主の受取配当（法人間配当）に対する受取配当控除（DRD = Dividends received deduction）措置を置くにとどまる（内国歳入法典／IRC243条）。

【表10】普通法人（C法人）からの受取配当に対する個人／法人への米連邦課税の構図

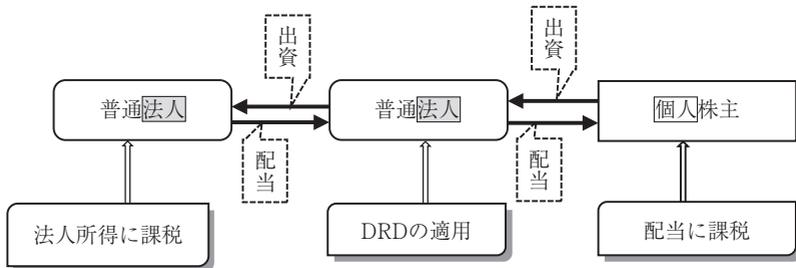


(b) 法人株主の受取配当に対する配当控除

一方、株主が法人の場合には、その法人が他の法人から受け取った配当 (intercorporate dividends) については、法人所得税の所得計算上、その株式保有比率に応じて、次の比率で受取配当控除 (DRD/法人間配当) が適用になる。

株式保有比率	受取配当控除 (DRD) 比率
・ 20%未満	70%
・ 20%以上80%未満	80%
・ 80%以上	100%

ちなみに、DRDは、三重課税 (triple taxation)、つまり、以下のような法人 + 法人 + 個人段階における課税のうち、法人と法人の間での重複課税を回避するための措置と説明されている²⁸⁾



アメリカの連邦法人所得税の超過累進税率 (2014課税年現在) では、次のとおりである。

28) ちなみに、DRDは後述するS法人には適用されない。

【表11】アメリカ連邦法人所得税の超過累進税率(2014課税年現在)

課税所得(ドル\$)		税率等				
超	以下					
0	50,000	0	+	15%	×	課税所得
50,000	75,000	7,500	+	25%	×	50,000超の額
75,000	100,000	13,750	+	34%	×	75,000超の額
100,000	335,000	22,250	+	39%	×	100,000超の額
335,000	10,000,000	113,900	+	34%	×	335,000超の額
10,000,000	15,000,000	3,400,000	+	35%	×	10,000,000超の額
15,000,000	18,333,333	5,150,000	+	38%	×	15,000,000超の額
18,333,333	…		+	35%	×	課税所得

《例》課税所得が150,000ドルの場合、税額は $22,500 + 39\% \times (150,000 - 100,000) = 41,750$

《備考》連邦の法人税は15%~39%の超過累進税率構造になっている。ただ、現実には、基本税率は15%~35%。追加税率を含め39または38%になる。つまり、10万ドルを超え33万5千ドル以下課税所得に対して5%の付加税(additional tax)が適用される。33万5千ドル超の所得には、この5%に付加税は打ち切られる。次に、課税所得が150万ドルから1833万3,333ドル以下には3%の付加税が課される。1833万3,333ドル超に所得にはこの3%の付加税が打ち切られる。

以上のように、アメリカの連邦所得課税においては、普通法人(C法人)の所得および税引後所得を受け取った個人の配当所得にも超過累進課税で総合課税する政策を維持してきている。これまでも、連邦議会には、度々、個人の受取配当に対する経済的な二重課税排除を求める提案が出されている²⁹⁾。しかし、担税力(応能負担)を重視した伝統的な所得課税の軌道から逸脱することを是とすることについては強い流れにいたっていない³⁰⁾。

29) See, e.g., U.S. Treasury Dep't, Report on Integration of the Individual and Corporate Tax System: Taxing Business Income Once (1992).

30) See, Steven A. Bank, "Turning Points in the History of the Federal Income Tax: The Rise and Fall of Post-world War II Corporate Tax Reform," 73 Law & Contemp. Prob. 207 (2010).

(2) わが所得課税における経済的二重課税の考え方

この点、わが国における法人税の課税根拠は、法人擬制説に立ったり、法人実在説に立ったり、時代に応じて変わってきた³¹⁾。現行税法は、法人擬制説を基礎とした課税や二重課税の対応的調整／排除策を講じている。

具体的には、法人税法上の二重課税への対応策としての受取配当金の益金不算入措置(法人税法23条)や所得税額控除措置(法人税法68条)、さらには、個人が法人から受けた配当に対する所得税法上の税額控除〔配当控除〕措置(所得税法68条)その他少額配当への各種特例措置などがある。

2 事業体の法形式の選択にかかる二重課税問題の所在

わが国の法人税法では、納税義務者である法人は、内国法人(法人税法2条3号・4条1項)と外国法人(法人税法2条4号・4条3号)である。このことから、民法上の任意組合(667条以下)、商法上の匿名組合(535条)、有限責任事業組合(日本版LLP)などは、契約にすぎず、損益の帰属主体とはならないことから、法人税法上の納税義務者(納税主体)とされていない。これら非法人を事業体(business entity)と認知しながらも、組織体の段階では課税せず、損益をその構成員に配賦(パススルー)し構成員の段階で課税する方法を「パ

31) わが国の現行制度の基礎を構想したシャープ勧告では、「法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合体である」という法人擬制説の立場を明確にしている。報告書1巻105頁参照。シャープ勧告の分析について詳しくは、北野弘久「戦後租税改革の法思想～シャープ勧告の法構造」『企業・土地税法論』(勁草書房、1978年)13頁以下参照。ちなみに、安倍政権は、法人税の実効税率の引下げと引き換えに課税ベースの拡大を検討しており、その一環として、法人が他の法人から受け取る配当の益金不算入比率の見直し・引下げを打ち出している。日本経済新聞2014年2月4日朝刊参照。この点についても、法人擬制説からの脱却を目指しているものなのか、租税政策の方向性は定かではない。大企業の主張に肩入れするかたちの法人税率の引下げ競争で日本経済が再生するかどうかは不透明である。不毛な表面税率の引下げ論議からは卒業すべきであろう。むしろ、企業家がパススルー課税を選択できる事業体の活用など、大胆な法人制度改革が求められているのではないか。

スルー課税 (path-through taxation)」という。また、パススルー課税を受ける事業体を「パススルー事業体 (path-through entities)」という。

(1) パススルー課税と導管課税

学問上、「パススルー課税」と、導管理論 (conduit theory) から導かれる「導管課税 (conduit tax treatment)」とは別個のものとして、それぞれの課税取扱を精査することもできる³²⁾。導管課税とは、不動産投資信託や証券投資などを目的とする普通法人である投資会社が、その会社の顧客／株主に対して全てないしは一定額の譲渡益 (キャピタルゲイン)、利子および配当に配賦した場合には、個人段階のみで、法人段階では課税しない取扱を指す。わが国では、資産流動化法に基づいて設立される特定目的会社 (SPV)、証券投資信託法に基づいて設立される証券投資法人、投資信託及び投資法人に関する法律に基づき設立された投資法人などが、こうした導管課税の適用がある。事業体自体は納税義務者とされるが、その所得を株主に配当した場合には当該配当金額の損金算入が認められ事実上法人段階では課税されず、株主段階だけの課税に留まる。

ちなみに、アメリカ連邦税法では、各州の会社法に基づいて設立される各種のSPV (= special purpose vehicle / 特定目的事業体) やSPC (= special purpose company / 特定目的会社) などに加え、信託 (trust) や遺産財団 (estate) が、導管課税の対象となる。つまり、これらは、事業体課税においては納税主体となる一方で、その所得を受益者や出資者／構成員／メンバーに分配すると事業体課税は行われない。

いずれにしろ、厳密に分けると、導管課税の取扱を受ける事業体は、事業体の損益が構成員／メンバーに配賦 (パススルー) されかつ直接帰属し、当該構成員／メンバーが課税を受けるパートナーシップ (partnership) とは異なる³³⁾。

32) 「導管課税」を広義の「パススルー課税」に含めてとらえる考え方もある。

33) 導管課税理論 (taxation of conduit theory) について、批判的な検討を含め詳しく

(2) わが国における「みなし個人」課税制度の是非

わが国においても、中小法人については、「みなし個人」としての課税取扱をしてはどうかとの主張がある。法人の損益を、個人出資者／持分主（メンバー／構成員）へ配賦（パススルー）して課税すること（パススルー課税）を認め、法人税ではなく個人所得税のみを課すべきであるとする主張である³⁴⁾。しかし、現行の税法では、いわゆる「日本版LLC」、つまり合同会社の仕組みを導入しながら、いわゆる「みなし個人」課税、パススルー課税を認めず、法人段階と個人段階の双方で所得課税を行っている。つまり、法人に対する所得課税では、一般の株式会社など普通法人と同様に取り扱っている。

① わが国での“法人”概念

日本の税法には、外国で組成されたLLCないしリミテッド・パートナーシップ（以下「LPS」ともいう。）のような外国の事業体が法人に該当するのかわかを明文で定めた規定は存在しない。このため、外国事業体の法人該当性については、法解釈論レベルで考えていくことになる。

「法人」概念、つまり、“法人とは何か”を精査する場合に織り込んでおくべきことは、この概念は、税法上の“固有概念”ではなく、“借用概念”であるということである。借用概念は、一般に、税法が、その法分野（例えば民法）で使われている意義と異なる意義づけをしない限り、その法分野（民法）で使われている意義と同じに解するべきであるとされる³⁵⁾。わが国の法人制度を定

は、See, Philip F. Postlewaite, “I Come to Bury Subchapter K, Not to Praise it,” 54 Tax Law. 451 (2001).

34) 例えば、武田昌輔「中小企業課税の問題」租税法研究13号参照。もっとも、わが国におけるみなし個人課税、パススルー課税を是とする主張は、“二重課税の排除”というよりは、個人企業と小規模法人との間の税負担の均衡を図るべく、“イコール・フットイング（equal footing／競争条件の均等化）の原理”に反する課税の防止という点に根拠があると考えられる。

35) 税法の固有概念と借用概念との違いについては、金子宏「租税法と私法～借用概念及び租税回避について」〔金子編〕『租税法理論の形成と解明（上）』（有斐閣、

めているのは民法である。このことから、原則として民法上法人であるとされれば税法上も法人ということになる。

民法では、法人とは自然人以外の法律上権利義務の主体であるとされる。“法人とは何か”を判断する場合、いくつかの考え方がある。一つは「三要件説」に基づく「法人該当三要件基準」である³⁶⁾。そして、もう一つは「法人法定主義」に基づく「法人格付与基準」である。加えて、税法独自の基準としては「損益帰属主体性基準」である³⁷⁾。

これらを簡潔に図説すると、次のとおりである。

【表12】法人該当性の判断基準

【私法上の三要件説に基づく法人該当三要件基準】ある事業体が法人に該当するかどうかは、次の三要件を充たしているかどうかにより判断すべきである。

- ①その構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有するかどうか
- ②その構成員の名において契約を締結し、その構成員の名において権利を取得し義務を負うなど独立した権利義務の帰属主体となり得るかどうか
- ③その権利義務のためにその名において訴訟当事者となり得るかどうか

【法人法定主義に基づく法人格付与基準】ある事業体が法人に該当するかどうかは、法律に定めがあるかどうかによることとし（民法33条1項）、外国事業体については、当該外国法上法人格を付与された事業体であり、かつ、外国会社に該当するものに限られる。

【損益帰属主体性基準】ある事業体が法人に該当するかどうかは、損益の帰属主体として設立されているかどうかにより判断すべきである。

2010年) 所収、金子宏『租税法〔第19版〕』注6 114頁以下参照。また、石村耕治編『現代税法入門塾〔第7版〕』（清文社、2014年）155頁以下参照。

36) 星野英一「いわゆる『権利能力なき社団』について」『民法論集〔第1巻〕』（有斐閣、1970年）270頁参照。森泉章『新・法人法入門』（有斐閣、2004年）32頁以下、後藤元伸「団体法における団体類型論と法人法定主義（1）～（3）」阪大法学44巻1号・4号・45巻2号参照。

37) 東京地判平23.7.19・タイムズZ261-11714。

② 国際課税関係における「ハイブリッド事業体」とは何か

国際課税関係において、パススルー課税の適用／不適用について事業体の設立地国と他国とは異なる取扱が行われる事業体を総称で「ハイブリッド事業体 (hybrid entities)」と呼ぶ³⁸⁾。国際課税関係における「ハイブリッド事業体」は、次の二つの類型に分けて精査されてきている³⁹⁾。

【表13】 ハイブリッド事業体の類型

・レギュラー・ハイブリッド事業体 (regular hybrid entities)

自国では課税上不透明と扱われ構成員課税／パススルー課税を受ける一方、他国(外国では課税上不透明と扱われ法人課税を受ける事業体

38) ちなみに、「ハイブリッド事業体」という文言は、営利活動と社会貢献活動をする事業体を指すことこともある。例えば、イギリスの地域社会益法人 (CIC = Community Interest Company) やアメリカ諸州のB会社 (B Corporation / Benet Corporation / 社会益増進合同会社)、BLLC (Benefit Limited Liability Company / 社会益増進合同会社)、L3C (Low Profit Limited Liability Company / 低収益LLC) のような「営利／非営利ハイブリッド (for-profit / not-for-profit hybrids)」などが典型である。拙稿「イギリスのチャリティ制度改革(2)」白鷗法学18巻1号参照。See, Heather Sertial, “Hybrid Entities: Distributing Profits with a Purpose,” 17 Fordham J. Corp. & Fin. L. 261 (2012) ; Shruti Rana, “Philanthropic Innovation and Creative Capitalism: A Historical and Comparative Perspective on Social Entrepreneurship and Corporate Social Responsibility,” 64 Ala. L. Rev. 1121 (2013).なお、本稿において、ハイブリッド事業体という文言は、もっぱら国際課税関係において使われる意味で使用することとする。

39) See, Kenan Mullis, “Check-the-Box and Hybrids: A Second Look at Elective U.S. Tax Classification for Foreign Entities,” Tax Analysis (November 4, 2011): Gregg D. Lemein & John D. McDonald, Final Code Sec. 894 Regulation: Treaty Benefits for Hybrid Entity Payments, Taxes (Sept. 1, 2000) at 59 ; Andriy Krahmal, “International Instruments: Jurisdiction Dependent Characterization,” 5 Hous. Bus. & Tax L. J. 98 (2005).

・リバース・ハイブリッド事業体 (reverse hybrid entities)

自国では課税上不透明と扱われ法人課税を受ける一方で、他国(外国)では「リバース(逆)」に、課税上透明であるとしてパススルー課税を受ける事業体

国際課税関係において、事業体の設立地国および他国でも同様の課税取扱を受ける事業体は、“ハイブリッド”事業体にあたらない。

(3) 経済的二重課税か、租税回避か

一般に、事業体の法形式の選択にかかるパススルー課税の適用／不適用が争われる事例では、納税者側がパススルー課税の取扱を受けたものとして調整をしたうえで納税申告をし、課税庁側がその申告が租税回避にあたる等の理由で否認し課税処分を行い、納税者側が当該処分を違法として取消を求めて争うかたちになる。

こうした構図から、納税者がパススルー課税を否認され課税庁から課税処分を受けることは、納税者側から見れば、同じ課税物件(例えば、所得、消費)に対して経済的二重課税を受けたものに等しいといえる。他方、課税庁側から見れば、納税者の行為は租税回避ないし違法ととらえることになる。

しかし、パススルー課税の適用／不適用が争われる事例では、一般に、それが経済的二重課税の排除／対応的調整の問題なのか、真に租税回避の問題なのか、明確な線引きをするのが困難な場合も少なくない。

のちに詳しくふれるように、外国のLLC形態やLPS形態のハイブリッド事業体にかかるわが国での課税取扱に関して、わが国の納税者(居住者)が、パススルー課税の適用ないし経済的二重課税の排除を求めて争う事例(限界事例)が増えている。こうした限界事例において、課税庁や司法は一般に、納税者がパススルー課税の適用があるとの判断に基づいて申告をし、その結果過少申告を問われ、それを争った事例では、過少申告加算税が不適用となる「過少申告をしたことについて正当な理由が認められる場合」(国税通則法65条4項)には当たらないと解している⁴⁰⁾。

40) 例えば、パススルー課税の選択を行っているアメリカLLCの構成員であるわが国

しかし、ハイブリッド事業体にかかるわが国での課税取扱を争った限界事例では、一般に、実定規定の不備なども手伝って、法人か否かの判定あるいは納税主体は誰かの判定を法解釈にゆだねるかたちになる。納税者が、こうした判定を求めた場合で、法解釈によりパススルー課税の適用がないと裁断されたときに一律に、加算税の賦課が許容されるのでは、裁判所は権利救済機関としての存在意義が問われる。

納税者が、ハイブリッド事業体にかかるわが国での課税取扱を争う事例では、一般に、二重課税にあたるのか、逆に二重課税にはあたらず、納税者による租税回避にあたるのかを問われる構図にある。つまり、「租税回避」と「二重課税」とが表裏一体となっている。こうした損益の帰属主体性の法解釈を司法に求めた事例こそ、仮に納税者の主張が認められないとしても、まさに加算税を課さない「正当な理由」がある事例にあたるのではないか。

したがって、納税者の訴えが、真に法の適用・解釈を問うものである限りにおいて、「正当な理由」がある場合にあたるものと解すべきである。逆に、こうした事例に対し課税庁が過少申告加算税を課す（賦課）することは、不当または酷となると解される⁴¹⁾。

「正当な理由」がある場合とは何かについては、権利救済的なこの規定の立法趣旨に照らし、こうしたパススルー課税ないし経済的二重課税の排除を求めた事例を含め、納税者本位の法の適用・解釈が求められている。

の居住者（納税者）が、わが国でもパススルー課税が認められることを前提に行った申告を否認した課税庁の処分の違法性を争った訴訟で、東京高裁は、「米国における課税についてパス・スルー課税の選択がなされたからといって、我が国における課税が同様のものと信ずることに客観的な理由があるということとはできない上、納税者が税務当局に確認しなかったのは、正に主観的な事情にすぎず、真に納税者の責めに帰することができない客観的な事案が存在するとはいえない」とし、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」はないと判示している（東京高判平19.10.10・訟月54巻10号2516頁〔控訴棄却・確定〕）。

41) 最判小平18.4.20・民集60巻4号1611頁。なお、「正当な理由」の分析については、石村耕治編『現代税法入門塾〔第7版〕』注35 769頁以下参照。

(4) 所得課税にかかる限界事例か、消費課税にかかる限界事例か

わが国で事業体の法形式の選択にかかるパススルー課税の適用／不適用について争われる限界事例は大きく、会社法に準拠して設立される「合同会社」(LLC) (会社法576条・578条・579条・585条)の所得にかかる二重課税、有限責任事業組合契約に関する法律に準拠して成立する「有限責任事業組合(LLP)」にかかる二重課税、投資事業有限責任組合契約に関する法律に準拠して成立する「投資事業有限責任組合(LPS)」にかかる二重課税、および民法に準拠して成立する「任意組合」(民法667条以下)にかかる二重課税などに分けて精査することができる。もっとも、具体的に争訟になった事例は多くはない。

また、事業体の法形式の選択にかかるパススルー課税の適用／不適用について争われる事例は大きく、「所得課税」にかかるものと「消費課税」にかかるものに分けて精査することができる。

本稿では、所得課税面では、まず、外国のLLC形態のハイブリッド事業体とわが国の事業体制度にかかる課税ルールとの異同に伴う課否事例を精査する。次いで、消費課税面では、任意組合と組合員にかかる二重課税事例に焦点を絞って点検してみる。

【表14】 事業体の法形式の選択と課税ルールの日米比較

日本	アメリカ
株式会社*1 【有限責任】 【二段階課税】	C法人 【有限責任】 【二段階課税】
合同会社(日本版LLC)*2 【有限責任】 【二段階課税】	LLC / S法人 【有限責任】 【パススルー課税の選択】
任意組合(民法上の組合)*3 【無限責任】 【パススルー課税】	ジェネラル・パートナーシップ(GPS = general partnership) ~ 個人または法人等の構成員 / パートナー全員が、経営に参加し、かつ、無限責任を負うかたちで組成されるパートナーシップ
匿名組合(商法上の組合)	

<p>【無限責任】 【パススルー課税】</p>	<p>リミテッド・パートナーシップ (LPS = limited partnership) ～1人以上の経営に参加しかつ無限責任を負う構成員／ジェネラル・パートナーと、1人以上の経営に参加せずかつ拠出した範囲内で責任を負う構成員／リミテッド・パートナーで組成されるパートナーシップ*4</p>
<p>有限責任事業組合 (日本版 LLP) 【有限責任】 【パススルー課税】</p>	<p>【原則としてパススルー課税】連邦税法 (IRC) 上のサブチャプターKの規定に基づいて課税される。原則として、事業体自体は納税主体とならず、そのすべての課税項目はパートナーに直接帰属する。</p>
<p>投資事業有限責任組合 (LPS) 【有限責任】 【パススルー課税】</p>	<p>【原則としてパススルー課税】連邦税法 (IRC) 上のサブチャプターKの規定に基づいて課税される。原則として、事業体自体は納税主体とならず、そのすべての課税項目はパートナーに直接帰属する。</p>
<p>資産流動化法 (SPE法) に基づいて設立される特定目的会社 (TMK)／証券投資信託法に基づいて設立される証券投資法人／投資信託及び投資法人に関する法律に基づき設立された投資法人など各種の特定目的事業体 (SPE=Special Purpose entities)*5 【導管課税】所得が出資者／持分主へ分配されない限り法人に対し所得課税 (法人税課税) が行われる。</p>	<p>各州の州法に基づいて設立される各種のSPV／SVC (=special purpose vehicle) 特定目的事業体、=special purpose company／特定目的会社)などは、法人として課税を受ける。 【導管課税】所得が出資者／持分主へ分配されない限り法人に対し所得課税が行われる。</p>
<p>信託 契約であり、団体性はない。 【パススルー課税】</p>	<p>信託／遺産財団 団体性がある。 【導管課税】所得が受益者へ分配されない限り、信託／遺産財団に所得課税が行われる。</p>

《備考》

- * 1 株主が法人の場合には、受取配当金の益金不算入となる。また、株主が個人の場合は、少額配当への申告分離課税や確定申告不要制度、総合課税選択の場合の配当税額控除の適用がある。
- * 2 会社法 (576条～579条・585条等) に基づいて設立される法人である。
- * 3 わが国では組合を契約とし、団体性 (entity)、独自の人格 (personality) を認めない (民法 667条 1項)。また、課税上も原則として独立した納税主体 (tax paying entity) とされていない。このため、一般に、組合に対しては租税条約の適用をしていない。ただし、日米租税条約では、アメリカ法ではパートナーシップを者 (a person) としていることを織り込んで、パートナーシップを租税条約の適用上の「者」として認めている。

- * 4 ジェネラル・パートナーシップ (GPS) はわが国の民法上の任意組合、リミテッド・パートナーシップ (LPS) はわが国の商法上の匿名組合に相応する事業体と見てよい。
- * 5 特定目的事業体 (SPE) とは、資産の保有者から資産の譲渡を受け、株式や債券を発行するといった特別の目的で設立される会社 (SPC) やファウンデーション (foundation)、組成されるパートナーシップ (partnership) や信託 (trust) など (SPV) を指す。

3 事業体の法形式の選択にかかる限界事例の分析

アメリカでは、法人実在説の考え方に基づいて経済的二重課税を実施している。このため、原則として法人所得に対して超過累進課税をする一方で、税引後の配当を受け取った個人にも他の所得と総合して超過累進課税するかたちで二段階課税を行っている。その一方で、いわゆる「みなし個人課税」、「構成員課税」を選択できる法人制度を置いている。この種の法人は、小規模企業に対する経済的二重課税排除の視点から、パートナーシップの持つ柔軟性とパススルー課税 (pass-through tax treatment) という税制上の利点を兼ね備えた仕組みとして構想されている。一般に、「選択適格事業体 (eligible entity)」とも呼ばれる (財務省規則 § 301.7701-2、§ 301.7701-3)。

(1) アメリカにおけるパススルー課税とは

アメリカ連邦所得税法⁴²⁾は、二段階課税を望まない事業体は、一段階課税の構成員課税が行われるパートナーシップ (partnership) か、本来二段階課税の事業体でありながら、パススルー課税の適用のあるLLC【LLC=Limited Liability Company/リミテッド・ライアビリティ・カンパニー】、わが国では「合同会社」と称される。財務省規則 § 301.7701-3 (b)⁴³⁾ないしS法人の形態を

42) アメリカ連邦所得税は、個人所得税 (individual income tax) 【わが国の申告所得税】と法人所得税 (corporate income tax) 【わが国の法人税】からなる。したがって、本稿では、個人所得税=所得税、法人所得税=法人税の構図において日米の税制について論究している。

43) LLC(合同会社)にかかる二重課税は、所得課税面に加え、消費課税面でも発生し得る。ただ、本稿で比較法的な分析対象にしているアメリカでは、連邦レベルでの

選択できる (IRC1361条以下)⁴⁴⁾。

アメリカにおいて、LLCは、各州法に準拠して設立される法人である。LLCへの出資者／持分主 (メンバー／構成員) には、拠出した金銭や財産の範囲内に責任が限定されるという有限責任の原則が適用される。有限責任の原則は、S法人選択ができるC法人 (普通法人) の出資者／持分主にも適用される (IRC 1361条 b 項 1号)。

また、これらLLCやS法人は、選択適格事業体 (eligible entity) の一つに分類される。つまり、連邦所得課税において、租税法令上の要件を充たしチェック・ザ・ボックス・ルール (CTB=Check-the-box rule) に基づくパススルー課税を選択でき、法人課税を受けるかまたは出資者／持分主 (メンバー／構成員) 課税を受けるかを選択することができる (IRC 1361条 b 項 1号、財務省規則 § 301.7701-3 (b))⁴⁵⁾。

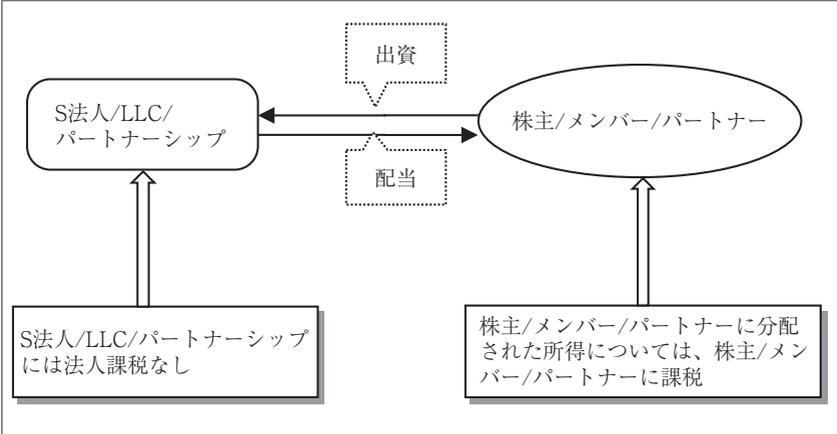
今日、各州は、雇用の拡大に力を注いでいる。その一環として、使い勝手のよいLLC法制の確立に向けて法人法制度の改革にしを削っている。起業を望む人 (起業家) や小規模企業の経営者がシンプルな課税で効率的な企業経営ができるようにし、雇う側へのインセンティブを与えることがねらいである。その結果、起業家や小規模企業の経営者は、当初、普通法人 (C法人) である株式会社を設立し、課税庁 (IRS) への届出によりシンプルな課税 (パススルー

一般消費税 (VAT/GST) を導入していないため、LLCにかかる消費課税面での二重課税ないし租税回避問題は表立った議論にはなっていない。

44) See, Timothy R. Koski (ed.), *Taxation of Business Entities (South-Western Federal Taxation, 2013)* at 11-1 *et seq.* ちなみに、同じくパススルー課税の選択適用のあるLLCとS法人の違いを理解しておく必要がある。LLCは完全に各州の設立準拠法により統治される法人である (ただし、LLCで、法人として課税選択をする場合を除く)。これに対して、S法人は、各州の法人法ないし事業会社法に準拠して設立される普通法人 (regular corporation/*per se* corporation/普通法人) で、連邦課税上パススルー課税適格が認められたものを指す。

45) 課税取扱の選択肢は複数ある。例えばLLCは、租税法令上の要件を充たす場合、C法人 (普通法人) としての課税取扱を選択できる (財務省規則 § 301.7701-3 (a))。その後、さらに当該C法人は、租税法令上の要件を充たす場合、S法人としての課

【表15】 パートナーシップ、法人にパススルー課税が適用される場合



課税) 取扱が受けられるS法人 (IRC 1361条b項1号) に転換する手法よりも、むしろそうした転換の必要のないLLCを設立・活用する手法を選択する傾向を強めている⁴⁶⁾。

一般に、LLCにしろ、S法人にしろ、出資者／持分主（メンバー／構成員）が直接損益の帰属主体となるパススルー課税、一段階の構成員課税の選択が有利であるようにとれがちである。しかし、必ずしもそうとはいえない。なぜならば、事業の性格、ないし事業規模の大きい事業体の場合や、規模拡大を図るため内部留保や外部資金の導入を望む事業体には、経済的な二重課税、二段階課税が行われるとしても、内部留保が認められないS法人よりも (IRC312

税取扱を選択できる。

- 46) S法人の選択は、普通法人がS法人の課税取扱を求める前課税年度か、または、課税年度開始後3ヵ月目の15日までに既定の項目をチェックし法定要件を満たすことを証した届出書（様式2553/Form 2553〔小規模事業会社の選択/Election by a Small Business Corporation〕）を課税庁に提出することで、課税選択ができる。もっとも、新設法人の場合、ほぼ普通法人の期間を経ることなしにS法人選択が可能である（財務省規則§1.1362-6 (a) (2) (ii) (C)）。

条等)それが認められるC法人(普通法人)である方が有利だからである。

一般に、C法人がその所有者に行う報酬以外の支払を「配当(dividends)」と呼び、パススルー課税を選択したS法人やLLCがその所有者に行う報酬以外の支払を「分配(distributions)」と呼んでいる。これらのうちC法人がその所有者に行う配当やS法人がその所有者に行う分配の額は、連邦の雇用関連税(payroll taxes、employment taxes)や自営業者税(self-employment taxes)⁴⁷⁾の課税ベース算定にあたっては、考慮外(除外)とされる(IRC 1402条a項2号)。これに対して、LLCがその構成員/メンバーに配賦(パススルー)した分配額は、自営業者税の課税ベースの算定にあたって考慮される(歳入庁ルールング69-184、1969-1 C.B. 256)。このため、タックスプランニングの面から、自営業者税の回避・節税をねらいに、LLCからS法人への転換事例も少なくない⁴⁸⁾。

いずれにしろ、連邦所得課税においては、二重課税を望むのか、あるいはパススルー課税を望むのかの選択を納税者にゆだねる政策を維持している。

こうしたアメリカにおける有利選択を納税者/事業体にゆだねる課税政策は、「二重課税とは何か」を考えるうえで重要なヒントを与えてくれる。

① パススルー課税の選択適用のある法人の比較

アメリカのS法人選択課税制度は、1958年に、法人なりした程度の小規模企業に対する経済的二重課税を回避する目的で導入された⁴⁹⁾。S法人を選択する

47) アメリカ連邦雇用関連税(OASDIプログラムやメディケアなどの保険税)(IRC3101条以下)および自営業者税[社会保障・メディケア税](IRC 1401条以下)の骨子について詳しくは、拙稿「アメリカの被災者支援税制の分析」白鷗法学18巻2号166頁以下参照。

48) なお、本稿では、紙幅の制限から、LLC課税とS法人の各種租税に関する接点上の課題について詳細に論じる余裕はない。実務的な取扱などを含めて詳しくは、See, Emily Ann Satterthwaite, "Entity-Level Entrepreneurs and the Choice-of-Entity Challenge, 10 Pitt. Tax Rev. 139, at 168 et seq. (2013); Anthony Mancuso, *Nolo's Quick LLC* (7th ed., 2013, Nolo).

