

複数国による源泉地課税の競合  
— Procter & Gamble 事件を素材として

東京大学教授 増井 良啓

---

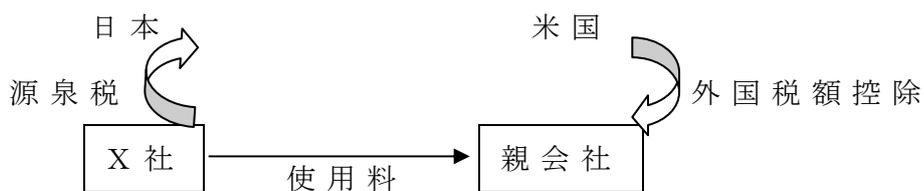
事 例

あなたは、日本の租税専門家です。このたび、X社から次の質問を受けました。どう回答しますか。

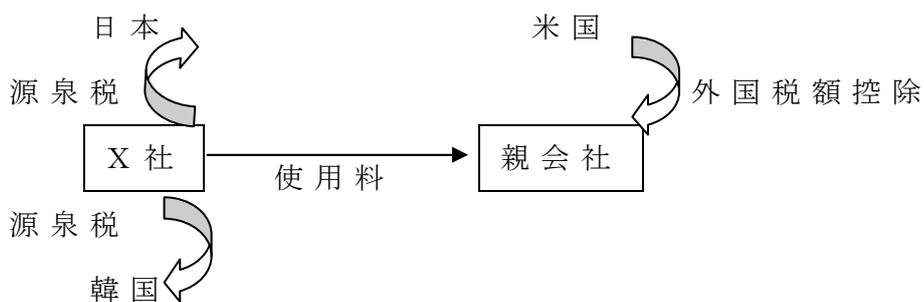
なお、この事例にはかなりの金額が関係するため、X社では、あなたの回答をふまえてX社の経営陣が対応策を検討し、親会社と協議するという段取りを考えています。そのような事情もあり、X社の担当者は、「国際課税になじみのない弊社役員にも十分に理解してもらえる内容にしてほしい」と要望しているところです。

【事実関係の概要】

X社は、大阪に本店を有する株式会社です。X社は米国親会社から、北東アジア地域における知的財産の管理をまかされています。2000年から2003年にかけて、X社は、米国親会社に対して知的財産の使用料を支払いました（「本件支払」）。本件支払に際しては日本で源泉所得税を納付し、米国親会社がこれを外国税額控除の対象としてきました。



X社は、韓国での活動については、韓国内に支店や従業員を置くことなく、第三者である製造業者に製造委託を行っていました。2006年になって、韓国の税務当局から、本件支払について韓国で源泉税がかかるとの指摘を受けました。そこで、現地の租税専門家に相談したところ、韓国法上、この指摘が正当であるという意見が寄せられました。



#### 【X社担当者からの質問】

- 1 どうして、日韓の双方で源泉税がかかるようなことが生じるのでしょうか。
- 2 どうすれば、日韓で重複する課税を避けることができますか。
- 3 どの範囲で、米国で外国税額控除を受けることができるのでしょうか。
- 4 問題になっている期間のあと、日米租税条約が改訂されたと聞いています。この改訂の影響についても、あわせてご教示ください。

## I 問題の所在

この事例のモデルは、米国連邦地方裁判所の最近の裁判例である（The Procter & Gamble Company and Subsidiaries v. United States of America、 Case No.1:08-cv-00608、 July 6、 2010、 2010 U.S. Dist. LEXIS 83747; 2010-2 U.S. Tax Cas.(CCH) P50、 593; 106 A.F.T.R.2d (RIA) 5311）。実際の事件は、単純化した上の事例よりも、はるかに複雑である。だが、基本的な問題の所在は全く同じであり、日本国と韓国が同一の使用料支払に対してそれぞれに源泉税を課している。このように、複数の国が源泉地国として課税を行い、同一の所得に対して源泉地課税が競合する可能性が、問題の核心である。

関係するのは日韓米の三国であり、日本国と韓国が所得の源泉地国として、米国が親会社の居住地国として、それぞれ登場する（図表1）。

図表1 日韓米の立場

	本件支払との関係における立場
日本国	源泉地国
韓国	源泉地国
米国	居住地国（外国税額控除の可否）

三国が関係するため、派生する法的問題は多岐にわたる。このうち、上記訴訟で争われたのは、日韓の源泉税が米国で外国税額控除の対象となるかどうかであった。後述するように、米国連邦地裁は、納税者が「すべての実効的・实际的救済手段を尽くす（exhaust all effective and practical remedies）」ことをしていないという理由で、部分的にしか外国税額控除を認めなかった。

