

外国子会社合算税制において課税対象金額を
本邦法令の規定の例に準じて計算する際の問題点

石 井 孝

（税務大学校
研究科第50期研究員）

要 約

1 研究の目的

外国子会社合算税制は、租税回避防止を目的とした制度であり、特定外国子会社等（以下「CFC」という。）の決算に基づく所得を基礎として基準所得金額を算出し、それに繰越欠損金等の調整及び持株割合による按分を行って算出される課税対象金額相当額を当該 CFC の 10%以上の持分を有する内国法人の収益の額とみなして、その内国法人の益金の額に算入する制度である。

上記の基準所得金額は、CFC の決算に基づく所得を基礎として、原則として、法人税法の規定及び租税特別措置法の規定のうち、一定の規定（以下「本邦法令の規定」という。）の例に準じて計算することとされている。

本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額の計算をする場合に、法令解釈通達（措通 66 の 6-10）で明らかにされている取扱い（青色申告要件、損金経理要件及び評価方法等の届出要件）を除くと、例えば、「国内」、「国外」、「内国法人」又は「外国法人」といった地理的な事実関係に基づき定義される用語や我が国の保険業法や船舶法といった税法以外の法令に基づく適用要件をどのように当てはめることとなるのかについて、法令・通達等では明らかにされていない。

本研究は、本邦法令の規定の例に準じて CFC に係る基準所得金額の計算をする場合に、上記のような疑義が生じる規定をどのような解釈に基づいて実際に当てはめるべきかについて考察することを目的とするものである。

2 研究の概要

（1）本邦法令の規定の当てはめにおいて生ずる具体的問題

本邦法令の規定を CFC の所得計算に当てはめる際に生ずる具体的問題については、下記のイからハが考えられる。

イ 法令解釈通達（措通 66 の 6-10）に規定されている要件

具体的問題の 1 つ目としては、青色申告要件、損金経理要件及び評価方法等の届出要件についてどのように当てはめを行うのかということが挙げられる。

これらの要件は、我が国の税制、会計制度に基づく要件のうち、法人税法等で広く課されている要件であるということができる。CFC が我が国法人税の納税義務を有しない又は我が国会計制度の適用を受けない場合には、当該要件を満たすことができないことから問題が生ずることとなる。

法令解釈通達（措通 66 の 6-10）においては、本邦法令の規定を CFC の所得計算に当てはめる際にこれらの要件をどのように取り扱うかが定められている。

具体的には、青色申告要件については CFC は青色申告要件を満たすものとして取り扱われ、損金経理要件については内国法人が CFC の決算を修正して作成した損益計算書において行った経理についても損金経理として認められ、評価方法等の届出要件については内国法人が確定申告書に添付する CFC の損益計算書等に評価方法等を付記するものとされている。

□ 地理的事実関係に基づき定義される用語を用いた要件

具体的問題の 2 つ目としては、基準所得金額の計算において、「国内」、「国外」、「内国法人」又は「外国法人」といった地理的な事実関係に基づき定義される用語を、法人税法の定義どおり「国内」を我が国として当てはめることとなるのか、それとも「国内」を CFC の本店所在地国と修正して当てはめこととなるのかという問題が挙げられる。

具体的には、適格現物出資に係る被現物出資法人、資産等の所在（法 2 十二の十四）及び国外関連者寄附に係る国外関連者の所在（措法 66 の 4③）について、「国内」を我が国と捉えるのか、それとも「国内」を CFC の本店所在地国と捉えるのかによりこれらの事実に基づく規定を

適用する場合の計算結果が異なることとなる。

ハ 我が国の業法・規制法を根拠とした要件

具体的問題の3つ目としては、基準所得金額の計算において、我が国の業法・規制法を根拠とした要件をどのように解釈するかという問題が挙げられる。これは、CFCが我が国で事業を行わない限り、我が国の業法・規制法の適用を受けることはないため、これらを根拠とした要件を満たすことはできず、その計算をどのように行うことになるのかという問題が生じることとなる。

具体的には、保険業法による免許を要件としている異常危険準備金の規定（措法57の5①一）、船舶法に規定する日本船舶であることを要件としている船舶の買換え時の圧縮記帳の規定（措法65の7①十）等が挙げられる。

なお、上記ロ及びハの問題については、法令・通達等においてその取扱いが明らかにされていない。

（2）本邦法令の規定の例に準じた計算の基本的解釈指針

基準所得金額の計算は、本邦法令の規定の例に準じて計算することとされているが、この「準じて」とは、準じられるものを基準、手本として当てはめるということを意味している。また、「準じて」には若干の修正をするという意味も含まれているが、修正を要する場合には法令等でどのような修正を要するのかについて定められることとされている（吉国一郎ほか編『法令用語辞典（第9次改定版）』392頁（学陽書房、2009））。

このことからすると、法令等で修正の定めのない場合には、文理解釈により、原規定をそのまま当てはめるのが原則になると考えられる。

ただし、文理解釈の結果、①計算が全く行えない（適用があり得ない）場合又は②計算を行えたとしても原規定の趣旨に反する結果となる場合には、基準所得金額の計算上、原規定を当てはめることとした意味がなく、不適当であると考えられる。

そこで、文理解釈によると①計算が全く行えない（適用があり得ない）

場合又は②計算を行えたとして原規定の趣旨に反する結果となる場合には、基準所得金額の計算上、原規定を当てはめることとした趣旨を踏まえつつ、原規定そのものの趣旨及び外国子会社合算税制の租税回避防止という趣旨を著しく損なうことのない範囲で、要件の修正を行うことが本邦法令の規定の例に準じた計算の基本的解釈指針として考えられる。

(3) 上記(1)口の規定に関する上記(2)の基本的解釈指針の当てはめ

イ 適格現物出資に係る被現物出資法人、資産等の所在

適格現物出資に係る被現物出資法人、資産等の所在について、文理解釈による場合には、法人税法の定義どおり、「国内」を我が国、「国外」をCFCの本店所在地国又は第三国として原規定をCFCの所得計算に当てはめこととなる。その結果として、CFCが我が国以外の国に本店を有する法人に我が国にある資産の移転を行う現物出資及びCFCが我が国に本店を有する法人に我が国以外にある資産の移転を行う現物出資が、それぞれ非適格となる。

この結果は、含み益のある国内資産の国外移転及び含み損のある国外資産の国内移転による課税上の弊害を排除するという原規定の趣旨に合致するものであり、基本的解釈指針の①計算が全く行えない（適用があり得ない）場合又は②計算を行えたとしても原規定の趣旨に反する結果となる場合のいずれにも該当しない結果であるといえる。

よって、要件の修正は不要である、つまり、「国内」を我が国、「国外」をCFCの本店所在地国又は第三国として当てはめを行えばよいと考えられる。

ロ 国外関連者寄附金に係る国外関連者の所在

国外関連者寄附金に係る国外関連者の所在について、文理解釈による場合には、法人税法の定義どおり、「国内」を我が国、「国外」をCFCの本店所在地国又は第三国として原規定をCFCの所得計算に当てはめこととなる。その結果として、CFCが自己に係る国外関連者（我が国以外の国に本店を有する法人）に対して支払った寄附金が全額損金不算

入となる。

この結果は、国外への所得移転に対処する移転価格税制とのバランスを図るという原規定の趣旨に合致し、基本的解釈指針の①計算が全く行えない（適用があり得ない）場合又は②計算を行えたとしても原規定の趣旨に反する結果となる場合のいずれにも該当しない結果であるといえる。

よって、適格現物出資の場合と同様、要件の修正は不要であり、「国内」を我が国、「国外」を CFC の本店所在地国又は第三国として当てはめを行えばよいと考えられる。

（4）上記(1)ハの規定に関する上記(2)の基本的解釈指針の当てはめ

イ 文理解釈の結果

文理解釈による場合には、保険業法による免許及び船舶法に規定する日本船舶という要件のいずれについても、我が国で事業を行わない CFC、つまり CFC 一般に我が国の保険業法又は船舶法の適用はあり得ないことから、当該要件を満たすことはできない。この結果は、基本的解釈指針の①計算が全く行えない（適用があり得ない）場合に該当するから、要件の修正を要するということになる。

ロ 要件の修正

（イ）保険業法による免許

保険業法による免許という要件についてどのような修正を行うのかについては、基準所得金額の計算上、保険会社等の異常危険準備金の規定を当てはめることとした趣旨を踏まえると、CFC が保険業を営む場合に、異常災害損失の発生が想定されることから、我が国における異常危険準備金と同様の範囲で、これに相当する準備金等の損金算入を認めるものであると考えられる。

このことを踏まえて、原規定そのものの趣旨及び外国子会社合算税制の租税回避防止という趣旨を著しく損なうことのない範囲での要件の修正を考えると、原規定が、保険業法の適用・規制を前提に異常危

險準備金の損金算入を認めるものである以上、CFC の本店所在地国の法令の適用・規制の下で繰り入れられているものに限って一定の損金算入を認めることが適当であると考えられる。

(ロ) 船舶法に規定する日本船舶

船舶法に規定する日本船舶という要件についてどのような修正を行うのかについては、基準所得金額の計算上、船舶の買換え時の圧縮記帳の規定を当てはめることとした趣旨を踏まえると、CFC が海運業を営む場合に、便宜置籍船であっても老朽化等による買換えが想定されることから、原規定と同様の効果を与える計算（圧縮記帳による買換え時の課税の繰延べ）を認めるものであると考えられる。

このことを踏まえて、原規定そのものの趣旨及び外国子会社合算税制の租税回避防止という趣旨を著しく損なうことのない範囲での要件の修正を考えると、原規定の趣旨・適用範囲が、船舶法の規定による日本船籍の船舶のみを対象とし、更に用途、船齢等の要件を課して、非常に限定的なものとされていることからすると、CFC の本店所在地国の法令の適用・規制の下で同国船籍として登録がされる船舶の買換えに限り、また、外国における法令の違いを考慮する必要はないと考えられる船舶の用途、船齢等の要件については、原規定どおり適用して、課税繰延べを認めることが適当であると考えられる。

(ハ) 上記(イ)及び(ロ)以外の我が国の業法・規制法を根拠とした要件

上記(イ)及び(ロ)以外の我が国の業法・規制法を根拠とした要件についても、CFC が我が国で事業を行わない限り当該要件を満たすことができないことは共通しており、その場合に行う要件の修正については、これらの要件が我が国の業法・規制法の適用を前提としている以上、CFC の本店所在地国の業法・規制法の適用を要件とすることが最低限必要であると考えられる。

3 結論

本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額の計算をする場合には、原則、文理解釈によることになる。ただし、文理解釈による場合には、計算が行えない場合等が生じる一定の規定は、原規定の趣旨及び外国子会社合算税制の租税回避防止という趣旨を著しく損なうことのない範囲で要件の修正を行った上で当てはめることが適当であると考える。

この要件の修正及び現行通達（措通 66 の 6-10）で定められている取扱いについては、法令で定められた要件の修正である以上、租税法律主義及び統一的な解釈・適用の観点からは、法令で定められることが望ましいと考える。

目 次

はじめに.....	472
第1章 外国子会社合算税制の趣旨・目的.....	475
第1節 立法経緯・立法趣旨.....	475
第2節 外国子会社合算税制が課税対象とする所得の金額.....	477
第3節 課税対象金額の計算に係る法令の構造.....	480
1 基準所得金額	480
2 適用対象金額	484
3 課税対象金額	485
第2章 本邦法令の規定の例に準じて計算する方法.....	486
第1節 趣旨.....	486
第2節 本邦法令の規定に含まれる法人税法の規定	487
1 法人税法の規定	487
2 21の規定が除かれているそれぞれの理由	488
第3節 本邦法令の規定に含まれる租税特別措置法の規定	493
第4節 法令解釈通達の定め	494
1 租税特別措置法関係通達（法人税編）66の6-10	494
2 租税特別措置法関係通達（法人税編）66の6-10における考え方	495
第5節 本邦法令の規定の例に準じた計算の基本的解釈指針.....	499
1 文理解釈の原則	500
2 法令等に定めのない修正の必要性	502
3 原規定をそのまま当てはめようとした場合に生じる具体的問題点	503
第3章 地理的要件に係る規定の取扱い	506
第1節 適格現物出資の規定	506
1 適格現物出資の規定	506
2 国内、国外、内国法人及び外国法人の意義.....	507

3 適格現物出資の規定に関する基本的解釈指針の当てはめ	508
4 「国内」を CFC の本店所在地国と解する場合	512
第2節 国外関連者に対する寄附金の規定.....	516
1 国外関連者に対する寄附金	516
2 国外関連者の判定を誰との間の資本関係等に基づき行うか.....	517
3 国外関連者に対する寄附金の規定に関する基本的解釈指針 の当てはめ	519
4 「国内」を CFC の本店所在地国と解する場合	522
第4章 我が国の業法・規制法の適用を要件とする規定の取扱い	524
第1節 保険会社等の異常危険準備金の規定	524
1 保険会社等の異常危険準備金.....	524
2 適用対象について	525
3 CFC の本店所在地国の法令の規定により計算する場合	527
4 保険会社等の異常危険準備金の規定に関する基本的解釈指針 の当てはめ	528
第2節 船舶の買換え時の圧縮記帳の規定.....	531
1 特定資産の買換えの場合等の課税の特例	531
2 船舶の国籍について	532
3 便宜置籍船について	534
4 船舶の買換え時の圧縮記帳の規定に関する基本的解釈指針 の当てはめ	535
第3節 他の規定の取扱い	537
おわりに	540

- ◎ 本稿において使用した法令等の略称は、それぞれ次に掲げる法令等を示すものである。

法法……法人税法

法令……法人税法施行令

措法……租税特別措置法

措令……租税特別措置法施行令

措通……租税特別措置法関係通達（法人税編）

はじめに

外国子会社合算税制は、特定外国子会社等（以下「CFC」という。）⁽¹⁾の株主である内国法人に課税する制度⁽²⁾であり、具体的には、CFC の各事業年度の決算に基づく所得の金額を基礎として一定の基準により計算した金額（措令 39 の 15①②、以下「基準所得金額」という。）に欠損の金額等の調整をした金額（措法 66 の 6②二、以下「適用対象金額」という。）がある場合に、この適用対象金額に当該 CFC の株主である内国法人の持株割合等を乗じることにより算出した金額（以下「課税対象金額」という。）に相当する金額を、当該内国法人の収益の額とみなしてその益金の額に算入するものである（措法 66 の 6①）。

このうち基準所得金額の計算は、原則として、CFC の決算に基づく所得の金額を基礎として、法人税法の規定及び租税特別措置法の規定のうち一定の規定（以下「本邦法令の規定」という。）の例に準じて計算することとされている（措令 39 の 15①一）。

ここで規定されている「規定に準じて」という用例は、法人税法等の税法や税法以外の法令でも認められるが、「規定の例に準じて」という用例は、外国子会社合算税制のみで用いられ、すなわち租税特別措置法以外には認められない。

「準じて」の法令用語としての意味は、模範として倣うということであり、本来そのものではないが、その性質、内容等が、準じられるものとおおむね同様ないし類似であり、若干の修正を要する点はあるものの、準じられるものに

(1) 特定外国子会社等とは、内国法人に係る外国関係会社（居住者、内国法人等によって持分の 50%超を保有される外国法人）のうち、その本店の所在する国・地域におけるその所得に対して課される税の負担が我が国の税の負担に比して著しく低い国・地域（無税又は 20%未満）に所在するものをいう（措法 66 の 6①、措令 39 の 14）。本稿では、この特定外国子会社等について「CFC」（Controlled Foreign Corporation 又は Controlled Foreign Company）の略称を用いることとする。

(2) 本稿は、特に断りのない限り、内国法人（単体）に係る制度に基づく。

大体のつとつてという意味を表す場合に用いることとされている⁽³⁾。「のつとる」とは「○○にのつとり、××する」というように、「××」で示されるより個別的・具体的な行為が「○○」で示されるより一般的・抽象的な事項に従って行われるべきこと、すなわち「○○」を基準、手本とすべきことを意味する場合に用いられる⁽⁴⁾。

このように、「準じて」には、準じられるものにのつとつてという意味が含まれているから、「準じて」とされた場合には、本邦法令の規定を基準又は手本として忠実に当てはめるのが原則であると考えられる。他方、「準じて」には若干の修正を要するという意味も含まれているが、修正を要する場合には、これを明確にするために下位の法令に委任する等により補足する方法がとられるとされている⁽⁵⁾。租税法の解釈は文理解釈が原則⁽⁶⁾であることからすれば、法令等で修正の定めのない場合には、原規定をそのまま当てはめる（文理解釈）のが原則といえる。本邦法令の規定の当てはめにおけるそのような修正の定めとしては、法令解釈通達（措通 66 の 6-10）における青色申告要件、損金経理要件及び評価方法等の届出要件の取扱いがあるのみである。

しかしながら、法令解釈通達に定められているもの以外にも本邦法令の規定の当てはめにおいて問題が生ずる場合がある。

例えば、本邦法令の規定の「国内」、「国外」等の地理的な事実関係に基づき定義される用語を法人税法の定義どおり「国内」を我が国として当てはめることとなるのか、それとも「国内」を CFC の本店所在地国であると修正して当

(3) 法制執務研究会編『新訂ワークブック法制執務』695 頁（ぎょうせい、2007）、金子宏ほか編『法律学小辞典[第 4 版補訂版]』1296 頁（有斐閣、2008）等。

(4) 吉国一郎ほか編『法令用語辞典（第 9 次改定版）』618 頁（学陽書房、2009）。

(5) 吉国・前掲（注 4）392 頁。

(6) 金子宏『租税法〔第 20 版〕』114 頁（弘文堂、2015）、増井良啓『租税法入門』310 頁（有斐閣、2014）、中里実ほか『租税法概説』42 頁（有斐閣、2012）、岡村忠生ほか『ベーシック税法〔第 6 版〕』37 頁（有斐閣、2011）、谷口勢津夫『税法基本講義』34 頁（弘文堂、2010）等。

てはめることとなるのかという問題が挙げられる⁽⁷⁾。具体的には、適格現物出資に係る被現物出資法人、資産等の所在（法法 2 十二の十四）や国外関連者寄附金に係る国外関連者の所在（措法 66 の 4③）については、「国内」を我が国と捉えるか、「国内」を CFC の本店所在地国と捉えるかにより適用関係が異なることになる。