49) S法人制度導入の経緯や立法事由などについて詳しくは、See, Mirit Eyal-Cohen,

と、普通株より発行できない、非居住外国人は出資者／持分主（メンバー／構成員）になれない。したがって、非居住外国人が出資者／持分主（メンバー／構成員）になっている場合にはS法人適格を喪失する。また、個人に加え非営利団体や信託、遺産財団などはS法人の出資者／持分主（メンバー／構成員）になれるが、会社やパートナーシップは出資者／持分主（メンバー／構成員）になれないなどの制約がある（IRC 1361条b項2号）。これに対して、LLCでは、非居住外国人でも出資者／持分主（メンバー／構成員）になれるなどの自由度がある。

② S法人適格の審査制度から届出制度への転換

S法人として届出をし適格事業体となれる要件の一つは、申請法人の出資者／持分主は100人以内であることである。今日、全米の普通法人総数（650～700万社）のうち、S法人の占める割合は6割強である。また、出資者／持分主が1～2人のS法人が全体の8割を占める⁵⁰⁾。

1958年に法人なりした小規模企業に対する経済的二重課税を回避する目的で導入されたS法人選択課税制度では、当初、私法上の法人格の有無で線引きし課税取扱を決める仕組みになっていた。こうした方法は、簡素、課税の公平に資するよう見える。しかし、実際には、こうした線引き方法は、極めて煩雑な租税手続につながる。

その後、S法人選択よりもLLCなど他のパススルー課税が認められる法形式の事業体の選択が広がるなか、パススルー課税の選択が租税回避につながることはないようにとのことで、連邦財務省は、1960年にキントナー規則（Kintner Regulations）⁵¹⁾を導入した。この規則は、課税庁が法人格の有無を判定する際

“When American Small Business Hit the Jackpot: Taxes, Politics, and the History of Organizational Choice in the 1950s”, 6 Pitt. Tax Rev. 1 (2008); Note, “Optional Taxation of Closely-Held Corporations Under the Technical Amendments Act of 1958”, 72 Harv. L. Rev. 710, 723 (1959).

50) See, CCH, 2014 U.S. Master Tax Guide (CCH, 2014) at 165 *et seq.*

51) キントナー規則は、United States v. Kintnet, 216 F.2d 418 (9th Cir. 1954) 事件判

の4つの基準（6要件のうち4要件を充たすかどうか）を明らかにしたものである。この規則の発遣により、法人格の有無の判定基準の明確化、不当な租税回避目的での事業体選択のコントロールなどの面では一定の効果が上がった。しかし、この規則により、逆に課税庁は煩雑な線引き事務と争訟への対応に忙殺されることになる。一方、ビジネス第一であるはずの企業も、事業活動よりもコンプライアンスの重荷に苦慮するようになっていた。

ビジネス界からは、納税者にフレンドリーな手続実現に向けた制度改革の求めが次第に強くなっていた。こうした求めに呼応するかたちで、1997年1月1日から、規制緩和の精神にたち、チェック・ザ・ボックス・ルール（CTB = Check-the-box rule）が導入された。これにより、法人課税か出資者／持分課税かの選択権は、原則として納税者にゆだねることになった⁵²⁾。納税者は、既定の項目をチェックし法定要件を満たすことを証した届出書（様式2553 / Form 2553〔小規模事業会社の選択〕）を課税庁に提出することで、課税選択ができることになった⁵³⁾。

決などに基づき連邦財務省が考案し、1960年に発遣した事業体課税分類ルール（entity tax classification rules）である。法人該当性の判断基準として次の6要件をあげた。①従業者の存在、②事業を営みかつ利得を分配する目的、③永続性、④集中的経営管理、⑤持分の譲渡性、⑥有限責任。これらのうち、①および②の要件を充たすが、残り4要件のうち2以上の要件を欠ける事業体は、これをパートナーシップとするルールである。See, Victor E. Fleischer, "If It Looks Like a Duck: Corporate Resemblance and Check-the-box Elective Tax Classification," 96 Colum. L. Rev. 518 (1996).この事業体課税分類ルールは、基本的には、社団（association）としての実体を有するかどうかを判定基準とするものである。

52) See, Steven A. Dean, "Attractive Complexity: Tax Deregulation, the Check-the-box Election, and the Future of Tax Simplification," 34 Hofstra L. Rev. 405 (2005).

53) こうしたアメリカにおけるチェック・ザ・ボックス・ルール（CTBルール）の導入は、課税庁の権限の私化、公権力の放棄と見る向きもある。しかし、いわば、わが国の青色申告承認制度に類する仕組みになったと考えればよいのではないかと（所得税法144条以下、法人税法122条以下）。

③ C法人からS法人への転換に伴う二重課税回避防止措置

アメリカ連邦税法は、法人実在説に基づき法人と個人への二段階課税を行うことを原則としている。言い換えると、経済的二重課税を当然のこととしている。しかし、新設のC法人（普通法人）が直ちにS法人適格を得る場合は別として、既存のC法人がS法人に転換しパススルー課税が認められた場合、C法人であった期間中に受けるべきであった二重課税が回避されることも想定される。

連邦税法は、C法人からS法人への転換に伴う経済的二重課税の回避を防ぎ、取戻課税（taxes for recapture）などを行うために、次のような措置を講じている（IRC 1374条）。

【表16】 S法人への転換に伴う主な二重課税回避防止措置

(i) <u>含み利得税／BIG税（BIG tax）</u>
S法人で、C法人であった期間中に蓄積された利得（built-in gains）に対しては「含み利得税（built-in gains tax）」、通称では「BIG税（BIG tax）」が課される（IRC 1374条b項・d項）。後のふれるように、多くの評価性資産（appreciated Property）を保有するC法人が未実現利得に対する租税回避を目的にS法人適格を得ることに対する歯止め策である。
(ii) <u>棚卸資産評価に後入先出法（LIFO）採用する法人が転換で得た利益への課税</u>
一般に、企業は、棚卸資産の評価にあたっては、先入先出法（FIFO=First-in method）や後入先出法（LIFO=Last-in, First-out method）が用いている。帳簿組織がしっかりした企業では、広く後入先出法（LIFO）が選択されている。ただ、後入先出法（LIFO）では、急激な物価上昇時には会計上の簿価と時価との乖離が生じ、含み益が蓄積される。場合によっては経理操作（LIFO liquidation）の余地を残す。こうしたことから、後入先出法（LIFO）を用いているC法人は、S法人適格を得たことで利益を得た時には、転換後から4年にわたって当該利益に課税される（IRC 1363条d項）。
(iii) <u>経営権支配を目的としない投資所得への課税</u>
S法人で、C法人であった期間中に保有していた経営権支配を目的としない資産〔例えば、株式配当、賃料、ロイヤルティ、株式譲渡〕から生じた所得（passive

investment income) が、年間の総収益 (gross receipts) の25%を超え、かつ、C法人であった期間から内部留保金 (accumulated earnings and profits) を繰り越している場合には特別課税の対象となる (IRC 1375条)。

(iv) **S法人転換でC法人が未使用の欠損金の繰越控除枠の不適用**

C法人が、純損失 (NOL = net operating losses)、つまり欠損金が生じている場合、NOLは、原則として、2年間の繰戻 (carry-back) および将来20年間にわたり繰越 (carry-forward) ができる (IRC 172条 b 項 1 号 F の i)。しかし、C法人は、繰戻をしない選択をすることができる。この場合で、C法人がS法人に転換したときには、C法人が未使用の繰戻枠をS法人は利用できない。つまり、S法人に欠損金が生じたとしてもC法人が未使用の繰戻と相殺できない (IRC 1374条 b 項)。したがって、S法人の株主／構成員にもその効果は及ばない。

(2) ハイブリッド事業体に対するパススルー課税の適否

これまで、わが国においては、ハイブリッド事業体の法人該当性について、外国法上のLLCおよびLPSに関して争われている。

① LLC形態のハイブリッド事業体に対する所得課税面での二重課税が争われた事例

アメリカ州法上のLLCは、パートナーシップの持つ柔軟性とパススルー課税という税制上の利点に加え、株式会社では出資者／持分主が出資の限度で責任を負う有限責任制という特性を備えた事業体である。ところが、表14からもわかるように、日本版LLC(合同会社)では、パススルー課税が認められていない。これは、日本版LLP(有限責任事業組合)を選択することで、納税者は、実質的にパススルー課税、出資者(メンバー／構成員)は享受できることから、いわゆる“すみ分け”であると解することもできる。ただ、わが国のように、パススルー課税の選択を享受できるはずのアメリカ型のLLCの仕組みを導入しながら、法人段階と個人段階の双方で所得課税を行うことは、経済的二重課税の問題を引きずらざるを得ない構図にあることに留意する必要がある⁵⁴⁾。

54) ちなみに、合同会社は、2005〔平成17〕年に成立した新会社法により創設された会社制度である。創設段階における国会での附帯決議として、「合同会社に対する課

この点に関連して、わが国とアメリカとの間での現実空間における国境をまたぐ取引に関し、国税庁の質疑応答事例(法人税)「米国LLCに係る税務取扱い」では、次のような理由を示して、わが国での所得課税上、アメリカ州法に準拠して設立されたLLCを“法人”として取り扱うものとしている⁵⁵⁾。

【表17】 国税庁のアメリカLLCにかかるわが国での税務取扱い (質疑応答事例)

【照会要旨】

米国のリミテッド・ライアビリティ・カンパニー (LLC : Limited Liability Company) は、米国各州が制定するLLC法 (Limited Liability Company Act) に基づいて設立される事業体です。LLC法は、1977年に米国ワイオミング州で制定されたのを皮切りに、現在では全米の各州 (50州) 及びコロンビア特別区において制定されています。

LLCは法人 (Corporation) に似かよった性質を有していますが、米国の税務上は、事業体 (LLC) ごとに、法人課税を受けるか又はその出資者 (メンバー) を納税主体とするいわゆるパス・スルー課税を受けるかの選択が認められています。

米国の税務上、法人課税を選択したLLC又はパス・スルー課税を選択したLLCは、我が国の税務上、外国法人に該当するものとして課税関係を考えることになるのでしょうか。

【回答要旨】

ある事業体を我が国の税務上、外国法人として取り扱うか否かは、当該事業体が我が国の私法上、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、原則的には我が国の私法上、外国法人に該当するものと考えられます。

税については、会社の利用状況、運用実態等を踏まえ、必要があれば、対応措置を検討すること」が定められている。第162回国会 (常会) 参議院法務委員会2005〔平成17〕年6月28日「会社法に対する附帯決議」参照。

55) Available at: <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/31/03.htm> 投資国における選択事業体にかかるパススルー課税取扱についてわが国の課税庁がガイダンスや通達などを使って一方的に片務的な対応を行うやり方は、国際課税の法的安定性や予測可能性に資するものであろうか。見方によっては、否認リスクにさらされることを好まない国際投資家の日本離れを引き起こす誘因になるのではないだろうか。

- 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。

したがって、LLCが米国の税務上、法人課税又はパス・スルー課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、原則的には我が国の税務上、「外国法人（内国法人以外の法人）」として取り扱うのが相当です。

ただし、米国のLLC法は個別の州において独自に制定され、その規定振りは個々に異なることから、個々のLLCが外国法人に該当するか否かの判断は、個々のLLC法（設立準拠法）の規定等に照らして、個別に判断する必要があります。

日本版LLC(合同会社)制度が創設される以前に、アメリカ州法に準拠して設立されたLLCの出資者／持分主（メンバー／構成員）であるわが国の居住者が、わが国での申告にあたり、アメリカLLCのパススルー課税のルールをそのまま適用し、それを認めなかった課税庁との間で争われた事例がある。これらは、外国でパススルー課税が認められた事業体について、わが国では法人に該当するとして課税取扱をするという、まさに前に述べたようなハイブリッド事業体にかかる典型的な課税事例にあたる。こうしたわが国の課税取扱は、二重課税にあたるのか、逆に二重課税にはあたらず、納税者による租税回避にあたるのかを問われたわけである。

【表18】外国LLCのパススルー課税ルールのわが国での適用をめぐる裁断の比較

【事例1】わが国の居住者が、アメリカで設立したLLCから生じた損失を日本国内において他の所得と損益通算ができるかどうか争われた事例がある。この事例では、納税者が、アメリカLLCのパススルー課税ルール（CTBルール）をわが国における課税関係に適用して所得税の申告をし、当該申告が課税庁に否認されたため、それを不服として争った。この事例における国税不服審判所の裁決では、「LLCは〔構成員とは別途の〕の独立した法的主体である」とし、わが税法では普通法人である外国法人に該当すると

した⁵⁶⁾。つまり、わが国の居住者である当該LLCの持分主にはCTBルールを不適用とし、当該LLCから生じた損失の直接の帰属主体とするパススルー課税を認めなかった。

【事例2】わが国の居住者である納税者が、アメリカニューヨーク州法に準拠して設立されたLLCが行った不動産賃貸業にかかる平成10年分から12年分の収支および当該LLC名義の預金利息収入を不動産所得および雑所得として申告した。この所得税の申告について、課税庁は、当該LLCが行う不動産賃貸業による生じた損益は法人としての当該LLCに帰属するものとし納税者の課税所得の範囲に含まれないとし、かつ、納税者に送金した分配金は納税者の配当所得に該当する等として、更正処分および過少申告加算税賦課決定処分をしたため、争われた。裁判所(さいたま地裁および東京高裁)は、課税庁側の主張を認め、納税者側の訴えを棄却した⁵⁷⁾。

これらの裁決や判決ではいずれも、アメリカ州法に準拠して設立されたLLC(以下「アメリカLLC」という。)をわが国税法上の“法人”として裁断を下している。つまり、アメリカLLCは、パススルー課税を選択しているかどうかにかかわらず、わが国では法人として課税取扱をするとしている。したがって、アメリカLLCに対する経済的二重課税は当然であり、逆にわが国納税者のよるパススルー課税の主張は租税回避にあたるものとの裁断を下したといえる。

課税庁の処分やこれを是認した裁判所の裁断に基づく、外国LLCへのわが居住者たる出資者／持分主(メンバー／構成員)は、直接の損益の帰属主体とは認められないことになる。したがって、出資者／持分主(メンバー／構成員)への配賦の認識は不要であり、かつ、出資者／持分主(メンバー／構成員)への実際の分配があった時点で配当所得として課税されることになる⁵⁸⁾。言い換

56) 裁決平13.2.26・裁集61巻102頁、タインズJ-61-10。

57) [原審]さいたま地判平19.5.16・税資257号-103(順号17012) / タインズZ257-10712(棄却・控訴)、[控訴審]東京高判平19.10.10・税資257-189(順号10798) / タインズZ257-10798(棄却・確定)。

58) わが国の居住者である納税者が、投資ファンド(ケイマン諸島免税リミテッド・パートナーシップ/LPS)のジェネラル・パートナーであるアメリカ・デラウェア州LLCに出資し、当該投資ファンドから当該LLCにインセンティブとして分配された金額から、持分相当額(インセンティブ再分配)の一部について払戻しを受けた場合に、当該納税者の所得計算にあたり、配当所得の収入金額となるのは、その再分配の金額か、あるいは実際に払戻しを受けた金額かが争われた事例がある。裁判所は、納税者は配当等の支払を受ける権利が確定した時点でその全額が配当所得の収入金額

えると、納税者が主張したような損益の配賦（パススルー）は、アメリカのLLCからの脱退か、解散による残余財産の分配時まででない、と解さなければならぬことになる。

② LPS形態のハイブリッド事業体に対する所得課税面での二重課税が争われた事例

外国で組成されたりミテッド・パートナーシップ（LPS）形態のハイブリッド事業体をわが国の税法上「法人」とし、パススルー課税を認めなかったわが国課税庁の課税取扱が争われた事例がある。

ちなみに、諸外国では一般に、LPSは課税取扱においては独立した納税主体（tax paying entity）とされていない。したがって、パートナーシップはすべての損益（tax items）【所得、経費項目、控除項目など】について直接の帰属主体性を認められないことになる。つまり、パートナーシップは、パートナー／構成員に直接配賦（パススルー）され、パススルー課税が認められる事業体である。

アメリカには、連邦所得課税において、事業体自体は納税主体とはならない「ミテッド・パートナーシップ（LPS）」という事業体がある。各州（ルイジアナ州を除く。）は、統一パートナーシップ法（UPA = Uniform Partnership Act）というモデル法を採択し、それぞれリミテッド・パートナーシップ法を定めてきている⁵⁹⁾。LPSは、日本の民法上の任意組合に似た事業体であり、

となると判示している。〔原審〕東京地判平23.6.14・税資261-111（順号11701）／タイムズZ261-11701（棄却・控訴）、〔控訴審〕東京高判平23.12.20・税資261-247（順号11837）／タイムズZ261-11701（棄却・上告）この事例において納税者は、デラウェアLLCをパススルー課税の認められない事業体（法人）としたうえで、主張を展開している。

59) UPAによると、「パートナーシップ」とは、「2人以上の者により共有されている営利を目的とする事業をするための団体」と定義している（6条）。一方、連邦税法では、パートナーシップとは、「シンジケート、グループ、プール、合弁企業その他の人格のない社団で、事業活動、金融活動または投資活動を直接もしくは間接にする、法人、信託またはファウンデーション（基金）等でないものを指す。」と、消極的に定義する（IRC 761条 a 項1号）。

LPSの経営に無限責任を負うジェネラル・パートナーと、拠出した範囲内で有限責任を負うリミテッド・パートナーで組成される事業体である。アメリカにおいてLPSは、パートナーが拠出した資金や金融機関からの融資を元に不動産を購入し、その運用(賃貸等)を行いその損益をパートナーに配賦(パススルー)するスキームとしても活用されている。

わが国課税庁が、これら外国のLPSをわが国税法上の「法人」とし、パススルー課税を認めなかったことから、その課税取扱の適否が争われた4つの事例がある。これらの事例は、アメリカ・デラウェア州法に基づいて組成されたLPSにかかる事例(以下「デラウェアLPS事例」という。)と、イギリス領バミューダ諸島(以下「バミューダ」という。)の法律に基づいて設立されたLPS(以下「バミューダLPS事例」という。)に分かれる。

これらの判決を見ると、地裁レベルでは2件(東京地裁および名古屋地裁)が法人に該当すると裁断し、残り2件(東京地裁および大阪地裁)が法人に該当しないと裁断している。一方、高裁レベルでは、名古屋高裁を除き、3つの事案において法人に該当するという裁断を下している。

【表19】 外国LPSのパススルー課税ルールのがわが国での適用をめぐる裁断の比較

デラウェアLPS事例			バミューダLPS事例
大阪地判平22.12.17・判タ1369号28頁 【納税者敗訴】	東京地判平23.7.19・タインズZ261-11714 【納税者勝訴】	名古屋地判平23.12.14・タインズZ261-11833 【納税者勝訴】	東京地判平24.8.30・タインズZ888-1745 【納税者勝訴】
大阪高判平25.4.25・タインズZ888-1797 【納税者敗訴】	東京高判平25.3.13・タインズZ888-1764 【納税者敗訴】	名古屋高判平25.1.24・タインズZ888-1753 【納税者勝訴】	東京高判平26.2.5 【納税者勝訴】

このように、外国で組成されたLPS形態のハイブリッド事業体をわが国の税法上、法人に該当するか、パススルー課税が認められる事業体に該当するかについては、下級裁判所の判断は割れた。このため、最終判断は最高裁に委ねられた。

(a) デラウエアLPSが争われた事例

日本の居住者(納税者X)が、デラウエア州改正統一リミテッド・パートナーシップ法(以下「デラウエアLPS法」という。)に準拠して組成されたりミテッド・パートナーシップ(以下「デラウエアLPS」と通じて投資をし、その損益の配賦を受けたとする。

デラウエアLPS事例の争点は、デラウエアLPSがわが税法上の「法人」に該当するかどうかである。すなわち、当該LPSが、アメリカ法の考え方と同様に「法人」にあてはまらないとすると、わが国の税法上、不動産賃貸事業からの損益は当該LPSに帰属せず直接日本の居住者たる納税者に帰属するのとしてパススルー課税が行われることになる。言い換えると、当該納税者の所得税上の所得計算上の収益または損失とすることができる。逆に、デラウエアLPSがわが税法上の「法人」にあてはまるとすると、不動産賃貸事業からの損益は当該LPSに帰属し、当該納税者への分配は法人からの配当として課税を受け、損失は所得計算上はなかったものと取り扱われることになる。

これまで、デラウエアLPSが争われた事例は3件ある。それらの事例の概要および争点は「信託契約を介した海外不動産投資事業を行うデラウエアLPSの法人該当性」ということでは、ほぼ同じである。

【表20】 信託契約を介した海外不動産投資事業を行うデラウエアLPSの法人該当性

【事例の概要】①日本の居住者(納税者Xら)は、外国のA銀行との間で、A銀行を受託者とする信託契約を締結し、A銀行は、第三者との間で、デラウエアLPS法に準拠してリミテッド・パートナーシップ契約を締結し、LPSを組成した。②そのうえで、A銀行が納税者Xらの拠出した現金をLPSに拠出し、LPSがその資産を元にアメリカに所在する中古集合住宅を対象とした不動産賃貸事業(以下「本件事業」という。)を行ったところ、本件事業によって損失が生じた。③納税者Xらは、本件事業による損益が納税者Xらの不動産所得(所得税法26条1項)に該当するとし、本件事業によって生じた損失とXらの他の所得との損益通算(所得税法上69条1項)を行ったうえで所得税の税額を計算し申告等を行った。④これに対し、課税庁が、私法上の法人該当三要件を充たしLPSがわが国租税法上の「法人」に該当すること等を理由として、本件事業による損益は納税者Xらの不動産所得に該当しないとし、Xらに対し所得税の更正処分等を行ったため、納税者Xらは当該処分の取消を求めて出訴した。**【争点】**デラウエアLPSは、わが税法上の「法人」に該当するかどうか。

【各判決において採用された判断基準】

《大阪地判平22.12.17の基準（納税者Xら敗訴）》

私法上の法人該当三要件基準を充足し、法人に該当する。(ただし、損益帰属主体性基準は用いない。)

《大阪高判平25.4.25（納税者Xら敗訴）》

外国法で法人格を付与されているかを実質的に判断する。(ただし、損益帰属主体性基準は用いない。)

《東京地判平23.7.19の基準（納税者Xら勝訴）》

私法上の法人該当三要件基準は、一般的に「法人」であるための必要要件であるものの、法人と非法人である事業体を明確に区分できる基準ではない。わが国の税法上の法人は、設立準拠法に基づき法人格を付与すると定めていることに加え（法人格付与基準）、損益の帰属主体として設立されているかどうか（損益帰属主体性基準）により判断すべきであると判示した。

《東京高判平25.3.13（納税者Xら敗訴）》

外国法で法人格を付与されているかを実質的に判断する。(ただし、損益帰属主体性基準は用いない。)

《名古屋地判平23.12.14の基準（納税者Xら勝訴）》

法人格付与基準および損益帰属主体基準で判断すべきであると判示した。

《名古屋高判平25.1.24（納税者Xら勝訴）》

法人格付与基準および損益帰属主体基準判断すべきであると判示した。

(b) バミューダLPSが争われた事例

バミューダの法律に基づき組成された特例リミテッド・パートナーシップである原告（納税者）が、日本国内源泉所得である匿名組合契約に基づく利益分配金について、法人税の申告書を提出しなかったとして、法人税についての決定処分（税額約8億円）および無申告加算税の賦課決定処分を受けた。この処分を不服として、原告は法人税法上の納税義務者には該当せず、国内源泉所得である匿名組合契約に基づく利益分配金を受領した事実はないとして、本件決定および本件賦課決定にかかる納税義務が存在しないことの確認および取消を求めた事案である。

(i) バミューダLPSの定義

バミューダ法上、LPSとは出資者であるとともに業務執行者であり、無限責任を負うジェネラル・パートナーおよび出資者であるが業務執行に関与せず、出資金を限界とする有限責任を負うリミテッド・パートナーの間のリミテッド・パートナーシップ契約に基づき組成される事業体と規定されている。

(ii) 国(被告)の主張

この事例において、国(被告)は、外国の事業体が日本の租税法上の法人に該当するか否かは、当該事業体の設立準拠法の内容のみならず、実際の活動実態、財産や権利義務の帰属状況等を考慮したうえ、個別具体的に、日本の法人に認められる権利能力と同等の能力を有するか否かに基づいて判断すべきであるとしたうえで、私法上の法人格該当三要件基準を充足しているとし、当該LPSは法人に該当すると主張した⁶⁰⁾。

(iii) 裁判所の判断

東京地裁(平成24年8月30日判決)および東京高裁(平成26年2月5日判決)では、まず、法人格付与基準によっても判定が難しい場合には、損益帰属主体性基準で判定すべきとの判断基準を設定している。そのうえで、バミューダLPS法は、ここで問題となったLPSに対し法人格を付与する旨の規定が存在しないこと、また、当該LPSは、事業体自体に損益が帰属するものとして設立されたものでない。このことから、問題となったLPSは、わが国の税法上の「法人」には該当しないとの裁断を下している。