本稿では、この事件を素材としつつ、米国の訴訟で争われていない点を含め、複数国において源泉地課税が競合する場合の望ましい解決の方向を幅広く論じてみたい。

## II *Procter & Gamble* 事件

### 1 事案の概要

原告 *Procter & Gamble Company and Subsidiaries*（以下「P & G」という。）は、全世界で消費財の製造販売を営むグループ企業の共通親会社である。P & Gは、2001年から2005年にかけて納付した日本税につき、米国で外国税額控除を利用していた。米国内国歳入庁（以下「IRS」という。）は、これを調査済であった。

2006年になって、韓国の国税庁がP & Gの韓国事業につき調査を行い、日米で課税の対象とされた所得と同一の所得が、韓国においても課税の対象となる旨を決定した。P & Gがこの韓国税につき、米国で外国税額控除を求めたところ、IRSはこれを認めなかった。その理由は、P & Gが、同一の所得に対し同一期間において日韓に納付した租税につき、日韓いずれにおいても還付や税額控除を求めることを怠っていたというものであった。P & Gは、いったん米国税を納付した後に、合衆国に対し、係争額の還付を求めて出訴した。

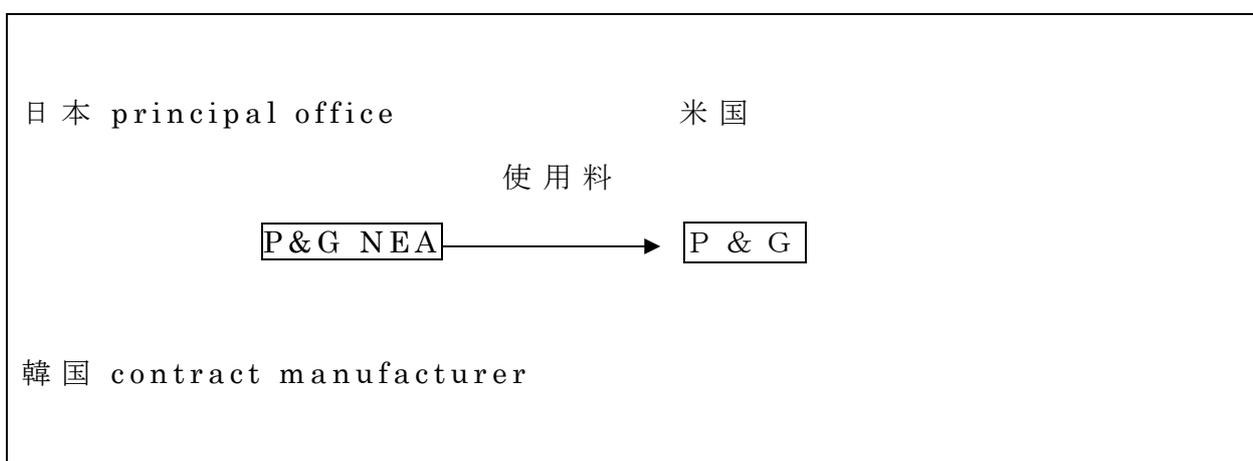
P & Gは、韓国税の納付は韓国法に基づいて正当に行ったものであるから、米国で外国税額控除を認めるべきであると主張した。これに対し、合衆国は、P & Gが、日本法の下で使用料の源泉地の再決定を求めることもなく、租税条約上の相互協議を申し立てることもなかったことを理由として、正式事実審理を経ないでなされる判決（summary judgment）を求めた。

## 2 当事者間に争いのない事実

P & G と合衆国 の間で争いのない事実は、大要、以下のとおりである。裁判所の事実認定だけからは、争点の判断に直接には関係しない細部が、必ずしも明らかになっていない。とりわけ、日本側の税務処理の詳細が認定されていない点に、注意が必要である。冒頭の質問事例はこのような細部を大胆に単純化したものであって、以下にみる訴訟案件そのものとは異なっていることに、あらかじめ留意されたい<sup>(1)</sup>。

取引の当事者は、米国法人 P & G のほか、シンガポールで設立された P&G Northeast Asia（以下「P&G NEA」という。）である。P&G NEA の principal office は神戸に所在しており、P&G NEA は当該 office から日本と韓国における活動を経営していた。P&G NEA は韓国内には物理的拠点や従業員を置いておらず、契約製造業者（contract manufacturer）に韓国での製造活動を行わせていた。製造品は、P&G NEA が、販売完全子会社を通じて、韓国市場で販売していた（図表 2）。

図表 2 当事者間に争いのない事実



P & G NEA が日韓で販売する製品は、P & G の所有する商標を用

いていた。また、これら製品の多くは、P & Gが所有する特許技術を用いていた。2001年7月1日のライセンス契約によると、P & Gは、P & Gのすべての知的財産を、日韓における使用のために、P&G NEA に対してライセンスする。そして、その対価として、P&G NEA は、P & G に対して、P&G NEA による売上高の一定割合に等しい使用料を支払うことに合意する、ということになっていた。その使用料は、製品の種類に応じ、販売価格の5%か7%と定められていた。