また、本邦法令の規定には我が国の業法・規制法を根拠とした要件を定めているものがある。CFC が我が国で事業を行わない限り、我が国の業法・規制法の適用を受けることはないため、文理解釈によると当該要件を満たすことができない場合が一般的に生ずる。具体的には、保険業法による免許を要件としている異常危険準備金の規定（措法 57 の 5①一）、船舶法に規定する日本船舶であることを要件としている船舶の買替え時の圧縮記帳の規定（措法 65 の 7①十）等が挙げられる⁽⁸⁾。

そこで、本稿においては、外国子会社合算税制の趣旨や制度の基本的な考え方、法令の構造等を踏まえながら、基準所得金額の計算にどのような特徴があるのかについて確認を行い、上記の問題について、どのような解釈指針に基づき本邦法令の規定の当てはめを行うことが適切なのかについて考察する。

(7) 羽島和宏「外国子会社合算税制の課税上の問題についての一考察 - 税制の交錯から生じる問題を中心に - 」租税資料館賞論文集第 23 回（2014 年）上巻 35 頁以下において同様の問題が取り上げられている。

(8) 羽島・前掲（注 7）において当該規定の適用関係に関する問題が取り上げられている。

第1章 外国子会社合算税制の趣旨・目的

第1節 立法経緯・立法趣旨

外国子会社合算税制は、昭和53年度の税制改正により導入されたものである。その経緯について、制度創設時の立案担当者は、「……行政当局においては、タックスヘイブンを利用する租税回避は、従来法人税法第11条の実質所得者課税の規定によりそれを適用しうる範囲において規制してきましたが、この規定の適用に当たっての実質帰属の具体的な判定基準が明示されていなかったため、執行面での安定性に必ずしも問題なしとしない面がありました。このため、租税法律主義を堅持しつつ課税の執行の安定性を確保するという観点からも、租税回避対策のための明文規定の整備が強く要請されていたわけです。本税制は、以上のような内外の要請に呼応して制定されたものであり、今後ますます複雑多様化する国際的な租税回避にも総合的に対応しようとするものであるということができましょう⁽⁹⁾。」（下線は筆者。）と説明しており、外国子会社合算税制がタックス・ヘイブンを利用した国際的な租税回避に対処するために導入されたものであることが明らかにされている⁽¹⁰⁾。

外国子会社合算税制の仕組みについては、制度創設時の立案担当者は、「我が国の税制においては、アメリカ、西独等と同様に合算課税方式がとられているほか、業種別に適用除外要件を考え、また軽課税国を指定し⁽¹¹⁾、そのような軽

(9) 国税庁『昭和53年度改正税法のすべて』157頁。

判例も外国子会社合算税制の目的が租税回避対策であることを明らかにしている。最判平成19年9月28日民集61巻6号2486頁、最判平成21年10月29日民集63巻8号1979頁、最判平成21年12月4日集民232号541頁。

なお、金子教授は、租税回避の否認規定には、一般的否認規定と個別の否認規定があり、外国子会社合算税制は個別の否認規定であるとしている。金子・前掲（注6）127頁。

(10) 外国子会社合算税制は、タックス・ヘイブン対策税制と呼ばれることもある。

(11) 平成4年度税制改正により軽課税国の指定制度は廃止され、外国関係会社がCFCに該当するかどうかの判定は、個々の法人ごとにその租税負担割合等により行うこととされた。

課税国に所在する子会社等で我が国株主と一定の資本関係にあるようなものうち適用除外要件を満たさないものが現地で留保する所得⁽¹²⁾を合算課税の対象にする、という仕組みがとられている。この場合、アメリカや西独のように課税対象となるような所得のタイプを特定化するというアプローチはとられておらず、軽課税国所在の子会社等が適用除外要件を満たさないときはそのすべての留保所得を合算課税してしまうという点が大きな特徴となっている。……軽課税国に所在する子会社等であっても、そこに所在するのに十分な経済合理性があれば、それは我が国の税負担を不当に減少させるための手段とはなっていないと考えられる。逆に子会社等が十分な経済合理性を欠くようなものであるときは、それは我が国株主によって租税回避のために利用されていると考えられ、子会社等が留保する所得を我が国における課税の枠組みの中に取込む必要が生じてくる⁽¹³⁾。とした上で、「軽課税国に所在する子会社等であっても、その地に所在することに十分な経済合理性があれば課税対象とはされない。この『十分な経済合理性』を業種に即して具体化したものが適用除外の規定⁽¹⁴⁾であり、本税制的一大特徴をなしている⁽¹⁵⁾。」(下線は筆者。)と説明している。

また、株主である内国法人に課税する仕組みとしていることについては、制度創設時の立案担当者は、「子会社等は、仮に経済合理性を欠くようなものであっても、所在地国の法律に基づいて設立された外国法人であり、親会社等と

(12) 平成 21 年度税制改正前は、CFC が内国法人に支払った剰余金の配当等の額は、その内国法人において益金の額に算入されることから、二重課税を避けるため、CFC の適用対象留保金額（改正後の適用対象金額に相当）の計算上控除していた。このため、結果として、CFC が留保する所得が外国子会社合算税制の課税対象金額の基礎となっていた。

平成 21 年度税制改正における外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴い、内国法人が一定の外国子会社から受ける剰余金の配当等は益金不算入となり、適用対象金額の計算において配当に対する課税との調整が必要なくなったため、CFC が支払う剰余金の配当等の額は、適用対象金額の計算上控除しないこととされた。

(13) 高橋元監修『タックス・ハイブン対策税制の解説』92 頁（清文社、1979）。

(14) 租税特別措置法第 66 条の 6 第 3 項の規定。①事業基準、②実体基準、③管理支配基準及び④所在地国基準又は非関連者基準のすべてを満たす場合には、たとえ外国法人が CFC に該当した場合であっても、外国子会社合算税制は適用されない。

(15) 高橋・前掲（注 13）95 頁。

は別個の法人格をもつものであることは否定し得ず、また我が国は本店所在地主義⁽¹⁶⁾をとっている。これらを前提としてなお国内株主の租税回避を防止しようとすれば、合算課税方式により国内株主に課税することが最適の解決法になってくる⁽¹⁷⁾。」と説明している。

このように、外国子会社合算税制は、適用除外要件（措法 66 の 6③）を満たさない場合には CFC が租税回避のために利用されていると考え⁽¹⁸⁾、CFC の決算に基づく所得を基礎として我が国における内国法人の課税所得を計算することにより、株主である内国法人の租税回避を防止しようとするものであるといえる。

第 2 節 外国子会社合算税制が課税対象とする所得の金額

外国子会社合算税制による課税は、我が国の内国法人に対する課税権の行使として行われているものであり、CFC に直接課税するものではない⁽¹⁹⁾。その課税対象とする金額は CFC の決算に基づく所得を基礎として計算されるものであるが、その所得を基礎として計算された金額がどのような性質のもので、なぜ内国法人の所得となるのかについては、様々な考え方がある。

(16) 内国法人は、全ての所得を課税の対象とされ、外国法人は、国内源泉所得にのみ課税されるから、内国法人と外国法人の区別が問題となるが、我が国の法人税法は、内国法人とは国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいい（法法 2 三）、外国法人はそれ以外の法人をいう（法法 2 四）と定めて、本店所在地主義を採用している。これに対して、イギリスをはじめいくつかの国は、管理支配地主義と呼ばれる基準を採用している。これは、事業の指揮・監督の行われる場所が国内にあるかどうかを基準として、法人の納税義務の範囲を決める考え方である。金子・前掲（注 6）494 頁。

(17) 高橋・前掲（注 13）92 頁。

(18) 平成 22 年度税制改正により適用除外要件を満たす CFC であっても、特定所得（一定の配当所得等）を有する場合には、特定所得の金額の合計額のうち、内国法人のその有する株式等に対応する部分として計算した金額を収益の額とみなして、その内国法人の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされた（措法 66 の 6④）。

(19) 最判平成 21 年 10 月 29 日民集 63 卷 8 号 1981 頁は、「措置法 66 条の 6 は、一定の要件を満たした海外子会社等の所得の一部を、その親会社である『内国法人の収益の額とみなして』課税するというものであって、海外子会社の利得に対して課税するものでないことは、条文の文言上、明らかである。」としている。

まず、CFC の留保利益を株主である内国法人に配当したものとみなして、みなし配当課税しているという考え方（擬制配当説）がある⁽²⁰⁾。しかしながら、平成 21 年に外国子会社配当益金不算入制度が創設⁽²¹⁾されたことにより、外国子会社からの配当が原則として課税されないこととなったため、この考え方による説明を外国子会社合算税制全体について行うことは、現時点では困難になったと考えられる⁽²²⁾。

次に、「我が国のタックス・ヘイブン対策税制（措置法 66 条の 6）は、特定外国子会社等の法人格の存在を認めつつ、内国親法人等の株主の国際的租税回避の防止（内国親法人からタックス・ヘイブン子会社への所得移転の防止）の観点から、当該内国親法人等の居住地国（日本）における立法規定の下での創造された擬制所得（fictional income）に対して課税するもの（株主の課税所得の認識形態としては、「概念的金額」によるもの）⁽²³⁾」とする考え方（擬制所得算出説）がある。

また、「外国子会社合算税制は『我が国株主』の『適正な』所得を算定するための制度である。ここで『適正な』所得とは(1)納税者と課税庁の間に情報の非

(20) 東京高判平成 19 年 11 月 1 日民集 63 卷 8 号 1979 頁、金子宏『租税法〔第 10 版〕』430 頁（弘文堂、2005）、占部裕典「タックス・ヘイブン税制と租税条約の抵触関係について」同志社法学 58 卷 2 号 715 頁、本庄資「タックス・ヘイブン対策税制と租税条約」税経通信 62 卷 8 号 153 頁等。

立案担当者は、「株主たる内国法人あるいは居住者に係る課税対象金額が、通常であれば当該内国法人あるいは居住者に対する利益の配当又は剩余额の分配として交付されるべき性質のものであり、株主は子会社等にそうさせるための支配力をもっているにもかかわらず、子会社等が配当を全くあるいはわずかしか行わず、留保所得を蓄積しているところに税の回避を推認しえる、という考え方の表れといえよう。」としている。高橋・前掲（注 13）93 頁。

なお、金子宏『租税法〔第 11 版〕』445 頁（弘文堂、2006）においては、第 10 版の「……株主に配当したものとみなして課税し、……」という記述から、「……株主であるわが国内國法人等の擬制収益ないし擬制配当として課税し、……」という記述に変わった（第 12 版以降も第 11 版と同じ。）。

(21) この制度導入の趣旨は、外国子会社利益の国内還流に向けた環境整備と間接外国税額控除制度に代えて制度を簡素化することにあるとされている。国税庁『平成 21 年度改正税法のすべて』425 頁。

(22) 岡田幸人「時の判例」ジュリスト 1405 号 174 頁（2010）。

(23) 秋元秀仁「外国子会社配当益金不算入制度導入後の改正タックス・ヘイブン対策税制における租税条約適合性」税大ジャーナル 17 号 142 頁（2011）。

対称性が存在せず、(2)納税者にタックス・ヘイブンに子会社を設立するインセンティブが存在しないような場合に、実現したはずの所得のことである。」とする考え方（適正所得算出説）がある⁽²⁴⁾。

一方で、「タックス・ヘイブン対策税制は、その本質において、親会社に対する合算の対象となる所得が私法上はタックス・ヘイブン子会社の所得であることを前提として、その上で租税法上その帰属を変更して親会社を介して課税する制度なのである⁽²⁵⁾。」とする考え方（帰属変更説）もある。

以上のとおり、外国子会社合算税制に基づき合算対象となる所得金額の性質については様々な見解が示されており、現状においては通説・多数説が確立・存在していないものと考えられる。本稿の目的は、その課税対象金額の基礎となる CFC の決算に基づく所得を計算する際に本邦法令の規定をどのように当てはめることになるかを検討することにあるが、いずれの見解についても、それぞれの見解に基づいた場合に、合算対象となる所得をどのように算出するのかといった点に関する考え方まで示されているわけではない。

そこで、本稿においては、合算対象となる所得金額の性質についていずれかの見解によることが適當であるかを考察した上で、その見解に基づいて本邦法令の規定の当てはめ方を検討するというのではなく、制度の趣旨を踏まえつつ、現行法令の構造に則して、文理解釈の観点から、CFC の基準所得金額の計算について具体的な検討を行うこととする。

(24) 渕圭吾「外国子会社合算税制の意義と機能」*フィナンシャル・レビュー*94号 89頁 (2009)。

(25) 中里実「タックス・ヘイブン対策税制改正の必要性」中里実ほか編著『タックス・ヘイブン対策税制のフロンティア』16頁（有斐閣、2013）。

第3節 課税対象金額の計算に係る法令の構造

外国子会社合算税制における課税対象金額の計算は、CFC の各事業年度の決算⁽²⁶⁾に基づく所得の金額を基礎として基準所得金額（措令 39 の 15①②）を算出した上で、その基準所得金額から欠損の金額等を調整した金額（適用対象金額）を算出（措法 66 の 6②二）し、更に、その適用対象金額に CFC の株主である内国法人の持株割合等を乗じることにより行われる（措法 66 の 6①）。

そこで、まずは、これら基準所得金額、適用対象金額及び課税対象金額のそれぞれが、法令上どのように計算すべく定められているかを確認したい。

1 基準所得金額

基準所得金額は、「本邦法令の規定の例に準じて」（措令 39 の 15①）又は「CFC の本店所在地国の法人所得税に関する法令（以下「本店所在地国の法令」という。）の規定により」（措令 39 の 15②）計算することとされている。

外国子会社合算税制の適用を受ける内国法人がその CFC の基準所得金額の計算を最初に行う場合には、その計算を次の(1)のとおり本邦法令の規定の例に準じて行うか、それとも、次の(2)のとおり本店所在地国の法令の規定により行うか、を選択することができる。ただし、本邦法令の規定の例に準じて計算していた内国法人が事後の事業年度において本店所在地国の法令の規定により計算しようとする場合又は本店所在地国の法令の規定により計算していた内国法人が事後の事業年度において本邦法令の規定の例に準じて計算しようとする場合にはあらかじめ納税地の所轄税務署長の承認を受けなければならない（措令 39 の 15⑨）。

(26) CFC の決算に基づくことについて立案担当者は、「我が国の法人税の課税標準は、法人の確定した決算を基礎として計算されますが、特定外国子会社等については、その所在地国の税法が様々であるため、我が国の確定した決算のような概念になじまないものもあります。しかしながら、法人である以上何らかの形で決算自体は行われることとなりますので、その決算に基づいて計算された所得の金額が、課税対象留保金額の計算のための第一ステップとされます。」と説明している。国税庁・前掲（注 9）161 頁。

(1) 本邦法令の規定の例に準じて計算する場合

基準所得金額を本邦法令の規定の例に準じて計算する場合には、CFC の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、第 2 章において詳述するように本邦法令の規定の例に準じて計算した所得の金額を算出する（措令 39 の 15①一）。

この金額に、納付する法人所得税（措令 39 の 15①二）を加算し、還付を受ける法人所得税（措令 39 の 15①三）及び子会社から受ける配当等の額（措令 39 の 15①四）を控除することとなる。

上記の法人所得税とは、CFC の所得に対して世界各国で課された税及びその附帯税をいい、この加算及び控除を行うことにより税込所得とする調整を行っている⁽²⁷⁾。

また、子会社から受ける配当等の額を控除する理由については、「平成 21 年度税制改正により導入された外国子会社配当益金不算入制度により内国法人が一定の外国子会社から受ける剰余金の配当等は益金不算入となるが、特定外国子会社等がその子会社から受ける剰余金の配当等が基準所得金額に含まれると、その剰余金の配当等は結果的に内国法人の課税対象とされることになる。そこで、内国法人が直接剰余金の配当等を受ける場合とのバランスを考慮し、特定外国子会社等が子会社から受ける剰余金の配当等の額は、控除することとされたものである。」と説明されている⁽²⁸⁾。

(27) 高橋・前掲（注 13）150 頁、措令 39 の 15①二、三。

(28) 国税庁・前掲（注 21）444 頁。

ここでいう子会社とは、他の法人の発行済株式等のうちに CFC が保有しているその株式等の数の占める割合が 100 分の 25 以上であり、かつ、その状態が CFC が当該他の法人から受ける配当等の額の支払義務が確定する日以前 6 月以上継続している場合の当該他の法人をいう。

なお、平成 21 年度税制改正後においても、居住者が CFC に該当しない外国法人から受ける剰余金の配当等は課税対象となることから、居住者に係る特定外国子会社等が CFC に該当しない法人から受ける剰余金の配当等は、基準所得金額に含まれる（措令 25 の 20①）。国税庁・前掲（注 21）445 頁。

(2) CFCの本店所在地国の法令の規定により計算する場合

基準所得金額を CFC の本店所在地国の法令の規定により計算することができることとした理由については、「特定外国子会社等の所在する国のかには法人税制の完備した国もあり得ようし、そのような場合に、統一的な所得の計算方式を強制することになると、その特定外国子会社等の本店所在地国の法令によって既に算定されている法人の所得の計算を洗替え計算しなければならず、納税者に過重な事務負担を求める事にもなりかねない。」ことから、「納税義務者が我が国の法令の規定に従って所得を再計算することが過重な負担になるかもしれないことを考慮し、納税者の便宜のために設けられたものです。」と説明されている⁽²⁹⁾。

CFC の本店所在地国の法令の規定により計算する場合には、CFC の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、当該 CFC の本店所在地国の法人所得税に関する法令の規定により計算した所得の金額（つまり、現地の税務当局に申告する所得の金額）に非課税所得の加算等の一定の調整（措令 39 の 15②一～十七）を加えることとなる（措令 39 の 15②）。この一定の調整を行うことにより本邦法令の規定の例に準じて計算した場合との著しい乖離が生じないように調整されることになる⁽³⁰⁾。

この一定の調整には、本邦法令の規定の例に準じて計算する場合と同様、納付する法人所得税（措令 39 の 15②八）を加算し、還付を受ける法人所得税（措令 39 の 15②十五）及び子会社から受ける配当等の額（措令 39 の 15②十七）を控除する規定が含まれている。

ところで、この一定の調整の一つに寄附金の損金不算入の調整計算がある（措令 39 の 15②七）。この調整計算により、その支出する寄附金の額のうち、当該事業年度の損金の額に算入している金額で法人税法第 37 条第 1 項の規定の例に準ずるものとした場合に損金の額に算入されないことと

(29) 高橋・前掲（注 13）146 頁、国税庁・前掲（注 9）161 頁。

(30) 高橋・前掲（注 13）153 頁。

なる金額に相当する金額について加算することとされている⁽³¹⁾。この場合、CFC の本店所在地国又はその地方公共団体に対する寄附金は全額損金算入が認められることとされている⁽³²⁾。