60) ちなみに、わが国の投資事業有限責任組合(LPS)には法律上の法人格はない。組合員の共同保有財産により共同事業を行うことを目的とした事業体であるため、各組合員がそれぞれ組合契約事業を直接行っていると法文上は読める(租税特別措置法41条の21第1項)。したがって、外国法人または非居住者が日本のLPSの組合員になった場合には、同条の特例を受けない限り、そのLPSの無限責任組合員の国内拠点が各組合員の日本における恒久的施設(PE)とされるおそれがある。

③ 問われる法人格の有無に傾斜して課税取扱を決めるルール

わが国の課税庁は、従来からLLCやLPS形態のハイブリッド事業体にかかる法人該当性については、私法上の法人該当三要件基準に傾斜するかたちで判定・課税取扱をしてきている。しかし、東京地裁平成23年7月19日判決では、“私法上の法人該当三要件基準は、一般的に「法人」であるための必要要件であるものの、法人と非法人である事業体を明確に区分できる基準ではない。わが国の税法上の法人は、設立準拠法に基づき法人格を付与すると定めていることに加え（法人格付与基準）、損益の帰属主体として設立されているかどうか（損益帰属主体性基準）により判断すべきである”と正鵠を射た判断を示している。

ハイブリッド事業体がますます多様化する今日、法人格の有無という形式的基準だけに頼って、問題の事業体が法人に該当する否かを的確に判定するのは難しい時代に入っている。アメリカ型のチェック・ザ・ボックス・ルール（CTBルール）をわが国に導入するのも一案であるが、この案に対しわが国財政当局からの賛意はにわかには期待できまい。しかし、法人格の有無という形式的基準だけに頼る姿勢を続けることは、いたずらに経済的二重課税の問題を放任することにもつながりかねない。今日のグローバル化した法環境も勘案すれば、ハイブリッド事業体の法人該当性については、法人格の有無という形式的基準に加え、そもそもその事業体が、損益の帰属主体として設立されているかどうか（損益帰属主体性基準）により実質的に判断すべきであるとする解釈は重い意味を持っている。

④ 外国パススルー事業体への投資にかかるもう一つの国際二重課税問題

すでにふれたように、アメリカのLLCにかかる所得課税では、構成員（メンバー／出資者）がパススルー課税を選択すると、チェック・ザ・ボックス・ルール（CTBルール）に基づく一定の要件を充たす場合、法人課税を受けるかまたは出資者／持分主（メンバー／構成員）を納税主体とするかを選択することができる。LLCが、出資者／持分主（メンバー／構成員）課税を選択し、その出資者／持分主（メンバー／構成員）に非居住者【合衆国市民ではないまたはグリーンカード保有者ではない個人】がいる場合、当該非居住者たる出資者／

持分主（メンバー／構成員）へのLLCの持分に相当する所得は連邦所得税に対象となり、LLCは当該非居住者にその収益を分配する場合、個人所得税の最高税率【現在35%】で源泉徴収する義務を負う（内国歳入法典875条、1446条）。加えて、アメリカでは州レベルでの所得税（法人所得税および個人所得税）を置く例が多いが、こうした州では、州法に準拠して設立されたLLC（連邦所得税上S法人としての課税選択をしている法人を含む。以下、同じ。）が州所得税上の出資者／持分主（メンバー／構成員）課税を選択している場合で、そのLLCのメンバーに州外居住者がいるときには、免税点（例えば1,000ドル）を超える“分配所得（distributive income）”の配賦（パススルー）をする際には、LLCに対して一定税率で州源泉所得税を徴収し、州に納付するように求めている。ただし、当該LLCが、州所得税上、出資者／持分主（メンバー／構成員）課税ではなく法人課税を選択している場合は別である⁶¹⁾。

こうしたアメリカの課税環境のもと、わが国の居住者である構成員（メンバー）を擁するアメリカのLLCが、連邦所得税や州所得税を源泉徴収・納付を行ったとする。この場合、わが国では、外国で設立されたLLCを“原則として外国法人（内国法人以外の法人）である”としてパススルー課税を認めないとしても、当該居住者は、国内税法上の外国税額控除制度（事例によっては、租税条約）が的確に適用されるとすれば、わが国での納税申告において二重課税を調整／排除できるものと思われる。しかし、二重課税を調整／排除の仕組みがうまく機能していないなどわが国の課税環境次第では、外国LLCのメンバーであるわが国居住者が二重課税を的確に回避できないことも出てくる。対応が急がれる重い課題である。

61) この場合、州外構成員は、二重課税調整／排除の観点から、他州で納付した所得税を自州での州所得税の申告納付の際に税額控除できることも多い。もっとも、アラスカやフロリダなど7州では個人所得税を導入していないため、二重課税の調整はできない。また、ニューハンプシャーやテネシーのように利子と配当のみを所得課税の対象としている州では、二重課税の調整は可能と解される。

(3) 任意組合と組合員にかかる二重課税事例

任意組合（パートナーシップ／partnership、民法667条以下）は、任意団体／人格のない社団等（unincorporated organizations）とは異なり、法人税（法人所得税）の納税主体とはならず、事業体である組合を通り抜け損益は直接組合員（パートナー／partner、構成員／メンバー／member）に帰属するものとして課税される。言い換えると、パススルー課税が当然に認められ、組合員が納税主体となる仕組みであると解されている。

任意組合（パートナーシップ）と組合員（パートナー）の間では、所得課税に加え、消費課税についても、二重課税か、租税回避かが問われる事例が多く発生する。

任意組合に関する課税事例を精査すると、一方では、課税庁が、自らの課税処分を正当化するために、パススルー課税が原則である任意組合を、実質的には任意団体／人格のない社団であるとし、あえて二重課税の適用ある事業体であるとする主張が散見される。他方では、納税者が、自らの租税回避行為を正当化するために、あえて二重課税の適用ある事業体であるとする主張が散見される。

しかし、課税庁、納税者がこうした主張をするにあたっては、所得課税のみが争点となっている、あるいは逆に消費課税のみが争点となっている事例も少なくない。その結果、所得／消費双方の課税面を包括的にとらえて精査すると、整合性のない裁断が正当化されていることも少なくない。

① 任意組合と組合員にかかる所得課税面での二重課税事例

任意組合は、本来パススルー課税が当然に認められ、損益は組合員に配賦（パススルー）され、組合員が納税主体となる仕組みであると解されている。それにもかかわらず、任意組合と組合員にかかる所得課税にかかる紛争では、課税庁、納税者、裁判所などが、「任意組合＝パススルー課税」の法的ルールを堅持せず、経済的事象などに傾斜するかたちで、課税上あたかも任意団体／人格のない社団に匹敵する事業体とみて任意組合自体を損益の帰属主体、独自の事業体／納税主体のように取り扱っている事例が散見される。

(a) 「りんご生産組合事例」での任意組合の課税上性格

いわゆる「りんご生産組合事例」⁶²⁾は、争点となった点について、裁判所が任意組合を課税上あたかも任意団体／人格のない社団に匹敵する事業体とみて任意組合自体を損益の帰属主体、独自の事業体／納税主体のように取扱い最終判断を下した事例の一つである。

この事例では、りんご生産等の事業を営むことを目的として設立された民法上の組合／任意組合（以下「生産組合」という）の組合員Xが、生産組合の事業に従事し、生産組合から労務費名目で金員の支払を受けていた。組合員Xは、この金員を「給与所得」にかかる収入であるとして所得税の再修正申告をしたところ、Y税務署長がこれを「事業所得」にかかる収入であるとして更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をしたため、Xがその処分の取り消しを求めたものである。

この事例では、組合員Xの地位は、りんごの生産指導をする管理者（非組合員）の指示を受けながら管理者を補助し、一般作業員とともに作業に従事する立場の組合員（専従者）であった。管理者と専従者は、生産組合総会において選出され、その労費は生産組合で負担し、日給制を基本としており、生産組合では労務費として経費に計上されていた。生産組合の組合員Xに対する労務費名目の金員の支払は、形式的にみて、組合事業に係る利益の分配となり、組合員Xの事業所得に該当するのか、あるいは、実質を重視して組合員Xの労務の提供に対する報酬の支払として組合員Xの給与所得に該当し生産組合の必要経費に算入すべきであるのが争点となった。

【表21】りんご生産組合事例判決の概要

この事例において、盛岡地裁は、組合員Xの生産組合からの収入は、「自己の

62) 本件の評釈として、中村雅紀「事業所得か給与所得か～りんご生産組合事件等」税理47巻12号、水野忠恒「組合員が組合から受けた金銭の所得区分ーりんご生産組合事件」税研18巻106号参照、岡村忠生「組合員がその組合事業に従事して得た収入と給与所得」民商法雑誌126巻6号914頁参照。

計算と危険」という要素の入り込む余地がないものであって単なる労働の対価としての意味を有するに過ぎず、給与所得に該当するとした⁶³⁾。

これに対し、仙台高裁は、組合員Xに対する金員は、生産組合に発生した事業所得を組合員Xに分配するものであるとして、地裁判決を取り消し組合員Xの請求を棄却した⁶⁴⁾。

組合員Xは、高裁判断を不服として上告した。最高裁は、「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合」、当該支払が組合事業にかかる利益の分配か給与等の支払に該当するかは、「当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当するもの」ではないとしたうえで、この事例の場合、当事者は専従者に対する労務費の支払を雇用ないし雇用類似の法律関係に基づくものと認識しており、労務費は生産組合の利益の有無ないしその多寡とは無関係に決定され、支払われていたとみられ、専従者は管理者の指揮命令に服して労務を提供していたとみられるという事実関係に着眼し、組合員Xが「本件組合から労務費として支払を受けた本件収入をもって労務出資をした組合員に対する組合の利益の分配であるとみるのは困難というほかなく、本件収入に係る所得は給与所得に該当すると解するのが相当である」と判示した⁶⁵⁾。

この事例において裁判所は、最終的には納税者の主張を入れ、組合員間の取引を組合との外部取引と構成し、組合をあたかも人格なき社団に匹敵する事業体と見て所得課税取扱をすることを認めた。

この事例では、消費課税については争点になっていなかったが、こうした解釈を認めることは、さらに、組合自体を消費税の納税主体となる事業体とも解し得ることにもつながる。任意組合は、パススルー課税という税制上の利点を兼ね備えた仕組みとして構想されていることを織り込んで考えると、確定した

63) 盛岡地判平11.4.16・税資242号145頁／タイムズZ242-8390(全部取消・納税者勝訴・被告控訴)。

64) 仙台高判平11.10.27・税資245号132頁／タイムズZ245-8515(原判決取消・納税者敗訴・被控訴人上告)。

65) 最判平13.7.13・税資251号 順号8946／タイムズZ251-8946(原判決破棄・納税者勝訴)。

裁判所の裁断には疑問が残る。

(b) 従業員持株会の課税上の性格

所得課税の面で、原告建設会社X（納税者）とその従業員持株会社Aとの間の取引をめぐり、従業員持株会社Aが、任意組合か、任意団体／人格のない社団かも争点になった事例がある。

【表22】 自社株での代物弁済に対するみなし配当課税取扱と従業員持株会の法的性格

この事例では、従業員持株会社Aを設置している原告建設会社X（納税者）に対する貸付金の回収にあたり、Aが保有するXの発行済み株式の代物別弁済により貸付金を消滅させたことが発端である。このAとXの間での取引について、課税庁Yは、取得株式に対応する資本等の金額を超える部分をみなし配当と認定、源泉所得税の納税告知処分、不納付加算税の賦課決定処分をした。この処分を不服として、Xがその処分の取消を求めて提訴したものである。訴えの理由として、Xは、Aが保有する株式の代物弁済による借入金債務の消滅は、従業員の福利厚生対策の危機を救済するためのもので、資本取引としての自己株式取得ではないから、みなし配当に該当する事実関係は認められないと主張した。また、この事例において、Xは、Aは、かたちは任意組合であるが、その運営実態に照らせば、実質は人格のない社団であるとし、Xが問われたみなし配当にかかる源泉所得税漏れに対する課税処分に関しては、源泉所得税の徴収義務者（受給者）は従業員持株会社であると主張し、従業員持株会を任意組合とし納税者（会社）を受給者としてなした課税処分は違法であると主張した⁶⁶⁾。

裁判所は、従業員持株会の法的性格を任意組合であると認定したうえで⁶⁷⁾、当

66) この事例における主たる争点は、会社が従業員持株会に対する貸付金の回収に換えて、自社株による代物弁済（民法482条）を受けた場合、みなし配当（所得税法25条1項）にあたるかどうかである。

67) ちなみに、この事例において、従業員持株会は、会社から支払を受けた決算配当のうち配分済株式にかかる部分について、「名義人受領の配当所得の調書合計表」を作成するとともに、構成員に対しその配分済株式に対する配当金額およびその源泉徴収税額を記載した「名義人受領の配当所得の調書」を発行するなど、配分済株式にかかる部分については、従業員持株会が業務に関連して他人のために配当所得の

該課税処分は違法ではないとした。加えて、代物弁済により、株主としての地位に基づき借入金の消滅という経済的利益が発生しているとして、資本等の金額を上回る部分は配当とみなされると裁断し、Xの訴えを棄却した⁶⁸⁾。

ちなみに、一般に、従業員持株会は、民法上の任意組合として組成される場合と任意団体（人格のない社団）として設立される場合が考えられる。民法上の組合として組成された場合、従業員持株会の稼得した配当所得は組員（構成員）への分配を待たずに組員への配当所得（所得税法24条）として所得税の課税対象となる。加えて、組員が配当控除（同法92条）の適用を受けることができる。これに対し、従業員持株会が人格のない社団として設立された場合には、配当金が従業員持株会から構成員に分配されたとしても、それは非適格配当として取り扱われ、構成員の雑所得（同法35条）となる。したがって、組員（構成員）は配当控除を受けられない⁶⁹⁾。

支払を受ける者（所得税法施行規則97条1項参照）であることを前提とした計算処理を行い、当該持株会が民法上の組合であることを前提としたパススルー課税取扱を受けていた。

- 68) 裁判所は、所得税法25条1項の『金銭その他の資産の交付を受けた場合』にいう「資産」には「金銭その他の資産が実際に交付された場合だけでなく、同様の経済的利益をもたらす債務の消滅等があった場合も含むものと解される」とした。そのうえで、この事例では、株主としての地位に基づき代物弁済により借入金債務の消滅利益が発生していると判定し、資本等の金額を上回る部分は配当にあたと裁断し、訴えを棄却した。〔原審〕大阪地判平23.3.17・訟務月報58巻11号3892頁／タイムズZ261-11644（棄却・控訴）〔控訴審〕大阪高判平24.2.16・訟務月報58巻11号3876／タイムズZ888-1693（棄却・上告）。なお、所得税法25条1項各号は、「みなし配当」として課税できる例を限定列挙するかたちになっており、「資産」には金銭その他の資産と「同様の経済的利益をもたらす債務の消滅等があった場合も含む」とした裁判所の拡張解釈ないし目的論的解釈には、租税法律主義の原則の視角からは大きな疑問符が付く。この事例の分析としては、垂井英夫「代物弁済とみなし配当をめぐる税務問題（上）（中）（下）」税理56巻11号・15号・57巻1号参照。
- 69) ちなみに、一般論として、従業員持株会を設置している会社が、自己株式の取得により、株主等に金銭の交付等を行った場合、交付された金銭の合計額が、その会

② 任意組合と組合員にかかる消費課税面での二重課税事例

任意組合と組合員の間では、消費課税についても、二重課税か、租税回避かが問われる事例が多く発生する。とりわけ、任意組合と組合人との間での内部取引にパススルー課税のルールを適用せずに、任意組合の法的性格をあたかも任意団体／人格のない社団と認定し、消費課税処分をする事例が散見される。

【表23】 任意組合と組合員との間での内部取引への消費課税は二重課税か否か

植栽工事等を営むために民法に準拠して成立した任意組合とその組合員との間の下請取引に消費税を課す更正処分は、当該組合の課税売上と下請工事にかかる課税売上に対して二重に課税（簡易課税を採用していた法人組合員は内部取引が課税売上として加算）されることになることから、当該処分は違法であるとして取消を求めた訴訟がある。

この事例において、裁判所は、次のように判示している。①民法上の組合が、その共同事業によって取得した財産は、当該組合の財産として総組合員の共有に属し組合員自身の財産と区別される。③組合と組合員との取引により組合が財産を取得した時に、組合財産については、当該取引をした組合員と他の組合員の共有となる。したがって、④組合と組合員との取引は内部取引とはいえ、消費税の課税対象となる⁷⁰⁾。

本件において、裁判所は二重課税にあたるかどうかについて、その理由を次のように判示する。

「発注会社と組合である企業体との間の取引とその組合員である原告会

社の資本金等の合計額のうち交付の起因となった株式に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額は「みなし配当」に該当する（所得税法25条1項5号）。この自己株式の取得があった場合に「みなし配当」を認識する課税取扱は、2001〔平成13〕年の商法改正により会社の自己株式の取得や保有が法認されたことが引き金になっている。

70) 福岡地判平11.1.26・税資240号222頁／タイムズZ240-8322（棄却・確定）本件注釈としては、桜井四朗「任意組合と組合員間の取引と消費税」月刊税務事例31巻6号参照。

社との間の取引は別個に考えるべきである。本件企業体から原告を含む各構成員が下請受注した場合、各構成員の出資割合が6分の1であるから、下請受注した金額のうち、自己の出資割合に応じた6分の1に相当する金額を除いた残りの6分の5が他の構成員5社に対する課税売上になるところ、この場合、他の構成員5社は、いずれも6分の1の割合で出資しているから、下請受注した構成員の受注した金額のそれぞれ6分の1を、控除対象税額の計算上、課税仕入れとすることができ、このため、構成員全体の実質的な課税売上に係る消費税額の総額は、本件企業体のS工業からの受注総額に係る消費税額に一致し、二重課税の問題は生じない。しかし、原告構成員が簡易課税制度を選択している場合には、課税仕入れに係る消費税額は、課税売上に係る消費税額の80%相当額となることから、前記のような等式が成立せず、結果的に簡易課税制度を選択しない場合よりも多い消費税納税義務が生じるが、これは、構成員が簡易課税制度を選択した以上、やむを得ないものというべきである。」

任意組合は、パススルー課税という税制上の利点を兼ね備えた仕組みとして構想されている。したがって、課税庁や裁判所は、組合から組合員である原告会社が受注した金額は、あくまでも各組合員間の取引（課税売上）と解すべきである。消費課税のかかる事例の裁断にあたっては、とりわけ、わが国では、明確に任意組合を消費税の独立した納税義務者としていないことにも留意すべきである⁷¹⁾。

4 留保金課税は経済的二重課税か

「内部留保金 (accumulated earnings)」ないし「内部留保 (reserves)」⁷²⁾とは、

71) パートナースhip課税一般については、『パートナースhipの課税問題』日税研論集44号、高橋祐介『アメリカ・パートナースhip所得課税の構造と問題』（清文社、2008年）参照。

72) 本稿では、一般に「内部留保（金）」と表記するが、「内部留保金」や「内部留保」の表記も同義である。「社内留保」、「社内分配」、さらには「埋葬金」などとも呼ばれる。一般に、法人企業が複数年度にわたり累積した利益の留保額全体を指す。し

配当されずに、法人企業が事業で得た利益のうち再投資に費消する目的または名目で会社内部に蓄積された部分を指す。

内部留保(金)への課税(以下「留保金課税」という。)の是非については、見解が分かれる。法人擬制説に立つと、留保金課税は、税引後の余剰金に課税することになり、“二重課税(double taxation)”となるとの見方もできる⁷³⁾。一方、法人実在説に立つと、法人とその個人株主とは、それぞれ別個の納税主体であり、法人が稼得した課税物件(この場合“所得”)に対する法人段階での課税と個人段階での受取配当に対する課税(二段階課税)は是認されることから、個人段階での課税の回避に対応するために法人段階で行われる留保金課税は重複する課税にはあたらないと解することができる。

(1) わが国の特定同族会社に対する留保金課税

もともと、仮に法人実在説にたち留保金課税という形の二重課税を認めるにしても、わが国の現行留保金課税制度(法人税法67条)では、特定同族会社のみを課税対象としている。こうした課税の仕方に対しては、租税立法におけるイコール・フットイング(equal footing/競争条件の均等化)の原理に反するとの指摘がある。事実、日本国憲法(以下「憲法」という)14条〔法の下等の平等〕違反にあたるとし、訴訟も提起された。司法は、立法裁量論を梃子に、同族会社留保金課税制度(当時)を「著しく不合理ではない」との理由で合憲と判断している(大阪地裁昭和62年9月16日判決〔棄却・確定〕・税務訴訟資料

かし、単年度に生じる利益の留保額を指すこともある。内部留保は、所有と経営が分離していない小規模の同族会社のみならず、大法人、親会社に支配された子会社、さらには完全無配当株式発行会社(会社法105条2項)【ただし、株主から剰余金の配当請求権をはく奪するには、株主の残余財産請求権を保障する必要がある。】などの場合にも生じ得る。むしろ、外部からの資金調達が難しい中小法人においては一般に、所得を不当に留保する余裕がないようにも見える。

73) “二重負担”という文言を用いてこの問題を点検する論者もいる。例えば、北野弘久「同族会社の留保金課税制度」『現代企業税法論』(岩波書店、1994年)243頁以下参照。

159号638頁)。しかし、依然として論争は続いている⁷⁴⁾。

(2) アメリカの留保金課税

アメリカ連邦税法(内国歳入法典/IRC=Internal Revenue Code、以下「IRC」と表記する。)は、法人実在説の立場から法人に対する留保金税(AET=Accumulated earnings tax)の課税を行っている(IRC531条以下)。

この留保金税(AET)制のもと、連邦課税庁(内国歳入庁/IRS=Internal Revenue Service)は、法人が「事業のための合理的必要性(reasonable business needs)」もないにもかかわらず、配当を行わずに法定許容限度額を超える収益(earnings and profits)を留保していると判断する場合、それを、経済的二重課税の回避、あるいは租税回避目的(tax-avoidance purpose)での課税の繰延べであると推定し、留保課税所得(ATI=Accumulated taxable income)に対し39.6%の税率〔個人所得税の最高税率〕で追加的に賦課課税することができる⁷⁵⁾。AETは、連邦税法上のC法人(普通法人)であれば⁷⁶⁾、閉

74) 例えば、経済産業省「経済社会の持続的発展のための企業税制改革に関する研究会(第2回): 議題中小企業税制」(2005年〔平成17〕年5月16日)議事録。http://www.meti.go.jp/policy/economic_industrial/gather/eig0000028/index.html、日本弁護士連合会「同族会社に対する留保金課税についての意見書」(2005年1月20日)http://www.nichibenren.or.jp/activity/document/opinion/year/2005/2005_8.html、日本税理士会連合会「平成18年度・税制改正に関する建議書: 同族会社の留保金課税制度の廃止」(2005年6月28日)<http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/pdf/kengisyo-H18.pdf> こうした声に呼応するかたちで、2007〔平成19〕年度の税制改正では、特定同族会社の留保金課税から資本金1億円以下の法人が除外された。この改正は、同族会社の内部留保を一律に課税の繰延が目的であると見るのではなく、自己資金の調達を容易にし、財務基盤の強化をねらいとしたものと解されている。品川芳宣「留保金課税の今日的課題と方向性」税理48巻8号参照。

75) ただし、2003年改正税法(Jobs and Tax Relief Reconciliation Act of 2003)等により、暫定的に現在20%で課税されている(IRC 531条)。

76) ちなみに、C法人のみが収益(earnings and profits)を留保できる。言い換えると、パススルー課税ができる選択事業体であるS法人は収益を留保できない(IRC 312条)。

鎖会社 (closely held corporation) であるか、公開会社 (publicly held corporation) であるかを問わず、適用される⁷⁷⁾。

このように、アメリカ連邦税法上の留保金課税は、必ずしも経済的二重課税の回避 (租税回避) の防止という視点からばかりではなく、所得課税におけるイコール・フットイング (equal footing/競争条件の均等化) 確保の視点も加味したうえで、導入されているといえる。

(3) アメリカのS法人に対する含み利得課税～二重課税回避防止課税

すでにふれたように、連邦税法上、S法人は、選択適格事業体 (eligible entity) と呼ばれる。チェック・ザ・ボックス・ルール (CTB=Check-the-box rule) により一定の要件を満たす場合、パススルー課税、すなわち構成員 (メンバー/出資者/株主) 課税を選択できる。普通法人 (C法人) がこうしたS法人に転換し、パススルー課税により、事業体の損益が直接構成員 (メンバー/出資者/株主) に帰属することになったとする。この場合で、C法人であった期間中に蓄積された未実現の利得 (BIGs=built-in gains, or built-in capital gains) が無税でS法人に移転され、転換後一定期間内に処分され、含み利得が認識されたときには、株主/構成員に対する課税に加え、法人に対しても当該利得を対象に法人所得税の最高税率 (現在35%) で課税される (IRC 1374条a項)。この課税取扱を「S法人に対する含み利得課税 (S corporation built-in gains tax)」という⁷⁸⁾。一般に、「含み利得税 (built-in gains tax)」、通称で

77) 詳しくは、拙論「法人留保金課税制度の日米比較」白鷗大学法科大学院紀要7号参照。

78) 連邦税法によると、資産の譲渡または交換などの処分により実現される利得 (gains) または損失 (losses) が認識される (recognize) 場合には、原則として、その利得には課税され、その際に損失は控除できる。すなわち、資産の処分により「実現される利得または損失 (realized gains or losses)」額は、実現された金額 (amount realized) からその資産の税務基準額 (basis of the property、以下「税務簿価」という。) を差し引くことにより算出する (IRC1001条a項、財務省規則§ 1.1001-1 (a))。算出された額がプラスの数値になる場合には、「利得 (gains)」となり、原則として総所得金額に算入され、課税対象となる (IRC 61条a項3号)。一方、マイナスにな

は「BIG税 (BIG tax)」と呼ばれる、1986年12月31日後の転換から適用された。

【表24】 S 法人に対する含み利得課税事例

ライス社は、C法人からS法人に転換した。ライス社は、転換から1年後に、1,000ドルのキャピタルゲインを認識した。この場合、1,000ドル全額がBIG税の対象となる。ライス社には350ドル(1,000ドル×35%)の納税義務が生じる。一方、ライス社の株主／構成員も、同じ年に、認識された残り650ドルのキャピタルゲインについて、その持分に応じて配賦を受けたものとして、各株主の個人所得税の課税ベースに含めて申告し、総合課税を受けることになる。

① 含み利得課税制度のねらいは「二重課税回避防止課税」

前記の実例からもわかるように、含み利得課税制度は、法人実在説のもとで法人と個人の双方で二重課税を受けなければならないはずのC法人が、二重課税を回避するねらいでS法人を利用するのを防ぐことにある。いわば、経済的「二重課税回避防止課税」である。

S法人に対する含み利得課税は、C法人に蓄積ないし留保された含み利得に対する法人段階での課税を免れるためにS法人への転換を図り、転換後に当該含み利得を認識・実現し、パススルー課税により構成員が当該利得を手にする

る場合には「損失 (losses)」となり、税法が認めるときにはその額を控除できる。なお、資産の処分過程で生じた「譲渡費用 (selling expenses)」は実現金額の計算にあたり、これを控除することができる。このように、連邦税法は、資産の処分による実現金額からその資産の税務簿価を差し引いて算出された差額を、利得ないし損失として認識 (recognize) する仕組みになっている。このことから、資産の税務簿価が重要であり、原則として、資産の取得価額が税務簿価となる。また、連邦税法は、一定の交換取引について、特例として利得または損失を認識せずに非課税とする。この場合、交換により利得または損失を実現しても、当該利得は交換時点では課税されず、次の売却その他の実現の機会 (realization event) まで引き継がれ、また、損失は交換時点では控除できない。これは、交換により取得した資産が、交換により相手方に譲渡された資産と同一の資産であるとみなされ、課税が繰り延べられるためである。

ことに対する取戻し法人課税である。したがって、とりわけ多くの評価性資産 (appreciated Property) を保有する法人にとっては、BIG税の存在は無視し得ない。

② 含み利得課税制度導入の背景

C法人がパートナーシップなどに転換するとする。この場合、アメリカにおいては、法人をいったん清算し、法人に蓄積された含み利得があるときにはそれが実現されたものとみなして、法人および株主の双方に課税される (IRC 331条 a 項・336条 a 項)。したがって、C法人が清算課税を経ずに直接損益をパートナーシップに移転できない。

これに対して、C法人がS法人に転換することを選択するとする。この場合、C法人は、含み利得課税 (BIG税の適用) を受けることを条件に (IRC 1374条)、清算課税を経ずに直接損益をS法人に帰属させることができる。

③ 含み損益の認識の時期

含み損益【公正な市場価額と税務基準額 (税務簿価) との差】認識の時期は、納税者が比較的自由に決めることができる。

なお、従来、この含み利得課税の対象となる期間はS法人への転換から10年であった。しかし、2009年アメリカ復興・再投資法 (American Recovery and Reinvestment Act of 2009) により、含み利得課税の対象となる蓄積期間は7年に短縮された (IRC 1374条 d 項 7号Bの i)。また、2010年小規模企業雇用法 (Small Business Jobs Act of 2010) および2012年アメリカ納税者救済法 (American Taxpayer Relief Act of 2012) により、2011から13年度については、5年に短縮されている (IRC 1374条 d 項 7号Bの ii、同7号C)⁷⁹⁾。

79) See, Kevin D. Anderson, "The S Corporation Built-in Gains Tax: Commonly Encountered Issues," Tax Adviser (March, 1, 2012).

(4) アメリカのパートナーシップに対する含み利得課税回避対応策

パートナーシップの構成員／パートナーが「含み利得資産 (built-in gains property)」を、そのパートナーシップに出捐したとする。この場合、含み利得が他の構成員／パートナーに移転されることがないように、当該資産は、出捐した日の公正な市場価格で当該パートナーシップに出捐されたものとされ、かつ、処分され取得価額を超える含み利得が認識された時に当該利得はその資産を出捐した構成員／パートナーに配賦されなければならない (IRC 704条 c 項1号のA、財務省規則 § 1.704-4)。

IV 国際二重課税の種類と対応的調整／排除策

「国際二重課税」は一般に、同じ納税者が、[・][・][・][・]複数の国から、同一の期間において、一の課税要件事実、行為ないし課税物件に対し、重複して租税を課されることから発生する。

1977年のOECD「所得及び資本に対する租税に関する二重課税の回避のための条約」〔最新版は2010年。以下「OECDモデル租税条約 (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital)」という。〕の2010年改訂条項の注解〔Commentary on the Articles of the 2010 Model Income and Capital Tax Convention〕においては、“国際二重課税とは、一の納税者に対し、二以上の国が、一の期間に同じ課税物件に対して同種の租税を課すことである”と定義する⁸⁰⁾。

国際二重課税への対応的調整／排除策が必要とされる理由は、いくつか考えられる。

一つは、国際二重課税の構図においては、源泉地国課税 (source-based taxation) 原則の適用による非居住者への課税と、居住地国課税 (resident-based taxation) 原則の適用による居住者の全世界所得への課税により、対応策を講じないで放置しておく、同一の納税者の同一の課税要件事実、行為ないし課

80) See, Commentary on the Articles of the 2010 Model Income and Capital Tax Convention, (June 22, 2010), at7.

税物件（所得など）に対し、複数の国家から担税力を超えるかたちで法的に二重に課税されることになることに對し配慮することがねらいである。この場合、居住地国は、居住者の担税力、租税負担公平などに配慮し、外国税額控除のような仕組みを導入し、国外源泉の課税物件に対し課税権の一部または全部を放棄するなどして二重課税を排除する措置を講じるように求められる。言い換えると、国際二重課税への対応的調整／排除策は、課税ベース配分における「国家間公平（intercountry equity, interjurisdictional equity）」を確保することがねらいでもある。

また、国際取引（行為）や選択された進出方法などへの課税の中立性や経済効率性を歪めることがないようにすることも、国際二重課税への対応的調整／排除策が必要とされる理由の一つである⁸¹⁾。

1 国際二重課税への対応的調整／排除策

国際二重課税への対応的調整／排除策は久しく、国境の存在を前提とした「現実空間（real space）」での課題として検討されてきた。しかし、国境の存在を前提としないあるいは国境越え（cross-border）のインターネットとパソコンで結ばれる「電脳空間（cyber space）」を通じた国際電子商取引（global electronic commerce）⁸²⁾が飛躍的に拡大している⁸³⁾。これに従い、とりわけイ

81) この点については伝統的な国際課税を検証する際のメインテーマであり、多様な文献で詳細に論じられているので、それらの文献に委ねる。See, Walter Hellerstein, *et al.*, “Symposium on Corporate Tax Policy in the European Union: Constitutional Restraints on Corporate Tax Integration,” 62 *Tax L. Rev.* 1 (2008). 法人税と所得税との統合の視点から二重課税の排除策について邦文の分析として詳しくは、金子宏『租税法〔第19版〕』注6 285頁以下参照。

82) 国境の存在を前提としないインターネットとパソコンで結ばれる電子商取引に二以上の国が関与することになる国際電子商取引（global electronic commerce/global e-commerce）は、“国境越え電子商取引（cross-border e-commerce）”と称することもできる。

83) 国内および国際的に行われる「電子商取引（e-commerce）」については、さまざま

インターネット／オンライン通販小売事業者（以下「ネット通販小売事業者」という。）による他国の最終消費者を顧客とする国際電子商取引にかかる課税や二重課税への対応的調整／排除策のあり方が注目を浴び、どのような法的手段を行うかは租税政策上の重い課題となってきた。

こうした状況を織り込んで、以下、国際二重課税の発生および対応策／排除策については大きく、①現実空間を通じた伝統的な国際商取引に関するものと、②電脳空間を通じた国際電子商取引に関するものとに分けて検討することにする⁸⁴⁾。

【表25】 二大類型の国際商取引にかかる二重課税への対応的調整／排除策

- | |
|--|
| <p>(1) 伝統的な「現実空間」取引にかかる国際二重課税（伝統的な国際二重課税）および対応的調整／排除策</p> <p>(a) 所得課税にかかるもの</p> <p>(b) 消費課税にかかるもの</p> |
| <p>(2) 現代的な「電脳空間」取引にかかる国際二重課税（電子商取引にかかる国際二重課税）および対応的調整／排除策</p> <p>(a) 所得課税にかかるもの</p> <p>(b) 消費課税にかかるもの</p> |

な定義がされている。一般には、「一部または全部にインターネットを使った、事業者間取引（B2B=business-to-business transactions）および事業者-消費者間取引（B2C=business-to-consumer transactions）を指す。」との定義が妥当であろう。See, Rifat Azam, "Global Taxation of Cross-border E-Commerce Income," 31 Va. Tax Rev. 639, at 647 (2012).ちなみに、アメリカ連邦財務省は、電子商取引を、「2人以上の当事者間で、電子ツールおよび電子技術を使って行う物品や役務の交換にかかる取引」と定義する。See, U.S. Department of the Treasury, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (1996) at 9. Available at: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf>

84) 概論的な検討については、拙論「国際税法を学ぶ」〔石村耕治編〕『現代税法入門塾〔第7版〕』注35 Part 4参照。

(1) 伝統的な国際二重課税への対応的調整／排除策

国境の存在を前提とした「現実空間」での伝統的な国際二重課税への対応的調整／排除策としては、とりわけ「所得課税」に関するものが注目され、広く議論されてきている。「消費課税」に関する対応的調整／排除策については、注目度が低かった。これは、各国が他国と締結する二国間租税条約が、所得課税や資産（資本）課税およびそれらの二重課税の対応的調整／排除をねらいとしたものであることも一因である。言い換えると、消費課税にかかる二国間租税条約がないことも、この面での対応的調整／排除策があまり注目されない理由であろう。

しかし、伝統的な国際二重課税への対応的調整／排除策は、課税ベース別に、次のように、「所得課税」や「資産課税」に関するものと、「消費課税」に関するものに分けて精査することができる。

【表26】 課税ベース別の伝統的な国際二重課税【例と対応的調整／排除策】

- ① **所得課税／資産課税** 【例と対応策】 国境越えの所得課税や資産（資本）課税においては、源泉地国課税（source-based taxation）原則の適用による非居住者への課税と、居住地国課税（resident-based taxation）原則⁸⁵⁾の適用による居住者の全世界所得への課税により、対応策を講じないと、同一の納税者の同一の課税物件（所得など）に対し、複数の国家から担税力を超えるかたちで法的に二重に課税されることになる⁸⁶⁾。居住地国は、居住者の担税力、租税負担公平などに配慮し、国外源

85) 属人課税原則／全世界課税原則（world-wide taxation system）とも呼ばれる。

86) 所得課税については、全世界課税主義（world-wide taxation）を原則としつつも、「国境を越えて課税を及ぼさない（territorial limits）」という領土主義課税（territorial taxation）を併用する国も多い。例えば、わが国では、個人所得税課税において従来から非永住者課税（所得税法2条1項4号）では領土課税主義を採ってきている（所得税法7条1項二号・所得税法施行令17条）。また、2009〔平成21〕年税制改正で、法人税課税においてそれまでの間接外国税額控除に換えて外国子会社配当益金不算入制度を導入し（法人税法23条の2、法人税法施行令22条の4）、一部領土課税主義に転換した。グローバルに見ると、例えば、フランスでは、所得課税に関し、個人については全世界課税主義、法人については領土主義課税に基づいて課税する。

泉所得に対する課税権を放棄するなどにより、二重課税を排除する措置を講じるように求められる。具体的には、国内税法による片務的対応または二国間租税条約による双務的対応を行っている。なお、非居住者があげる各所得のうち、とりわけ事業性の所得に対する源泉地国での課税については、PE(=permanent establishment/恒久的施設)と帰属主義(アトリビュータブル・インカム・メソッド/attributable income method)のルールに基づいて行うこととされている。一方、その非居住者の居住地国は、源泉地国でPEに課された外国税額を控除(外国税額の直接控除等)するかたちで二重課税排除のための対応的調整を行うことになっている⁸⁷⁾。

- ② **消費課税** 【例と対応策】国境(ないし州や領域)をまたぐ課税物品やサービス取引にかかる付加価値税(VAT/GST)については、消費地(仕向地)課税原則に基づく制度(consumption/destination-based VAT/GST)か、原産地課税原則に基づくもの(origin-based VAT/GST)かの選択により⁸⁸⁾、実質的に二重課税の排除/対応的対応(border tax adjustments)を行っている⁸⁹⁾。消費地(仕向地)課税原則の付加価値税を採用する各国では、国内税法で輸出免税とすること(課税輸出売上に対するゼロ税率の適用)で、二重課税/対応的調整をしている。

- 87) ちなみに、わが国の2014〔平成26〕年度税制改正では、外国法人の在日支店などの日本源泉所得に対する課税原則を、従来の「総合主義(全所得主義)」から、OECDの新7条に沿った「帰属主義」に基づく課税に変更するために、国内税法を改正することになった。この改正は、法人については2016〔平成28〕年4月1日以後の開始する事業年度分の法人税について適用になる。一方、個人事業者については、2017〔平成29〕年分以後の所得税について適用になる。
- 88) これらの原則は、わが国のような単一国家(single state)においては国際二重課税、一方アメリカやカナダのような連邦国家(federal state)においては州際(interstate)および国際二重課税、さらにEU(欧州連合)のような国家連合体においては、域内加盟国間および域外二重課税に対応する措置として機能することになる。
- 89) これらの原則の採用は、二重課税の排除に加え、課税ベース配分における「国家間公平」を確保することがねらいであると説明される。通例、消費課税にかかる国際二重課税の排除(border tax adjustments)策としては、消費地(仕向地)課税原則が採用されている。しかし、為替変動相場制が広く採用されている今日、為替要因を全的に捨象したかたちでの消費地(仕向地)課税原則の適用には、とりわけ課税の中立性(neutrality)の視点から、異論も出ている。See, Jane L. Seigendall, "A Framework on Consumption Taxes and Their Impact on International Trade," 18 Dickinson J. Int'l Law 575, at 582 *et seq.* (2000).

(2) 電子商取引にかかる国際二重課税への対応的調整／対応策の必要性

国境の存在を前提としないあるいは国境越えのインターネットとパソコンで結ばれる電腦空間 (cyber space) を通じた国際電子商取引 (global e-commerce) が拡大の一途をたどっている。国際電子商取引に対し、どのように適正な所得課税や消費課税をすべきか、さらにはこれらにかかる二重課税への対応的調整／排除策を講ずべきかについて、各国は対応を急いでいる。また、多数国間での統一的な対応のあり方を検討しようということで、OECDのような国際機関やEU(欧州連合) のような国家連合体などでの検討もすすめられている⁹⁰⁾。

① 典型的な電子商取引／ネット取引の類型

ひとくちに「電子商取引 (electronic commerce/e-commerce/ネット取引)」といっても、さまざまな類型が考えられる。典型的なものとしては、次の三つの類型をあげることができる。

【表27】 典型的な電子商取引／ネット取引の類型

<p>(a) 有体財産／有形資産の電子商取引 (e-commerce in tangible products) 【例】顧客である最終消費者が、インターネットを使って、アマゾン・ドット・コム社 (Amazon.com, Inc.) のようなネット通販小売事業者から有償で文書媒体の書籍や音楽CDを購入した場合である。この類型では一般に、現実空間での有体資産／有形資産 (動産) の物流において第三者である宅配等の物流サービス (third party logistics service) が介在する。</p>
<p>(b) 無体財産／無形資産の電子商取引 (e-commerce in intangible products) 【例】顧客である最終消費者が、インターネットを使って、アップル・ドット・コム／アイチューンズ (Apple.com/iTunes)、アマゾン・キンドル (Amazon kindle) のようなネット通販小売事業者から、有償で、音楽、パソコン応用ソ</p>

90) See, Benjamin Hoffar "Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach," 6 Northwestern J. Tech. & Intell. Prop. 106 (2007). 田井良夫「電子取引に関する国際課税の諸問題」〔本庄資ほか編〕『国際租税法概論』(大蔵財務協会、2012年) 所収、拙論「電子商取引の拡大と国際税法上の課題」朝日法学論集23号参照。

フトなど〔デジタル化された生産物 (digital contents)／無体財産／無形資産〕のネット配信を受け、ダウンロード (消費) する場合である。この類型では一般に、現実空間での有体財産／有形資産 (動産) の物流において第三者である宅配等の物流サービスが介在しない。

(c) 役務提供の電子商取引 (e-commerce in services) 【例】顧客である最終消費者が、インターネットを使って、事業者のHPへアクセスしてホテルや飛行便の予約などをする場合である。また、もっぱら電脳空間を通じて電子バンキングなど有償のサービスを受ける場合である。

インターネットとパソコンで結ばれる電脳空間を通じて行われるこれらの類型の電子商取引のうち、もっとも重い課題となるのは、現実空間での物流などを必要としない(b)無体財産／無形資産の電子商取引と(c)役務提供の電子商取引にかかる課税のあり方である。とりわけ、これら(b)や(c)の類型の電子商取引が国境越えのかたちになる場合には、「国際電子商取引 (cross-border or global e-commerce)」となる。そして、国際電子商取引にかかる所得や消費を課税ベースとして、二国間で、どちらの国がどのように課税するのか、さらには、二重課税を回避するためにどちらの国が課税権を放棄するのかが問題になってくる。

② 有形資産の国際電子商取引にかかるアマゾン事案の分析

2009年7月、東京国税局が、アメリカ・ワシントン州シアトルに拠点を置くディアウエア州法に準拠して設立されたアマゾン・ドット・コム・インターナショナル販売会社 (Amazon.com Int'l Sales, Inc. 以下「米アマゾン統括会社」ともいう。) が、わが国内で得た所得にかかる日本の法人税を申告納付していなかったとして、2003年から2005年分について、140億円前後の追徴課税処分を行ったことが報じられた⁹¹⁾。

この事案は、典型的にみると、もっぱら(a)有体財産／有形資産の電子商取引にかかる所得課税が問題になったものである。追徴課税処分の対象となった課

91) 記事「国税局“日本にも本社機能”で、アマゾンに140億円追徴」朝日新聞2009年7月5日朝刊などを参照。

税期間において、アマゾンジャパン (Amazon.co.jp) の商品の売主は、米アマゾン統括会社である。したがって、日本法人であるアマゾンジャパン (Amazon.co.jp) やアマゾンジャパン・ロジステイクス株式会社〔現在、アマゾン小田原FC(フルフィルメントセンター) という名称の物流センターを運営〕ではない。

米アマゾン統括会社は、日本国内に支店等 (PE/Permanent Establishment/恒久的施設) を有していないとし、「PEなければ、課税なし」の原則に従い、わが国内で得た所得にかかる日本の法人税を申告納付していなかった⁹²⁾。これに対して、東京国税局が、日本国内にある物流センターは、わが国の法人税法および日米租税条約に規定する米アマゾン統括会社のPEにあたるとの判断に基づき追徴課税処分を行ったのが事のいきさつのである。

米アマゾン統括会社側はアメリカに納税していると主張し、日米租税条約25条に基づき日本とアメリカとの二国間による相互協議を申請した⁹³⁾。その後、日米当局間で協議が行われ、2010年6月に暫定的合意、そして同年9月に最終合意に達した。日米相互協議の結果、追徴額は大幅に減額され、国税庁は、供託金 (1億2,000万ドル) の大部分を解放した。

このアマゾン事案は、インターネットとパソコンで結ばれる電腦空間を通じて行われる国際電子商取引にかかる“所得課税”において、ネット通販小売事業者に対して、二国間において、どちらの国がどのように課税するのか、さらには、二重課税を回避するためにどちらの国が課税権を放棄するのかについての具体的な課税取扱を知る手がかりになる。この事案の概要については、報道の自由を享受することにより何とか伺い知る機会を得たものの、公務員の守秘義務などの壁にはばまれて、国民・納税者の知る権利は後回しにされている。

92) アマゾンは、現在、日本市場で年間約1,500億円の売上があるとされる。

93) 日米租税条約25条に基づく相互協議は、それぞれの国が法令に定める救済手段とは別に、自己が居住者である国、事案によっては自己が国民である国、の権限ある当局に申立てができることになっている。争訟による救済を求めても、裁断がナショナルリスティクあるいはその国の税務当局に傾斜すると予測される場合には、むしろ相互協議を選択し国力を誇示した政治決着に持ち込むのが納税者に有利な場合も想定される。

この事案では、主に国際電子商取引にかかる“所得課税”の問題が浮き彫りになったわけであるが、当然、国際電子商取引（個人輸入）にかかる“消費課税”についての課税取扱も問われているのではないか。

(3) 国際電子商取引にかかる「所得課税」と二重課税の排除

国際電子商取引にかかる「所得課税」、さらにはそれに関する二重課税の排除策については、OECDモデル租税条約（OECD Model Tax Convention on Income and on Capital／Model Tax convention）が重要な基準となっている。

すでにふれたようにOECDモデル租税条約では、非居住者があげる事業性の所得に対する源泉地国での課税については、源泉地国に所在する支店や事務所、作業施設のようなPE（恒久的施設）と帰属主義（アトリビュータブル・インカム・メソッド／attributable income method）のルールに基づいて行うこととされている。一方、その非居住者の居住地国は、源泉地国でPEに課された外国税額を控除（外国税額の直接控除等）する形で二重課税排除のための対応的調整を行う構図になっている。

PEおよび帰属主義のルールは、非居住者である事業者が、現実空間を通じた物品販売（資産の譲渡）のみならず、現実空間を通じたサービス（役務）の提供に伴う国際取引から得た所得課税に適用になることはいうまでもない。

国際電子商取引に関し、ネット通販小売事業者（や最終消費者）に対してどのように適正な所得課税（さらには消費課税）をすべきか、さらにはこれらにかかる二重課税への対応的調整／排除策を講ずべきかについて、多数国間での統一的な対応のあり方を検討しようということで、OECDのような国際機関やEUのような国家連合体において検討が進められている。

もっとも、これまでの検討や議論に目を通してみると、国境越えの電子商取引に対し、一方では、課税される事業者や消費者がおり、他方では課税されない事業者や消費者がいることは、税負担の公平（equity of taxation）、中立的で無差別な課税（neutral and non-discriminatory taxation）のルールに反し、さらには公正な市場競争（fair competition／marketplace fairness）の阻害要因になるということに力点が置かれているように見える。加えて、EUのよう

な国家連合体においては、「課税制度の調和 (harmonization of taxation regime)」もねらいであることがわかる。

① 国際機関OECDでの検討

OECDモデル租税条約では、非居住者があげる「事業所得」にかかる所得課税については、それが、現実空間を通じた国際商取引であろうと、電脳空間を通じた国際電子商取引であろうと、源泉地国課税 (source-based taxation) 原則を適用する基本方針を打ち出している。すなわち、具体的には、PE(恒久的施設) 概念と帰属主義に基づいて所得課税を行うとしている。

2001年1月、OECD税務委員会 (OECD Fiscal Affairs Committee) は、租税条約のもとでの国際電子商取引からあがる事業所得の対する自国の課税権を決定する基準の一つである「PE(恒久的施設)」について、一応、次のような内容 (判定基準) で合意に達し、公表した⁹⁴⁾。

【表28】 国際電子商取引にかかる事業所得課税上のPEの判定基準

①ウェブサイト自体はPEにあたらない。
②ウェブサイトのホスティング契約は、通例、そのウェブサイトを通じて事業を営む企業にとりPEにあたらない。
③インターネット・サービス・プロバイダー (ISP) は、極めて特別な状況にある場合は別として、他の企業のPEに該当するような従属代理人にはあたらない。
④サーバー (servers) などのコンピュータ設備の設置場所はPEにあたる。ただし、その場所で営まれる機能が、その企業の事業活動に重要であるとともに、必要不可欠ないし中核的な部分を占めていなければならない。

こうした判定基準は、国際電子商取引にかかる「所得課税」についてのOECDの基本方針となっており、その後のOECDモデル租税条約の5条〔恒久

94) OECD, OECD Countries Agree on the Interpretation of a Key Condition for Taxing Profits from Foreign E-Commerce Business (January, 2001).

的施設 (PE)] やその注解 (commentary) の策定/改訂のベースとなっている。

この判定基準について若干の説明を加えてみると、まず、ウェブサイトは有体財産ではないことから、それ自体はPEにあたらないとしている。自動装置は、その操作に人間の介入を必要としないものであってもPEにあたる。サーバーは、相当の期間にわたり特定の場所の置かれる場合には、“固定 (fixed)” したものと取り扱われる。コンピュータ装置は、固定その他のPE要件を充たす場合には、PEにあてはまる。一般に、第三者たるインターネット・サービス・プロバイダー (ISP) が貸し出しているウェブサイトは、PEに該当しない。なぜならば、ISPは、事業者にとって契約を締結する権限を有しないからである。

以上のように、OECDは、モデル租税条約やその注解 (commentary)、ガイダンスなどで、非居住者があげる「事業所得」に対する課税については、それが、現実空間を通じた国際商取引か、電脳空間を通じた国際電子商取引かを問わず、源泉地国課税 (source-based taxation) 原則を適用する基本方針を打ち出している。すなわち、具体的には、PE(恒久的施設) 概念と帰属主義に基づいて事業所得に対して所得課税を行おうとしている。しかしながら、源泉地国課税 (source-based taxation) 原則は本来、国境の存在を前提とした現実空間での国際商取引にかかる“所得課税”に関する基準である。したがって、国境の存在を前提としないあるいは国境越えの電脳空間での電子商取引に、源泉地国課税 (source-based taxation) 原則を無制限に幅広く適用することについては、異論もある⁹⁵⁾。

コンピュータ・サーバー (以下、単に「サーバー」ともいう。) は、明らかにPEにあたる自動販売機のような種類の自動化されたスタンドアロンの事業用装置/機器などとは異なる。自動販売機は、顧客に販売サービスを提供するために、現実空間の特定の場所に設置される。これに対して、コンピュータ・サーバーは、有形資産ではあるが、地球上のどこにでも設置が可能である。つまり、コンピュータ・サーバーは、インターネットにつながる世界中のどの地にも設置が可能であり、かつ、世界中の顧客にサービス提供ができる。さらに、

95) See, Christopher Trester, “To Tax Or Not to Tax, That is the Question: A Critique of the United States’ Policy on Taxation of Servers,” 9 *Hastings Bus. L.J.* 351 (2013).

サーバー（およびそれに匹敵する装置）は、地球上に限らず、宇宙空間に所在する通信システムを備えた人工衛星にも設置することができる。いずれにしる、こうしたサーバーと現実空間に固定して設置される自動販売機との対比は、電子商取引により得た事業所得にかかる所得課税を行う際のPE判定基準の妥当性を精査にあたっての良きサンプルになる。

ちなみに、OECDは、2013年2月に、BEPS報告書『税源浸食と利益移転への対応（Addressing Base Erosion and Profit Shifting）』（以下「BEPS報告書」という。）を公表した⁹⁶⁾。BEPS報告書は、多国籍企業による精緻な国際的なタックスプランニングによる租税回避等の課題を取り上げたものである。課題としては、ネット（電脳空間）取引に関する各国での所得・消費課税取扱の差異、無体財産／無形資産／デジタル化された生産物（digital contents）などへの課税の差異、事業体選択やハイブリッド商品にかかる二国間での取扱（法人か組合か等）が異なることを利用して両国の課税を免れる取引（ハイブリッド・ミスマッチ取引）の解消などが取り上げられている。

BEPS報告書では、BEPSの多くは合法ではあるものの、国際課税原則（モデル租税条約）を見直すとともに、各国が国内税法を改訂するなどの国際協調によりBEPSへ適切な対応を行うように呼びかけている。その後、OECDは、BEPS行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）（以下「BEPS行動計画」という。）を公表した⁹⁷⁾。わが国はこの行動計画を強く支持する旨を表明（平25年7月19日財務大臣談話）している⁹⁸⁾。

96) Available at: <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>

97) Available at: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf#search='OECD+Addressing+Base+Erosion+and+Profit+Shifting> なお、邦訳としては、OECD『税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画』（日本租税研究協会、2013年）参照。なお、OECDのBEPS行動計画に対しては、企業への過重なコンプライアンス負担を招くことなどから、わが国の経団連などが反対している。記事「OECD、課税逃れ対策強化、事務負担重く、機密漏洩の恐れ」日本経済新聞2014年4月4日朝刊参照。

98) Available at: https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/20130719.htm

② 連邦国家アメリカでの動向

アメリカでは、電腦空間（ネット）での電子商取引に課税すべきかどうか、ベーシックなところで論争の最中である⁹⁹⁾。そもそも“課税がなければ、二重課税も生じない”。すなわち、まず、電子商取引に課税をするという前提がコンセンサスを得てはじめて二重課税の排除策も問題になる。

アメリカ連邦政府は、国境（および州境¹⁰⁰⁾）の存在を前提としない電腦空間での電子商取引に、OECDの考え方に代表されるような、広く源泉地国課税（source-based taxation）原則を適用すべきとする見解に対して、賛否を明らかにしていない。アメリカの識者のなかには、電腦空間（ネット）での電子商取引にかかる「所得課税」にも、源泉地国課税（source-based taxation）原則ではなく、「消費課税」に使われている消費地国（仕向地）課税原則（consumption / destination-based taxation）を採用すべきであるとする見解もある¹⁰¹⁾。

アメリカで確立された電子商取引ルールによると、国境（州境）越えの国際（州際）電子商取引にかかる課税および二重課税の排除問題を点検する際に、問題の核心となるのは、コンピュータ・サーバーの所在地および当該サーバーがPE(恒久的施設)になる（あるいは所在州内に物理的所在（physical

99) サイバー課税について、サイバーリバタリアン（cyber librarian）的な考え方あるいは現状維持的な主張（*status quo* approach）は、電腦空間への政府規制の強化にアレルギーのある人々や、現在の消費（売上）税源が州から連邦へ収奪されることをおそれる州知事や州議会関係者等に多い。See, e.g., Jonathan Bick, “Implementing E-Commerce Tax Policy,” 13 Harvard J. Law & Tec. 597, at 616 *et seq.* (2000).

100) 連邦国家であるアメリカの場合、伝統的に州際（州境越え）取引にかかる消費課税（sales tax / use tax）および当該消費課税にかかる二重課税の調整の経験が豊富であり、この経験は、国境越えの国際電子商取引にかかる消費課税のあり方を考える上でも、大きな意味を持っている。See, e.g., Water Hellerstein, “State Taxation of Electronic Commerce,” 52 Tax L. Rev. 425 (1997); Edward Morse, “State Taxation of Internet Commerce: Something New Under the Sun,” 30 Creighton L. Rev. 1113 (1997).