法人税法第 37 条《寄附金の損金不算入》の規定が設けられた趣旨は、法人の支出した寄附金には、事業に関連するものとそれ以外のものとが含まれているが、これを一定の画一的基準によって限度額を定めて損金性を認めることにあり、また、国又は地方公共団体に対する寄附金が一般の寄附金と別扱いされる趣旨は、その寄附金が公共的、公益的な行政目的のために使用されることを考慮したものであるとされている⁽³³⁾。この規定における「国又は地方公共団体」は、日本国又はその地方公共団体であり、外国又は外国の地方公共団体はこれに該当しない⁽³⁴⁾。

のことからすると、基準所得金額を CFC の本店所在地国の法令の規定により計算する場合において、日本国又はその地方公共団体ではなく、CFC の本店所在地国又はその地方公共団体に対する寄附金について全額損金算入が認められることとされている理由について明らかにされた解説等はないが、CFC の本店所在地国又は地方公共団体に対する寄附は、公共的、公益的な行政目的に使用される性質を有する費用と考えられ、また、その寄附は CFC が最も便益を受ける国又は地方公共団体に対するものであることから、CFC の本店所在地国又はその地方公共団体に対する寄附金は全額損金不算入とすることが認められているものと考えられる。

-
- (31) 本店所在地国の法令の規定により計算する場合の一定の調整に寄附金の損金不算入に関する計算が含まれている理由は、隠れた利益処分の形で社外流出が行われることにより本制度の適用を実質的に免れ得ることを防止するためであるとされている。高橋・前掲（注 13）153 頁。
- (32) なお、公益法人に対する寄附金についての特則は認められないこととされている。国税庁・前掲（注 9）162 頁。
- (33) 国税庁『昭和 40 年度改正税法のすべて』134 頁。
- (34) 大澤幸宏編著『法人税基本通達逐条解説』877 頁（税務研究会出版局、2014）。

2 適用対象金額

次に、「本邦法令の規定の例に準じて」、又は、「CFC の本店所在地国の法令により」計算した基準所得金額から前 7 年以内の欠損の金額及び納付をすることとなる法人所得税の額（還付を受けることとなる法人所得税の額がある場合には、当該法人所得税を控除した金額）の合計額を控除した金額（適用対象金額）を算出する（措法 66 の 6②二、措令 39 の 15⑤）。この適用対象金額は、我が国の法人税法に照らしてみれば、法人の各事業年度の所得の金額に相当するものであると考えてよいとされている⁽³⁵⁾。

欠損の金額の控除に関しては、課税対象金額は CFC ごとに計算するから、内国法人に係る CFC が二以上ある場合において、その CFC のうちに欠損金額が生じたものがあるときであっても、他の CFC の所得の金額との通算はしない（措通 66 の 6-11）。また、判例は、CFC は、その親法人とは別個の法人であり、その欠損金は未処分所得（現在の適用対象金額に相当する。）の計算上繰越控除されることになっているから、その欠損金を親会社の所得と通算することはできないとしている⁽³⁶⁾。

上記の納付をすることとなる法人所得税の額とは、その事業年度の所得に対して課された租税の額を指すのではなく、その事業年度中に納付の確定した所得に対する租税の額を意味している⁽³⁷⁾。適用対象金額の計算上は CFC の所得に対して課された税額は、CFC の事業年度中に納付の確定したものについては全て控除することとなる。

ただし、CFC の所得に対して課される外国法人税の額のうち株主である内国法人の控除対象外国法人税の額とみなされた金額は、その内国法人の所得の金額の計算上益金の額に算入することとされている（措法 66 の 7③）。すなわち基準所得金額の計算上は加算され、適用対象金額の計算上は納付が確定した時に控除されることとなるが、最終的には株主である内国法人の控除

(35) 高橋・前掲（注 13）146 頁。

(36) 最判平成 19 年 9 月 28 日民集 61 卷 6 号 2486 頁。

(37) 高橋・前掲（注 13）154 頁。

対象外国法人税の額とみなされた金額について内国法人の益金の額に算入されることとなる。

また、基準所得金額の計算は、毎期 CFC の決算に基づいて行われるから、基準所得金額の計算及びこれを基礎として計算される適用対象金額の計算は、その決算で使用している通貨で行うのが合理的であるといえる⁽³⁸⁾。そのため、適用対象金額の計算は CFC が会計帳簿の作成に当たり使用する外国通貨表示の金額により計算することとしている（措通 66 の 6-9）。

3 課税対象金額

次に、このようにして算出した適用対象金額に内国法人の有する CFC の株式等の持株割合等を乗じて計算した金額が課税対象金額とされる。課税対象金額に相当する金額は CFC の各事業年度終了日の翌日から 2 月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入され、我が国の法人税が課税されることになる（措法 66 の 6①）。この場合の課税対象金額の円換算は CFC の事業年度終了日の翌日から 2 月を経過する日における電信売買相場の仲値で行うこととしている（措通 66 の 6-14）。

以上のとおり、CFC の決算に基づく所得を基礎として、基準所得金額、適用対象金額及び課税対象金額が計算され、最終的には株主である内国法人の益金の額に算入されることとなる。

(38) 総務省の事業年度の所得計算を考慮すると外国通貨表示で行うことが合理的であると考えられることがその理由とされている。大澤幸宏編著『法人税関係措置法通達逐条解説〔平成 26 年 3 月 1 日現在版〕』1109 頁（財經詳報社、2014）。

第2章 本邦法令の規定の例に準じて計算する方法

第1節 趣旨

第1章第3節1において示したとおり、基準所得金額の計算は、本邦法令の規定の例に準じて行う方法とCFCの本店所在地国の法令の規定により行う方法との選択が認められているが、基準所得金額の計算方法の一つとして本邦法令の規定の例に準じて計算する方法が定められている理由について立案担当者は、「本税制が特定外国子会社の留保所得の内国法人への帰属というシステムを採っている以上、その合算の基礎となる金額の計算は原則として我が国税法の所得計算の基準に従って統一的に行なうことが望ましいわけです。この考え方方に立ち、本税制は、特定外国子会社等の所得を原則的に我が国の法人税及び租税特別措置法の規定の例に準じて計算することとしています⁽³⁹⁾。」(下線は筆者。)と説明しており、基準所得金額の計算は我が国税法の所得計算の基準に従うのが原則であるとの考え方方が示されている。

この基準所得金額の計算が本邦法令の規定の「例に準じて」とされていることについては、「日本法令に準拠して計算する場合には、法人税法や租税特別措置法に定める一定の規定を当てはめて未処分所得の金額を計算することになるわけであるが、法人税法や租税特別措置法の諸規定においては、我が国の税制上の立場から、例えば青色申告要件というような一定の適用要件を付しているものが少なくない。このような規定を外国の法制の下にある特定外国子会社等の未処分所得の金額⁽⁴⁰⁾の計算に当てそのまま適用させると現実の問題としてさまざまの不都合が生じ得よう。税法が『……の規定の例に準じて』計算する、と規定しているのは、このような問題を考慮したものであり、具体的には、

(39) 国税庁・前掲（注9）161頁。

(40) 現在の適用対象金額に相当する。

次のように取扱うこととされている⁽⁴¹⁾」（下線は筆者。）とした上で、その取扱いが法令解釈通達（措通 66 の 6-10）で定められていることを説明している。

次節から第 4 節までにおいては、基準所得金額を本邦法令の規定により計算する場合に關係する法人税法の規定及び租税特別措置法の規定並びに関連する通達の規定を整理することとする。

第 2 節 本邦法令の規定に含まれる法人税法の規定

1 法人税法の規定

基準所得金額を本邦法令の規定の例に準じて計算する場合における本邦法令の規定とは、租税特別措置法施行令第 39 条の 15 第 1 項第 1 号に規定されている法人税法の規定及び租税特別措置法の規定である。

そのうちの法人税法については、法人税法第 2 編第 1 章第 1 節第 2 款《各事業年度の所得の金額の計算の通則》、第 3 款《益金の額の計算》、第 4 款《損金の額の計算》、第 5 款《利益の額又は損失の額の計算》、第 6 款《組織再編成に係る所得の金額の計算》、第 7 款《収益及び費用の帰属事業年度の特例》、第 8 款《リース取引》、第 9 款《法人課税信託に係る所得金額の計算》、第 11 款《各事業年度の所得の金額の計算の細目》に含まれる全ての規定から、限定列挙された以下の 21 の規定を除いたものとなっている（措令 39 の 15①一）。

- ① 第 23 条《受取配当等の益金不算入》
- ② 第 23 条の 2《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》
- ③ 第 25 条の 2《完全支配關係がある法人から受ける受贈益の益金不算入》
- ④ 第 26 条第 1 項から第 5 項まで《還付金等の益金不算入》
- ⑤ 第 33 条第 5 項《完全支配關係がある法人の株式等の評価損の損金不算入》

(41) 高橋・前掲（注 13）148 頁。

- ⑥ 第37条第2項《完全支配関係がある法人に対する寄附金の損金不算入》
- ⑦ 第38条《法人税額等の損金不算入》
- ⑧ 第39条《第二次納税義務者に係る納付税額の損金不算入》
- ⑨ 第39条の2《外国子会社から受けける配当等に係る外国源泉税等の損金不算入》
- ⑩ 第40条《法人税額から控除する所得税額の損金不算入》
- ⑪ 第41条《法人税額から控除する外国税額の損金不算入》
- ⑫ 第55条第3項《延滞税等の損金不算入》
- ⑬ 第57条《青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し》
- ⑭ 第58条《青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰越し》
- ⑮ 第59条《会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金不算入》
- ⑯ 第61条の2第16項《みなし配当事由が生じる場合における完全支配関係がある内国法人の発行する有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金不算入》
- ⑰ 第61条の11《連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益》
- ⑱ 第61条の12《連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益》
- ⑲ 第61条の13《完全支配関係がある法人の間の取引の損益》
- ⑳ 第62条の5第3項から第6項まで《適格現物分配による資産の譲渡》
- ㉑ 第62条の7(適格現物分配に係る部分に限る。)《特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入》

2 21の規定が除かれているそれぞれの理由

上記1の21の規定が除かれている理由について検討を行う。

(1) 受取配当等の益金不算入の規定(上記1の①)

受取配当等の益金不算入の規定が設けられているのは、法人の受取配当等に対しては支払法人の段階で既に法人税が課されているから、法人所得

に対し重複して課税することを避けるためには、受取法人の段階でそれを法人税の対象から除外する必要がある、という考慮によるものである⁽⁴²⁾。この国内における法人税の二重課税を調整するために設けられた規定は、基準所得金額の計算上考慮する必要がないことから除かれている⁽⁴³⁾。

(2) 国際的な二重課税を調整する規定（上記1の②、⑨及び⑪）

上記1の②、⑨及び⑪の規定は、これらの規定が国際的な二重課税を調整する制度であるが、その調整方式は各国様々な方式で行われており、我が国の制度の仕組みをそのまま適用させることは、単に、制度を複雑にするおそれがあることから除かれている⁽⁴⁴⁾。

ただし、上記1の②の規定⁽⁴⁵⁾に関しては、第1章第3節1(1)で述べたとおり、基準所得金額の計算上、CFCがその子会社等から受ける配当について、一定のものは内国法人が直接受けた場合とのバランスを考慮して別途控除することとされている（措令39の15①四）。また、上記1の⑨及び⑪に係る法人所得税については、第1章第3節1(1)で述べたとおり、基準所得金額の計算上、別途加算することとされている（措令39の15①二）。

なお、CFCの所得に対して課される外国法人税の額のうち、当該CFCの課税対象金額に対応するものとして計算した金額は、内国法人が納付す

(42) 金子・前掲（注6）333頁。

(43) 高橋・前掲（注13）148頁。

なお、立案担当者は、この規定の適用を認めるとしたならば、同一の軽課税国内に持株会社を介在させて他のCFCの所得を配当の形でその持株会社に移転させることにより、本税制の適用を免れ得るといった事態が生じることも考えられるこも理由として挙げているが、平成21年度改正後は、CFCが支払う剰余金の配当等の額を適用対象金額から控除しないこととなったため、現在においてはその理由はそのまま当てはまらないと考えられる。

(44) 武田昌輔編著『DHC コンメンタール法人税法』5016頁（第一法規出版、2014（加除式））。

(45) なお、法人税法第23条の2は外国子会社からの配当等に限定しているが、租税特別措置法施行令第39条の15第1項第4号は、外国子会社からの配当等に限定せず、子会社からの配当等を対象としているという違いがある。

る控除対象外国法人税の額とみなして、当該内国法人が外国税額控除を受けることができることとされている（措法 66 の 7）⁽⁴⁶⁾。

（3）租税関連の規定（上記 1 の④の 1 項から 3 項、⑦、⑧、⑩及び⑫）

上記 1 の④の 1 項から 3 項、⑦、⑧、⑩及び⑫の規定は、第 1 章第 3 節 1(1)で述べたとおり、基準所得金額の計算上、別途加算（⑦、⑧、⑩及び⑫、措令 39 の 15①二）及び控除（④の 1 項から 3 項、措令 39 の 15①三）がされることから除かれている⁽⁴⁷⁾。

（4）連結納税制度に関する規定（上記 1 の④の 4 項及び 5 項、⑪及び⑫）

連結納税制度は、持株関係を通じて密接な関係のある複数の法人のグループを一体としてとらえ、各法人の所得を連結してグループ全体の所得を計算し、それを課税標準として法人税を課す制度である⁽⁴⁸⁾。連結納税制度に関する規定は、外国子会社合算税制が CFC ごとに適用対象金額の計算をして合算課税を行うこととしていることから除かれている⁽⁴⁹⁾。

（5）欠損金に関する規定（上記 1 の⑬、⑭及び⑮）

上記 1 の⑬、⑭及び⑮の規定は、第 1 章第 3 節 2 で述べたとおり、適用対象金額の計算上、別途調整（措令 39 の 15⑤）がされることから除かれている⁽⁵⁰⁾。別途調整することとした理由については、CFC の所在する国によっては、欠損金額について繰越しが無期限に認められる場合や、2~3 年間しか認められない場合、又は繰越し制度が全くない場合等その取扱い

(46) その理由について、立案担当者は、「今回の立法は、特定外国子会社等の留保所得を親会社の所得に合算して課税するものであり、特定外国子会社等の合算の対象となる所得は課税上親会社に帰属しているものとみなされているものといえよう。従って、子会社等の所得について外国で課税が行われていれば、子会社等が外国で課された税は、親会社の所得に対して課された税とみるのが適当と考えられる。この考え方を押し進めれば、形式的にはその外国の税が合算課税される内国法人に対して課されたものでなくとも、その内国法人に対して課された税とみて、二重課税の調整が必要となってこよう。」と説明している。高橋・前掲（注 13）168 頁。

(47) 高橋・前掲（注 13）148 頁、武田・前掲（注 44）5017 頁。

(48) 金子・前掲（注 6）412 頁。

(49) 武田・前掲（注 44）5017 頁。

(50) 高橋・前掲（注 13）148 頁、武田・前掲（注 44）5017 頁。

が区々であるので、本税制においては、別項を設けて、欠損金額の処理について統一的に取り扱うこととしたものであるとされている⁽⁵¹⁾。

この別途調整の規定（措令 39 の 15⑤）と法人税法の相違により、内国法人の所得計算の場合には 9 年間の繰越しができる（ただし、各事業年度の所得の一定割合しか損金の額に算入できない。）が、適用対象金額の計算上は 7 年間しか繰越しができない。また、適用対象金額の計算上は合併等による繰越欠損金の引継ぎは認められないなどの違いが生じる。

（6）グループ法人税制に関する規定（上記 1 の③、⑥、⑯及び⑲）

上記 1 の③、⑥、⑯及び⑲の規定は、完全支配関係のある内国法人間の取引に係る損益の取扱いを規定したもの（いわゆるグループ法人税制）であることから除かれている⁽⁵²⁾。

グループ法人税制は、グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑みれば、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的には資産に対する支配は継続していること、グループ内法人間の資産の移転の時点で課税関係を生じさせると円滑な経営資源再配置に対する阻害要因にもなりかねないことから、連結納税制度の選択の有無に関わらず、その時点で課税関係を生じさせないことが実態に合った課税上の取扱いと考えられることから設けられた措置である⁽⁵³⁾。

これらの規定は、外国法人が取引の当事者のいずれかである場合には適用されない。その理由については、外国法人が制限納税義務者⁽⁵⁴⁾であるこ

(51) 高橋・前掲（注 13）152 頁、武田・前掲（注 44）5013 頁。

(52) 武田・前掲（注 44）5016 頁。

(53) 国税庁『平成 22 年度改正税法のすべて』189 頁。

(54) 所得税・法人税等の直接税については、納税義務者を無制限納税義務者と制限納税義務者とに分けることができる。無制限納税義務者というのは、わが国に住所または居所を有するため、いわば人的にわが国の課税権に服し、国内に源泉があるか国外に源泉があるかを問わず、それに帰属する課税物件のすべてについて納税義務を負う者をいい、制限納税義務者というのは、わが国に住所または居所はないが、財産や事業を有するため、その限度でいわば物的にわが国の課税権に服し、国内に源泉のある課税物件についてのみ納税義務を負う者をいう。所得税法の居住者と非居

とから、繰り延べられた譲渡利益又は譲渡損失額を計上する機会がなくなるおそれがあること等によるとされている⁽⁵⁵⁾。

(7) 株式の評価損に関する規定（上記1の⑤）

上記1の⑤の規定は、欠損金を有する子会社等が清算等する場合にその欠損金の親会社への引継ぎが認められているために（法法57②）、親会社において欠損金の引継ぎと子会社株式の評価損の二重取りが行われないよう、解散が見込まれる等の子会社の株式の評価損を損金不算入とする規定⁽⁵⁶⁾であるが、CFCの適用対象金額の計算においては、CFCが株式を保有する子会社の欠損金額の引継ぎが認められないことから（措法66の⑥②二、措令39の15⑤一）、CFCの子会社株式の評価損を損金不算入とする必要がないため除かれている⁽⁵⁷⁾。

(8) 適格現物分配に関する規定（上記1の⑩及び⑪）

上記1の⑩及び⑪の規定については、完全支配関係にある内国法人間で行われる場合に限ってその適用を受けることができることとされていることや、CFCが現物分配を行った場合に、その合算対象金額の計算において当該現物分配の対象となった資産の含み益について課税の繰延べが認められると、繰り延べられた含み益についてその後課税を確保することが極めて困難となり、外国子会社合算税制のループホールとなり得ることから除かれている⁽⁵⁸⁾。

適格現物分配の制度は、子会社から親法人への現物資産の移転については、合併、分割という方法を用いれば簿価引継ぎとなる一方、配当、残余財産の分配という方法を用いれば譲渡損益課税が行われ、手段によって課税上の取扱いが異なることとなっていたところ、グループ法人の実質的な

者の区分、法人税法の内国法人と外国法人の区別等がこの区別にあたる。金子・前掲（注6）144頁。

(55) 国税庁・前掲（注53）193頁。

(56) 平成23年度税制改正において導入された規定である。

(57) 武田・前掲（注44）5016頁。

(58) 国税庁『平成23年度改正税法のすべて』515頁、武田・前掲（注44）5016頁。

一体性に着目すれば、グループ法人間の現物分配の場合にも、資産の譲渡損益はまだ実現していないものと考えられることから、現物分配による資産の譲渡損益課税を繰り延べることとしたものである⁽⁵⁹⁾。

現物分配は外国法人に対して行うこともできるが、適格現物分配により課税が繰り延べられた資産が国外に流出すると課税の機会がなくなってしまうため、適格現物分配は内国法人から内国法人への資産の移転に限定されている⁽⁶⁰⁾。

第3節 本邦法令の規定に含まれる租税特別措置法の規定

租税特別措置法については、限定列举された 14 の規定のみ本邦法令の規定に含まれることとなっている。その 14 の規定とは、以下のとおりである。

- ① 第 43 条《特定設備等の特別償却》
- ② 第 45 条の 2《医療用機器等の特別償却》
- ③ 第 52 条の 2《特別償却不足額がある場合の償却限度額の計算の特例》
- ④ 第 57 条の 5《保険会社等の異常危険準備金》
- ⑤ 第 57 条の 6《原子力保険又は地震保険に係る異常危険準備金》
- ⑥ 第 57 条の 8《特別修繕準備金》
- ⑦ 第 57 条の 9《中小企業等の貸倒引当金の特例》
- ⑧ 第 61 条の 4《交際費等の損金不算入》
- ⑨ 第 65 条の 7（1 項の表の 10 号に係る部分、つまり船舶の買換えに限る。）
《特定の資産の買換えの場合の課税の特例》
- ⑩ 第 65 条の 8（前記⑨に規定する資産、つまり船舶に係る部分に限る。）《特定資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例》
- ⑪ 第 65 条の 9（前記⑨に規定する資産、つまり船舶に係る部分に限る。）《特定の資産を交換した場合の課税の特例》

(59) 国税庁・前掲（注 53）210 頁。

(60) 国税庁・前掲（注 53）211 頁。

- ⑫ 第 66 条の 4 第 3 項 《国外関連者に対する寄附金の損金不算入》
- ⑬ 第 67 条の 12 《組合事業による損失がある場合の課税の特例》
- ⑭ 第 67 条の 13 《有限責任事業組合契約に係る組合事業による損失がある場合の課税の特例》

租税特別措置法について、以上の規定のみを本邦法令の規定に含めることとしたのは、内国法人が海外支店を設置した場合とのバランスを図ったものであるとされている⁽⁶¹⁾。

なお、⑬及び⑭の規定については、内国法人の代わりに CFC を組合員とすることにより、CFC に組合事業に係る損失をチャージし、CFC の所得を減少させ、内国法人の益金算入額を減少させるといったことを防止するために、内国法人の所得計算と同様にこれらの規定の例に準じて計算することとされたものであるとされている⁽⁶²⁾。

第 4 節 法令解釈通達の定め

基準所得金額を本邦法令の規定の例に準じて計算する場合における一定の規定に関する具体的取扱いが法令解釈通達に規定されている。以下、この法令解釈通達における考え方を確認・整理する。

1 租税特別措置法関係通達（法人税編）66 の 6-10

租税特別措置法関係通達（法人税編）66 の 6-10 においては、本邦法令の規定の例に準じて計算する場合には、次のとおり取り扱うこととされている。

（1）青色申告書を提出する法人であることを要件として適用することとされている規定については、CFC は当該要件を満たすものとして当該規定の例に準じて計算する。

(61) 高橋・前掲（注 13）148 頁、武田・前掲（注 44）5017 頁。

(62) 武田・前掲（注 44）5025 頁。

(2) 減価償却費、評価損、圧縮記帳、引当金の繰入額、準備金の積立額等の損金算入又は長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る延払基準による収益及び費用の計上等確定した決算における経理を要件として適用することとされている規定については、CFC がその決算において行った経理のほか、内国法人が措置法第 66 条の 6 の規定の適用に当たり当該 CFC の決算を修正して作成した当該 CFC に係る損益計算書等において行った経理をもって当該要件を満たすものとして取り扱う。この場合には、決算の修正の過程を明らかにする書類を当該損益計算書等に添付するものとする。

なお、CFC の決算の修正は、当該 CFC に係る内国法人が統一的に行うものとし、個々の内国法人ごとに取り扱うことはできない。

(3) 内国法人が措置法第 66 条の 6 の規定の適用に当たり採用した棚卸資産の評価方法等は、同条を適用して最初に提出する確定申告書に添付する CFC に係る損益計算書等に付記するものとし、一旦採用したこれらの方法は、特別の事情がない限り、継続して適用するものとする。

なお、これらの評価方法等は、CFC ごとに選定でき、また、親会社となる内国法人が選定している評価方法等と異なる評価方法等（例えば、親会社は定率法、CFC は定額法）を選定することもできる⁽⁶³⁾。

2 租税特別措置法関係通達（法人税編）66 の 6－10 における考え方

上記 1 の法令解釈通達において示されている本邦法令の規定の例に準じて計算する場合の取扱いが導き出される考え方について検討を行う。

(1) 青色申告要件について（上記 1(1)）

青色申告は、納稅地の所轄税務署長の承認を受けた場合に行うことができる（法法 121）。青色申告は、申告納稅制度の定着を図るために、シャウプ勧告に基づいて導入された制度である。帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励する意味で、一定の帳簿書類を備え付けている者に限って青色の申

(63) 大澤・前掲（注 38）1112 頁。

告書を用いて申告することを認め、かつ青色申告に白色申告（青色でない通常の申告書を用いて行う申告をこのように通称する）には認められない各種の特典⁽⁶⁴⁾を与えることとしたものである⁽⁶⁵⁾。青色申告要件は、形式的には所轄税務署長の承認を受けて申告するというものであるが、その実質的な内容としては、一定の帳簿書類を備え付け、その帳簿書類に基づき申告を行うことであるといえる。

第1節で述べたとおり、立案担当者は、青色申告要件というような我が国税制上の立場から一定の適用要件を付している規定を外国の法制の下にある CFC にそのまま適用させると現実の問題としてさまざまの不都合が生じるとしている。

青色申告要件を CFC にそのまま適用させるとどのような不都合が生じるのかを考えると、青色申告要件は我が国法人税の納税義務を有しない場合には満たし得ないが、CFC 自身が我が国法人税の納税者義務を有する場合としては、外国法人である CFC が我が国における事業から生じる所得、国内にある不動産の貸付けから生じる所得等の一定の国内源泉所得を有する場合に限られる（法法 141）。このような場合にのみ青色申告要件が付されている本邦法令の規定の適用があるとすると、CFC が我が国法人税の納税義務（確定申告義務）が生じる国内源泉所得を有することは稀であると考えられることから、ほとんどの場合、基準所得金額の計算において青色申告要件を付された本邦法令の規定は用いられないということになる。

このような結果は、法人税法の規定及び租税特別措置法の規定のうち一定の規定を当てはめ、我が国税法の所得計算の基準に従って統一的に計算

(64) 例えば、青色申告に対する更正は、推計によって行うことはできず、その帳簿書類を調査し、その調査により所得金額に誤りがあると認められる場合に限ってすることができる、しかもその場合には更正通知書に更正の理由を附記しなければならない（法法 130）。また、租税特別措置法の規定の多くは、青色申告の場合に限って適用されることになっている。本邦法令の規定に含まれる租税特別措置法の規定のうち青色申告の場合に限って適用されるものは第3節の①、②、④、⑤及び⑥の規定である。

(65) 金子・前掲（注 6）814 頁。

を行うこととした意味がなくなってしまうため、法令解釈通達において、青色申告要件は不要であるとの取扱いを示しているものと考えられる。

なお、株主である内国法人が青色申告であることを要件とするということも考えられるが、法令解釈通達は CFC が青色申告要件を満たすものとするとしており、CFC がその要件を満たすかどうかで判断する立場を探っている。これは、基準所得金額の計算の段階では、あくまで CFC 自身の所得金額を計算しようとしているから、CFC がその要件を満たすかどうかで判断していると考えられる。

(2) 損金経理要件について（上記 1(2)）

損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいい（法法 2 二十五）、この損金経理要件の趣旨は、減価償却等は企業の内部取引に属し、眼に見える形で把握することができないから、いくら償却費等を計上するのか、最高の意思決定機関である株主総会等の意思にかかわらしめ、客観化を図ろうとするものであるとされている⁽⁶⁶⁾。

CFC がその決算において行った経理だけでなく、外国子会社合算税制の適用に当たり内国法人が当該決算を修正して作成した損益計算書等において行った経理についても損金経理要件を満たすものとされているのは、我が国と外国との会計制度の相違を調整するためであるとされている⁽⁶⁷⁾。また、内国法人が統一的に処理することは、決算の修正の過程が損益計算書

(66) 成松洋一『新減価償却の法人税務（第 3 版）』9 頁（大蔵財務協会、2012）。

ただし、福岡高裁平成 19 年 6 月 19 日訟月 53 卷 9 号 2728 頁は、「『確定した決算に基づき』とは、株主総会又は社員総会の承認を受けた決算書類を基礎として所得及び法人税額の計算を行う意味と解すべきである。しかしながら、我が国株式会社や有限会社の大部分を占める中小企業においては、株主総会又は社員総会の承認を経ることなく、代表者や会計担当者等の一部の者のみで決算が組まれ、これに基づいて申告がなされているのが実情であり、このような実情の下では、株主総会又は社員総会の承認を確定申告の効力要件とすることは実体に即応しないというべきであるから、株主総会又は社員総会の承認を経ていない決算書類に基づいて確定申告が行われたからといって、その確定申告が無効になると解するのは相当ではない。」としており、実情によっては株主総会の承認がなくてもよい旨判示している。

(67) 大澤・前掲（注 38）1112 頁。

に添付された書類で明らかにされている限りは、内部取引の客觀化を図るという損金経理の趣旨に反しないし、本邦法令の規定の例に準じることとした趣旨が、基準所得金額の計算を我が国税法の所得計算の基準に従って統一的に行うことにあることからすれば、会計制度の相違を調整し我が国と同様の所得計算が行われるようにすることは、その趣旨に沿った処理であるといえる。

なお、決算の修正は、CFC に係る内国法人が統一的に行うものとされているが、ここでいう統一的とは、CFC が株主である内国法人と同じ処理を行うということではなく、株主である内国法人と他の株主である内国法人が 1 つの CFC について同じ処理を行うことを意味する。したがって、法令解釈通達においては、決算の修正は株主である内国法人ごとではなく、CFC ごとに行なうことを要求している⁽⁶⁸⁾。これについても、上記(1)と同様に、基準所得金額の計算の段階では CFC 自身の所得金額を計算しているものであるから、株主である内国法人が誰であったとしても、本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額を計算した結果は同一になるということであると考えられる。

(3) 評価方法等の届け出について（上記 1(3)）

棚卸資産の評価方法、減価償却資産の償却方法、有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出方法等は、所得金額に影響するが、所得計算の適正を維持するためには、同一の評価方法を継続して用いることが必要である。

そこで、納税者は、その選定した評価方法、償却方法、算出方法等を所轄税務署長に届け出なければならず、また、選定した評価方法、償却方法、算出方法等を変更しようとする場合には、所轄税務署長の承認を受けなければならないこととされている⁽⁶⁹⁾。評価方法等の届け出要件は、形式的に

(68) なお、1 つの内国法人が複数の CFC の株主であることも考えられるが、決算の修正は必ず行わなければならないとはされていないから、ある CFC には決算の修正を行い、他の CFC には決算の修正を行わないということも課税上の弊害がない限り認められるものと考えられる。

(69) 金子・前掲（注 6）342 頁。

は所轄税務署長に届け出ることにあるが、その実質的な内容は同一の評価方法を継続して用いることを手続要件に係らしめることにより明確にするということにあるといえる。

基準所得金額を計算する場合においても、棚卸資産の評価方法、減価償却資産の償却方法、有価証券の一単位当たりの帳簿価額の算出方法等が基準所得金額に影響する点は同様であり、同一の評価方法を継続して用いることが必要であるといえる。しかしながら、上記(1)の場合と同様に、我が国法人税の納税義務を有しない場合には満たし得ない評価方法等の届出要件を CFC に課することは不都合であるということができる。

このようなことから、法令解釈通達は、「納税地の所轄税務署長に届け出なければならない。」という要件を内国法人が確定申告書に添付する CFC に係る損益計算書に付記するものと修正していると考えられる。

なお、この評価方法等は、CFC ごとに選定でき、また、親会社となる内国法人が選定している評価方法等と異なる評価方法等を選定することもできる。上記(1)及び(2)と同様に、基準所得金額の計算の段階では CFC 自身の所得金額を計算しているものであるから、親会社となる内国法人と同じ評価方法等を選定する必要はないということであると考えられる。

第5節 本邦法令の規定の例に準じた計算の基本的解釈指針

第1章において確認した外国子会社合算税制の立法経緯・立法趣旨及び課税対象金額の計算に係る法令の構造並びに本章前節までにおいて確認した本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額を計算する趣旨、本邦法令の規定の考え方及び関連する法令解釈通達の取扱い・考え方を踏まえ、本節では、本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額の計算を行う場合の基本的解釈指針についての検討を行う。

1 文理解釈の原則

第1章において確認したように、外国子会社合算税制は、CFC の決算に基づく所得を基礎として我が国における内国法人の課税所得を計算することにより、株主である内国法人の租税回避を防止しようとするものであり、基準所得金額は、我が国の納税者としての CFC の所得計算を行っているものではなく、外国子会社合算税制に基づき内国法人の益金に算入される課税対象金額の基礎となる金額を計算しているものと認められる。

また、本章前節までにおいて確認したように、原則として本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額を計算することとされているのは、合算の基礎となる金額の計算は原則として我が国税法の所得計算の基準に従って統一的に行なうことが望ましいとの考え方立つものである一方、この基準所得金額が本邦法令の規定の「例に準じて」計算することとされているのは、外国の法制の下にある CFC の所得金額の計算に当たってそのまま適用させると様々な不都合が生じることを考慮したものであるとされている。

「本邦法令の規定の例に準じて計算する」という場合における「準じて」の法令用語としての意味は、模範として倣うという意味であり、本来そのものではないが、その性質、内容等が、準じられるものとおおむね同様ないし類似であり、若干の修正を要する点はあるものの、準じられるものに大体のつとつてという意味を表す場合に用いられる⁽⁷⁰⁾。「のつとる」とは「○○にのつとり、××する」というように、「××」で示されるより個別的・具体的な行為が「○○」で示されるより一般的・抽象的な事項に従って行われるべきこと、すなわち「○○」を基準、手本とすべきことを意味する場合に用いられる⁽⁷¹⁾。

「規定に準じて」という用例は、法人税法等の税法や税法以外の法令でも認められるが、「規定の例に準じて」という用例は、外国子会社合算税制のみで用いられ、すなわち租税特別措置法以外には認められない。これに類似す

(70) 法制執務研究会・前掲（注3）695頁、金子・前掲（注3）1296頁。

(71) 吉国・前掲（注4）618頁。

るものとして「例による」という用例があるが、これはある事柄について他の法令の制度又は規定を包括的に当てはめて適用することを表現する語として用いられ、その意味では「準用する」と余り変わらないともいえるが、「準用する」の場合はそこに示された法令の規定だけが準用の対象となるのに対し、「例による」の場合は、ある一定の手続きなり事柄なりが当該法律及びこれに基づく政令、省令等を含めて包括的に、その場合に当てはめられる点において異なるとされている⁽⁷²⁾。外国の法制の下にある CFC にそのまま当てはめると不都合が生じることを理由として規定された趣旨をも踏まえると、「規定の例に準じて」の場合にも政令、省令等を含めて包括的に当てはめるという意味が含まれているものと解することが相当であろう。

また、「準じて」の文理には、準じられるものにのっとってという意味が含まれているから、「準じて」とされた場合には、原規定を基準、手本として忠実に当てはめるのが原則であるといえる。一方、「準じて」には若干の修正を要するという意味が含まれており、「準じて」とされることにより修正を要する場合には、これを明確にするために下位の法令に委任する等により補足する方法がとられるとされている⁽⁷³⁾。

したがって、租税法の解釈は文理解釈が原則⁽⁷⁴⁾であることからすれば、法令等で修正の定めのない場合には原規定をそのまま当てはめるのが原則であり、基準所得金額の計算についても、「規定の例に準じて」と規定されていることからは、政令、省令等を含めて包括的に当てはめつつ、若干の修正を要することが予定されていると解されるものの、法令等で具体的な修正が示さ

(72) 法制執務研究会・前掲（注3）748頁。

(73) 吉国・前掲（注4）392頁。

(74) 金子・前掲（注6）114頁、増井・前掲（注6）310頁、中里ほか・前掲（注6）42頁、岡村ほか・前掲（注6）37頁、谷口・前掲（注6）34頁等。

なお、占部裕典「租税法における文理解釈の意義・租税特別措置法 66 条の 6 を素材にして-」同志社法学 61 卷 2 号 198 頁（2009）は、「租税法の解釈にあたり、文理解釈が採用されることは当然であるが、その趣旨・目的は文理解釈に影響を及ぼす。さらに、立法経緯とその法律あるいは関係規定が有する（法的）構造としての目的があることに留意をしておくべきである。」としている。

れていない限り、本邦法令の規定をそのまま当てはめるのが原則であると考えられる。

2 法令等に定めのない修正の必要性

上記1のとおり、本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額を計算する場合に、法令等で具体的な修正が示されていない限り、本邦法令の規定をそのまま当てはめるのが原則であると考えられ、具体的な修正の内容として、前節で示した法令解釈通達（措通 66 の 6-10）のほかは、特段の定めがない。