101) See, “To Tax or Not to Tax, That is the Questions: A Critique of the United States’ Policy on Taxation of Servers,” 9 Hastings Bus. L.J. 351 (2013).

presence) がありかつ所在州と実質的関連 (substantial nexus) を有する) かどうかである。この要件が満たされることが立証できてはじめて、その所在地国(州)が売上税ないし使用税を課税できることになる¹⁰²⁾。

一般に、大企業は各社とも、少なく見積もっても平均で5万を超えるサーバーを保有している。グーグル (Google) のような情報産業の世界的なリーダーの地位にある企業は、100万前後の数のサーバーを保有している。これらのサーバーは世界中に張り巡らされ、そのほとんどは、データセンターとしての機能を有している。

今日、サーバーは、事務所、工場、作業所、ないし物理的存在(以下「事務所等」という。)と同様であるとみなすこともできなくもない。その一方で、事務所等とは異なり、“サーバーは世界のどこにでも設置でき、その利用者は必ずしもサーバーの所在地と同じところにいるとは限らない”という特徴がある。このことから、逆に、サーバーがPEであると仮定すると、企業は、高い法人税率の国から低い法人税率の国にサーバーを移すことで租税回避をはかることも可能になる。

OECDは久しく議論を重ね、サーバーをPEとすることに対する賛否を考量した結果、「サーバーはPEである」とする基調を打ち出した¹⁰³⁾。OECDの考え方は、主としてサーバーの果たしている現実の機能や事業上の所得算出におけるサーバーの活動に重点を置いたものと解される。OECD加盟国の多くは、「サーバーはPEである」とするアバウトな基調に基づいて二国間租税条約を定立または改訂してきている。

102) 詳しくは、後述④(c)参照。

103) See, OECD, Commentary on Model Tax Convention 2010, at 42.1~9.もっとも、注釈 (Commentary) やガイドラインは、その後も検討が続けられ、毎年のように改訂案 (Revised Proposals) が公表されてきている。See, e.g., OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) [19 October 2012 to 31 January 2013]. Available at: <http://www.tax.org.uk/Resources/CIOT/Documents/2012/10/PermanentEstablishment.pdf>

これに対して、OECDの主要加盟国の一つであるアメリカは、自国と締結する租税条約網のなかで、OECDの「サーバーはPEである」とする基調を直接的に採用するにはいたっていない。また、アメリカは、その領域内にサーバーを保有する租税条約非締約国からきている外国企業に対し、サーバー課税にあたりどのように国内税法を適用するののかについてもその基準を明確にしていない。

このように、アメリカでは、電子商取引にかかる課税をどうするかについてはいまだ全国的なコンセンサスを得るにはいたっていない。

(4) 国際電子商取引にかかる「消費課税」と二重課税の排除

各国がこれまで他国と締結してきている二国間租税条約は、「所得課税」〔や「資産（資本）課税」〕およびそれらの二重課税の対応的調整／排除をねらいとしたものである。言い換えると、直接「消費課税」にかかるものではない。

「消費課税」にかかるモデル租税条約ないし二国間租税条約が存在していなか、国際的に行われる電子商取引、すなわち「一部または全部にインターネットを使った、事業者間取引（B2B=business-to-business transactions）および事業者－消費者間取引（B2C=business-to-consumer transactions）にかかる消費課税については、どのような課税ルールが適用になるのかが問われてくる。

国際電子商取引にかかる「消費課税」については、OECDのような国際機関やEU(欧州連合)のような国家連合体が、一定のルールを提示してきている。また、各国は、それぞれ独自の視点から国際電子商取引にかかる消費課税の片務的対応措置を提示してきている。

① 国際機関OECDの基本方針

OECDは、国際電子商取引にかかる「消費課税」について、非居住事業者を納税義務者とする消費を課税ベースとする租税（付加価値税・VAT/GST）にターゲットを絞る形で、モデル租税条約やその注解（commentary）、ガイダンスなどで、基本方針を明確にしてきている。その基調は、現実空間の通じ

た国際商取引であろうと、電脳空間を通じた国際電子商取引であろうと、PE(恒久的施設)概念と帰属主義に基づく源泉地国課税(source-based taxation)原則を適用しようとするものである。

PE(恒久的施設)概念と帰属主義に基づく源泉地国課税原則は、本来、国境の存在を前提とする現実空間での国際商取引にかかる「所得課税」に関する基準である。こうした原則を、国境の存在を前提としない電脳空間での国際電子商取引にかかる「消費課税」に幅広く適用することについては議論のあるところである。

例えば、ヨーロッパ司法裁判所(European Court of Justice)は、装置の設置のみではPEありとは言えないとし、EU加盟国内にサーバーを置いたとしてもPEがあるとはいえないと判示している¹⁰⁴⁾。

ヨーロッパ司法裁判所の判断とは真逆に、カナダ歳入庁(RCA=Revenue Canada Agency)は、国内にサーバーのみを設置し、いかなる人員の配置がないとしても、当該サーバーはPEに該当するとしている。このことから、当該サーバーをカナダ国内に設置し、カナダ居住者である消費者向けに電子商取引をしている非居住/外国のネット通販小売事業者は、当該消費者からのカナダの付加価値税である物品・サービス税(GST)を徴収し、納付する義務を負う旨を明らかにしている¹⁰⁵⁾。

ちなみに、消費地(仕向地)課税原則を採用する付加価値税(VAT/GST)では、国境越えの課税取引に対する二重課税の排除/対応的調整を行うために、輸出免税、つまり前段階控除(input tax credits)にあたり課税輸出売上に対するゼロ税率の適用を認める。

したがって、例えば、カナダにサーバーを設置している非居住者であるネット通販小売事業者は、カナダの最終消費者向けに電子商取引の売上げにかかる

104) See Marcellin N. Mbwa-Mboma, France, "OECD Take Different Views of Unstaffed Servers as Permanent Establishments," TAX NOTES INT'L, June 3, 2002, at 1107.

105) See, CCRA E-commerce GST Bulletin, Revenue Canada, Internal Memo 981646 (Aug. 31, 1998) at 27.

GSTを当該消費者から徴収してカナダで納付する一方で、その事業者が居住する国が付加価値税を導入していれば、課税された国外への配信サービスについて輸出免税（課税輸出売上に対するゼロ税率）の適用、税額の還付を受け、国際二重課税の排除／対応的調整／排除をすることになるものと解される。

② 国家連合体EUの基本方針

1993年にEUの市場統合が行われる以前は、EU加盟国間取引と非加盟と非加盟国間取引に違いがなく、物品については税関による調整が行われていた。しかし、EU市場の統合後は、税関による調整は廃止された。その後、EUは、EU域内での加盟国間取引では、物品はもちろんのこと、サービスについても、原産地課税原則（origin-based VAT）を基本とし、最終的な税収が消費地国に配賦されるようにクリアリングハウス（清算配賦機構）を設けて調整する方向が打ち出した。しかし、その後のEUの拡大の伴う加盟国間での経済格差の広がりなどから、こうした基本方針を貫徹するのは難しくなった。また、経済のサービス化や電子商取引の飛躍的な拡大なども影響して、近年、EUは消費課税においては、消費地（仕向地）課税原則（consumption／destination-based VAT）に大きく傾斜してきている。

従来から、EUにおけるサービスにかかる消費課税では、事業者間取引（B2B supplies）には消費地（仕向地）課税原則（consumption／destination-based VAT）が適用される一方で、事業者－消費者間取引（B2C supplies）には原産地課税原則（origin-based VAT／GST）が適用されるなど、二重課税の調整／排除の仕組みが十分に機能していなかった。このため、経済的中立性や効率性を削ぐとの批判も強かった。

その後、検討がすすめられ、EU域内での事業者－消費者間サービス取引（B2C services supplies）にも、消費地（仕向地）課税原則を採用するとともに、EU域内事業者がEU域外へサービスを提供する取引（サービスの輸出）には課税しないことや、EU域内に事業施設を持たないEU域外事業者であっても、EU加盟国の個人消費者へネットでサービスを提供している場合には、当該消費者からVATを徴収し納付するように求められる仕組みをつくることで、加

盟国間でコンセンサスが得られた。

2002年5月に、EU(欧州連合)は、EU/VAT指令〔Council Directive 2002/38/EC:電子取引にかかる付加価値税指令(VAT on E-commerce Directive)〕(以下「2002年EU/VAT指令」という。)を発遣し、2003年7月1日から発効させた¹⁰⁶⁾。これにより、事業者—消費者間取引(B2C supplies)にも、消費地(仕向地)課税原則を適用することとするとともに、“電子サービスに対する付加価値税課税(VAT on electronic services)”の仕組み¹⁰⁷⁾が整備された。EU域外からEU加盟国の個人消費者へデジタル化された生産物やサービスを有償でネット配信サービスを行っているEU域外事業者(non-EU businesses)、つまり、EU域外に居住するネット通販小売事業者に対して付加価値税(VAT)の納税義務を果たすように求めた。

この2002年EU/VAT指令によると、EU加盟国の個人消費者等を顧客として、デジタル化された生産物やサービスを有償でネット配信サービスを行っているあらゆるEU域外事業者は、その加盟国の個人消費者等が所在する国の課税庁に登録し、当該消費者等に価格に上乗せするかたちで付加価値税(VAT)の負担を求め、それを徴収し、かつ、徴収税額を電子送金納付するように求め

106) See, Council of EU, VAT on E-commerce Directive (2002/38/EC, May 7, 2002). Available at: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:128:0041:0044:EN:PDF> ちなみに、EUにおける指令(directive)と規則(regulation)との違いを認識しておく必要がある。EUにおいて「指令(directive)」は、加盟各国の直接適用にならない。EU加盟各国はそれぞれ「指令」に沿って国内法を制定する必要がある。各国は、国内法の制定にあたっては一定の立法裁量が認められる。このため、「指令」による場合、EU域内において必ずしも統一的なルールを敷けるわけではない。言い換えると、EU域内の複数の国にまたがって事業を行う国際的な事業体(団体)は、それぞれの国ごとに異なるルールに対応するように求められる。一方、EUにおいて、「規則(regulation)」は、EU域内全域にわたり直接適用になる。したがって、EU規則が成立・発効すれば、加盟国ごとに違っていたルールが統一化されることになる。

107) See, EC/Taxation and Customs Union, VAT on electronic services. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce

た。EU域内の個人消費者等を顧客としてデジタル化された生産物等をEU域外から輸出するEU域外事業者の徴収・納付の手順は次のとおりである。

【表29】 EU域外事業者の付加価値税の徴収・納付の手順

(a) EU域外事業者は、いずれか一つの加盟国の課税庁で付加価値税（VAT）にかかる事業者登録をする。
(b) 当該事業者がEU域内の個人消費者等に対して提供してサービスの価格に上乘せするかたちで、その消費者等が「生活を確立している、住所を有する、または通常居住する」国の付加価値税（VAT）の税率で負担を求め徴収する。
(c) 当該事業者は、事業者登録をした国の課税庁に、域内の個人消費者等から徴収した付加価値税（VAT）額を集約的に徴収・納付する。
(d) 事業者登録をした国の課税庁は、納付された付加価値税額を電子商取引の消費地にあたる各加盟国に按分し、適正額を当該加盟国に配賦する。

2002年EU/VAT指令は、EU域外事業者で、EU域内での個人消費者等を顧客として電子商取引をしている場合であっても、EUのいずれかの加盟国に事業所等の事業施設（business establishments）を置き、付加価値税（VAT）にかかる事業者登録をしているときには適用されない。つまり、この指令は、EU域内に事業施設（business establishment）を置かず、事業者－消費者間取引（B2C= business-to-consumer transactions）のかたちで国境越えの電子商取引（輸出）を行うEU域外事業者に対してのみ適用になる¹⁰⁸⁾。

108) 2008年EU/VAT指令〔Directive 2008/8/EC〕は、EU加盟国に対して、付加価値税（VAT）にかかる事業者登録を、これまでの電子的サービスに加え、電信や放送サービスにかかわるEU域外事業者はもちろんのこと、EU域内事業者にも拡大するように求めている。同指令は、2015年1月1日から適用される。See, EU, VAT on electronic services. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/index_en.htm ちなみに、このEU域外事業者に対していずれかの加盟国に事業者登録を求めVATの特別徴収義務を課す方法については、その実効性を疑う声もある。他に、最終消費者に納税申告義務を課す方法、インターネット・サービス・プロバイダー（ISP）に情報申告義務を負わせる方法とか、さまざま

③ 単一国家の連合体イギリスでの2002年EU/VAT指令の施行

EU(欧州連合)は、2003年7月1日から、2002年EU/VAT指令〔Council Directive 2002/38/EC:電子商取引にかかる付加価値税指令(VAT on E-commerce Directive)〕を発効させた。EUでは従来から、物品やサービスの取引にかかる消費課税については、原産地これに呼応するかたちで、イギリスは、EU域内にPEを置かず、事業者-消費者間取引(B2C)を行うEU域外事業者に対してVAT事業者登録やVAT納付を義務づけるVOES(VAT on e-Services)スキームを発足させた。

さらに、2008年EU/VAT指令〔Council Directive 2008/8/EC〕は、EU加盟国に対して、2015年1月1日から付加価値税(VAT)の納付にかかる事業者登録を、これまでの電子的なサービスの提供に加え、放送や電信サービスを提供するEU域内事業者およびEU域外事業者にも拡大するように求めている。

また、このEU指令は、EU加盟国の個人消費者に対して放送(broadcasting)・電信(telecommunications)・電子的なサービス(e-services)(以下「BTEサービス」ともいう。)に対する消費地(仕向地)課税原則を厳格に適用し、とかく各加盟国の独自の課税原則を打ち出すことから発生する領域内および国際二重課税の調整/排除を的確に行うことも意図している。このEU指令に従うべく、例えばイギリスは、2015年1月1日から、現行のVOESスキームに代わる、MOSS(Mini One Stop Shop)スキームを実施することになっている。

(a) VOESスキームの概要

VOESスキームは、EU域外事業者(non-EU businesses)で、個人消費者(private individual consumers)、その他政府機関のような非事業者団体(non-business organisations)に対してデジタル化された生産物を供給する者にも適用される。

なVAT徴収方法が検討されている。しかし、徴税の効率化をねらいに国際的な情報監視体制を作り上げることに對しては、市民的自由(人権)保護の視点などからの異論もあろう。

VOESスキームの概要は次のとおりである¹⁰⁹⁾。

【表30】 イギリスのVOESスキームの概要

<p>(i) <u>スキーム適用対象となるEU域外事業者とは</u></p>
<ul style="list-style-type: none"> ・ 電子的にサービスを提供するEU域外事業者 ・ その顧客が、EU域内でサービスを消費する個人消費者 (private individual consumers)、その他政府機関のような非事業者団体 (non-business organisations) (以下「個人消費者等」ともいう。)である*¹、*²。 ・ EU域内で恒久的施設を有しないEU域外事業者である。 ・ EU域内で付加価値税 (VAT) 関連の登録をしていないEU域外事業者である。 <p>* 1 つまり、このスキームは、事業者—消費者間取引 (B2C=business-to-consumer transactions) 等に対してのみ適用になる。したがって、EU域内で事業者間取引 (B2B =business-to-business transactions) のかたちで電子的にサービスを提供している場合には、このスキームの適用対象にはならない。</p> <p>* 2 電子的にサービスを供給するEU域外事業者が、B2CとB2B双方を行っている場合には、B2Cに対してのみこのスキームが適用になる。</p>
<p>(ii) <u>スキーム適用対象となる主な電子商取引とは</u></p>
<ul style="list-style-type: none"> ・ ウェブサイトまたはウェブ・ホスティング・サービスの提供 ・ ダウンロードされたソフトウェア (ソフトウェアの更新も含む。) ・ ダウンロードされた画像、テキストまたは情報 ・ デジタル化された書籍 (電子書籍) またはその他の電子刊行物 ・ ダウンロードされた音楽、映画もしくはゲーム ・ 電子公売 ・ インターネット・サービス・パッケージ* <p>* ただし、インターネット・サービスのような単なる通信手段は、電話やファックスなどと同様に、スキームの適用対象となる電子商取引とはみなされない。</p>
<p>(iii) <u>スキーム登録の選択/付加価値税 (VAT) の徴収・納付手続</u></p>
<ul style="list-style-type: none"> ・ スキーム適用対象となるEU域外事業者は、いずれか一のEU加盟国の付加価値税担当当局 (VAT authority) に登録するように求められる (ただし、EU域内でB2C等のかたちで電子的にサービスを供給するEU域外事業者で、スキーム登録を選択しない者は、取引相手が居住する各加盟国の付加価値税担当当局で登録をするよう

109) Available at: <https://secure.hmce.gov.uk/ecom/voes/faqHelp.do>

に求められる。)

- ・仮にスキーム適用対象となるEU域外事業者は、イギリスを選択した場合には、インターネットを使って歳入・関税庁 (HMRC=HM Revenue & Customs) に登録することになる。
- ・スキーム適用対象となるEU域外事業者は、顧客である個人消費者等に対し付加価値税 (VAT) を、その者が居住する加盟国が当該消費に対し適用している税率で、価格に加算して請求することになる。
- ・スキーム適用対象となるEU域外事業者は、各加盟国の担税者から徴収した付加価値税額を、各納付期限までに、事業者登録した加盟国の税務当局に電子納付することになる。
- ・事業者登録した加盟国の税務当局は、電子納付された付加価値税額を電子商取引の消費地にあたる各加盟国に按分し、当該加盟国に配賦する。

(iv) **スキーム登録にあたり事業者が提供を求められる情報**

- ・氏名、その国の郵便番号、EU域外事業者の納税者整理番号 (ただし、ある場合)、ウェブサイト、コンタクト名称、電話番号、電子メール・アドレス、EU域内でVATの事業者登録をしていない旨の書類、EUの顧客に対して電子サービス提供の開始日 (開始予定日) など。

(v) **オンライン登録後の連絡**

- ・登録が完了すれば、事業者に対して税務当局から暫定登録番号を通知される。その後、事業者と税務当局は、その暫定登録番号を使ってコンタクトすることになる。
- ・税務当局は、形式審査をし、5日以内に、適格事業者に対し、スキームID番号 (SIN = Scheme Identification Number) および付加価値税の電子納付先を電子メールで通知する。

(vi) **付加価値税 (VAT) の申告および納期**

- ・事業者は、個人消費者等が負担した付加価値税 (VAT) を、次の期間内に四半期ごとに申告し、納付するように求められる。

申告期間	納付期限
7月1日～9月30日	10月20日
10月1日～12月31日	1月20日
1月1日～3月31日	4月20日
4月1日～6月30日	7月20日

・ただし、EU域外事業者は、いずれの期においても、顧客である個人消費者等との間で電子商取引がなく、納付すべき付加価値税（VAT）額がない場合には、いわゆる「ゼロ申告書（Nil Return）」を提出しなければならない。

(vii) **EU域外事業者の変更情報等の届出義務**

・EU域外事業者は、提供情報に変更があった場合には、税務当局の担当部署（VAT, Excise and Customs, HMRC）に対しその変更事項を30日以内に通知するように求められる。

・また、EU域外事業者は、VOESスキームの登録要件を充足しなくなった場合には、税務当局の担当部署（VAT, Excise and Customs, HMRC）に対しその旨を通知するように求められる。この際に、EU域外事業者は、EU域内で電子サービスの提供を受けている個人消費者等の所在する加盟国ごとの申告・納付手続に移行するなど必要な手続をとる必要がある。

(b) MOSSスキームの概要

イギリスは、2008年EU/VAT指令〔Directive 2008/8/EC〕に従い、2015年1月1日から、付加価値税（VAT）の納付にかかる事業者登録を、これまでのEU域内の個人消費者への電子的なサービス（e-services）を提供に加え、「放送サービス（broadcasting services）」や「電信（telecommunications）」にかかわるEU域内およびEU域外事業者にも拡大する。これに伴い、2015年1月1日から、現行のVOESスキームは、MOSS(Mini One Stop Shop) スキームに取って代わることになっている。実務的には、MOSSスキームの事業者登録手続は2014年10月から開始されることになっている¹¹⁰⁾。

新たなMOSSスキームは、EU加盟国の個人消費者に対して「放送」・「電信」・「電子的サービス」（BTEサービス）を提供するEU域外事業者に加え、EU域

110) See, HMRC, Q & A Guidance: Changes to the VAT place of supply rules and the introductions of the VAT Mini One Stop Shop (MOSS) (12 July 2013). Available at: <http://www.hmrc.gov.uk/budget2013/vat-place-supply-rules.pdf> なお、具体的な典拠となるのは2014年財政法（Finance Act 2014）であり、執筆時点においては英議会で審議中である。Available at: <https://www.gov.uk/government/collections/finance-bill-2014>（筆者最終アクセスは2014年4月7日）。

内事業者も含めたVATの事業者登録・納税申告にかかる仕組みである。したがって、新たなMOSSスキームは、次の2つのスキームからなる¹¹¹⁾。

【表31】 新たなMOSSスキームの特徴

<p>(i) MOSSスキームの対象となる放送・通信・電子(BTE)サービス、とは何か</p> <ul style="list-style-type: none"> ・「放送サービス (Broadcasting services)」とは、有料のラジオやTVプログラム、インターネットを使った有料放映などを指す。 ・「通信サービス (Telecommunications services)」とは、固定電話や携帯電話サービス、インターネットやウェブサイトへの有料サービスなど指す。 ・「電子的サービス (E-services)」とは、ネットを使った有料のビデオ、音楽やゲーム、電子書籍、ウイルス・ソフトなどのダウンロードのサービスなどを指す。
<p>(ii) 域内事業者用 MOSS スキーム (Union MOSS scheme)</p> <p>《概要》</p> <ul style="list-style-type: none"> ・EU域内に事業施設 (business establishment)、通例主たる事業者ないし本店など、を置いてEU加盟国の個人消費者向けに放送・電信・電子的 (BTE) サービスを提供するEU加盟国事業者向けのスキームである。 ・BTEサービスを提供するEU域内事業者が、BTEサービスに関して事業者-消費者間取引 (B2C BTE supplies) と事業者間取引 (B2B BTE supplies) の双方をしているとする。この場合、MOSSスキームの対象となるのは、あくまでもB2C BTE suppliesに限定される。 ・したがって、例えば、EU域内の通信事業者が、他の加盟国に居住する個人消費者が趣味で聞く音楽を有償でネット配信した場合には、事業者-消費者間取引 (B2C BTE supplies) にあてはまる。これに対して、他の加盟国に居住するレストランを経営している個人事業者に店内で流すバックグラウンド・ミュージックとして音楽を有償でネット配信している場合には、業者間取引 (B2B BTE supplies) となる。この場合、MOSSスキームの対象となるのは、あくまでもB2C BTE suppliesに限定される。
<p>《非選択域内事業者》</p> <ul style="list-style-type: none"> ・EU域内事業者用MOSSスキームは選択適用となっている。 ・このことから、EU域内に事業施設を置いてEU加盟国の個人消費者に対してBTEサー

111) See, HMRC, Broadcasting, telecommunications and e-services; rule changes from 1 January 2015. Available at: <http://www.hmrc.gov.uk/posmass/index.htm>

ビス (B2C BTE supplies) を提供するEU域内事業者は、MOSSスキームを選択せずに、BTEサービスの提供を受ける個人消費者の所在するそれぞれのEU加盟国で事業者登録をし、納税する方法も選択できる。

《選択域内事業者》

- ・一方、EU域内事業者用MOSSスキームの選択をする場合は、域内事業者は、欧州連合加盟国事業者用VAT MOSS オンライン・サービス (Union VAT MOSS online service) を使って、自らの事業施設の置ある加盟国の税務当局 (例えば、イギリスの場合は、HMRC) で事業者登録をする。
- ・登録したEU域内事業者は、自らが提供するBTEサービス (B2C BTE supplies) の提供を受ける顧客である個人消費者等に対し付加価値税 (VAT) を、その者が居住する加盟国が当該消費に対し提供日現在で適用している税率で、価格に加算して請求する。
- ・EU域内事業者用MOSSスキームを選択した域内事業者は、事業施設を置いている加盟国での通常のVAT申告に加えて、欧州連合VAT MOSS オンライン・サービス (Union VAT MOSS online service) を使って、ネットでBTEサービス取引 (B2C BTE sales) をMOSS申告するように求められる。

- ・EU域内事業者が登録をした加盟国の税務当局は、電子納付されたVAT税額をBTEサービスの消費者の所在する各加盟国に按分し配賦する。

(iii) **域外事業者用 MOSS スキーム (Non-Union MOSS scheme)**

- ・現行のVOESスキームと同様の、EU域内に事業施設 (business establishment) を置かないでEU加盟国の個人消費者にBTEサービス (B2C BTE supplies) を提供するEU域外事業者向けのスキームである。
- ・EU域外事業者は、欧州連合非加盟国事業者用VAT MOSSオンライン・サービス (Non-Union VAT MOSS online service) を使って、自らの事業施設の置ある加盟国の税務当局 (例えば、イギリスの場合は、HMRC) で事業者登録をする。
- ・登録したEU域内事業者は、自らが提供するBTEサービス (B2C BTE supplies) の提供を受ける顧客である個人消費者等に対し付加価値税 (VAT) を、その者が居住する加盟国が当該消費に対し提供日現在で適用している税率で、価格に加算して請求する。
- ・EU域外事業者は、欧州連合非加盟国事業者用VAT MOSSオンライン・サービス (Non-Union VAT MOSS online service) を使って、ネットでBTEサービス取引 (B2C BTE sales) をMOSS申告するように求められる。

なお、EU加盟国の個人消費者に対して、放送・電信・電子 (BTE) サービス

スを提供するEU域内に拠点を置いているEU域内事業者は、必ずしも大規模事業者ばかりとは限らない。VAT対象となるBTEサービスの取引（売上）高が免税点以下の小規模事業者もいる。

例えばイギリスの付加価値税（VAT）では、事業者免税点（2014年4月1日以降、8万1千ポンド）以下の小規模事業者は納税義務がない（UKのVAT法3条・同法別表第一、VAT規則5条以下）。フランスやドイツなどもそれぞれ事業者免税点を設けている。したがって、例えばイギリスの事業施設を置く小規模事業者が、複数のEU加盟国の個人消費者向けにBTEサービスを提供しており、イギリス国内での取引額が免税点を超えていても、他の加盟国での取引高がその国で設けられた事業者免税点以下の取引額であることも考えられる。この場合、その小規模事業者がMOSSスキームを選択すると、VAT負担にどのような影響が及ぶのか定かではないとの指摘もある。

BTEサービスに関しEU域内では事業者－消費者間取引（intra EU B2C supplies）に対しては消費地課税主義を徹底し、課税ルールを明確にしたVATの増徴をはかろうとするEUの方針には一定のコンセンサスは得られている。しかし、アメリカなどEU域外の消費者ともBTEサービス取引をしている事業者も少なくない。こうした場合を含め、輸出免税（ゼロ税率の適用）など国際ないし域内での二重課税の調整についてはいまだ検討が不十分との声も強い。

2 連邦国家アメリカでの州際二重課税への対応策

アメリカでは、連邦レベルでの付加価値税（VAT/GST）を導入していない。同じく連邦国家でGSTを導入するカナダやオーストラリアなどとは異なる。

アメリカでは、主な課税ベースを、連邦は「所得」、州は「消費」、そして地方団体は「資産」に求めてきている。

【表32】 連邦国家アメリカにおける課税ベースの分配

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ・ 連邦 (federal) : 「所得」(個人所得税/法人所得税) 中心の課税 ・ 州 (states) : 「消費」(単段階の小売売上税) に傾斜した課税 ・ 地方団体 (local) : 「資産」(保有資産にかかる財産税) に傾斜した課税 |
|---|

このように、連邦国家であるアメリカでは、州が幅広く「消費課税」を行っていることから、国際電子商取引ないし州際電子商取引にかかる「消費課税」と二重課税の排除の課題は、連邦のみならず、州にとっても重いものとなっている。

(1) アメリカにおける「消費課税」法制の現状

アメリカには、わが国の地方税法に相当するような連邦が定めたモデル法(枠法)が存在しない。このことも手伝ってか、アメリカ諸州の税制は州により大きく異なり、いわば“税のるつぼ”と化している。しかし、諸州では、州の税源の多くを「消費課税」に求めている¹¹²⁾。これら消費課税を行っている州では、売上税(sales tax)、とりわけ単段階の「小売売上税(retail sales tax)」のかわりで消費課税を実施している¹¹³⁾。