したがって、この法令解釈通達で明らかにされている取扱いのほかは、本邦法令の規定をそのまま当てはめるのが原則ということになる。

しかしながら、原規定を CFC の所得金額の計算にそのまま当てはめた場合に、青色申告要件のほかにも、例えば、次の3(2)の事例のように、CFC が外国の法制の下にあることに起因して、ほとんどの事例で計算が行えない（適用があり得ない）事例が生じ得る。

このような事例が生じることについては、本来国内的な政策目的の実現のために定められた租税特別措置法の規定を、国外で設立され、通常国外でのみ事業を行う CFC にそのまま適用することからは当然のこととも考えられる一方、租税特別措置法について特定の規定のみを本邦法令の規定に含めて当てはめることとした理由が、本章第3節に示したとおり、内国法人が海外支店を設置した場合とのバランスを図るということにあることを踏まえると、このような理由と矛盾することになり、本邦法令の規定に含めることとした意味がなくなってしまう。

また、本邦法令の規定を基準、手本として当てはめ、我が国税法の所得計算の基準に従って統一的に基準所得金額を計算することとした趣旨を踏まえると、原規定を CFC の所得金額の計算にそのまま当てはめた場合に、計算を行えたとしても原規定の趣旨に反する結果となる場合には、その計算結果は原規定を基準、手本として我が国税法の所得計算の基準に従って統一的に計算しているとはいえない結果になるものと考えられる。

したがって、法令解釈通達に定められている取扱い以外の要件であっても、文理解釈により原規定をそのまま当てはめた結果、①計算が全く行えない（適用があり得ない）場合又は②計算を行えたとしても原規定の趣旨に反する結果となる場合には、「例に準じて」の解釈として、原規定の要件に一定の修正を加えた上で、基準所得金額の計算における当てはめを行うことが相当であると考える。

ただし、原規定の要件に修正を加えて当てはめる場合には、その要件が変更されるのであるから、原規定の趣旨に完全に沿った形での計算は行えないことになると考えられるが、原規定を基準、手本としていること、また、租税特別措置法の規定については内国法人が海外支店を設置した場合とのバランスを図るという趣旨を踏まえると、基準所得金額の計算上、原規定を当てはめることとした趣旨を踏まえつつ、原規定の趣旨を著しく損なうことのない範囲での修正である必要があると考えられる。

また、外国子会社合算税制の趣旨が租税回避の防止にあることからすれば、当該趣旨を著しく損なうことのない修正であることも必要であろう。

よって、本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額の計算を行う場合における基本的解釈指針としては、法令等に具体的な修正の定めがない限り、原則として、文理解釈によることとし、ただし、文理解釈の結果、①計算が行えない（適用があり得ない）場合又は②計算を行えたとしても原規定の趣旨に反する結果となる場合には、基準所得金額の計算上、原規定を当てはめることとした趣旨を踏まえつつ、原規定そのものの趣旨及び外国子会社合算税制の租税回避防止という趣旨を著しく損なうことのない修正を行った上で当てはめるとすることが適当であると考える。

3 原規定をそのまま当てはめようとした場合に生じる具体的問題点

前節で示した法令解釈通達（措通 66 の 6-10）のほかに、原規定をそのまま当てはめようとした場合に生じる具体的問題点として、次の(1)及び(2)の事例が挙げられる。

そこで、次章においては、上記 1 及び 2において整理した基本的解釈指針をこれらの事例に当てはめて、これらの具体的な取扱いについて検討を行うこととする。

(1) 地理的事実関係に基づき定義される用語を用いた要件

基準所得金額の計算において、「国内」、「国外」、「内国法人」又は「外国法人」といった地理的な事実関係に基づき定義される用語を、法人税法の定義どおり「国内」を我が国として当てはめることとなるのか、それとも、「国内」とは CFC の本店所在地国をいうものと修正して当てはめることとなるのかという問題がある。

本邦法令の規定には、取引の相手方が国内にある者であるか、国外にある者であるかによって課税関係が異なることとなるものがあり、具体的には、適格現物出資に関する規定（法法 2 十二の十四）及び国外関連者に対する寄附金に関する規定（措法 66 の 4③）が挙げられる。これらの規定は、適格現物出資に係る被現物出資法人、資産等の所在や、国外関連者寄附に係る国外関連者の所在について、「国内」を我が国と捉えるのか、それとも「国内」を CFC の本店所在地国と捉えるのかにより計算結果が異なることとなる⁽⁷⁵⁾。

例えば、適格現物出資の規定の場合、CFC が CFC の本店所在地国にある資産を第三国に本店を有する法人に現物出資するという事例については、「国内」を我が国と解すると適格現物出資に該当することになるのに対し、「国内」を CFC の本店所在地国と解すると非適格現物出資に該当することになる。

(2) 我が国の業法・規制法を根拠とした要件

基準所得金額の計算において、我が国の業法・規制法を根拠とした要件をどのように解釈するかという問題がある。CFC が我が国で事業を行わない限り、我が国の業法・規制法の適用を受けることはないため、そのよう

(75) 羽島・前掲（注 7）において同様の問題が取り上げられている。

な要件を満たすことはできず、そのまま適用しようとした場合には、原規定の特例に基づく計算が行えないということになる。具体的には、次の規定が挙げられる。

- イ 電気事業法に規定する一般電気事業等を営むことを要件としている工事負担金で取得した資産の圧縮記帳の規定（法法 45）
- ロ 銀行法に規定する銀行等であることを要件としている貸倒引当金の規定（法法 52）
- ハ 船舶法に規定する日本船舶であることを要件としている特定設備等の特別償却の規定（措法 43）
- ニ 保険業法による免許等を要件としている保険会社等の異常危険準備金の規定（措法 57 の 5）
- ホ 保険業法による免許等を要件としている原子力保険又は地震保険に係る異常危険準備金の規定（措法 57 の 6）
- ヘ 船舶安全法の規定による定期検査を受けなければならない船舶であることを要件としている特定船舶に係る特別修繕準備金の規定（措法 57 の 8）
- ト 船舶法に規定する日本船舶であることを要件としている船舶の買換え時の圧縮記帳の規定（措法 65 の 7①十）⁽⁷⁶⁾
例えば、我が国で保険業の免許を受けていない CFC については、たとえ、その本店所在地国等で保険業を行っていても、保険会社等の異常危険準備金の損金算入は認められることになる。

(76) 羽島・前掲（注 7）において当該規定の適用関係に関する問題が取り上げられている。

第3章 地理的要件に係る規定の取扱い

本章では、第2章第5節3(1)において示した適格現物出資の規定（法法2十二の十四）及び国外関連者寄附の規定（措法66の4③）について、第2章第5節1及び2の基本的解釈指針を当てはめて、これらの具体的な取扱いを検討する。

第1節 適格現物出資の規定

1 適格現物出資の規定

内国法人が適格現物出資（法法2十二の十四）によりその有する資産の移転をしたときは、被現物出資法人に当該資産を帳簿価額により譲渡したものとされ、移転資産等の譲渡損益の計上が繰り延べられることとされている（法法62の4①）。また、適格現物出資の場合には、被現物出資法人は、当該資産を帳簿価額で取得することとされている（法法62の4②、法令123の5）。

適格現物出資の場合に現物出資がされた資産の譲渡損益が繰り延べられる趣旨は、原則として組織再編成により移転する資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、特例として、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる、という基本的な考え方に基づくものとされている⁽⁷⁷⁾。

このような適格現物出資による移転資産等の譲渡損益の繰延べに関する規定（法法62の4）は本邦法令の規定に含まれている（第2章第2節1）。

この適格現物出資の範囲からは、内国法人又は外国法人が他の外国法人に国内にある資産の移転を行うもの及び外国法人が内国法人に国外にある資産の移転を行うものが除かれている（法法2十二の十四、法令4の3⑨）。

(77) 国税庁『平成13年度改正税法のすべて』134頁。

外国法人に国内にある資産の移転を行うものが適格現物出資の範囲から除かれている趣旨は、現物出資した資産の含み益に対する課税が行われなくなるという問題があるからであり⁽⁷⁸⁾、国内にある資産を海外に移転することを租税回避の面から規制しているものであるとされている⁽⁷⁹⁾。これは、我が国にある資産が制限納税義務者である外国法人に移転した場合、その後その資産の含み益が実現したときに課税できなくなるおそれがあることから、その移転の時点で課税を行う必要があるものと理解できる。また、外国法人が内国法人に国外にある資産の移転を行うものが適格現物出資の範囲から除かれている趣旨は、国外から国内に含み損益（特に含み損）を持ち込むことを防ぐためであるとされている⁽⁸⁰⁾。

本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額を計算する場合に、この外国法人をどこの国に所在する法人と解すべきか、また、国内にある資産又は国外にある資産がどこの国にある資産と解すべきかが、本節において採り上げる問題である。

2 国内、国外、内国法人及び外国法人の意義

「国内」とは法人税法の施行地をいう（法法 2 一）。国内に本店又は主たる事務所を有する法人は「内国法人」とされ（法法 2 三）、内国法人以外の法人は「外国法人」とされる（法法 2 四）。すなわち、内国法人は、法人税法の施行地に本店又は主たる事務所を有する法人ということになり、外国法

(78) 国税庁『平成 10 年度改正税法のすべて』310 頁。

(79) 武田・前掲（注 44）623 の 8 頁。

この規制は、従来の現物出資の特例を利用して、価値の増加した株式を現物出資して外国に子会社を設立することで租税回避を行う事例（最判平成 18 年 1 月 24 日第三小法廷判決、いわゆるオウブンシャホールディング事件）が発生したことを契機として、このような租税回避を防止するために平成 10 年度税制改正において設けられたものである。小林淳子「国外取引に対する租税法の適用と外国法人の分割に関する諸問題」税大論叢 45 号 350 頁（2004）。

(80) 国税庁・前掲（注 58）283 頁。

人は、法人税法の施行地外に本店又は主たる事務所を有する法人ということになる。

我が国の法人税法では、このような本店所在地による内国法人と外国法人との区分を前提とした上で、内国法人は居住地管轄⁽⁸¹⁾に基づき全世界所得に対して法人税を課され（法法4①）、また、外国法人は源泉地管轄⁽⁸²⁾に基づき国内源泉所得に対して法人税を課される（法法4③）。すなわち、内国法人か外国法人かの区分により課税される所得の範囲が異なってくるので、この区分は重要な意義を持っている。

3 適格現物出資の規定に関する基本的解釈指針の当てはめ

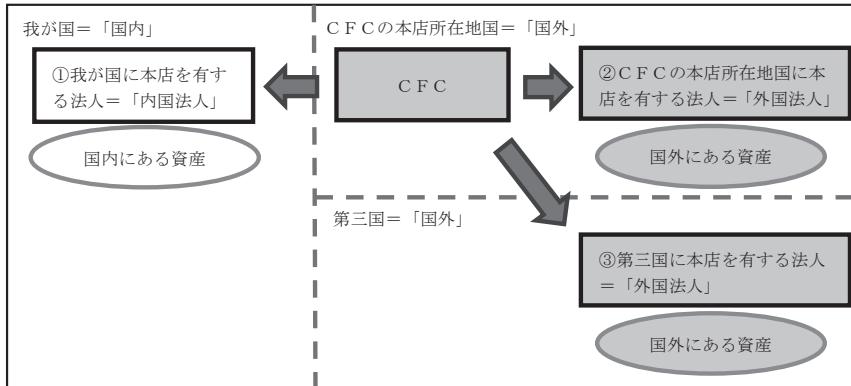
本邦法令の規定の例に準じて計算する場合に、法人税法の定義どおり「国内」を我が国と解する場合（文理解釈による場合）には、「外国法人」は我が国以外の国・地域に本店を有する法人と、「国内にある資産」は我が国にある資産ということになる。

資産の現物出資前の所在地と、被現物出資法人の本店所在地国の内外関係は（図1－1）のようになり、それぞれの組合せによった場合の適格判定の結果は（表2－1）のとおりとなる。なお、適格現物出資に係る他の要件（法法2十二の十四）は満たしていることを前提とする。

(81) 増井良啓=宮崎裕子『国際租税法[第2版]』6頁（東京大学出版会、2011）は、居住地管轄について、「所得を稼得する者に対する的なつながり（nexus）を根拠とする。多くの国は、居住地管轄に服する者に対して、所得の地理的源泉を問わず全世界所得（world-wide income）に課税している。」としている。

(82) 増井ほか・前掲（注81）6頁は、源泉地管轄について、「所得を産み出す活動との物理的な関連性を根拠とする。源泉地管轄に基づく課税は、自国で生み出された所得、すなわち国内に源泉をもつ所得を対象とする。」としている。

【図1－1】「国内」を我が国と解した場合の内外関係



【表2－1】「国内」を我が国と解した場合の適格判定の結果

被現物出資法人 資産の所在地	①我が国に本店を有する法人 (内国法人)	②CFCの本店所在地に本店を有する法人 (外国法人)	③第三国に本店を有する法人 (外国法人)
我が国 (国内)	(1) 適格	(2)非適格	(3)非適格
CFCの本店所在地国 (国外)	(4)非適格	(5) 適格	(6) 適格
第三国 (国外)	(7)非適格	(8) 適格	(9) 適格

法人税法の定義どおり「国内」を我が国とする場合（文理解釈による場合）は、CFC が我が国以外の国・地域に本店を有する法人に我が国にある資産の移転を行う現物出資（表2－1の(2)及び(3)）及び CFC が我が国に本店を有する法人に我が国以外の国・地域にある資産の移転を行う現物出資（表2－1の(4)及び(7)）が、それぞれ非適格現物出資に該当することとなる。これら以外の現物出資（表2－1の(1)、(5)、(6)、(8)及び(9)）は、それぞれ適格現物出資に該当することとなる。

(1) CFCが我が国にある資産を我が国以外の国に本店を有する法人に移転する現物出資について（表2－1の(2)及び(3)）

CFCが我が国にある資産を我が国以外の国に本店を有する法人に移転する現物出資（表2－1の(2)及び(3)）が非適格現物出資に該当することについては、我が国にある含み益を有する資産の海外移転による課税上の弊害を排除するという原規定の趣旨に沿ったものであるといえる。

なお、この場合、移転資産が含み損のある資産である場合には、非適格現物出資に該当する結果、その含み損が基準所得金額に計上されることとなるが、含み損が計上されることのみをもって課税上の弊害があるとして、適格現物出資に該当することとなるような解釈・取扱いを行うことは適当ではない。なぜなら、非適格現物出資に該当することに伴い、その移転（現物出資）のタイミングで我が国にある資産の含み損が実現する（その損失が損金算入される）のは、内国法人が行う現物出資一般についても同様であるからである。

また、CFCが我が国にある資産をCFCの本店所在地国に本店を有する法人に現物出資する場合（表2－1の(2)）に非適格となることについては、その法人が外国子会社合算税制の対象となるのであれば、その法人の株主である内国法人に対する外国子会社合算税制による課税によって、資産の含み益に相当する金額を課税する機会が残されているといえるから、適格でもよいのではないかと考えることもできる。

この点については、一定の要件を満たした場合にしか外国子会社合算税制は適用されないから、CFCの本店所在地国に所在する法人全てについて、軽課税国に本店を有することのみをもって外国子会社合算税制の適用を前提とすることは適当ではなく、繰り延べられた含み益がその後の事業年度において実現し、課税できる保証もないといえる。よって、被現物出資法人に係る外国子会社合算税制の適用を考慮したとしても、表2－1の(2)は非適格とするのが原規定の趣旨に沿ったものであることに変わりはないと考えられる。

(2) CFCが我が国以外にある資産を我が国に本店を有する法人に移転する現物出資について（表2－1の(4)及び(7)）

CFCが我が国以外にある資産を我が国に本店を有する法人に移転する現物出資（表2－1の(4)及び(7)）が非適格となることについては、含み損のある資産を我が国に持ち込むことによる課税上の弊害を排除するという原規定の趣旨に沿ったものであるといえる。

この場合、含み損は基準所得金額に計上されることとなるが、これは、非適格現物出資であることに伴いその譲渡（現物出資）のタイミングで譲渡損が実現するものであり、含み損が計上されることのみをもって課税上の弊害があるとはいえない（逆に、適格現物出資により含み損が我が国に持ち込まれた場合にはその後に任意のタイミングで譲渡を行うことによる含み損の計上が可能となる。）。

以上のことからすると、文理解釈により法人税法の定義どおり、「国内」を我が国、「国外」をCFCの本店所在地国又は第三国として当てはめを行ったとしても、第2章第5節の基本的解釈指針における①計算が全く行えない（適用があり得ない。）場合又は②計算を行えたとしても原規定の趣旨に反する結果となる場合のいずれにも該当しないことから、要件の修正は不要であり、法人税法の定義どおり、「国内」を我が国、「国外」をCFCの本店所在地国又は第三国として当てはめを行うのが相当であると考えられる⁽⁸³⁾。

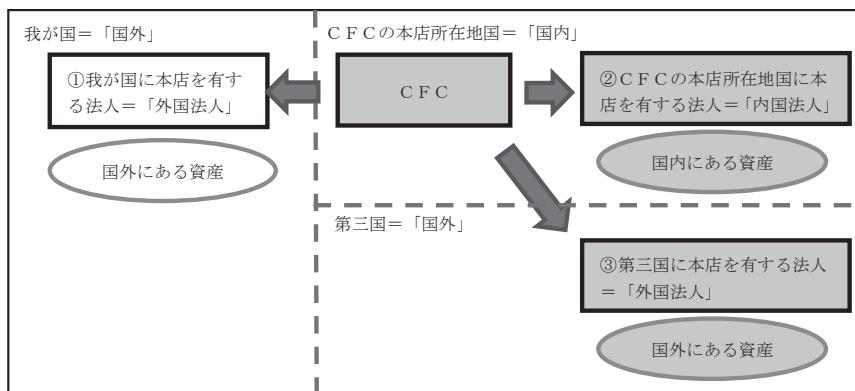
(83) 羽島・前掲（注7）78頁は、基準所得金額の計算がCFCを基準に法令の適用を行うことを理由として、CFCを「国内」に所在する「内国法人」と読み替えるとしている。

4 「国内」をCFCの本店所在地国と解する場合

上記3のとおり、適格現物出資に係る被現物出資法人、資産等の所在については、文理解釈により、「国内」を我が国、「国外」をCFCの本店所在地国又は第三国として当てはめを行うのが相当であるとの結論に至ったが、「国内」をCFCの本店所在地国と解して当てはめを行う場合にどのような計算となるのかについて確認を行う。

本邦法令の規定の例に準じて計算する場合に、「国内」をCFCの本店所在地国と修正した場合には、「外国法人」はCFCの本店所在地国以外の国・地域（我が国又は第三国）に本店を有する法人と、「国内にある資産」はCFCの本店所在地国にある資産となる。この修正を行った場合に、資産の現物出資前の所在地と、被現物出資法人の本店所在地国の内外関係は（図1－2）のようになり、資産及び被現物出資法人のそれぞれの組合せによる適格判定の結果は（表2－2）のとおりとなる。なお、適格現物出資に係る他の要件（法法2十二の十四）は満たしていることを前提とする。

【図1－2】「国内」をCFCの本店所在地国と解した場合の内外関係



【表2-2】「国内」をCFCの本店所在地国と解した場合の適格判定の結果

被現物出資法人 資産の所在地	①我が国に本店を有する法人（外国法人）	②CFCの本店所在地国に本店を有する法人（内国法人）	③第三国に本店を有する法人（外国法人）
我が国（国外）	(1) 適格	(2) 適格	(3) 適格
CFCの本店所在地国（国内）	(4)非適格	(5) 適格	(6)非適格
第三国（国外）	(7) 適格	(8) 適格	(9) 適格

(1) CFCが我が国にある資産を我が国以外の国に本店を有する法人に移転する現物出資について（表2-2の(2)及び(3)）

（図1-2）のように「国内」をCFCの本店所在地国と修正した場合には、CFCが我が国にある資産を我が国以外に本店を有する法人に現物出資しても適格（表2-2の(2)及び(3)）ということになり、含み益のある資産の海外移転による課税上の弊害を排除するという原規定の趣旨に反する結果となる。

CFCが我が国にある資産をCFCの本店所在地国に本店を有する法人に現物出資する場合（表2-2の(2)）に適格となることについては、その法人が外国子会社合算税制の対象となるCFCに該当する限り、当該法人に係る合算課税により課税の機会が確保されることになるが、前述のとおり、CFCの本店所在地国に本店を有する法人が常に外国子会社合算税制の対象となるとは限らないから、課税の機会が失われる可能性は常に残ることとなり、被現物出資法人における外国子会社合算税制の適用を考慮したとしても、適格とすることは原規定の趣旨に反することに変わりはなく、更に、当該CFCの有する含み益のある資産を我が国の課税が及ばない他

の法人に移転させるインセンティブを与えることにもなるため、外国子会社合算税制の租税回避の防止という趣旨にも反すると考えられる。

(2) CFCがCFCの本店所在地国にある資産を第三国に本店を有する法人に移転する現物出資について（表2－2の(6)）

CFCがCFCの本店所在地国にある資産を第三国に本店を有する法人に現物出資した場合も非適格（表2－2の(6)）となる。これについては、原規定の趣旨が我が国にある含み益のある資産の海外移転による課税上の弊害を排除することにあり、内国法人が行う現物出資一般について、国外にある資産を外国法人に対して現物出資したとしても適格となることからすれば、もともと海外にある資産を移転した場合にまで非適格（我が国の課税対象）となるのは、その趣旨から逸脱したものであるといえる。

(3) CFCが第三国にある資産を我が国に本店を有する法人に移転する現物出資について（表2－2の(7)）

さらに、CFCが第三国にある資産を我が国に本店を有する法人（内国法人）に現物出資した場合に適格（表2－2の(7)）となるから、含み損のある資産を我が国に持ち込むことを許すことになる。

この場合（表2－2の(7)）に、被現物出資法人である我が国に本店を有する法人においても適格かどうかの判定を行い、受け入れる資産を時価で受け入れるのか、簿価で受け入れるかを判断しなければならないが、内国法人の所得計算の場面であるから当然ながら「国内」を我が国として、第三国にある資産は「国外にある資産」、現物出資法人であるCFCは「外国法人」として判定を行うことになるから、その判定は非適格となる。

結果として、現物出資法人であるCFCにおいては適格、被現物出資法人である内国法人においては非適格と処理することになり、現物出資法人と被現物出資法人それぞれの適用において「国内」及び「国外」の取扱いが違うことでこのような矛盾が生じることになるといえる。

このような処理は、例えば、CFCが第三国にある含み益のある資産を適格現物出資で内国法人に移転するにも関わらず、内国法人においては、非

適格現物出資に該当することになるので時価で資産を受け入れることにより含み益が消失することになり、内国法人がその後その資産を譲渡してもその含み益に対する課税が行われないことになる。逆に、含み損のある資産の場合には、時価で資産を受け入れることにより含み損が消失するため、その含み損が我が国での課税に影響しないこととなる。

すなわち、含み損のある資産を我が国に持ち込むことによる課税上の弊害を排除するという原規定の趣旨には反しないことになるものの、現物出資の当事者間で取扱いが異なってしまうこと、また、その結果、原規定の趣旨とは異なる意味で課税上の弊害が生じてしまうことからは、このような解釈・当てはめは適当ではないといえる。

他方、CFCにおいて非適格現物出資に該当する場合には、外国子会社合算税制による課税上、その含み損が認識され、内国法人の課税所得に影響を与えることになるため、原規定の趣旨に反するものとも考えられるが、外国子会社合算税制による合算課税の結果として生じるものであり、外国子会社合算税制における基準所得金額の計算が、原則として我が国税法の所得計算の基準に従って統一的に行うという考え方方に立って行われるものであって、その際、内国法人側の取扱いと矛盾することなく外国子会社合算税制における所得計算を行うことが重要であると考えられることからすれば、含み損の取扱いという一面だけを捉えて、異なる解釈を探ることとするのは適当ではないと考える。

このように、(図1-2)のとおり「国内」をCFCの本店所在地国と解すると原規定の趣旨に反する、あるいは、原規定の趣旨に反するとは言えないものの、別の観点から課税上の弊害が生ずることとなるため、上記3のとおり、適格現物出資に係る被現物出資法人、資産等の所在については、文理解

税により、「国内」を我が国、「国外」をCFCの本店所在地国又は第三国として当てはめを行うのが相当であることが改めて確認できる⁽⁸⁴⁾。

第2節 国外関連者に対する寄附金の規定

1 国外関連者に対する寄附金

租税特別措置法第66条の4第3項は、国外関連者に対する寄附金は全額損金不算入である旨を規定している。ここで、「国外関連者」とは、外国法人で50%以上の資本関係等があるものをいう（措法66の4①）。

国外関連者に対する寄附金が損金不算入である趣旨は、移転価格税制の課税上の取扱いとのバランスを図ったものであるとされている⁽⁸⁵⁾。移転価格税制は、所得の海外移転に対応する税制であるから⁽⁸⁶⁾、国外関連者に対する寄附金が全額損金不算入であるのは、移転価格税制と同様に所得の海外移転に

(84) 國際課税実務検討会『外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）における課税上の取扱いについて』34頁（日本租税研究協会、2014）では、外国子会社合算税制に係る租税負担割合の判定におけるオランダ子会社による現物出資の取扱いが整理されており、本稿の表2-1及び表2-2それぞれの(5)及び(6)のパターンの現物出資（現物出資資産は株式）について、オランダでは課税繰延が行われるところ、このオランダで課税されない株式の含み益についてはいずれも非課税所得に該当しないとしている。

これは、租税負担割合の判定における非課税所得の取扱いに関するものではあるものの、外国子会社合算税制の趣旨に照らせば、租税負担割合の計算上所得金額に含められなかつたものが合算課税される所得金額の計算に含められるのは適当ではないと考えられる。基準所得金額の計算を本店所在地国の法令の規定による場合には、租税負担割合の計算上加算すべき非課税所得に該当しなかつたものが基準所得金額の計算上含められることはないと（措令39の15②一）ことからも、そのように考えられる。

表2-1の結果は、(5)及び(6)のいずれについても適格となっており、基準所得金額の計算に含められない結果となるから、このオランダにおける現物出資が非課税所得に該当しないという取扱いと整合的である。

なお、表2-2の結果は、(6)について非適格となっており、基準所得金額の計算に含められる結果となるから、このオランダにおける現物出資が非課税所得に該当しないという取扱いと整合的でない。

(85) 国税庁『平成3年度改正税法のすべて』287頁。

(86) 国税庁『昭和61年度改正税法のすべて』193頁では、タックス・ヘイブン対策税制について、移転価格問題に対する規制策としても機能する面があるが、これのみでは不十分であることを指摘している。

対応するためである。また、これらの規定が、対象を外国法人である国外関連者に限り、内国法人を含めなかつた趣旨は、取引の両当事者が同一の課税管轄内に所在し、こうした取引を通じた我が国の課税管轄外への所得移転⁽⁸⁷⁾という問題が生じないからである⁽⁸⁸⁾。国外関連者が我が国に恒久的施設を有する外国法人に該当し、国内源泉所得に対する法人税の課税を受ける場合には、国外関連者に対する寄附金の損金不算入の規定は適用されない（措法 66 の 4③）のも、同様の理由による。

この国外関連者に対する寄附金の規定は本邦法令の規定に含まれている（第2章第3節⑫）。

本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額を計算する場合に、この「国外関連者」の定義に係る「外国法人」をどこの国に本店を有する法人と解すべきかが、本節において採り上げる問題である。

2 国外関連者の判定を誰との間の資本関係等に基づき行うか

上記1の外国法人をどこの国に本店を有する法人と解すべきかについて検討するに当たっては、まず、国外関連者に係る資本関係等の判定を CFC との間で行うのか、それとも、その CFC について外国子会社合算税制の適用を受ける内国法人との間で行うのかを決定する必要がある。

この点については、損金不算入となる国外関連者に対する寄附金とは、「法人が各事業年度において支出した寄附金」のうち、「当該法人に係る国外関連者に対するもの」（措法 66 の 4③）と規定されており、更に、この国外関連者とは、「外国法人で、当該法人との間に……100 分の 50 以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める特殊の関係……のあるもの」（措法 66 の 4①）をいうとされている（下線はいずれ

(87) 中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャル・レビュー 94 号 9 頁（2009）は、納税者による課税管轄権からの離脱を目指した行為として、①居住地の移転、②取引の移転、③資産や所得の移転を挙げている。国外関連者に対する寄附金は③に該当する。

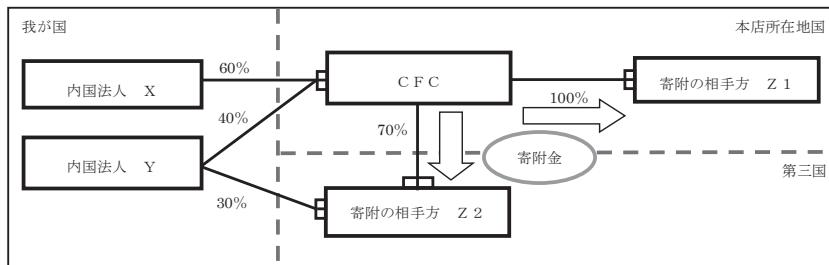
(88) 国税庁・前掲（注 86）195 頁。

も筆者)。すなわち、法令上、国外関連者は、寄附を行った法人との間の資本関係等で判断することになるから、特定外国子会社等に係る基準所得金額の計算においては、寄附を行った特定外国子会社等との間の資本関係等により判断することになると考えられる。

このように考えることは、外国子会社合算税制は株主である内国法人に課税するものであるが、基準所得金額の計算は、CFC の決算に基づく所得を計算しているものであり、CFC が本邦法令の規定の要件を満たすかどうかで判断することになるということと整合的である。また、このように考えることで、一の特定外国子会社等について複数の内国法人が外国子会社合算税制の適用を受ける場合に、それらの内国法人ごとにその計算結果は変わらないということにもなる(第2章第4節2)⁽⁸⁹⁾。

仮に、資本関係等を内国法人との間で判断すると、(図2-1)のような場合には、内国法人Xとの関係においては、寄附の相手方Z1及びZ2のいずれもXに係る国外関連者に該当することとなるが、内国法人Yとの関係ではZ1及びZ2のいずれもYに係る国外関連者に該当しないこととなり⁽⁹⁰⁾、X及びYそれぞれの外国子会社合算税制の適用上、当該CFCに係る基準所得金額が異なるものとなってしまう。

【図2-1】



(89) 外国子会社合算税制の適用を受ける者に居住者が含まれる場合も、同様である。

(90) YとZ1及びZ2との間には、いずれも特定事実による支配関係（措令39の12①三～五）はないことを前提としている。

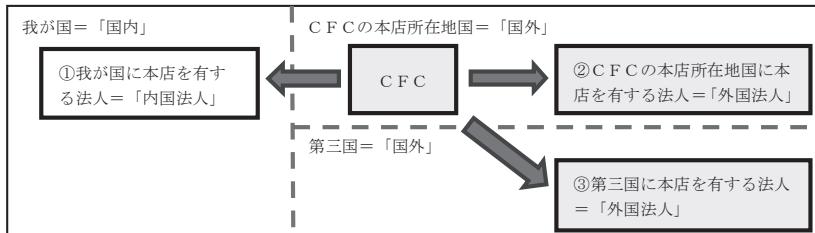
3 国外関連者に対する寄附金の規定に関する基本的解釈指針の当てはめ

本邦法令の規定の例に準じて計算する場合に、法人税法の定義どおり、「国内」を我が国と解した場合（文理解釈による場合）には、「外国法人」は我が国以外の国・地域に本店を有する法人であるということになる。

CFC が法人に寄附を行った場合の寄附の相手先としては、①我が国に本店を有する法人、②CFC の本店所在地国に本店を有する法人、③①及び②以外の第三国に本店を有する法人があり得るが、その場合に国外関連者に対する寄附金となるのは、②及び③に対する寄附金である。①に対する寄附金については、その他の寄附金となり、法人税法第 37 条の規定により損金算入限度額を超える金額のみ損金不算入となる。

なお、以下の検討においては資本関係等に関する要件は満たしているものとする。

【図 2-2】「国内」を我が国とした場合の寄附金の相手先



【表3】CFCが寄附を行った場合の基準所得金額の計算

寄附の相手方	①我が国に本店を有する法人	②CFCの本店所在地国に本店を有する法人	③第三国に本店を有する法人
国内を我が国とした場合 【図2-2】	(1)その他寄附	(2)国外関連者寄附	(3)国外関連者寄附
国内をCFCの本店所在地国とした場合 【図2-3】	(4)国外関連者寄附	(5)その他寄附	(6)国外関連者寄附

法人税法の定義どおり「国内」を我が国とする場合(図2-2)には、②CFCの本店所在地国に本店を有する法人及び③第三国に本店を有する法人に対する寄附金(表3の(2)及び(3))が国外関連者に対する寄附金となる。一方で、①我が国に本店を有する法人に対する寄附金(表3の(1))はその他の寄附金となる。

この結果は、内国法人が寄附を行った場合と同様の結果となるものであり、我が国以外に本店を有する法人に対する寄附金(表3の(2)及び(3))を国外関連者に対する寄附金とすることは、所得の海外移転に対応するという原規定の趣旨に沿った結論であるといえる。

ただし、CFCの本店所在地国に本店を有する法人に対する寄附金(表3の(2))が国外関連者に対する寄附金となると、その法人が外国子会社合算税制の対象となった場合に受贈益が基準所得金額に計上され、結果として株主である内国法人が我が国の課税を受けることになる。すなわち、寄附を行ったCFCの株主である内国法人と寄附を受けたCFCの株主である内国法人の両者が課税されることとなり、二重課税が生ずるという問題がある。

もっとも、これはそもそも内国法人がCFCに寄附を行った場合にも同様に生ずる問題であるし、以下に述べるように下記4(図2-3)の「国内」をCFCの本店所在地国と解した場合にも同様にこの問題は生じるから、「国内」を我が国と解することに起因して生じる問題というよりは、むしろ国外関連者に対する

る寄附金の損金不算入と外国子会社合算税制の適用との関係一般に生ずる問題であるといえる。

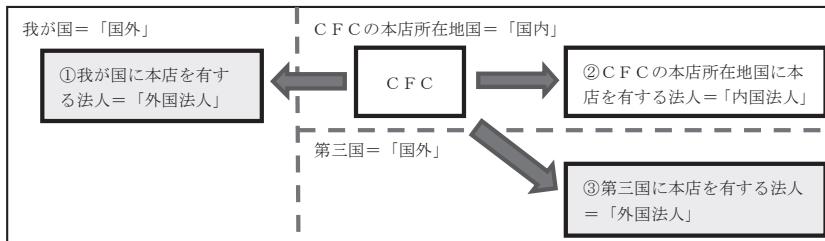
この点については、寄附の相手先が CFC に該当する場合であっても、適用除外などにより外国子会社合算税制の対象とならないこともあります、単純に CFC に対する寄附を除くなどの立法措置では解決できない問題であると考えられる。また、寄附の相手先が CFC なのか、その CFC が外国子会社合算税制の対象となるのかについて寄附を行った CFC が把握できるとも限らない。筆者の知る限り、このような二重課税が実際に問題となってはいないということも考えると、これをあえて問題視する必要はないものと考える。

以上のことから、文理解釈により法人税法の定義どおり、「国内」を我が国、「国外」を CFC の本店所在地国又は第三国と解して当てはめを行ったとしても、基本的解釈指針の①計算が全く行えない（適用がありえない。）場合又は②計算を行えたとしても原規定の趣旨に反する結果となる場合のいずれにも該当しないため、要件の修正は不要であり、法人税法の定義どおり、「国内」を我が国、「国外」を CFC の本店所在地国又は第三国と解して当てはめを行うのが相当であると考えられる⁽⁹¹⁾。

(91) 羽島・前掲（注 7）78 頁は、基準所得金額の計算が CFC を基準に法令の適用を行うことを理由として、CFC を「国内」に所在する「内国法人」と読み替えるとしている。

4 「国内」をCFCの本店所在地国と解する場合

【図2-3】「国内」をCFCの本所在地国と解した場合の寄附の相手先



上記3のとおり、国外関連者寄附金に係る国外関連者の判定については、文理解釈により、「国内」を我が国、「国外」をCFCの本店所在地国又は第三国と解して当てはめを行うのが相当であるとの結論に至ったが、「国内」をCFCの本店所在地国と解して当てはめを行う場合にどのような計算となるのかについて確認を行う。

「国内」をCFCの本店所在地国と解した場合には、「外国法人」はCFCの本店所在地国以外の国・地域に本店を有する法人となる。上記3同様、CFCによる寄附の相手先としては、①我が国に本店を有する法人、②CFCの本店所在地国に本店を有する法人、③我が国及びCFCの本店所在地国以外の第三国に本店を有する法人があり得るが、国外関連者に対する寄附金となるのは、①の法人及び③の法人に対する寄附金である。②の法人に対する寄附金については、その他の寄附金となり、法人税法第37条の規定により損金算入限度額を超える金額のみ損金不算入となる。