小売売上税は、州内で行われる物品やサービスの事業者-消費者間取引(B2C=business-to-consumer transactions)を課税対象とする単段階型の一般消費税である。したがって、日本が国レベルで導入する「消費税」、すなわち累積排除型/多段階型の帳簿方式の「付加価値税(VAT)」とは異なる。

アメリカ諸州が導入する単段階型の小売売上税は、細部においては異なり実に多様である。また、諸州における導入の趣旨も一様ではない。これら諸州の小売売上税は、その大きく、(i)事業者税型(vendor-tax type)、(ii)消費者税型(consumer-tax type)および(iii)混合型(hybrid type)に分けることができる。

(i)事業者税型のもとでは、“売上高”を基準に課税するという考え方に立つ。したがって、必ずしも最終消費者への“税の転嫁”を予定しているわけで

112) 現在、45州+ワシントン特別区(Washington, D.C.)、およびこれらの域内にある7,400を超える地方団体(シティ、カウンティその他)が売上税を導入している。アラスカ、デラウェア、モンタナ、ニューハンプシャーおよびオレゴンの5州は、売上税を導入していない。

113) ミシシッピ州やルイジアナ州のように、多段階型・累積排除型の一般消費税(VAT)を導入する例も見られる。

はない。あるいは、消極的に“可能な限り転嫁すべし”とするにとどまる。この類型のもとでは、法律上、州内で小売事業者として事業を営む“特権(privilege)”に課税するという構図にある。例えば、カリフォルニア州歳入・租税法典(CA Revenue and Taxation Code)では、「この州において、小売事業者が小売で譲渡されたあらゆる有体動産の譲渡から受領した総額に対して2.5%の税率で小売段階において有体動産を譲渡する特典に対して課税される。」と規定する(6501条)。

(ii) 消費者税型のもとでは、“販売価格”を基準に課税するという考え方をとる(ニューヨーク州など)。最終消費者への税の転嫁が予定されている。

(iii) 混合型のもとでは、税は、小売販売または小売事業を営む特典に着眼したうえで事業者に課される。しかし、税法上は、消費者への転嫁が義務づけられている。したがって、事業者は、法的に納税義務を負うが、消費者から税を徴収するように求められる(イリノイ州など)。

一般に、単段階型に小売売上税において課税対象は、最終消費者(およびその地位にあるものを含む。)との「小売」取引に限定される。したがって、事業者が、事業用/再版用として購入(仕入)する課税物品や課税サービスについては、税の累積(重複課税)排除には、「再販用免税仕入証(resale exemption certificate)」が使われている。事業者は、この証票を、相手方(仕入先)の事業者に交付することを条件に免税仕入が認められる¹¹⁴⁾。

① 売上税、使用税とは何か

すでにふれたように、アメリカ諸州の売上税は、州内消費税である。したがって、州内で消費される課税物品やサービスについて消費者に税負担を求め、事

114) See, John F. Due and John L. Mikesell, *Sales Taxation: State and Local Structure and Administration* (2nd ed., Urban Institute Press, 1994); Ferdinand P. Schoettle, *State and Local Taxation: The Law and Policy of Multi-Jurisdictional Taxation* (LexisNexis, 2003). この点について邦文による文献として詳しくは、拙論「アメリカの州売上税の研究(上)」朝日法学論集2号、拙論「アメリカの州売上税の構造(上)(中)(下)」税理32巻2号・32巻6号・32巻7号参照。

業者が価格に上乘せし徴収した税額を法定期限までに申告納付する仕組みである。

このように、諸州の売上税の課税対象は、「州内取引 (in-state transactions)」であることから、「州際取引 (interstate transactions)」や「国際取引 (international transactions)」はその州の売上税の課税対象にはならない。したがって、二重課税の発生防止ないし二重課税の排除の観点から、これらの取引を小売売上税の課税対象から排除してやる必要がある。諸州の売上税では一般に、いわゆる「消費地 (仕向地) 課税原則 (consumption / destination-based taxation principle)」を採用し、対応を行っている。これにより、自州の事業者が州外や外国の消費者へ提供した物品やサービスについては、いわば“輸出免税”にし、消費者の所在する州 (消費地州) で課税することとしている¹¹⁵⁾。一方、他州および外国の事業者から物品の購入ないしサービスの提供を受けた消費者の所在する州では、その州の売上税上“輸入取引”となり、州内取引にあてはまり課税対象となる。

売上税を採用する州では、最終消費者たる地位にある自州民が、通信販売等の手段で自州の売上税の徴収納付義務を負わない州外の事業者から購入した物品や提供されたサービス、つまり「州際取引 (interstate transactions)」に課税するために「使用税 (use tax)」を導入している。使用税は、理論上は、売上税の“補完税 (compensating tax)”とされる。

使用税は、“消費者の動産の使用行為に対して課税する”という考え方に基づく租税である。消費者は、購入した物品や提供されたサービスに対して、売上税と使用税との二重課税をされることはない。消費者は、一の小売取引には、どちらか一税を負担すればよいことになっているからである。また、一般に、売上税と使用税は同様の課税客体に対し同じ税率で課されているが、二重課税の排除をねらいに、小売事業者は、物品の譲渡 (販売) 等にかかる売上税額の計算にあたり、消費者が直接納付する使用税額あるいは当該小売事業者が特別

115) 消費地州が売上税を導入していないとすれば、消費地州の消費者が他州の事業者から購入した物品やサービスには消費課税がないことになる。

徴収して納付する使用税額を控除できていることになっている。

【表33】 アメリカ諸州の売上税と使用税の性格

<ul style="list-style-type: none"> ・ 売上税 (sales tax) : 最終消費者が担税者、小売事業者が納税義務者になる単段階に消費税。一般に、消費地（仕向地）課税主義ルールに基づき二重課税を排除する。
<ul style="list-style-type: none"> ・ 使用税 (use tax) : 最終消費者が担税者であり、かつ、納税義務者になる、あるいは小売事業者が特別徴収義務者になる単段階の消費税。売上税の補完税。

使用税は、理論的には、自州の最終消費者が租税を負担し申告納付する仕組みである。しかし、実際の租税の特別徴収を売手である州外事業者に義務づける法制を敷く州が多い¹¹⁶⁾。このため、とりわけ通販小売事業者にとっては、使用税の徴収納付はきわめて煩雑でコストのかかる事務になっている。理由は、顧客である消費者が、使用税の特別徴収を義務づけているさまざまな州にわたっているからである。通販小売事業者は、諸州の売上税／使用税法を熟知する必要があり、かつ、諸州の税務当局から税務調査を受けるおそれがあり、諸州の不当な課税に対してはそれぞれの州の争訟手続、つまり、不服申立てや州裁判所への提訴を求められることから、重い負担となっている。

② 州外小売事業者への消費課税と州内での物理的存在の有無

諸州の売上税では、州内で消費される課税物品やサービスについて消費者に税負担を求め、事業者が価格に上乗せし徴収した税額を法定期限までに申告納付する仕組みになっている。

伝統的な商取引では、小売事業者が、州内に店舗や営業所等（拠点）を構え、消費者がその店舗を訪れて物品やサービスを購入する際に売上税も負担するかたちであったために、売上税にかかる課税（消費課税）は比較的スムーズに行っていた。ところが、電腦空間（ネット）取引が全盛の時代に入り、諸州では、州内に拠点を置かない州外ネット通販小売事業者－消費者間取引（B2C）に

116) 拙論「アメリカの州売上税の研究（下）」朝日法学論集3号参照。

対する消費課税が年々難しくなってきた。

一般に、ある州が、州外小売事業者 (out-of-state retailer) の課税売上は自州の売上税ないし使用税を課税できるかどうかは伝統的に、その事業者が、自州内に店舗や営業所、従業者などの「固定的施設 (fixed place)」その他「物理的所在 (physical presence)」があるかどうかで判定されてきた¹¹⁷⁾。言い換えると、州は、州外小売事業者が、自州に住む顧客である消費者を対象に、電話やダイレクトメール、インターネットなどの配信サービスを通じた取引を行っている場合であっても、その事業者がその州内に「十分な物理的所在 (sufficient physical presence)」があり、その州と「実質的関連性 (substantial nexus)」を有していない限り、当該事業者に対し売上税の納税義務を課することはできないとされてきた。こうした解釈は、1992年のクイル対ノースダコタ州 (Quill Corp. v. North Dakota) 事件において、連邦最高裁判所が下した“州外小売事業者が単にその州内の顧客に商品を送付しているだけの場合、当該州はその事業者に対し売上税 (本件では使用税) の徴収・納付義務を課することはできない”とする判決で確立された¹¹⁸⁾。最高裁は、連邦憲法の「州際通商条

117) See, e.g., Complete Auto Transit, Inc. v. Brady, 430 U.S. 274, 287 (1977). 本件において、課税庁 (被告) であるミシシッピ州租税委員会 (Mississippi State Tax Commission) が、ミシガン州に本拠を置くコンピリート・オート・トランジット社に対してミシシッピ州において「事業活動をする特権」を根拠に売上税を賦課した。連邦最高裁は、先例 [Spector Motor Service, Inc. v. O'Conner, 340 U.S. 602 (1951)] に従い、違憲と裁断した。もっとも、本件において、最高裁は、単なる“事業活動をする特権”に課税するという形式基準によるのではなく、当該売上税が「課税権者である州と実質的関連性を持つ事業活動に適用され、公正に配賦され、かつ州際通商に対し差別的ではなくなど」の基準を充足する場合には、合憲となるとの判断を示した [430 U.S. 274, 287, at 288]。ちなみに、アメリカ税法にいう「物理的存在」の概念が、国際税法でいう事業所得 (所得課税) の課否に関する判定基準である「恒久的施設 (PE = Permanent Establishment)」の概念に相当するかどうかは別として、アメリカ税法における消費課税においては従来から、事業者は「物理的存在がなければ、消費課税なし」のルールに基づいて課否判定が行われてきたといえる。

118) 504 U.S. 298 (1992). 本件では、「物理的存在」よりも、「実質的関連性」に傾斜す

項 (Commerce Clause)」（1条8節3項）は、“州が、自州と他州との間で行われている州際取引へ課税を行うのを禁止している”ことを典拠に、この判決を下している¹¹⁹⁾。

もっとも、州内での「物理的存在」ないし州との「実質的関連性」の概念は、現実空間取引が全盛の時代に構築されたものである。電子商取引全盛の時代を迎えた今日、新たな解釈が必要だとする主張もあり、白熱した議論が展開されている¹²⁰⁾。

州によっては、州外通販事業者が自州の売上分を当該事業者の所得課税上の基礎となる“会計”に計上している事実をもって、自州との“関連あり”として、当該州外通販事業者に対して使用税の特別徴収を迫ってきている。これに対して、州外通販事業者は、そもそも使用税は“消費者の動産の使用行為に対して課税する”という考え方に基づく租税であり、また、売上を課税対象（課税客体）にする消費課税と所得を課税対象（課税物件）にする所得課税とは別物であり、“関連なし”と反駁し、法廷闘争が繰り広げられている¹²¹⁾。

また、後に詳しく紹介するように、ニューヨーク州をはじめとした諸州での売上税ないし使用税の課否をめぐる州と州外ネット通販小売事業者（納税者）との間での訴訟においては、州外ネット通販事業者が、自己の事業にかかるウ

る形で違憲判決を下している。なお、本件判決で、連邦最高裁は、連邦議会がこの判決を覆すために立法措置を講じることができる旨を認めている。Also, see, *National Bellas Hess v. Illinois*, 386 U.S. 753 (1967).クイル (Quill) 事件判決について、See, Geoffrey E. Weyl, “Quibbling with Quill: Are States Powerless in Enforcing Sales and Use Tax-Related Obligations on Out-of-State Retailers?,” 117 Penn. St. L. Rev. 253 (2012).

119) See, Wendy Trahan, “The Future of Sales and Use Tax on Electronic Commerce: Promoting Uniformity after Quill,” 21 Va. Tax Rev. 101 (2001); Brian S. Masterson, “Collecting Sales and Use Tax on Electronic Commerce: E-confusion or E-collection,” 79 N.C.L. Rev. 203 (2000).

120) See, Alexander Smith, “Quill by Affiliation,” 66 U. Miami L. Rev. 755 (2012).

121) See, Andrew J. Haile, “Affiliate Nexus in E-commerce,” 33 Cardozo L. Rev. 1803, at 1816 *et seq.* (2012).

ウェブ広告に当たり、州内に所在するアソシエイト (associate) ないしアフィリエイト (affiliates) といったネットを使った成功報酬型ネット広告を取り扱う州内パブリッシャー¹²²⁾などが開設したウェブサイトとリンクしている場合に、その州と「実質的関連性」があるといえるのかどうか争点になっている¹²³⁾。

③ アメリカにおけるサービスにかかる消費課税

諸州における小売売上税では、物品の販売に加え、サービスの提供 (supply of service) も課税対象としている。諸州のサービス課税の方式は大きく、二つに分けることができる。一つは、「一般サービス課税 (general service tax)」方式といえるものである。非課税として限定列挙された項目を除き、原則としてあらゆる種類のサービスに課税する方式である (例えば、サウスダコ

122) アフィリエイト (affiliates) ないしアソシエイト (associates) とは、成功報酬型ネット広告を指す。こうした成功報酬型ネット広告は一般、パフォーマンス・マーケティング、アフィリエイト・マーケティング、アフィニティ・プログラム、アソシエイト・プログラム、アフィリエイト・プログラムなどとして知られている。とくにインターネットのウェブサイト／ホームページ (www) 上の広告を指し、ある広告媒体のウェブサイトに設置されたあるいはそのサイトとリンクするウェブサイトの広告によってウェブサイトの閲覧者が広告主の商品ないしサービス等を購入し、生じた利益に応じて広告媒体に成功報酬 (commission) など一定の対価を与える契約を指す。アフィリ、アフィと呼ばれることも多い。ネットを使った成功報酬型ネット広告によって得られるアフィリエイトの報酬は、主にクリック報酬とアクション報酬の2つがある。クリック報酬の場合は、バナー、テキストリンク等の、アフィリエイトタグのクリックされた回数によって報酬が決まる仕組みになっている。また、インターネットのウェブサイト (www) 上の商品の販売広報などの業務全般を行う企業を「パブリッシャー (publisher)」と呼ぶ。

123) 一般に、「物理的存在」とは、現実空間に所在する支店、子会社、系列企業などを意味するととれる。しかし、今日、アメリカ税法は、有体的な存在のみならず、ネット企業広告において州内のアフィリエイト (affiliates) ないしアソシエイト (associates) のような存在やパブリッシャー (publisher) と無体的な連携がある場合にも、「州との関連性あり」として消費課税 (売上税／使用税) の納税主体となるにとらえているように見える。

夕州)。もう一つは、「限定列举課税」方式といえるものである。つまり、課税するとしたサービス項目を限定列举して、個別に課税する方式である。

現実には、「限定列举課税」方式を採用する州が多いが、この場合、従来から課税対象となるサービスは、現実空間取引にかかるものである。一般には、ガスや電気のような公益供給事業サービス、弁護士や公認会計士のよる専門職サービス、レンタル・サービス、入場料などである。

しかし、今日、電腦空間（ネット）取引が全盛の時代に入り、諸州は、“アマゾン税”などの導入ないしその検討に見られるように、州内の消費者が、インターネットを使って、州外ネット通販小売事業者から有償で文書媒体の書籍や音楽CDを購入した場合のような、有体財産／有形資産の電腦空間（ネット）取引にかかる消費課税を強めてきている。

今後、さらに情報化、サービス化がすすみ、電子商取引の飛躍的な拡大が予想される。電子書籍、音楽、パソコン応用ソフトなど分野によっては、州内の消費者が、インターネットを使って、宅配のような現実空間での物流をまったく要せず、州外ネット通販小売事業者のサーバーから直接、有償で、デジタル化された生産物（digital contents）／無体財産／無形資産のネット配信を受け、ダウンロード（消費）するのが主流になるであろう。こうなると、消費課税（売上税／使用税）の納税義務のあるなしの判定に使われている「物理的所在（physical presence）」の基準はますます陳腐化するおそれ、あるいは新たな進化を遂げて行くことが予想される。

④ ネット配信サービスを通じた取引にかかる消費課税

アメリカでは、連邦が付加価値税（VAT）を導入しておらず、しかも、州に傾斜するかたちで「消費」の課税ベースが配分されている。このことから、有体動産／有形財産、さらには無形資産／デジタル化された生産物の州際電子商取引、さらには国際電子商取引にかかる「消費課税」やそれにかかる二重課税の排除は、連邦よりも、諸州にとって重い課題となっている。

(2) 連邦における電子商取引にかかる消費課税の適正化の動き

今日、アマゾン・ドット・コム社 (Amazon.com, Inc., Amazon.com, LLC) に代表されるようなインターネット／オンライン通販小売事業者 (ネット通販小売事業者) による、電子書籍、音楽やパソコン応用ソフトなど (デジタル化された生産物) のネット配信 “サービスの輸入” が急激に拡大してきている。これとともに、アメリカでは、州内 (現実空間) には店舗などの固定した施設を有せず、インターネット (電脳空間) を使って州外ないし国外から州内の顧客 (消費者) に対し、デジタル化された生産物のネット配信や物品の配送を行う事業者に対する適正な課税を求める声も大きくなってきている。

こうした背景には、これらネット通販小売事業者は、店舗維持経費等の負担がないことに加え、顧客である消費者から所在する州 (消費地／仕向地) で課されている小売売上税ないし使用税を徴収し、かつ納付する義務を果たしていないことに対する強い反発がある。

ネット通販小売事業者とは対照的に、州内 (現実空間) に店舗を構え、商品の販売やサービス提供を行っている小売事業者は、顧客である消費者に売上税の負担を求め、徴収した売上税を申告納付するように求められる。こうした課税の現実、無差別な課税禁止 (non-discriminatory taxation) のルールに反し、さらにはイコール・フットイング (equal footing／競争条件の均等化) のルールとぶつかり、公正な市場競争 (marketplace fairness／fair competition) の阻害要因となっていることは否定できない。

① 実施された電子商取引にかかる消費課税の適正化策

すでにふれたように、アメリカには、州レベルでの消費課税 (小売売上税／使用税) において、州外から物品購入やサービス提供を受けた納税者たる消費者自身が、申告納付する “使用税” がある。しかし、使用税は、“消費者の動産の使用行為に対して課税する” という考え方に基づく租税であることから、顧客である消費者が自主申告納付するのが本来のかたちといえる。しかし、現実には、各州の税務当局は、捕捉には膨大なテーマ・ヒマがかかり、しかも消費者に適正な申告を求めるには難しい。慢性的な財政難に苦しむ諸州においては、

使用税収は、その額はともかく喉から手が出るほど欲しい。このため、実際の租税の徴収を売手である州外通販小売事業者に特別徴収を義務づける法制を敷く州も多い。

これまで、諸州がスクラムを組むあるいは各州が独自で、電話やダイレクトメール、インターネットなどの配信サービスを通じた取引にかかる消費課税(売上税/使用税) 徴収の適正化に向けてさまざまな提案や対抗策が練られてきている。それらのうち主なものをあげれば、次のとおりである。

【表34】 配信サービスを通じた取引にかかる消費課税の適正化案

売上税・使用税統一適用協定 (SSUTA = Streamlined Sales and Use Tax Agreement)

- ・ SSUTA (売上税・使用税統一適用協定) は、州の消費課税 (売上税/使用税) における現実空間取引と電脳空間 (ネット) 取引ないし通信販売とを同一の課税ルールの適用 (無差別的な課税取扱)、そのための連邦法の成立をめざして締結された多州間協定である¹²⁴⁾。2005年10月1日に発効した。SSUTAのもと、徹底して納税者本位 (taxpayers' friendly) の税徴収の仕組みの構築に向けて、売上税徴収合理化プロジェクト (SSTP=Streamlined Sales Tax Projects) が立ち上げられている。
- ・ 現在、売上税を導入している46州のうちの44州とワシントンD・Cが、SSUTAに加盟している。
- ・ SSUTAの加盟州では、SSTPに沿い、州法により、州内に拠点を置かないネット通販小売事業その他の通信販売小売事業者 (以下「州外ネット通販小売事業者 (remote retailers)」ともいう。) に対し、任意での事業者登録を求め、顧客である個人消費者が所在する州 (仕向地/消費地) で課されている小売売上税/使用税をその顧客から徴収し、かつ、その州に納付するように求めている。加盟州全体で、任意の事業者登録した州外通販小売事業者は、1,000を超える¹²⁵⁾。
- ・ 加盟州における立法内容は、それぞれの州により異なる。しかし、自州の制度を次のように改革するように奨励されている。一般に、①消費課税 (売上税) において、

124) Available at: <http://www.salestaxsupport.com/sales-tax-information/SSTP-Introduction-Help-Guide.php>

125) See, Samantha L. Cowne, "The Streamlined Sales and Use Tax Agreement: How Entrepreneurs Can Plan for the Uncertain Future of E-Commerce Sales Taxation," 4 Entrepreneurial B.L.J. 133 (2009).

原産地課税原則を採用している州は、二重課税の発生を防ぐために消費地（仕向地）課税原則に改める、②自発的に事業者登録をした州外ネット通販小売事業者に対しては、過去の滞納売上税額を減免（tax amnesty）する、③州外ネット通販小売事業者が売上税にかかる記帳や納税をするために専門職サービスを利用した場合に発生した費用を補てんする、④事業者登録をした零細な州外ネット通販小売事業者に対しては、州の課税当局が、納税について特別の支援を行うなど、包括的な対応策を盛り込んでいる。

- ・新たにSSUTAに加盟を望む州は、自州の売上税や使用税の仕組みを抜本的に改革し、SSTPが確立した基準を遵守するように求められる。

② 連邦のインターネット・アクセス料への課税禁止法の所在

現時点において、電腦空間（ネット）関連で、連邦の暫定的な租税政策を明確にし、インターネット・アクセス料への課税禁止をねらいに制定された連邦法がある。1988年に制定された「インターネット課税自由法（ITFA = Internet Tax Freedom Act of 1998）」である。この法律の概要を図説すると、次のとおりである。

【表35】連邦のインターネット・アクセス料への課税禁止法の概要

インターネット課税自由法

- ・インターネット課税自由法（ITFA）は、州および地方団体に対して、インターネット・アクセス（したがって、電子商取引一般を禁止対象とするものではない。）に対するいかなる課税、および、重複課税ないし差別的な課税を禁止することを内容とする連邦法である（ただし、ITFA成立時にすでに施行されている州等によるインターネット・アクセスに対する課税は、グランドファーザー条項（grandfather clause）【旧法のもとで実施された措置などについては、新法を適用除外とする方法で対応すること】により、有効とされる）。
- ・ITFAは、1988年から当初3年間の時限法のかたちで施行されたが、その後幾度も更新され、最近の更新では2014年11月1日まで継続されている。

インターネット課税自由法（ITFA = Internet Tax Freedom Act）の制定／更新に見られるように、連邦には、議会を中心に、現実空間取引と電腦空間取

引に対する課税における中立性や無差別的取扱などを旗頭に、あるいは、州外ネット通販小売事業者の被害者意識に呼応して電腦空間取引を悪玉扱いし、ネット課税／アマゾン課税を強めることは、ネット商取引全盛の時代には似合わないとする意見も強い。

一方で、SSUTA(売上税・使用税統一適用協定) および“アマゾン法”の制定や“アマゾン税法”の創設に見られるように、諸州には、かねてから州内小売事業者と州外通販小売事業者との間に生じている税負担の格差の是正、そのための全米レベルでの統一的課税取扱については、“連邦の出番”への期待も高まっていた¹²⁶⁾。

事実、1994年にはじめて、連邦議会には、諸州が、州外ネット通販小売事業者に対して、自州の売上税および使用税の特別徴収・納付を義務づけることができるようにすることをねらいとした税制改革法案「目抜き通り事業に対する課税の公平を確保する法(Tax Fairness for Main Street Business)」案(1994年上院法案1825号)が提出された¹²⁷⁾。その後、連邦議会には次々と同じような内容の法案が出され、2011年までには総計で7法案にも及んだ。しかし、ネット通販小売事業者による法案成立に反対するロビーイング(議会工作活動)が激しく、いずれも成立にはいたらなかった¹²⁸⁾。

126) See, Jessica Nicole Cory, “The Gap Created by E-Commerce: How States Preserve Their Sales and Use Tax Revenue in the Digital Age,” 8 Okla. J.L. & Tech. 57 (2012).

127) See, S. 1825, 103d Cong. (1994).この法案は、アーカンソー州選出のドール・バンパーズ(Dale Bumpers)上院議員(当時)が提出した。現実空間で世界最大のスーパーマーケット事業を展開するウォルマート(Walmart)の本拠地はアーカンソー州にある。この法案の「目抜き通り事業に対する課税の公平を確保する法(Tax Fairness for Main Street Business)」という名称からも分かるように、この法案の後押しをしていたのは、ウォルマートをはじめとした大規模小売事業者であった。“裏通り”を闊歩する州外通販小売業者に“目抜き通り事業者”と対等な課税を行うことによりイコール・フッティング(equal footing/競争条件の均等化)を確保しようという趣旨の法案である。

128) 一連に立法の動向を含めて、市場公正法について詳しくは、See, Scott T. Allen,

わが国では、行政府が法案づくりに深くかかわる政府立法が目抜き通りを闊歩する常態にある。これに対して、アメリカは、議員立法一辺倒の国である。連邦議会には、どのような議員提出法案が出てくるか皆目予想がつかない。

(3) 連邦法先占の法理とは

アメリカでは、判例法の積重ねを通じて「連邦法先占の法理 (federal preemption doctrine / federal preemption of state law)」が法認されている¹²⁹⁾。すなわち、連邦法と州法がぶつかった場合には、原則として連邦法が州法に優先するとされる¹³⁰⁾。一般的に、その根拠は合衆国(連邦)憲法に求められる。なぜならば、連邦憲法は、「憲法に準拠して制定される合衆国の法律〔中略〕は国の最高法規である。各州の裁判官は、州の憲法または法律に反対の定めがある場合でもこれに拘束される。」(第6編2項)と定めるからである。また、司法も、連邦憲法に定める連邦法の最高法規条項(Supremacy Clause)に依拠した連邦法先占の法理(federal preemption doctrine)を根拠に判例法を形成してきている¹³¹⁾。

連邦法であるインターネット課税自由法(ITFA=Internet Tax Freedom Act)は電子商取引に対する差別的な課税を禁止している(ITFA 1101条a項2号)。また、明文で「連邦法先占の法理」が適用になることをうたっている。

こうした構図から、州におけるネット通販小売事業者をターゲットにした税

“Adopting to the Internet: Why Legislation is Needed to Address the Preference for Online Sales that Deprives States of Tax Revenue,” 66 Tax Law, 939 (2013).

129) 本稿は、アメリカにおける「連邦法先占論」の分析については射程外である。詳しくは、See, Stephen A. Gardbaum, “The Nature of Preemption,” 79 Cornell L. Rev. 767 (1994).

130) ちなみに、この場合、連邦法の留保が州法に及ぶのかどうかといった観点から論的展開をすることも可能であろう。

131) See, Patricia L. Donze, “Legislating Comity: Can Congress Enforce Federalism Constraints through Restrictions on Preemption Doctrine?,” 4 N.Y.U.J. Legis. & Pub. Pol’y 239, at 246 (2000).