(1) CFCがその本店所在地国に本店を有する法人に行う寄附について（表3の(5)）

CFCの本店所在地国に所在する法人に対する寄附金（表3の(5)）がその他の寄附金となり、損金算入限度額まで損金算入が認められることについては、我が国に本店を有する法人が行えば全額損金不算入となる寄附を、CFCを通じて行うことにより基準所得額の計算上、一定の損金算入ができることとなり、租税特別措置法第66条の4第3項のループホールとな

り得るから、所得の海外移転に対応するという原規定の趣旨に反するほか、内国法人の租税回避により CFC に生じた所得についてこのような寄附金の額が損金算入されると、その分合算対象所得が減少することとなり、CFC の所得を意図的に調整するインセンティブを与えることになり得ることから、外国子会社合算税制の租税回避の防止という目的にも反するものといえる。

仮に寄附を受けた法人が外国子会社合算税制の対象となるのであれば受贈益が基準所得金額に計上され一定の課税はできることとなるが、内国法人の持株割合に対応した部分にしか課税できないことに加え、一定の要件を満たした場合にしか外国子会社合算税制は適用されないことからすれば、受贈益計上のタイミングに課税できない可能性は常に存在するといえる。

(2) CFC が我が国に本店を有する法人に行う寄附について（表 3 の(4)）

我が国に本店を有する法人に対する寄附金（表 3 の(4)）が国外関連者に対する寄附金となることについては、所得の海外移転に対応するという原規定の趣旨からすれば、我が国に本店を有する法人に寄附を行うのは海外ではなく我が国に所得を移転することだから、これを国外関連者に対する寄附金とするのは原規定の趣旨とはそもそも相容れないものであるといえる。

この場合、上記 3（図 2-2）の「国内」を我が国と解する場合と同様に二重課税の問題を生ずることにもなる⁽⁹²⁾。

以上のとおり、「国内」を CFC の本店所在地国と解する場合には、原規定の趣旨又は外国子会社合算税制の趣旨に反する計算結果となることが改めて確認できる。

(92) 上記 3（図 2-2）の我が国を国内とする場合には、寄附の受け手が外国子会社合算税制の対象となった場合のみ二重課税が生じるが、（図 2-3）の特定外国子会社等の本店所在地国を国内と修正する場合には、寄附の受け手は日本に所在する法人であるから常に二重課税が生ずる。

第4章 我が国の業法・規制法の適用を 要件とする規定の取扱い

本章では、タックス・ハイブンの典型的な利用形態として保険会社及び船会社があり、実務上適用関係に疑義が生じやすいと考えられる⁽⁹³⁾ことを踏まえ、第2章第5節3(2)において示した規定のうち、保険会社等の異常危険準備金の規定（措法57の5①）及び船舶の買換え時の圧縮記帳の規定（措法65の7①十）について、第2章第5節1及び2の基本的解釈指針を当てはめて、これらの具体的な取扱いを検討する。

第1節 保険会社等の異常危険準備金の規定

1 保険会社等の異常危険準備金

保険会社等の異常危険準備金は、青色申告を提出する損害保険業を営む法人が、各事業年度において各保険業法等（措法57の5①一から九に定める法律⁽⁹⁴⁾）の規定による責任準備金の積立てに当たり、各保険に係る異常災害損失の補てんに充てるためにそれぞれの保険に係る収入保険料等に一定割合を乗じて計算した金額以下の金額を損金経理の方法により異常危険準備金とし

(93) 本庄資著『オフショア・タックス・ハイブンをめぐる国際課税』129頁（日本租税研究協会、2013）において、IRS国際課税担当特別法律顧問官リチャードAゴードンの『タックス・ハイブンと米国納税者によるその利用 - 概観』（いわゆるゴードン・レポート）が紹介されており、タックス・ハイブンの利用形態としてパミューダやケイマン諸島にキャブティブ保険会社を設立すること及びリベリアやパナマなどに海運会社を設立することが例示されている。

また、船舶の買換え時の圧縮記帳の規定の適用関係については、国税庁調査課海外担当主査永田勝身「海外取引質疑応答室」国際税務13巻6号44頁（1993）において取り上げられている。

(94) 保険業法のほかに、船主相互保険組合法、農業協同組合法、消費生活協同組合法、水産業協同組合法、中小企業等協同組合法、生活衛生関係営業の運営の適正化及び振興に関する法律及び森林組合法が定められている。

て積み立てたときは、その積立額を損金の額に算入する制度である（措法 57 の 5）。

損害保険契約は、一定の保険期間内に特定の損害が生じた場合に保険金を支払うことを約する契約であって、損害保険会社等は、この契約の対価として保険料を収入とするとともに、保険金の支払と経費の支弁に充てるのであるが、事業の性格上毎年同じように損害が発生するものではないから、その収支はどうしても一致しないことになる⁽⁹⁵⁾。こうしたことから、保険業法においては責任準備金の積立を強制し、税務上も一定の金額について損金の額に算入することを認めているものである。

この保険会社等の異常危険準備金に関する規定は、CFC に係る基準所得金額を計算する場合に、その規定の例に準ずることとされている規定とされている（第 2 章第 3 節④）。

また、当該規定の適用があるのは、保険業法第 3 条第 1 項に規定する免許を受けて損害保険業を行う法人が同法第 116 条第 1 項の規定による責任準備金を積み立てる場合等（措法 57 の 5①一～九）に限られている。CFC は、我が国で損害保険業を営んでいない限り、日本の保険業法等の適用を受けることはなく、このような CFC に係る基準所得金額の計算上、異常危険準備金の取扱いはどうなるのかが、本節において採り上げる問題である。

2 適用対象について

我が国の異常危険準備金は、保険に係る異常災害損失の補てんに充てるために積み立てられたものについて認められているものである。保険とは何かを定義する法規定は存在しないが、一般的に「同種の危険（財産上の需要[入用]が発生する可能性）に曝された多数の経済主体（企業・家計）を一つの団体と見ると、そこには大数の法則が成り立つことを応用して、それに属する各経済主体がそれぞれの危険率に相応した出捐をなすことにより共同的備蓄

(95) 武田・前掲（注 44）2604 頁。

を形成し、現実に需要が発生した経済主体がそこから支払を受ける方法で需要を充足する制度⁽⁹⁶⁾」であると解されている。ある取引や事業に保険法や保険業法の規律が適用されるかという問題については、当該取引や事業が「保険」（保険法第1条）・「保険業」（保険業法第2条1項）であるのかということが重要な意義を有する⁽⁹⁷⁾。

内国法人が租税特別措置法第57条の5第1項第1号の規定により一定の異常危険準備金を損金に算入するためには、その事業が我が国保険業法に規定する保険業に該当し、我が国保険業法による免許を受けていることが必要になる。

なお、我が国の保険業法においては、いわゆるキャプティブ・インシュアランス・カンパニー⁽⁹⁸⁾（以下「キャプティブ」という。）が営む事業についても保険の実質的要素を備えていれば保険業に該当するとされているものの、適用除外規定により保険業から除かれているため、保険業法の規律は適用されないこととなっている⁽⁹⁹⁾（保険業法第2条1項、1項2号二）。ただし、日本国内で、キャプティブが設立された例はないとしている⁽¹⁰⁰⁾。

(96) 江頭憲治郎『商取引法〔第7版〕』407頁（弘文堂、2013）。

(97) 後藤元「ファイナイト再保険の課税上の取扱い」山下友信ほか『保険法判例百選』5頁（有斐閣、2010）。なお、中里実「法人課税における保険とデリバティブの境界」小塚莊一郎ほか『落合誠一先生還暦記念 商事法への提言』933頁（商事法務、2004）は、「保険とデリバティブとは、ともに将来リスクに応じて、受領する金額が変動するという点で似ているのみならず、その果たす機能においても類似している。にもかかわらず、私法上の構成の差異を反映して、両者の間には課税上の取扱いにおいても顕著な差異が存在する。」と指摘している。

(98) その定義については、「保険以外の（事業を営む）親会社の所有または管理下にあって、主として親会社の保険ニーズに答えるために設立された保険会社」とされている。石黒一憲「バミューダ島におかれた自家保険会社 - いわゆるキャプティブ・インシュアランス・カンパニーについて - 」ジュリスト804号97頁（1983）。

(99) 山下友信「キャプティブに関する序論的考察」前田重行ほか『前田庸先生喜寿記念企業法の変遷』488頁（有斐閣、2009）。その理由については、「わが国実定法としても、キャプティブを当然に禁圧すべきものであるという考え方をとっているわけではないということである。もっとも、それではキャプティブの存在意義を積極的に認めているかといえば、そうでもなく、要するにキャプティブについては、わが国独自の立法政策的判断は下されていないというのが実態であろう。」と説明されている。

(100) 山下・前掲（注99）488頁。

3 CFCの本店所在地国の法令の規定により計算する場合

CFCの本店所在地国の法令の規定により計算する場合には、その積み立てた異常危険準備金に類する準備金（保険準備金）の額のうち、各事業年度の損金の額に算入している金額で、この規定の例によるものとした場合に損金の額に算入されない金額があるときは、その金額に相当する金額を加算することとされている（措令 39 の 15②十）。

このように、保険会社等の異常危険準備金については、CFCの本店所在地国の法令の規定により計算する場合においても調整することとされている。

この制度が CFC の本店所在地国の法令の規定により計算した場合における「一定の調整計算」に含まれることとなったのは、平成 5 年度税制改正からである。

平成 5 年度税制改正前は、早期償却や引当金・準備金のような、いわゆる期間損益に関する事項については特段の調整は行わないこととされていたが、諸外国の中には、保険会社に対して著しく高率の準備金の繰入れを認めている国があることが明らかになり、準備金であっても、その繰入限度額が不适当に高額な場合には、課税所得が長年にわたって繰り延べられ、実質的に非課税措置と同様の効果を有することから、このような措置を放置すると本税制のループホールとなるだけでなく、公平の観点からも問題があるため、平成 5 年度税制改正によって本店所在地国の法令の規定により計算する方法において調整計算を行うこととしたものであるとされている⁽¹⁰¹⁾。

日本の異常危険準備金に類する準備金を繰り入れている CFC は、我が国の保険業法等の適用対象かどうかに関わらず、その準備金が CFC の本店所在地国の法令に従い、保険に係る異常災害損失の補てんに充てるために繰り入れられている限り、租税特別措置法第 57 条の 5《保険会社等の異常危険準備金》の規定により損金不算入の計算を行うこととなる⁽¹⁰²⁾。

(101) 国税庁『平成 5 年度改正税法のすべて』228 頁。

(102) 本店所在地国の法令の規定により計算する場合には、措令 39 の 15②十で単に保険準備金と規定しており、条文上、我が国の保険業法等によるものに限定されていな

立案担当者は、諸外国の中には、キャプティブを誘致するため、保険会社に対する優遇措置を講じている国も多いが、その措置により繰り入れている準備金の性質が保険事業に係る将来の損失に備えるためのものは、調整計算を行うことになるとしている⁽¹⁰³⁾。

なお、この制度は、本邦法令の規定の例に準じて計算する場合における「本邦法令の規定」に外国子会社合算税制の導入当初から含まれているものである。

上記のとおり、CFC の本店所在地国の法令の規定により計算する場合には、保険会社に対して著しく高率の準備金の繰入れを認めている国もあることから課税上の弊害があるため調整計算を行うこととしたものであるのに対し、本邦法令の規定の例に準じて計算する場合には、CFC が保険業を営む場合には、保険に係る異常災害損失の補填に充てるために繰り入れられた金額のうち、一定の金額について損金の額に算入することを認めることにあると考えられるから、その導入目的が異なるといえる。

しかしながら、本店所在地国の法令の規定により計算する場合における調整計算の目的は、本邦法令の規定の例に準じて計算する場合との著しい乖離が生じないように調整することにあることからすれば、本邦法令の規定の例に準じて計算する場合と同様の計算を行うことが意図されているものと考えられる。

4 保険会社等の異常危険準備金の規定に関する基本的解釈指針の当てはめ

本邦法令の規定の例に準じて計算する場合に、文理解釈により CFC に保険会社等の異常危険準備金に関する規定をそのまま当てはめた場合には、

い。一方で、本邦法令の規定の例に準じて計算する場合には、措法 57 の 5 の規定の例に準じて計算するとしか規定されておらず我が国の保険業法等による異常危険準備金に限られるのかが問題となる。

(103) ルクセンブルグを例に挙げ、ルクセンブルグのようなキャプティブに対する措置は、調整の対象となるとしている。なお、未経過保険料に相当する準備金や支払準備金のようなものは、保険事業に係る将来の損失に備えるためのものではないため、ここでいう保険準備金には該当しないとされている。国税庁・前掲（注 101）228 頁。

CFC が我が国で保険業を営んでいない限り、我が国の保険業法等の適用を受けることはないため、当該規定の対象とならないことになる。

しかしながら、CFC が我が国で保険業を営むことは一般的ではなく、その本店所在地国等で保険業を営む CFC に係る基準所得金額の計算においては、一般に異常危険準備金の規定による計算は全く行い得ないということになる。これは、基本的解釈指針の計算が全く行えない（適用があり得ない。）場合に該当し、基準所得金額の計算上、保険会社等の異常危険準備金に関する規定を当てはめることとした意味がなく、不適当であると考えられる。

基準所得金額の計算上、保険会社等の異常危険準備金の規定を当てはめることとした趣旨は、CFC が保険業を営む場合に、異常災害損失の発生が予想されることから、我が国における異常危険準備金と同様の範囲で、これに相当する準備金等の損金算入を認めるものであると考えられる。

それを踏まえて、原規定の趣旨及び外国子会社合算税制の趣旨を著しく損なうことのない範囲での要件の修正を考えると、原規定が、保険業法の適用・規制を前提に異常危険準備金の損金算入を認めるものである以上、CFC の本店所在地国の法令の適用・規制の下で繰り入れられているものに限って一定の損金算入を認めることが適当であると考えられる。

このように考えることで、CFC が本店所在地国との法令に基づき損害保険業を営んでいる場合に、内国法人が保険業法に基づき損害保険業を営んでいる場合と同様に異常危険準備金の損金算入が認められることとなり、基準所得金額の計算を我が国税法の所得計算の基準に従って行うことが可能となる。

なお、CFC の本店所在地国の法令の適用・規制の下で規定の適用関係を考えるということは、我が国保険業法とは異なる規制の下で異常危険準備金の規定の適用関係を考えることになる。例えば、前述したように我が国保険業法の下では、キャプティブが営む事業は我が国保険業法の規制の範囲から除かれる⁽¹⁰⁴⁾が、CFC の本店所在地国の法令の適用・規制の下では、キャプティ

(104) ただし、我が国の保険業法においても、キャプティブが営む事業が保険の実質的因素を備えていれば保険業に該当すること自体を否定しているわけではなく、適用除

ブについても保険準備金の繰り入れが行われる場合がある。このキャプティブについては、外国子会社合算税制導入当初からタックス・ヘイブンの利用形態として意識されているものであり⁽¹⁰⁵⁾、また、その導入当初から本邦法令の規定には保険会社等の異常危険準備金の規定が含まれている。これらのことからすれば、基準所得金額の計算においては、キャプティブのように我が国とは異なる規制の下で CFC の本店所在地国の法令により繰り入れられた保険準備金についても一定の損金算入を認めるものであると考えられる。

ただし、CFC の本店所在地国の法令の適用・規制の下で積み立てられたものであっても、我が国の異常危険準備金は、保険に係る異常災害損失の補填に充てるために認められているものである以上、その事業がそもそも保険でない場合や、保険であったとしてもその繰り入れられている準備金の性質が保険に係る将来の損失に備えるためのものでない場合には、保険会社等の異常危険準備金の規定による損金算入は認められないものと考えられる。これは、本店所在地国の法令の適用・規制の下で異常危険準備金の規定の適用関係を考えるとしても、外国における法令の違いを考慮する必要のない規定の文言（「保険」、「保険に係る異常災害損失の補填に充てるため」等の文言）についての解釈は、文理解釈により行うのが相当であると考えられるからである。

本店所在地国の法令の規定により計算する場合には、上記 3 のとおり、キャプティブを含め、CFC の本店所在地国の法令に従い繰り入れられている準

外規定により保険業から除くことにより、我が国保険業法の規制をかけていないにすぎず、我が国の保険業法ではキャプティブについて立法政策的判断は下されていないとされている。また、そもそも我が国でキャプティブが設立された例はないと言われている。山下・前掲（注 99）488 頁。

(105) 高橋・前掲（注 13）41 頁は、「保険会社がこのような会社を設立すると、その保険会社（親会社）は専用保険会社に再保険させることができると、支払う再保険を所得計算上控除することができる。こうしてタックス・ヘイブン子会社に所得を留保し得ることとなる。保険会社以外の大企業については、通常の保険市場が受け入れないようなリスクを保険させることができること、タックス・ヘイブンでは資産運用に規制がないこと等が専用保険会社設立の理由であると言われている。」としている。

備金であり、その準備金の性質が保険事業に係る将来の損失に備えるためのものは、調整計算の対象となるから、そのように考えることで、本店所在地国の法令の規定により計算する場合との整合性も取れることとなる。

第2節 船舶の買換え時の圧縮記帳の規定

1 特定資産の買換えの場合等の課税の特例

この制度は、法人が一定の要件に該当する事業用の土地等、建物等及び日本船舶（以下「譲渡資産」という。）の譲渡をし、その譲渡資産の譲渡の日を含む事業年度において、一定の要件に該当する土地等、建物等、機械装置及び日本船舶等（以下「買換資産」という。）の取得をし、かつ、その取得の日から1年以内にその買換資産を特定の地域内において事業の用に供したとき又は供する見込みであるときは、その買換資産につき、譲渡益の額の80%（圧縮限度額）の範囲内で、圧縮記帳を行うことができるというものである（措法65の7）。

土地等、建物等及び日本船舶のうち、本邦法令の規定の適用対象とされているのは日本船舶（船舶法第1条に規定する日本船舶）から日本船舶への買換えのみである（第2章第3節⑨）。

船舶法第1条に規定する日本船舶とは、法人所有の場合、日本の会社法その他の法律により設立された一定の要件を満たす法人の所有に属する船舶⁽¹⁰⁶⁾をいう。外国法人が所有する場合には日本船舶とはならない⁽¹⁰⁷⁾。