法とITFAとの関係における連邦法先占の法理の適用が問題になる可能性がある。例えば、州の消費税法（売上税法／使用税法）のよりネット事業者に対して課税すると定めたとしても、それだけではITFAには抵触しない。しかし、州の消費税法（売上税法／使用税法）の定め方が、州内小売事業者と州外ネット通販小売事業者とを差別的に取り扱うかたちになっている場合には、連邦法であるITFAに抵触し、「無効」との司法判断がくだされる可能性も出てくる。

また、後にふれるように、連邦法である市場公正法（案）には、諸州が定めた同種の法律に連邦の基準よりも低い基準の定めがある場合には、どちらが優先して適用になるのかについては特段の定めを置いていない。このため、連邦法の定めと州法の定めが異なる場合に、衝突が起きるおそれがある。この場合には、黙示的先占の法理（implied preemption doctrine）が働き、これらの事項は連邦法によって黙示的に先占されているとみて、連邦法の定めが優先することになるものと解される¹³²⁾。

一般に、州法と連邦法先占の関係については、次のような3つの解釈が可能と考えられる。

【表36】 州法と連邦法先占の法理の適用・解釈

① 明文による連邦法先占 (express preemption) 連邦議会が明文で州の行為に優先するとの定めを置いている場合には、絶対的に連邦法が優先する。
② 黙示の特定分野にかかる連邦法先占 (implied field preemption) 連邦議会が包括的な規制を敷くことにより州の領域から特定分野を連邦に移行する場合、連邦法が優先する。
③ 黙示の抵触分野にかかる連邦法先占 (implied conflict preemption) 州の行為が現実に連邦法と抵触する〔例えば、Carter v. SSC Odin Operating Co., 237 Ill. 2d

132) 司法には、中央集権的な連邦主義を支持するねらいもあり「連邦法の黙示的先占の法理」の拡大的適用に積極的な傾向がみられる。その一方、分権的な連邦主義、州権の確保の観点からは、連邦法による先占の範囲を広く策定する連邦議会の無制限な立法裁量権限のあり方が問われている。Stephen A. Gardbaum, "Symposium: Federal Preemption of State Tort Law," 33 Pepp. L. Rev. 39, at 51 *et seq.* (2005).

30, at 39~40 (2010))、または、連邦法と抵触する場合には、州法は無効であると解される〔例えば、*Sprietsma v. Mercury Marine*, 197 Ill. 2d. 112, at 117 (2001)〕。

(4) “アマゾン課税”をめぐるとの訴訟の分析

いわゆる「アマゾン税法」ないし「アマゾン課税」とは、アマゾン・ドット・コム社 (Amazon.com, LLC) に代表されるような州外ネット通販小売事業者に対して、顧客である個人消費者から、その者が所在する州 (仕向地/消費地) で課されている小売売上税/使用税を徴収し、かつ、その州に納付することを義務づけようという趣旨で、提案されている法律/税法 (案) である¹³³⁾。一言でいえば、「州によるネット販売課税 (State taxes on internet sales)」である。カリフォルニアやニューヨークなど小売売上税を導入する州の多くが、州内 (州の現実空間) に店舗などの固定した施設を置く小売事業者の保護や競争条件の均等化、さらには州税の増徴をねらいに、導入ないし導入の必要性を訴えている。事実、アーカンソー、カリフォルニア、コロラド、コネチカット、フロリダ、ケンタッキー、イリノイ、ミズーリー、ニュージャージー、ニューヨークをはじめとして、多くの州が、独自に何らかの対応措置を講じてきている。

アマゾン課税の諸州への広がりとともに、州と州外ネット通販小売事業者とが訴訟合戦を繰り広げ、せめぎ合いの状況にある。

① ニューヨーク州のアマゾン税法をめぐるとの訴訟の分析

ニューヨーク州は2008年に全米で最初に、州外ネット通販小売事業者をターゲットにアマゾン税法を制定した。しかし、当該税法の適用対象となる事業者が、当該州法は、“州が、自州と他州の間で行われる州際取引へ課税すること

133) See, Emily L. Patch, "Online Retailers Battle with Sales Tax: A Physical Rule Living in a Digital World," 46 *Suffolk U.L. Rev.* 673 (2013); Neal A. Koskella, "The Enigma of Sales Taxation through the Use of State or Federal AMAZON Laws: Are We Getting Anywhere?," 49 *Idaho L. Rev.* 121 (2012).

を禁止している連邦憲法の州際通商条項 (Commerce Clause/ 1 条 8 節 3 項) に反する違憲立法であるとして訴訟で争った。以下に、同州での訴訟の経過について紹介する。

【表37】 NY州のアマゾン税法の概要と違憲訴訟の経緯

ニューヨーク州のアマゾン税法

- ・2008年4月に、ニューヨーク (NY) 州は、州内に物理的所在を置かずに州内消費者に物品やサービスを提供している州外ネット通販小売事業者に対し売上税の納税義務を課すことをねらいに、いわゆる“NYアマゾン税法 (N.Y. Tax Law § 1101 (b) (8) (vi))”¹³⁴⁾ を制定し (以下「新規定」ともいう。)、州知事の署名を得て施行した¹³⁵⁾。新規定 (州税法1101条 b 項 8 号 vi) は、「本条に基づいて、課税対象となる有体動産の譲渡又は役務の提供を行う者 (以下「販売者」という。)) は、この州の居住者と成功報酬広告契約を結んで手数料 (commission) その他の対価を支払ってインターネット・ウェブサイトにリンクを張る等により、潜在的な顧客を対象に当該販売者を直接若しくは間接で紹介している場合で、当該販売者のこの州において2月、5月、8月及び11月の最終日に終了する前4四半期 (the preceding four quarterly periods) の顧客に対する総売上高が1万ドルを超えるときには、請負人又はその他の代理人を使って注文を勧誘しているものと推定する。前四四半期にわたり合衆国憲法にいう実質的関連要件 (substantial nexus requirement) を充足するものとするとの推定に対しては、販売者と契約を結んだ当該居住者は、この州において当該販売者に代わり証拠を示していかなる勧誘も行っていなかったと反論することができる。〔以下邦訳省略〕と定める。
- ・この新規定は、第一に、1992年の連邦最高裁の下したクイル判決 (Quill Corp. v. North Dakota) などが、州が州外事業者に売上税や使用税を課税するには、当該州外事業者が自州内に「物理的存在」ないし州との「実質的関連性」があることを求めた判例の基準を充たすことにねらいがある。

134) N.Y. Tax Law § 1101 (b) (8) (vi) (McKinney Supp. 2010). Available at: <http://www.unc.edu/courses/2010spring/law/357c/001/salestaxonline/new-yorks-amazon-tax.html>

135) 2008年1月22日に、NY州知事が、NYアマゾン税法案を州議会に上程したときには、州議会内外で大きな論争となった。NY州内事業者や事業者団体が法案に賛成する一方で、議会関係者や税制の専門家からは法案への慎重な意見が出された。See, e.g., Raymond Meier, “Grinch Tax: It’s Back,” N.Y. Post (Feb. 12, 2008).

- ・また、この新規定は、州外ネット通販小売事業者が、NY州に居住するアソシエイト (associates) やアフィリエイト (affiliates) といった成功報酬型のインターネット広告を行っているウェブサイトにリンクを張って商品やサービスのセールスを行っている場合には、当該アソシエイトないしアフィリエイトをいわば代理店のように取り扱い、当該州外ネット通販小売事業者はNY州と「実質的関連性」があるとし、売上税の納税主体として取り扱うことにねらいがある。
- ・アマゾン・ドット・コムのような州外ネット通販事業者は、NY州内に店舗等を構えずに州内に住む消費者を対象に物品の販売やサービスの提供を行っている。その一方で、こうした州外ネット通販事業者は、インターネット・ウェブサイト (HP/ホームページ) を開設するNY州内に居住するアソシエイト (in-state associates) とリンクを張る等の契約し、提携者のウェブサイト (HP) から州内消費者が州外ネット通販事業者のウェブサイトにアクセスしできるようにし、州内消費者がクリックしリンクを通じて州外ネット通販事業者のウェブサイトにアクセスし物品やサービスを購入したときには、その購入高に応じて手数料を支払う仕組みになっていた。
- ・こうした仕組みに着眼し、新規定 (NYアマゾン税法) では、州内消費者が当該州内アソシエイトのウェブサイトにアクセスしリンクを通じて州外ネット通販事業者のウェブサイトにアクセスし物品やサービスを購入している場合で、州外ネット通販事業者が前4四半期に1万ドルを超える課税売上高をあげているときには、当該州外ネット通販事業者がNY州との「実質的関連性」があるものと推定し、売上税の納税義務を負うように求めたものである。
- ・この新規定 (NYアマゾン税法) の特徴は、第一に、売上税の課否判定における要件として、「物理的存在」に代えて、州との「実質的関連性 (substantial nexus)」の有無に傾斜するかたちで、州内のアソシエイトが州外ネット通販小売事業者の事業を紹介しかつ州内の顧客を勧誘しているかどうか求めたことにある。そして、第二に、州外ネット通販小売事業者から物品やサービスを購入した州内消費者に対して州への使用税 (use tax) の直接納付を求めるのではなく、NY州内消費者が購入した物品やサービスにかかる売上税の徴収、納付を州外ネット通販小売事業者に義務づけたことにある¹³⁶⁾。
- ・州外ネット通販事業者による自主申告納税がない場合には、州税財務当局 (NY Department of Taxation and Finance) は、当該州外事業者の課税処分をすることができる。当該課税処分は一応有効性の推定 (presumption of correctness) を受けるが、当該州外事業者は当該処分の取消を求めて反論することができる。

136) See, Robert Szyba, "New York Physically Presents the Amazon Tax," 51 St. Tax. Notes (TA) 847, at 848 (Mar. 16, 2009).

ニューヨーク州アマゾン税法の州外ネット通販小売事業者への適用

- ・デラウェア州法に準拠して設立され、ワシントン州に拠点を置くアマゾン・ドット・コム社 (Amazon.com, LLC) は、NYアマゾン法の制定以前は、同社の「アソシエイト・プログラム (Associates Program)」に基づいて、NY州をはじめとした全米の独立したウェブサイトがリンクを張ってアマゾン・ドット・コム社ウェブサイトの広告等にアクセスできるようにしている場合、各独立したウェブサイトに対して消費者のリンク／アクセスにより商品が売れた場合、その数量に応じて州内アソシエイトに手数料を支払う契約を結んできていた。
- ・このことから、前記NYアマゾン税法の規定によれば、アマゾン・ドット・コム社は、NY州内に事業所や社員など一切の物理的存在を置かない州外ネット通販小売事業者であるにもかかわらず、アマゾン・ドット・コム社のウェブサイトとリンクを張った州内アソシエイトがあたかも販売代理者 (sales agents) に匹敵するような存在ないしNY州内で注文を勧誘する販売者 (州内小売事業者) と推定されることになる。
- ・したがって、NYアマゾン税法の規定によれば、アマゾン・ドット・コム社は、ネット通販のかたちで同州の居住者である消費者相手に有償で文書媒体の書籍や音楽CDの販売、さらには電子媒体の書籍や音楽を配信などのサービスを提供した場合には、当該消費者に対して同州の小売売上税の負担を求め、徴収した税額をNY州に申告納付するように義務づけられることになる。加えて、受忍義務違反には行政罰 (附帯税) および刑事制裁がかけられることになる。

ニューヨーク州アマゾン税法をめぐる州外ネット通販小売事業者による違憲訴訟

- ・NY州知事が2008年4月23日に新法に署名しNYアマゾン税法が成立してから2日後、アマゾン・ドット・コム社は、NY州知事、同州財政当局 (NY State Dept. of Taxation & Finance) および州法務長官を相手に、NYアマゾン税法 (新規定／州税法1101条b項8号vi) は、①連邦憲法の「州際通商条項 (Commerce Clause)」に抵触していること (法令違憲)、②同社に適用される限りにおいて連邦憲法の「適正手続条項」および「法の下での平等条項」に抵触しており違憲 (適用違憲) である、との宣言的判決 (declaratory judgment) および適用差止 (injunctive relief) を求めて、NY州ニューヨーク・カウンティ高位裁判所 (Supreme Court, New York County) に訴訟を提起した¹³⁷⁾。

137) Available at: http://www.wired.com/images_blogs/business/files/amazoncomplaint.pdf なお、NYアマゾン税法に関する憲法訴訟における法令違憲と適用違憲の主張の分析については、See, See, Zelda Ferguson, "Is the Tax Holiday Over for Online Sales?" 63 Tax Law. 1279 (2010).

【法令違憲の主張 (facial constitutional challenges) のポイント】

・申立理由の骨子は、次のとおりである。連邦憲法の「州際通商条項 (Commerce Clause)」（1条8節3項）は、“州は、自州と他州との間で行われている州際取引への課税を禁止していることから、NYアマゾン法は、この条項に抵触し法令違憲であるとの理由による。すなわち、先にふれたように、NYアマゾン法は、州外事業者であっても、成功報酬支払契約を結んでNY州内で運営されているウェブサイトがリンクを張って当該事業者の広告（HP）にNY州民がアクセスできるようにした場合に、当該事業者はNY州内に物理的存在をあるとみなし、当該事業者はNY州の小売上税の納税義務を負うとする。しかし、確立した先例（1992年のQuill事件連邦最高裁判決）によれば、州外事業者については、その事業者がその州内に「十分な物理的存在 (sufficient physical presence)」があり、その州と「実質的関連 (substantial nexus)」を有していない限り、当該事業者に対し売上税の納税義務を課すことはできないとされている。NYアマゾン税法は、明らかにこの先例に抵触する。

【適用違憲の主張 (as-applied constitutional challenges) のポイント】

・また、NYアマゾン税法（新規定／州税法1101条b項8号vi）は、販売者【アマゾン・ドット・コム社やオーバーストック・ドット・コム社のような州外ネット通販小売事業者】が「NY州において2月、5月、8月及び11月の最終日に終了する前4四半期 (the preceding four quarterly periods) の顧客に対する総売上高が1万ドルを超えるときには、請負人又はその他の代理人を使って注文を勧誘しているものと推定する。前四半期にわたり合衆国憲法にいう関連要件を充足するものとするとの推定に対しては、販売者と契約を結んだ当該居住者は、この州において当該販売者に代わり証拠を示していかなる勧誘も行っていなかったと反論することができる。」と定める。しかし、こうした基準時から過去1年間の総売上高に基づいて課否判定をするという規定の仕方では、州外ネット通販小売事業者にとり、法の適用基準が極めてあいまいであり、かつ、どのような条件を充たせばアマゾン・ドット・コム社のウェブサイトとリンクを張った州内アソシエイトないしアフィリエイトがあなたも販売代理者 (sales agents) に匹敵するような存在となり、NY州内で注文を勧誘する販売者 (州内小売事業者) と推定されることになるのか不明確である。したがって、NYアマゾン税法は、法の執行者による当事者への適用の仕方が、連邦および州の憲法に定める適正手続条項に反し、販売者【アマゾン・ドット・コム社やオーバーストック・ドット・コム社のような州外ネット通販小売事業者】に適用される限りにおいて違憲であると主張した¹³⁸⁾。

138) NY税財務当局 (State Department of Taxation and Finance) は、アマゾン・ドット・コム社およびオーバーストック・ドット・コム社による租税立法違憲訴訟提起後に、2008年5月8日〔TSB-M-08 (3)S〕、2008年6月30日〔TSB-M-08 (3.1)S〕の

《下級審／NY州ニューヨーク・カウンティ高位裁判所の裁断》

- ・被告である州側は、アマゾン側の訴えには理由がないとし、NY州ニューヨーク・カウンティ高位裁判所にこの訴訟を取り上げないように求めた。
- ・同裁判所は、2009年1月15日に、訴えの理由がないとして、アマゾン・ドット・コム社の訴えを棄却した¹³⁹⁾。
- ・また、2008年に、ユタ州に拠点を置くネット通販小売事業者であるオーバーストック・ドット・コム社 (Overstock.com, Inc.) も、NYアマゾン税法 (新規定) は、①連邦憲法の「州際通商条項 (Commerce Clause)」および②連邦憲法の「適正手続条項」に抵触し、違憲であるとして、NY州居住者に配送した物品にかかる売上税の納税義務づけの停止を求めて、NY州を相手に州ニューヨーク・カウンティ高位裁判所に提訴した。
- ・オーバーストック・ドット・コム社は、訴訟を提起すると同時に、NY州内約3,400のアフィリエイト (affiliates) とのウェブサイトとのリンクを解消した。
- ・同裁判所は、2009年1月にアマゾン・ドット・コム社事件においてすでに裁判所の見解を示しているとのことで、本件を棄却した¹⁴⁰⁾。

《控訴審／NY州高位裁判所控訴部の裁断》

- ・アマゾン・ドット・コム社およびオーバーストック・ドット・コム社は、NY州ニューヨーク・カウンティ高位裁判所の棄却の判決を不服として、NY州高位裁判所控訴部

2回にわたり、NYアマゾン税法 (新規定) に関する事務運営指針 (administrative guidance) を発遣している。2008年6月30日 [TSB-M-08 (3.1)S] の事務運営指針では、販売者 (州外ネット通販小売事業者／州外事業者) は、次の2つの要件を充たす場合に、反論し推定を覆すことができるとしている。①州外事業者と州内アソシエイト／アフィリエイト間のリンク契約において、州内アソシエイト／アフィリエイトが、州外事業者を代理していかなる勧誘活動に従事することをも禁止していること、②各州内アソシエイト／アフィリエイトが、毎年、いかなる勧誘活動にも従事していない旨の署名した誓約書をNY税務当局に提出していること。

139) Amazon.com, LLC v. New York State Department of Taxation and Finance, 887 N.Y. S. 2d 842 (N.Y. Sup. Ct., 2009).

140) Overstock.com, Inc. v. New York State Department of Taxation and Finance, N.Y. Supreme Court, No. 107581 / 08, Jan. 12, 2009. Available at: <http://law.justia.com/cases/new-york/other-courts/2009/2009-29007.html> アマゾン・ドット・コム社およびオーバーストック・ドット・コム社によるNYアマゾン税法関連憲法訴訟の経緯について詳しくは、Available at: <http://www.scotusblog.com/case-files/cases/overstock-com-inc-v-new-york-state-department-of-taxation-and-finance/>

(Appellate Divisions of the New York Supreme Court) へ控訴した。同控訴部は、2010年11月4日に、控訴を受理し、NYアマゾン税法(新規定/州税法1101条b項8号vi)について審理を開始した。同裁判所は、両社からの控訴を一括審理した。

・NY州高位裁判所控訴部は、原告-控訴人の①連邦憲法の「州際通商条項(Commerce Clause)」に抵触しているとの主張(法令違憲/facial constitutional challenges)には理由がないとして却下した。しかし、②同社に適用される限りにおいて連邦憲法の「適正手続条項」および「法の下での平等条項」に抵触しており違憲であるとの主張(適用違憲/as-applied constitutional challenges)は取り上げることにした。しかし、同裁判所は、新規定に定める課否判定基準、課税売上高の推定および反論の機会等々については、あいまいではなく、両社に適用されたとしても、手続的な適正を欠かないし法的適用における不平等はないとし、2010年11月4日に当該税法は違憲ではないと裁断した。控訴を棄却した¹⁴¹⁾。

《上告/NY州控訴裁判所の裁断》

・その後、両社は、NY州控訴裁判所(Court of Appeals of the State of NY)へ上告したが、2013年3月28日に不受理の決定を得た。

《上告/連邦最高裁判所の裁断》

・NY州控訴裁判所の決定を不服として、両社は、連邦最高裁判所(U.S. Supreme Court)へ上告したが、連邦最高裁は2013年12月2日に不受理の決定をした。この決定により、両社による一連の訴訟は結審した。

NY州のアマゾン税法に対する合憲との司法判断は、諸州におけるアマゾン税法の立法化に刺激を与えるとともに、諸州での訴訟合戦への契機にもなっている。訴訟は一般に、州と州外ネット小売事業者間の租税立法違憲訴訟が多い。しかし、イリノイ州の事例のように、州と成功報酬型ネット広告を業とするブリッシャーとの間での租税立法違憲訴訟もある。

② イリノイ州の“アマゾン税法”をめぐる訴訟の分析

イリノイ州は、2011年3月に、州外ネット事業者に対しても使用税(use tax)の徴収、納付を義務づけるために、「イリノイ州内の事業場所を維持する

141) Amazon.com LLC v. N.Y. Dept. of Taxation and Finance, 913 N.Y.S.2d 129 (App. Div. 2010).

小売事業者」の範囲を州外ネット事業者にも拡大するために税制改正（以下「新使用税法」ともいう。）を行った（35 Ill. Comp. Sta. 105／2: Use Tax Act）。

この新使用税法に対しては、いわゆるパブリッシャー（publishers）【インターネットのウェブサイト（www）上で商品の販売広報などの業務全般を行う企業】などが加盟する事業者団体から租税立法違憲訴訟が提起された。2012年～13年の争われたパフォーマンス・マーケティング社 対 ハマー事件（Performance Marketing Association, Inc. v. Hamer, Director, Illinois Department of Revenue）である。

本件では、イリノイ州が制定した州外ネット通販小売事業者に対する州内消費者にかかる州使用税の徴収、納付を義務づけた州税法の規定（35 Ill. Comp. Sta. 105／2: Use Tax Act）が、連邦憲法の州際通商条項およびインターネット課税自由法（ITFA）に抵触し、違憲、無効であるとして争われた。

(a) イリノイ州の売上税／使用税制の構造

イリノイ州の売上税（正式名称は「小売事業税」「サービス事業税」）／使用税は、次の4つの税目からなる。

【表38】 イリノイ州の売上税／使用税と準拠法

(i)	小売事業税 小売事業税法（35 Ill. Comp. Sta. 120／：Retailers' Occupation Tax Act）
	主として州内における動産の小売売上に課される消費税
(ii)	サービス事業税 サービス事業税法（35 Ill. Comp. Sta. 115／：Service Occupation Tax Act）
	主として州内において提供されるサービスに課される消費税
(iii)	使用税 使用税法（35 Ill. Comp. Sta. 105／：Use Tax Act）
	主として州内において小売事業者（retailer）から小売段階で購入した動産を使用する特権に課される消費税
(iv)	サービス使用税 サービス使用税法（35 Ill. Comp. Sta. 115／：Service Occupation Tax Act）

主として州内においてサービス提供者 (serviceman) から小売段階で提供を受けたサービスを使用する特権に課される消費税

イリノイ州における使用税 (およびサービス使用税) 導入の趣旨は主に、イリノイ州内の消費者が州外の小売事業者から物品を購入することにより小売事業税 (Retailers' Occupation Tax) を免れることを防止し、かつ、事業が州外小売事業者に移転するのを阻止し州内事業者を保護することにあるとされる (Klein Town Builders, Inc. v. Department of Revenue, 36 Ill. 2d 302, at 303 (1966))。

イリノイ税法上、小売事業税と使用税は同率で課される (Ill. Comp. Sta. 105/3~10, 35 Ill. Comp. Sta. 120/2~10)。使用税の担税者/納税義務者は、最終消費者であり、税法上も、使用税の申告納付義務は、使用税の担税者/納税義務者に課されている。しかしながら、課税実務上は、個人消費者からの自主的な申告納付に期待をかけて使用税の徴収をはかることは難しいことから、州外小売事業者に対し徴収/納付義務を課す方法が採られている。税法上、いかなる小売事業者も「州内に事業場所を維持する」場合には、その顧客から使用税を徴収しかつ税務当局 (Illinois Department of Revenue) に納付するように法的に義務づけられる (35 Ill. Comp. Sta. 105/2, 3~4.5)。

また、イリノイ税法上、事業者は、「州内に事業の場所を維持する」場合、小売事業税/サービス事業税/使用税/サービス使用税 (以下「消費課税」ともいう。) 上のさまざまな受忍義務を負う。例えば、事業者は、州居住者に対する売上にかかる消費課税上の「事業者登録」を負い、受忍義務違反に対しては制裁がかけられる。その一方で、通販事業者などイリノイ「州内に事業場所を維持」していない小売事業者は、こうした納税義務や事業者登録などの受忍義務を負わない。

(b) イリノイ州「アマゾン税法」をめぐる訴訟の経緯

こうしたイリノイ州税法上の消費課税制度について、イリノイ州内事業者は、

無差別課税禁止(non-discriminatory taxation)のルールに反し、さらにはイコール・フットイング(equal footing／競争条件の均等化)のルールとぶつかり、州外事業者との間での公正な市場競争(marketplace fairness／fair competition)の阻害要因となっているとの認識を深めていた。

イリノイ州議会(Illinois General Assembly)は、州内事業者の声に呼応するかたちで、州外ネット通販小売事業者が州内のパブリッシャーのウェブサイトを活用して商品やサービスの成功報酬型ネット広告契約を結び、州内消費者との購入契約を締結している場合には、当該州外ネット通販小売事業者はイリノイ州と「実質的関連性」があるとし、基準時から過去1年間のイリノイ州内での総売上高が1万ドルを超えるときには、当該州外ネット通販小売事業者に対し、買主である顧客から使用税を徴収して、州に納付するように義務づける立法(以下「新使用税法」ともいう。)を行った。

こうした立法は、州財政を潤すことになることから、州議会は立法化を急いだものの、州内のパブリッシャーは、アマゾン・ドット・コム社など州外ネット通販小売事業者からの成功報酬型ネット広告契約の解約が相次ぎ、悲鳴をあげた。イリノイ州内で事業を行っているパブリッシャーも会員に擁する事業者団体であるパフォーマンス・マーケティング・アソシエーション(PMA=Performance Marketing Association, Inc.)は、イリノイ州の税財務局長を相手に、新使用税法は、連邦憲法およびインターネット課税自由法(ITFA)に反し、違憲、無効であるとして、訴訟を提起した。

州裁判所は、新使用税法は連邦憲法および連邦法(ITFA)に抵触し無効との裁断を下し、原告(PMA)側が勝訴した。州側が州最高裁判所へ飛躍上告したが、上告は棄却されPMA側が勝訴した。勝訴判決を得て、イリノイ州のパブリッシャーは、再び州外ネット通販小売事業者との成功報酬型ネット広告契約の締結に動いた。

以下、同州での訴訟の経過について紹介する。

【表39】イリノイ州の州外ネット事業者への使用税課税と違憲／無効訴訟の概要

イリノイ州の州外ネット事業者への使用税課税の概要

- ・イリノイ州は、2011年3月に、州外ネット事業者に対しても使用税 (use tax) の徴収、納付を義務づけるために、「イリノイ州内の事業場所を維持する小売事業者」の範囲を州外ネット事業者にも拡大するために税制改正 (以下「新使用税法」ともいう。) を実施した (35 Ill. Comp. Sta. 105/2: Use Tax Act)。新税法は、次のように規定している*¹。
 - ・「この州〔イリノイ州〕内に事業の場所を維持する小売事業者 (retailer)」には、次に掲げる小売事業者を含むものとする。
 1. この州内において、直接に、または子会社、事務所、配送所、倉庫その他の事業所もしくは代理人〔中略〕を有するまたは維持している小売事業者
 - 1の1 2011年7月1日からは、この州に所在する者と接触を持つ小売事業者で、当該州所在者のインターネット・ウェブサイトにリンクを張ることにより直接ないし間接に潜在的な顧客を当該小売業者に紹介し、当該小売事業者のその紹介にかかる有体動産の譲渡〔売上〕額に基づいて成果報酬 (コミッション) その他の対価を支払う契約を締結しているもの。ただし、この1の1の規定は、当該小売事業者が、この州において2月、5月、8月及び11月の最終日に終了する前4四半期 (the preceding four quarterly periods) の当該契約に基づいて当該州所在者総数の紹介顧客にかかる総売上高が1万ドルを超えるとときに限り適用される。」
- * 1 ちなみに、下線部分が改正部分 (新使用税法) である。

州外ネット事業者に対する使用税課税のパブリッシャーへの影響

- ・パフォーマンス・マーケティング・アソシエーション (PMA=Performance Marketing Association, Inc.) は、インターネットのホームページ (ウェブサイト) 広告への消費者のクリック／アクセスによる売上高など成果に応じて報酬 (コミッション) の支払をするマーケティング手法で事業を行っている企業の全米規模での事業者団体である。諸州のPMAの会員企業は、パフォーマンス・マーケティング事業を行って、消費者のクリック等によって広告主であるネット小売事業者の商品等の売上に結びついた数量等に応じて成功報酬を受け取っている。
- ・イリノイ州の新使用税法は、小売事業者 (retailer) およびサービス提供事業者 (serviceman) に、州内事業者か州外事業者かを問わず、イリノイ州内に事業所などの「物理的存在」のある州内のパフォーマンス・マーケティング企業はもちろんのこと、州内に「物理的存在」のない州外パフォーマンス・マーケティ

ング企業とインターネットのホームページ（ウェブサイト）広告への消費者のクリック／アクセスによる売上高など成果に応じて報酬（コミッション）の支払をする契約を結び、かつ、州内での基準時から過去1年間の総売上高が1万ドルを超える場合には、使用税を顧客から徴収して、州に納付するように義務づけた。こうした新使用税法が施行されたことから、多くの州外ネット通販小売事業者は、イリノイ州内のパフォーマンス・マーケティング企業、つまりパブリッシャー（publishers）【インターネットのウェブサイト（www）上で商品の販売広報などの業務全般を行う企業】、との成功報酬型広告掲載契約を打ち切った。例えば、アマゾン・ドット・コム社は、新税法施行後の2011年3月10日に、同年4月15日までに州内のパブリッシャーに対し成功報酬型広告掲載契約を解消する旨の通告を行った。裏返すと、このことは、イリノイ州内のパブリッシャーは、何億ドルもの企業収入を失うことを意味する。