(106) 船舶法第1条の規定は次のとおりである。

○船舶法（明治32年法律第46号）

〔日本船舶の範囲〕

第1条 左ノ船舶ヲ以テ日本船舶トス

一 日本ノ官庁又ハ公署ノ所有ニ属スル船舶

二 日本国民ノ所有ニ属スル船舶

三 日本ノ法令ニ依リ設立シタル会社ニシテ其代表者ノ全員及ビ業務ヲ執行スル役員ノ三分ノ二以上ガ日本国民ナルモノノ所有ニ属スル船舶

四 前号ニ掲ゲタル法人以外ノ法人ニシテ日本ノ法令ニ依リ設立シ其代表者ノ全員ガ日本国民ナルモノノ所有ニ属スル船舶

この船籍要件以外にも譲渡船舶の船齢（措令 39 の 7⑧）や買換船舶の範囲（措令 39 の 7⑨）の要件も課されている。

なお、船舶には、サルベージ船、工作船、起重機船その他の作業船にあつては、自力で水上を航行しないものも含まれる⁽¹⁰⁸⁾が、いわゆるかき船、海上ホテル等のようにその形状及び構造が船舶に類似していても主として建物又は構築物として用いることを目的として建造（改造を含む。）されたものは含まれない（措通 65 の 7(1) - 31）。

船舶のうち日本船舶にのみ特定資産の買換特例を認めることとしている趣旨は、我が国海運の体質改善を図り、産業界に安定、かつ低廉な輸送を提供するため、高船齢船の代替建造を促進し、船舶の近代化、経済化を図る必要からであると説明されている⁽¹⁰⁹⁾。

外国法人である CFC が保有する船舶は、譲渡資産及び取得資産のいずれについても船舶法第 1 条に規定する日本船舶にはなり得ないことから、この船舶法第 1 条に規定する日本船舶という要件を満たすことはできない。このため、基準所得金額の計算上、この船舶の買換え時の圧縮記帳に関する規定をどのように当てはめることとなるのかが問題となる。

2 船舶の国籍について

海事国際私法の分野は、法律関係が船舶を中心としており、その「船舶」が登録により識別される固有の国籍を有し、その本国領域内に在る場合のみならず、公海に在る場合にも絶対的にその本国の主権に服し、外国の領海内においても当該外国の公安に關係なき限り本国の主権が及び、本国法の支配を受くべき場合が生ずるとされる⁽¹¹⁰⁾。

(107) 谷川久「日本船舶の要件」別冊ジュリスト 42 号 10 頁（1973）。

(108) 東京高判平成 26 年 4 月 24 日裁判所ウェブサイトでは、海上リグについて、曳航船に牽引されて海上を移動することができることや船舶検査証書の交付を受けていたことなどを理由として、所得税法第 161 条 3 号の船舶に該当すると判示している。

(109) 国税庁『昭和 45 年度改正税法のすべて』75 頁。

(110) 谷川久「旗国法の基礎の変化と海事国際私法」成城法学 22 号 2 頁（1984）。

また、船舶の登記ないし登録の制度は、所有権・抵当権等私法的な権利公示を目的とするだけでなく、船籍の証明という公法的な目的も企図されているから、個人の利益保護のみならず、船舶を当該国家の保護・監督に服せしめるという一国の国策・公益上の要請が我が国船舶法第1条の趣旨にはあるとされている⁽¹¹¹⁾。

我が国の船舶法においては、船舶の所有者が法人である場合には、①日本の法令により設立した会社（株式会社、合名会社、合資会社及び合同会社）で、その代表者の全員及び業務を執行する役員の3分の2以上が日本国民である会社が所有する船舶、又は、②それ以外の法人で日本の法令により設立し、その代表者の全員が日本国民である法人が所有する船舶が日本船舶とされる⁽¹¹²⁾（船舶法第1条第3号、第4号）。

我が国の船舶法第1条に従えば、全株主が外国人又は外国法人であっても、日本法に基づいて設立され、日本に本店を有する株式会社の取締役等の一定数が日本人である限り、その会社の所有する船舶は日本船舶となる。このような場合には、船舶の実質的所有者は外国人又は外国法人である。ただし、取締役の一定数が日本人であるという要件を通して日本国民的実体も加味されているといえる⁽¹¹³⁾。

(111) 山内惟介「国際私法における便宜置籍船の問題（一）」法学新報82巻6・7号26頁（1976）。

(112) 船舶法第1条の要件をみたすだけで当然に日本船舶として日本の国籍を取得するものと解されている。戸田修三「船舶登記」別冊ジュリスト34号32頁（1971）。なお、ここでは商法第686条で、船舶所有者は特別法の定めるところに従い登記をなし、かつ、船舶国籍証明書の請い受けることを要する旨規定していることを理由に、登記と船舶国籍証書の請受けを日本の国籍を取得するための要件であると解する説もあるが、船舶国籍証書は、その船舶が日本船舶であることの一つの証拠を示すためのものであり、たんなる形式的な条件にすぎないから、このように解すべきではないとしている。

(113) 谷川・前掲（注110）5頁。

3 便宜置籍船について

我が国商船隊⁽¹¹⁴⁾の船腹量は、2,609隻（2013年）である。このうち日本籍船は159隻であり、我が国商船隊の船腹量の総数に占める割合は、6.1%となっている。すなわち、残りの2,450隻（93.9%）が外国籍船となっている。

我が国商船隊における外国籍船の船籍については、パナマ船籍が最も多く1,704隻、リベリア126隻、シンガポール129隻、バハマ77隻などとなっており、我が国商船隊に占める船籍は、いわゆる便宜置籍船がほとんどであるとされている⁽¹¹⁵⁾。

便宜置籍船とは、外国の個人又は法人の所有する船舶の船籍登録を認める便宜置籍国（パナマ、リベリア等）に登録された船舶のことをいう。便宜置籍船のメリットは、①自国船員の乗組みの義務づけ等がないことから、賃金の安い外国船員を雇用するなど船舶の運航費の削減ができる事、②本船に対する毎年の賦課金と既定の領事手続費用を納入すれば、本船稼働による収益に対しては一切課税されないこと、③登録税、トン税が先進国より安いこと等であるとされている⁽¹¹⁶⁾。

便宜置籍船の場合には、実質的な船舶所有者が、意図的に、自己が船舶所有者として又は形式的船舶所有者を使って、実質的船舶所有者の国籍の所在国とは異なる国において船舶登録をし、その船舶がその置籍国の法令に基づき、その国の旗を掲げて航行する形態を出現せしめている⁽¹¹⁷⁾。

便宜置籍を許容する置籍国の法制の下においても、若干の例外（リベリア・ホンジュラス等⁽¹¹⁸⁾）を除いて、自国籍船として登録しうる者については自

(114) 我が国外航海運企業が運航する2,000総トン以上の外国商船群をいう。自らが所有する日本籍船のみならず、外国企業（自らが設立した外国現地法人を含む。）から用船（チャーター）した外国籍船も合わせた概念。国土交通省海事局編『海事レポート2014』139頁（成山堂書店、2014）。

(115) 国土交通省海事局編・前掲（注114）141頁。

(116) 独立行政法人日本貿易保険HP（<http://nexi.go.jp/glossary/detail/002881.html>）。

(117) 谷川・前掲（注110）5頁。

(118) 山内・前掲（注111）38頁。

国民又は自国法人であることを要件としているとされている。ただ自国法人であることにつき何らの実質的要件を要求していない（のみならず簡便かつ低廉なコストで法人の設立を可能としている）ことから、便宜置籍国にいわゆるペーパー・カンパニーを設立してその法人の名義で船舶の登録をすることにより、容易にその国の船舶の国籍を取得できることにしているにすぎない。その意味で、便宜置籍船の場合といえども、殆どの場合、形式的には、船舶所有者の国籍と船舶の国籍との間には乖離を生じていないとされている⁽¹¹⁹⁾。

ただし、便宜置籍国においては、我が国のようにその法人の取締役等の一定数を自国民とすることは要求されないことが多い⁽¹²⁰⁾。

4 船舶の買換え時の圧縮記帳の規定に関する基本的解釈指針の当てはめ

本邦法令の規定の例に準じて計算する場合に、文理解釈により CFC に船舶の買換え時の圧縮記帳の規定をそのまま当てはめた場合には、「船舶法第 1 条に規定する日本船舶」という要件を文言どおり適用し、CFC が所有する船舶が我が国の船舶法による船籍を有していることが必要ということになる。我が国の船舶法によれば外国法人である CFC が所有する船舶は日本船舶とはならないため、当該要件を満たすことはできないということになり、基準所得金額の計算においては、船舶の買換え時の圧縮記帳の規定の適用は受けられないという結果となる。

これは、基本的解釈指針の文理解釈の結果、計算が全く行えない（適用があり得ない。）場合に該当し、基準所得金額の計算上、船舶の買換え時の圧縮記帳の規定を当てはめることとした意味がなく、不適当であると考えられる。

外国子会社合算税制の導入当初からタックス・ヘイブンの利用形態として便宜置籍船が意識されている⁽¹²¹⁾。また、その導入当初から本邦法令の規定

(119) 谷川・前掲（注 110）6 頁。例外であるリベリア・ホンジュラス等は、外国法人が保有する船舶についても自国船籍を付与するため、例えば、パナマ法人が保有する船舶がリベリア・ホンジュラス等の船籍を有することもあり得る。

(120) 馬木昇『パナマ便宜置籍船の法律実務』146 頁（成山堂書店、1993）。

に船舶の買換え時の圧縮記帳の規定が含まれている。これらのことからすれば、基準所得金額の計算上、船舶の買換え時の圧縮記帳の規定を当てはめることとした趣旨は、CFC が海運業を営む場合に、便宜置籍船であっても老朽化等による買換えが想定されることから、原規定と同様の効果を与える計算、つまり圧縮記帳による買換え時の課税の繰延べを認めるものであると考えられる。

それを踏まえて、原規定の趣旨及び外国子会社合算税制の趣旨を著しく損なうことのない範囲での要件の修正を考えると、原規定の趣旨・適用範囲が、船舶法の規定による日本船籍の船舶のみを対象とし、更に用途、船齢等の要件を課して、非常に限定的であることを踏まえれば、CFC の本店所在地国の法令の適用・規制の下で同国船籍として登録がされる船舶の買替えに限り、また、外国における法令の違いを考慮する必要はないと認められる船舶の用途、船齢等の要件については、原規定どおりに適用して、課税繰延べを認めることが適当であると考えられる。

上記 3 のとおり、便宜置籍国においては、我が国の船舶法のようにその法人の取締役等の一定数を自国民とすることは要求されないことが多いなど、我が国の船舶法と異なる規制が置かれていることが多いが、CFC の本店所在地国の法令の適用・規制の下で規定の適用関係を考えなければならない以上、その異なる規制の下で同国船籍として登録がされていれば船籍に関する要件は満たしていると考える必要がある⁽¹²²⁾。

一方で、例えば、パナマではあらゆる種類の船舶がパナマ籍船として登録

(121) 高橋・前掲（注 13）。

(122) 羽島・前掲（注 7） 77 頁と結論は同じである。ただし、その理由は、基準所得金額の計算上、「国内」と「国外」の立場が逆転するということではないため、結論に至る根拠は異なる。

また、永田・前掲（注 93） 44 頁は、「『例に準じて計算する』との規定になつて从此から上記特定外国子会社等が保有する船舶が第三国船舶である場合には買換えの圧縮記帳の適用はありませんが、当該特定外国子会社等の所在地国に船籍を置く船舶である場合には日本船舶と同様に買換えの圧縮記帳の適用があり、合算課税の計算を行つても課税上問題はないものと考えられます。」としており、結論は同じである。

され得るとされているが⁽¹²³⁾、法令解釈通達（措通 65 の 7(1)–31）において、かき船、海上ホテル等のようにその形状及び構造が船舶に類似していても主として建物又は構築物として用いることを目的として建造されたものは船舶の範囲に含まれないとされているから、パナマ籍船として登録がされているものであっても、法令解釈通達で定められている船舶の範囲に含まれない場合もあり得る。この船舶の範囲や、船齢などの要件は外国の法令の違いを考慮する必要はない要件であるから、基準所得金額においてもそのまま適用されるものと考えられる。

第 3 節 他の規定の取扱い

我が国の業法・規制法の適用を要件とする規定を具体的にどのように取り扱うべきかについて、第 1 節では保険会社等の異常危険準備金の規定（措法 57 の 5）、第 2 節では船舶の買換え時の圧縮記帳の規定（措法 65 の 7①十）の検討を行った。

本邦法令の規定には、我が国の業法・規制法の適用を要件とする規定として、第 2 章第 5 節 3(2)のとおり、これらの規定のほかに、次の規定がある。

- ① 電気事業法に規定する一般電気事業等を営むことを要件としている工事負担金で取得した資産の圧縮記帳の規定（法法 45）
- ② 銀行法に規定する銀行等であることを要件としている貸倒引当金の規定（法法 52）
- ③ 船舶法に規定する日本船舶であることを要件としている特定設備等の特別償却の規定（措法 43）
- ④ 保険業法による免許等を要件としている原子力保険又は地震保険に係る異常危険準備金の規定（措法 57 の 6）

(123) 馬木・前掲（注 120）147 頁。

⑤ 船舶安全法の規定による定期検査を受けなければならない船舶であること
を要件としている特定船舶に係る特別修繕準備金の規定（措法 57 の 8）

これらの規定についても、CFC が我が国でこれらの規定に係る事業を行わない限り、我が国の業法・規制法の適用を受けることはないため、CFC 一般にそのような要件を満たすことはできず、そのまま適用することとした場合には、これらの規定の例に準じた計算は行えないことになる。

したがって、これらの規定についても原規定の趣旨及び外国子会社合算税制の趣旨を著しく損なうことのない範囲での要件の修正をすることが適当であるといえる。

この場合、保険会社等の異常危険準備金の規定及び船舶の買換え時の圧縮記帳の規定と同様に、上記①から⑤までの規定がこれらの規定に係る各業法・規制法の適用を前提としている以上、基準所得金額の計算においては、CFC の本店所在地国の業法・規制法の適用を要件とすることが最低限必要であろう。また、外国における法令の違いを考慮する必要はない認められる要件については原規定どおりに適用することが適当であると考えられることも同様である。

CFC の本店所在地国における業法・規制法はその本店所在地国ごとに区々であろうし、これらの規定に係る我が国の業法・規制法に相当する法令が CFC の本店所在地国にそもそも存在しない場合もあり得よう。上述のとおり、CFC の本店所在地国の業法・規制法の適用を最低限の要件とする以上、CFC の本店所在地国に業法・規制法が存在しない場合には、これらの規定の例に準じた計算は認められないということになる。

また、CFC の本店所在地国に業法・規制法が存在する場合でも、その本店所在地国の業法・規制法の内容は国によって様々であろうことからすれば、各 CFC に係る個別の事実関係からみて、我が国の業法・規制法を前提とする規定に準じた計算を認めることができない場合がある。したがって、個別の事案の判断においては、単に業法・規制法の有無という事実だけで必要十分ということではなく、保険会社等の異常危険準備金の規定及び船舶の買換え時の圧縮記

帳の規定を含め、個々の事実関係に応じて問題となる規定の適用関係を判断することも必要であると考える。

おわりに

本稿においては、基準所得金額の計算上、本邦法令の規定の例に準じて計算する際の問題点について次のとおりの基本的な取扱いの整理を行った。

- 1 基準所得金額を本邦法令の規定の例に準じて計算する場合には、法令等で修正の定めのない限り、文理解釈により、原規定をそのまま当てはめるのが原則になる。
- 2 ただし、文理解釈の結果、①計算が全く行えない（適用があり得ない）場合又は②計算を行えたとしても原規定の趣旨に反する結果となる場合には、基準所得金額の計算上、原規定を当てはめることとした趣旨を踏まえて、原規定そのものの趣旨及び外国子会社合算税制の租税回避防止という趣旨を著しく損なうことのない範囲で、要件の修正を行った上で当てはめるとすることが適当である。
- 3 「国内」、「国外」等の地理的要件に係る規定の取扱いについては、法人税法の定義どおり「国内」を我が国と捉えた場合に原規定の趣旨に合致する結果となることから、要件の修正は不要であり、基準所得金額の計算上は、法人税法の定義どおり、「国内」を我が国、「国外」を CFC の本店所在地国又は第三国と捉えるのが相当である。
- 4 我が国の業法・規制法の適用を要件とする規定の取扱いについては、これらの要件が我が国の業法・規制法の適用を前提に定められている以上、CFC の本店所在地国の業法・規制法の適用を要件とするということが最低限必要になる。また、外国における法令の違いを考慮する必要はないと認められる要件については、原規定どおりに適用することになる。

このような整理は、外国子会社合算税制の適用における本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額を計算する趣旨等を踏まえつつ、これまでの実務上の取扱いも念頭に置きながら、現行規定の解釈として行ったものである。

しかしながら、ある規定の例に準じた計算を行おうとする場合に、その規定における要件の修正を要するときには、これを明確にするために下位の法令に委任する等により補足する方法がとられることが通常であり、租税法律主義及び統一的な解釈・適用の観点からは、基準所得金額を本邦法令の規定の例に準じて計算する場合において必要となる要件の修正は、法令解釈通達（措通 66 の 6-10）で既に明らかにされている取扱いを含めて、法令上明確に定められすることが望ましいと考える。

経済協力開発機構（OECD）が推進する国際的な税源浸食及び利益移転に関するプロジェクト（BEPS プロジェクト）の行動計画 3（CFC 税制の強化）においては、我が国の外国子会社合算税制を含む各国の CFC 税制の強化について議論が進められており、その公開討議草案が 2015（平成 27）年 4 月 3 日に公表された。この中で示された CFC 税制に関する 7 つの構成要素の 1 つとして、対象所得の計算ルールが挙げられ、親会社居住地国のルールを用いるという勧告案が示されている⁽¹²⁴⁾。

我が国の外国子会社合算税制における課税対象金額が、本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額を計算すること等により算定することとされているのは、このような勧告案と整合的であり、最終的な勧告の内容がどうなるかは定かではないものの、この点に関する限りにおいては、BEPS プロジェクトを踏まえた制度の見直しは基本的には必要ないものといえよう。

ただし、外国子会社合算税制全体として見た場合には、BEPS プロジェクトの勧告等を踏まえた見直しが必要となる可能性はある。今後制度全体の見直しが行われる場合には、その中で、前述した本邦法令の規定の例に準じて計算する際の要件の修正を法令で明確に定めることについても、一定の対応が図られることを期待したい。

(124) OECD Public Discussion Draft “BEPS ACTION 3: STRENGTHENING CFC RULES” 3 April 2015, paras 131-140.