イリノイ州新使用税法に対する違憲・無効訴訟

・イリノイ州の新使用税法は、州外ネット通販小売事業者が州内のパブリッシャーのウェブサイトを活用して商品やサービスの広告を行うと、州との「実質的関連」があるとされ、州内での基準時から過去1年間の総売上高が1万ドルを超える場合には、当該州外ネット通販小売事業者に対し、顧客から使用税を徴収して、州に納付するように義務づけた。このため、当該州外ネット通販小売事業者は、イリノイ州内のパブリッシャーとの成功報酬型広告掲載契約を解消したため、多くのパブリッシャーは事業継続が難しくなった。パフォーマンス・マーケティング・アソシエーション（PMA）は、会員であるイリノイ州のパブリッシャーを護るために、イリノイ州歳入局庁を相手に、イリノイ州の新使用税法は違憲、無効であるとして、訴訟を提起した。

パフォーマンス・マーケティング社（PMA）対ハマー事件の争点

・原審であるイリノイ州・クック・カウンティ巡回裁判所（Illinois Circuit Court of Cook County）において、本件原告（PMA）が申し立てた争点は、次の3つである。【争点1】合衆国憲法に定める州際通商条項（1条8節3項）は、イリノイを含む諸州に州境外で生じる州際通商に対して規制を加える権限を厳しく制限している。州際通商条項は、州際通商に対して州法が不当な責務を課すことを禁じている。また、州際通商条項のもと、州は小売事業者に対し売上税および使用税の納税義務を課す際には、当該小売事業者の物理的存在の形のような、州外小売事業者と州との間には、十分な、最少の接点ないし「実質的関連」がなければならない。州外小売事業者が、イリノイ州に所在するパブリッシャーの

運営するウェブサイトにはリンクを張るような形で広告を掲載することをもって、法的に、州際通商条項にいうイリノイ州と州外小売事業者との間に「実質的な関連」があるとするには不十分である。イリノイ州は、州際通商条項のもと、単にイリノイに所在するパブリッシャーのウェブサイトにはオンライン広告を掲載した関係にあることを理由に州外の小売事業者に対して課税を拡大する権限を有さない。「この州に事業の場所を維持する小売事業者」の定義の改正を定めた新使用税法は、州際通商条項に反し法令違憲である。新使用税法は、イリノイ州の実質的な関連をない活動に対して使用税の徴収を義務づけることを認めるものであり、合衆国憲法に定める州際通商条項（1条8節3項）に抵触し、違憲、無効である。

【争点2】 合衆国憲法に定める州際通商条項（1条8節3項）は、イリノイを含む諸州に州境外で生じる州際通商に対して規制を加える権限を厳しく制限している。新使用税法は、イリノイ州に所在するパブリッシャーがインターネット上に広告を掲示したことをのみを基準に、州外小売事業者に対しイリノイ州使用税目的で州税財務局に登録するように求めている。しかし、新使用税法ないし州使用税法の他のいかなる規定においても、「この州に所在する」との文言について定義をしていない。また、新使用税法は、小売事業者のウェブサイトとリンクするパブリッシャーが掲示するネット広告がイリノイに所在するコンピュータ・サーバーを使って広告されかつ保存されることを求めている。新使用税法は、いかなる事業に従事しているイリノイに所在するパブリッシャーが、州外事業者を代理する「この州において事業の場所を維持する小売事業者」とされるのかを定めていない。新使用税法は、パブリッシャーが開設するインターネットのホームページ（ウェブサイト）広告への消費者のクリック／アクセスによる売上高など成果に応じて報酬（コミッション）の支払をする契約を結び、かつ、州内での基準時から過去1年間の当該クリックにかかる総売上高が1万ドルを超える小売事業者に適用されることになっているが、対象をイリノイ州に所在する顧客に限定していないし、また、物品がイリノイ州内の配送されることも求めている。新使用税法は、これらに加え他にも合衆国憲法に定める州際通商条項に抵触する多くの規定を置いており、違憲、無効である。

【争点3】 連邦のインターネット課税自由法（ITFA=Internet Tax Freedom Act）は、電子商取引に対する差別的な課税を禁止している（ITFA 1101条a項2号）。イリノイ州新使用税法は、インターネットを使ったパフォーマンス・マーケティング、あるいはネット通販小売事業者のみを納税主体とし、さまざまな税務上の受忍義務を課している。言い換えると、パブリッシャーなどのネット広告媒体を使う通販小売事業者などは納税主体とならずさまざまな税務上の受忍義務を負うこともない。このことは、インターネット課税自由法（ITFA）が禁じる

差別的課税にあたる。ITFAは、明文で「連邦法先占の法理 (federal preemption doctrine/federal preemption of state law)」が適用になることをうたっている。イリノイ州新使用税法は、ITFAが禁じる差別的課税にあたり、無効である。

《イリノイ州・クック・カウンティ裁判所の裁断¹⁴²⁾》

・2012年5月7日に、原審であるイリノイ州・クック・カウンティ巡回裁判所は、【争点1】原告(PMA)の訴えを認めて、新使用税法は、イリノイ州の実質的関連をない活動に対して使用税の徴収を義務づけることを認めるものであり、合衆国憲法に定める州際通商条項(1条8節3項)に抵触し、違憲、無効であると裁断した。

【争点2】新使用税法は、多く不明瞭な文言を規定しているが、この法律の有効性を維持したうえでの合理的な解釈は不可能であるかどうかは、具体的事例への適用がない状態であり、裁断を下すことはできない。

【争点3】について、イリノイ州新使用税法は、2014年11月1日までITFAが禁じる差別的課税にあたり、無効である。

《イリノイ州最高裁の裁断》

・原審の新使用税法の違憲、無効の裁断を不服として、州税財務当局は、州の最上位の裁判所である最高裁判所(Illinois Supreme Court)に飛躍上告をし、裁断を仰いだ。

・2013年10月18日に、州最高裁判所は、州側の訴えを棄却し、原審の新使用税法の違憲、無効の裁断を容認した¹⁴³⁾。

NY州やイリノイ州での“アマゾン税法”、“アマゾン課税”をめぐる訴訟の発生は、電子商取引全盛の時代に入り、インターネットとパソコンで結ばれた州境をまたぐ電腦空間取引にかかる消費課税(売上税/使用税)の執行体制の適正化をめぐり、アメリカでは、州と州外ネット通販小売事業者とがせめぎ合いの状況にあることを教えてくれる。

142) Performance Marketing Association, Inc. v. Hamer, Director, Illinois Department of Revenue, No.2011 CH 26333 (May 7, 2012). Available at: <http://media.journalofaccountancy.com/JOA/Issues/2012/05/PMAvHamer.pdf>

143) Performance Marketing Association, Inc. v. Hamer, Director, Illinois Department of Revenue, 2013 IL 114496 (Oct. 18, 2013), Supreme Court Illinois Official Reports. Available at: <http://www.state.il.us/court/OPINIONS/AppellateCourt/2012/1stDistrict/1111674.pdf>

州権を重視し、各州がバラバラに“アマゾン課税”に向けた立法を行うと、こうした立法に消極的な州が、州外ネット通販小売事業者にとっては一種の“タックスヘイブン”と化すおそれもある。もちろん、州外ネット通販小売業者に消費課税が行わない州と行う州とが出てくることは、各州における「自治」の問題であるとみることもできる。その一方で、現実空間に店舗や事業所などの固定的施設を構え、従業者を抱えて営業する州内小売事業者にとっては、不公正競争、差別的な課税に見えるのも当然との指摘もある¹⁴⁴⁾。

(5) 連邦市場公正法の所在

歴史的に見ると、連邦は、州や地方団体が、財源確保の観点から、所得課税や消費課税を強化することに反対し、さまざまな立法を行う姿勢を強めてきた。連邦議会においても、概して“増税で大きな政府”を志向することについては抵抗が強く、党派を問わず、2000年代初頭まではインターネット自体や電子商取引にかかる州の課税強化の動きに対しても反対する勢力が力を維持してきた¹⁴⁵⁾。

しかし、2010年前後から、連邦議会の動きに変化が出てきた。こうした変化に乗じて2013年2月に、連邦議会下院に、SSUTA(売上税・使用税統一適用協定)に加盟する州は、州外ネット通販小売事業者(ただし、年商100万ドル未満の者を除く。)に対し自州の売上税および使用税の徴収を義務づけることができる旨を定めた「市場公正法(Marketplace Fairness Act of 2013)」(案)(2013

144) See, Rob Owen, “The Amazon Tax Issue: Hashing a Way the Requirement of Physical Presence for Sales Tax Jurisdiction over Internet Business,” 3013 U. Ill. J.L. Tech & Pol’y 231; Corey Bass, “Taxation of Internet Transaction: Developing a Clear Rule to End State Law Inconsistencies in the Aftermath of Amazon.Com v. N.Y. Department of Taxation and Finance,” 44 Cumberland L. Rev. 119 (2013 / 2014).

145) なお、州や地方団体による課税強化の動きに対する連邦議会による介入立法の経緯についての詳しい分析としては、See, Kathryn L. Moore, “State and Local Taxation: When will Congress Intervene?,” 23 J. Legis. 171 (1997).

年下院法案684号)が提出された。また、連邦議会上院にも並行法案が提出された(2013年上院法案336号、2013年上院法案743号)¹⁴⁶⁾。連邦市場公正法の概要等をまとめると、次のとおりである。

【表40】 連邦市場公正法(案)の概要と賛否

(a) 市場公正法(案)の概要
<p>《法律(案)の概要》</p> <ul style="list-style-type: none"> ・次の(i)または(ii)のいずれか該当する州は、公正市場法の適用があり、州外ネット通販小売事業者(ただし、年商100万ドル未満の者を除く。)に対して、自州の売上税および使用税の特別徴収・納付を義務づけることができる。 (i) SSUTA加盟州の場合 <ul style="list-style-type: none"> ・SSUTAに加盟する州は、SSUTAの売上税徴収合理化プロジェクト(SSTP)に沿って、過去10年以上にわたり、自州の税徴収手続を徹底して納税者本位(taxpayers' friendly)のものに改革してきている。この自助努力を評価して、市場公正法は、SSUTA(売上税・使用税統一適用協定)に加盟する州には、この法律が自動的に適用されるものとする。 (ii) SSUTA非加盟州の場合 <ul style="list-style-type: none"> ・SSUTAに加盟していない州の場合、公正市場法の適用を受け、州外ネット通販小売事業者から売上税および使用税の特別徴収を認められるためには、税の徴収、納付、税務調査等の仕組みなどを次の点から徹底的に合理化・簡素化し、受忍義務者に必要以上のコンプライアンス義務を課さないように自州の徴税機構を抜本的に改革するものとする。 ・州は税率変更がある場合には、事前に州外ネット通販小売業者に通知するものとする。 ・売上税事業者登録、申告および税務調査を担当する州の機関を一本化して指定するものとする。 ・州は、自州内の売上税上の売上税と使用税にかかる課税客体を統一するものとする。 ・州は、州外で購入された課税物品等に対する課税にあたり、税率の適用にあたっては、

146) See, Michael J. Bouey, "Avoiding Delegation Doctrine Challenges to Internet Sales Tax Legislation: Lessons Learned from the Main Street Fairness Act," 10 Pitt. Tax Rev. 203 (2013).; Michael J. Bouey, "Adapting to the Internet: Why Legislation Is Needed to Address the Preference for Online Sales That Deprives States of Tax Revenue," 66 Tax Law. 939 (2013).

消費地（仕向地）課税原則に基づくものとする。〔すなわち、例えば、カリフォルニア州の消費者がオハイオ州のネット通販小売事業者から物品を購入した場合、当該事業者がカリフォルニア州の税率で税額を特別徴収し、カリフォルニア州当局に電子納税することになる。〕二重課税の発生を防ぐために、自州の売上税の課税の仕組みが原産地課税原則になっている場合には、消費地（仕向地）課税原則に改めることとする。

- ・ 州外ネット通販小売事業者から税額の納付を受ける州は、当該事業者が自発的納税義務を遂行できるように、受忍義務を負う当該事業者に対して必要なソフトウェアやサービスを提供しなければならない¹⁴⁷⁾。
- ・ ちなみに、州は、選択的に、新たにSSUTAに加盟して、SSUTAが確立した基準を遵守することで公正市場法の適用を受けることができる。

(b) **法律（案）賛成の勢力**

- ・ ネット通販小売事業者の最大手アマゾン・ドット・コム社、小売業指導者協会（RILA = Retail Industry Leaders Association）や、ウォルマート（Walmart）やターゲット（Target）のような主要なスーパーマーケットや現実空間で店舗を構え営業している大規模小売事業者は、この法律（案）に賛成の意を表している。賛成の理由として、この法案は、現実空間取引と電脳空間（ネット）取引ないし通信販売とを同一の課税ルールの適用（無差別的な課税取扱）に資するものであることをあげている。これら伝統的に現実空間でビジネスを展開してきた大規模小売事業者は、現実にはネット通販事業にも手を広げざるを得ず、現実区間ビジネスと電脳空間ビジネスの双方に負担するコスト高に悲鳴をあげている実情がある。これら伝統的な大規模小売業界は、この法律（案）の通過に向けて、巨額の議会工作費（ロビーイング費）を投じている。

(c) **法案反対の勢力**

- ・ デラウェア、モンタナ、オレゴン、ニューハンプシャーなど小売売上税を導入していない州選出の議員が、この法律（案）に反対の意を表している。反対の理由として、例えば、ニューハンプシャー州選出の議員によると、自州では小売売上税を導入していないにもかかわらず、自州のネット通販小売事業者が他の州の顧客に販売した物品やサービスについては当該州の売上税や使用税の特別徴収を義務づけられることになり、不要なコンプライアンス・コストを余儀なくされることをあげている。したがって、この法律（案）は、連邦憲法の「州際通商条項（Commerce Clause）」（1条8節3項）や「正当な手続条項（Due Process Clause）」（5条、14条）に抵触することをあげている¹⁴⁸⁾。

147) See, H.R. 684 § 2 (b) (c); S. 336 (b) (c).

148) See, Denis Paiste, "NH Fights Internet Sales Tax," N.H. Union Leader (Aug. 4,

- ・全国納税者連盟 (NTU=National Taxpayers Union) は、この法律 (案) に反対の意を表している。理由として、売上税を課す州や地方団体が全米で1,000を超えることから、インターネット/オンライン小売事業者および州外小売事業者が納税や税務調査などに対応するためのコンプライアンス・コストが巨額に達することなどをあげている¹⁴⁹⁾。
- ・主要なシンクタンクは、この法律 (案) が州外ネット通販小売事業者に対する課税を強化するとともに、売上税を導入している46の州の税務当局の税務調査にあうおそれにもつながる。現実空間での商取引がしばみ電子商取引全盛の今日、時代に逆行する法案であるとし、この法律 (案) に反対の意を表している¹⁵⁰⁾。

ちなみに、この連邦法である市場公正法 (案) は、一種の統一法であり、各州の小売売上税や使用税を統一・調整する際の基準 (ナショナル・スタンダード) となるものである。

(6) 巨大ネット通販小売事業者アマゾンの変節

市場公正法 (Marketplace Fairness Act of 2013) (案) が連邦議会に上程された背景には、ネット通販小売事業者最大手のアマゾン・ドット・コム社 (Amazon.com, Inc.) が、従来の姿勢を転換し、この法案に賛成の立場を鮮明にしたことがある。

アマゾン・ドット・コム社の創設者でCEOのジェフ・ベゾス (Jeff Bezos) は、1995年に、ワシントン州にインターネット小売会社をスタートさせた。ベゾス氏が、会社設立地としてニューヨークやカリフォルニア州ではなく、消費者人口が比較的少ないワシントン州を選んだのは、同社が同州に納付する売上税額

2012). Available at: <http://www.unionleader.com/article/20120805/NEWS02/708059961>

149) See, NTU Douglas Kellogg, "Marketplace (Un) Fairness Act Quietly Putting Taxpayers & Online Business at Risk," (March 19, 2013). Available at: <http://www.ntu.org/governmentbytes/taxes/319marketplace-unfairness-act.html>

150) See, e.g., Heritage Foundation, "Marketplace Fairness Act: Internet Sales Tax Is Anything but "Fair" for Online Sellers and Customers" Factsheet No. 118 (June 29, 2013). Available at: http://thf_media.s3.amazonaws.com/2013/pdf/FS118.pdf

がさほど多額にならないことが主な理由といわれる。言い換えると、当時は、通販小売事業者は、顧客を州外消費者に求めれば、その者が所在する州（仕向地／消費地）で課されている小売売上税／使用税を徴収し、かつ、その州に納付する法制が未整備で、税の特別徴収・納付の必要がなかったことが、ワシントン州に拠点を置く最大の動機であったと見て取れる。顧客にとっても、州境をまたぐ通信販売を活用すれば節税につながる。通販小売事業者であるアマゾン・ドット・コム社は、インターネットとパソコンで結ばれる電腦空間を使って、全米規模、いや今や世界規模でビジネスを展開し、巨大なグローバル・ネット通販小売事業者にのしあがったのである。

ところが、その後、ニューヨークをはじめとして多くの州が、新たな税源を求めて、“アマゾン法”の制定ないし“アマゾン税”の創設をし、州外にいるネット通販小売事業者に対する小売売上税／使用税の特別徴収・納付を義務づける方向に動き出した。そして、今や、連邦議会が、諸州の大合唱に呼応し、州外ネット通販小売事業者に対して自州の売上税および使用税の徴収を義務づけるナショナル・スタンダードを確立すべく「市場公正法（Marketplace Fairness Act of 2013）」（案）の制定に動き出したのである。外堀を埋められたアマゾン・ドット・コム社は、これ以上の抵抗は得策ではないと読んで、その創設から13年を経て、市場公正法（案）への賛成に転じたのであろう¹⁵¹⁾。

3 単一国家日本での対応策

国際電子商取引に対する消費課税および二重課税の排除に向けた国際的／多角的な対応が遅々として進まないなか、各国は、片務的な対応を強めてきている。わが国もその一つである。

(1) わが国での国際電子商取引課税のあり方

わが国において、現実空間取引と電腦空間取引とのイコール・フットイング

151) See, David Streitfeld, “Amazon, Forced to Collect a Tax, Is Adding Roots,” N.Y. TIMES (Sept. 12, 2012).

(equal footing／競争条件の均等化) のために、電子商取引課税の適正化をはかる必要性は否定できない。しかし、すでにふれたように、ひとくちに「電子商取引」といっても、多様である。主な類型をあげても、①有体動産／有形資産の電子商取引 (e-commerce in tangible products)、②無体財産／無形資産の電子商取引 (e-commerce in intangible products)、③役務提供の電子商取引 (e-commerce in services) などがある。

ある類型の電子商取引には課税され、別の類型のものには課税されないとすると、この場合も、差別的な課税禁止 (non-discriminatory taxation) のルールに反するおそれが出てくる。さらにはイコール・フットिंगのルールとぶつかり、公正な市場競争の阻害要因となりうる。また、電脳空間取引にかかる「消費課税」のみならず、「所得課税」のあり方も並行して検討する必要がある¹⁵²⁾。

(2) 無体財産／無形資産の電子商取引への課税の適正化

わが国の消費税は、(1)国内において事業者が行う資産の譲渡等 (国内取引) (消費税法 4 条 1 項) と(2)保税地域から引き取られる外国貨物 (輸入取引) を課税対象としている (消費税法 4 条 2 項)。「輸入取引」は、従来から“外国貨物”、つまり税関を通る“物の輸入”のみが課税対象である。“物の輸入”とは、事業者が輸入するケースはもちろんのこと、例えば 1 ダースのワインを個人輸入したケースでは消費者が消費税の納税義務を負う。したがって、ネットでわが国内に PE を置いていない外国事業者にワインをオーダーし個人輸入をするよ

152) ②無体財産／無形資産／デジタル化された生産物 (digital contents) の国際電子商取引にかかる所得課税において、その支払が、コピーの譲渡対価か、著作権等のロイヤルティ (使用料) 対価であるか、あるいは情報サービス提供の対価であるかにより、課税取扱が異なる。わが国の所得課税ルールによると、譲渡対価であれば事業所得として源泉地国では非課税、ロイヤルティ対価であれば源泉地国で源泉課税の対象となる。さらに、情報サービスの提供の対価であれば、当該サービスの提供地国により課税取扱が異なってくる。したがって、所得類型のグローバルな調整も避けて通れまい。この点についての分析としては、高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』(大蔵財務協会、2008年) 第二編以下参照。

うな、前記①有体動産／有形資産の電子商取引については、執行体制整備などの課題はあるにしろ、理論的には現行税法でも課税対応はできる。

問題は、前記②無体財産／無形資産の電子商取引（e-commerce in intangible products）の場合である。つまり、日本の居住者である最終消費者が、ネットでわが国内にPEを置いていない外国事業者のウェブサイト（HP）に直接アクセスして電子書籍、音楽やパソコン応用ソフトなどデジタル化された生産物（digital contents）／無体財産／無形資産のネット配信を受けた場合に、現行消費税法にいう“関税を通過した”“外国貨物”の輸入にあてはまるのかどうかである。これは、課税対象となる手数料の伴う金融取引のような③役務提供の電子商取引についても同じことがいえる。

これまで、わが国では、居住者である最終消費者が、日本国内にPEを置いていない外国事業者との間で②無体財産／無形資産や③役務提供にかかる国際電子商取引を行った場合の課税の仕組みが未整備であった。このため、インターネットを使った国境の存在を前提としないないし国境をまたぐ「電脳空間（cyber space）」を通じたグローバルな電子書籍、音楽やパソコン応用ソフトなどデジタル化された生産物／無体財産／無形資産のネット配信、ダウンロード（消費）などは課税対象にできなかった。したがって、わが国内にPEを置いていない外国事業者のウェブサイト（HP）に直接アクセスしてデジタル化された生産物をダウンロード（消費）した消費者には、消費税の負担はなかった。一方、国内の事業者がデジタル化された生産物を提供する場合には「国内取引」となり当該事業者は消費税の納税義務を負い、かつ、ダウンロード（消費）した消費者には消費税の負担がある。

このように、事業者のサービス提供地（配信拠点）が国内か海外かで、消費税の納税義務に格差、不公平が生じていた。消費税率のアップを機会に、配信拠点が国外にある場合も、デジタル化された生産物のダウンロード（消費）にも消費税課税をすることになった。

（3）実効的な徴税は未知数

課税手続としては、すでにふれたような、欧州連合（EU）の“電子サービ

スに対する付加価値税課税 (VAT on electronic services)¹⁵³⁾ の仕組みなどを参考にし、わが国内に配信拠点 (PE) のない外国企業 (国外事業者) の場合でも、わが国内の消費者向けに有償の配信サービスを提供しているときには、事業者登録、納税管理人 (surrogate tax collector) として届出、消費税の徴収や納付を義務づける方向である。

もっとも、消費税は仕入税額控除 (前段階控除) を認める課税の仕組みである。配信拠点のある国に所在する事業者は、その国が消費税 (付加価値税) を導入していれば、課税された国外への配信サービスについては前段階控除 (input tax credits) にあたり課税輸出売上に対する輸出免税 (ゼロ税率) の適用、税額の還付を受けることになる。サービスの配信を受ける国の消費者は負担増になる一方、配信事業者が所在する国は、税収を減らす構図にあるともいえる。

いずれにしろ、国際電子商取引にかかる効率的な課税の仕組みづくりにあたっては、政府／行政任せではなく、立法府の積極的参加が求められている。アメリカの市場公正法 (Marketplace Fairness Act of 2013) 案やEUのMOSSスキームなども参考にして、立法府がヘゲモニーを握り、国際二重課税排除の視点から消費地／仕向地課税原則と原産地課税原則との調整などを含め、精緻な制度設計が必要である。

また、国外事業者の中には、“日本語を非関税障壁 (non-tariff barrier)” と感じている向きもある。したがって、これら国外事業者に対する多数国言語によるネットを使った電子事業者登録や電子納税管理人スキームの確立、申告ソフトの無償提供なども必要不可欠である。多数国言語による24時間受付可能なオンラインの国際電子申告、電子納付サービス・システムの確立も避けては通れない。

153) See, HM Revenue and Customs, VAT on e-commerce. Available at:

<http://www.official-documents.gov.uk/document/hc0506/hc10/1051/1051.pdf>, EC/Taxation and Customs Union, VAT on electronic services. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce

コンプライアンス義務を負う国外事業者にフレンドリー (taxpayers' friendly) でコスト負担が重くない「納税者が主役」の仕組みに仕上げないと、国際的なブーイングが起きる可能性がある。現時点では、仮に納税者にフレンドリーな仕組みに仕上がったとしても、実効的な徴税ができるのかどうかについては大きな疑問符がついている。

◆むすび

「二重課税」とは多義的な不確定概念である。インターネットの出現により、これまでの国境の存在を前提とした「現実空間」取引にかかる二重課税の概念が、急激に陳腐化してきていることは否定できない事実である。インターネットとパソコンで結ばれる国境(州境)の存在を前提としないあるいは国境(州境)越えの「電腦空間」取引全盛の時代を迎え、新たな二重課税の概念を構築する必要性も増してきている。

そもそも電子商取引には課税すべきなのかどうか問われている。「課税なければ、二重課税も発生しない」からである。また、電子商取引にかかる税源は、各国が分捕り合戦を繰り広げるのではなく、超国家的な課税 (supernational taxation) を実施し、いわゆる「国際連帯税 (global tax fund)」としてプールしシェアしあうべきであるとする主張もある¹⁵⁴⁾。こうした主張に従うと、電子商取引にかかる税源は、二重課税の対応的調整／排除というよりも、「国家間配分 (intercountry distribution)」が重い課題になる。

また、二重課税を比較法的精査する場合、日本のような単一国家の場合と、アメリカのような連邦国家、さらにはEU(欧州連合)のような国家連合体との間には統治機構の仕組みに大きな差異があり、この点を捨象して考察するのは、

154) See, Rifat Azam, "Global Taxation of Cross-border E-Commerce Income," 31 Va. Tax Rev. 639 (2012); Rifat Azam, "The Political Feasibility of a Global Ecommerce Tax," 43 U. Mem. L. Rev. 71 (2013); Clayton W. Chan, "Taxation of Global E-Commerce on the Internet: The Underlying Issues and Proposed Plans," 9 Minn. J. Global Trade 233 (2000).

不完全な分析にならざるを得ないことに留意すべきである。加えて、実定税法の枠内で議論される二重課税と、学問上ないし財政学で議論される二重課税の概念は必ずしも同一ではないことも織り込んで考える必要がある。

近年、わが国では、二重課税を理由とした税務訴訟が散見されるようになってきている。しかし、司法も、行政も、そして納税者も、そもそも“二重課税とは何か”についてさほど深く踏み込むことなく、審理が展開され、判決というかたちで公定解釈を確立させてきている。ただ、国民・納税者が納得できる概念を定立したうえで的確な裁断が下されなければ、いわゆる“言葉の遊び”が闊歩することにもなりかねない。

二重課税についての法解釈のあり方も問われている。二重課税に対応する実定規定がないのにもかかわらず、二重課税にあたる処分を受けた納税者が、争訟において救済を求めたとする。この場合、行政（不服審査機関）や司法（裁判所）は、課税要件法定主義を尊重し、かつ、伝統的な税法解釈〔文理解釈 (literal interpretation)〕に基づき裁断すべきなのであろうか。あるいは、課税要件法定主義よりも“公平な税負担 (equity in tax)”を優先させる見地から、司法積極主義ないし目的論的税法解釈論を展開し、当該処分を裁断すべきなのであろうか。

これまで、「租税回避」については多角的に検証されてきている。一方、「二重課税」についてはさほど真摯な検証がされず、いまだ課題が山積している。事例によっては、「租税回避」と「二重課税」とを表裏一体で精査する必要性が高い。それにもかかわらず、個別に検討され、整合性のない裁断が下されている。「租税回避」と「二重課税」とを表裏一体で検証を重ねる必要性が高いことをしっかり認識したうえで、二重課税についてのこの試論をさらに発展させていくことを誓い、むすびとしたい。