2001年から2005年にかけて、P&G NEA は、日韓において多くのP & G製品を販売し、P & G に対して使用料を支払った。P&G NEA は、日本からその事業を営んでいたため、日本国に対し使用料の10%の源泉所得税を納付した<sup>(2)</sup>。日本での納税は、2003年署名の日米租税条約が発効し、租税条約によって使用料が源泉地国免税とされるまで続いた。

米国の連邦租税法上、P & G は、P&G NEA から受け取った使用料を申告した。こうして、同じ使用料所得につき、日本は源泉地国として、米国は居住地国として、それぞれ課税することになった。

上述のように、P&G NEA は韓国ではなく日本に本拠を置いており、韓国内に従業員を有していなかった。このため、P&G NEA およびP & G は、P&G NEA が2001年から2005年にかけてP & G に支払った使用料につき、韓国で納税していなかった。ところが、2006年に、韓国国税庁は、韓国での売上に帰すべき使用料はP & G にとって韓国源泉所得に該当し、15%の韓国税に服する旨の決定を行った。その金額は、本税だけで、合計114億ウォンにのぼる。P&G NEA は、P & G のための源泉徴収義務者として、この決定金額を韓国に納付した。P & G はのちに、納税額を P&G NEA に弁償した。同時に、P&G NEA は、不服申立の可能性につき韓国の法律事務所に照会したが、結論として、韓国国税庁の決定

を覆すだけの合理的な基礎はないものと判断し、米韓租税条約に基づく相互協議の申立を行わなかった。

P & G は、韓国での追加的課税について争わなかっただけでなく、日本法の下で使用料所得の源泉地の再決定を求めたり、日米租税条約に基づく相互協議手続の申立を行ったりすることもなかった。

### 3 判決の要旨

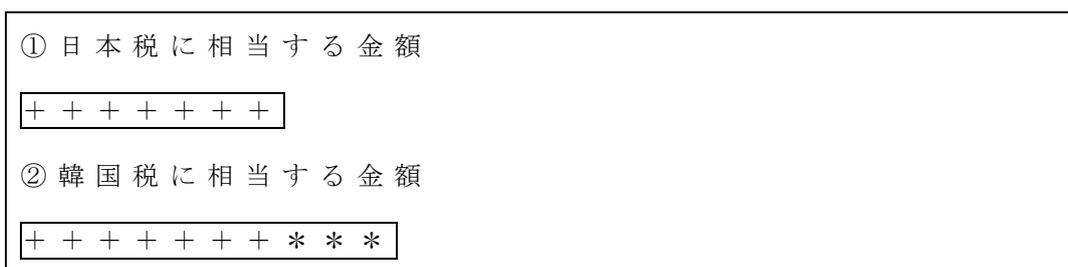
Timothy S. Black 裁判官による 2010 年 7 月 6 日の判決は、次の結論に至った。すなわち、韓国源泉徴収税のうち、同一の使用料所得に対する日本源泉税につきすでに外国税額控除の対象とされた金額を超過する範囲でのみ、新たに外国税額控除の対象にできるという結論である。

この結論はややわかりにくいので、図表 3 に図解しておこう。

納税者は、すでに外国税額控除の対象とした①日本税の金額に追加して、新たに納付した②韓国税の金額をそのまま全額、外国税額控除の対象とすることを求めている。つまり、図表 3 の①と②の四角で囲った部分の全体につき、米国で税額控除せよと求めていることになる。

これに対し、判決の結論は、すでに外国税額控除の対象とした①の部分に加えて新たに税額控除を認めるのは、②の金額のうち、①に相当する金額を超過する部分に限られると判断した。図表 3 に照

図表 3 金額の概念図



らしていうと、**\*\*\***の部分に限られるとしたのである。要するに、一種の総額主義的な考え方により、米国で外国税額控除の対象にするのは、あくまで、②韓国税に相当する金額を上限とするという判断を下したことになる。

では、判決はどのようにしてこの結論に至ったか。

まず、法令の定めは次の通りである。内国歳入法典の規則1.901-2によると、外国税額控除の対象となる外国税は強制的支払（compulsory payment）であることを要する。そして、同条によると、強制的支払であるといえるためには、納税者が当該外国税を減少させるために、租税条約上の相互協議手続の申立を含め、「すべての実効的・实际的救済手段を尽くす（exhaust all effective and practical remedies）」ことが必要である。そして、外国租税法の解釈にあたり、納税者は、権限ある外国の租税助言者から善意で得られた助言に依拠することが許される。

判決は、この法令を本件にあてはめ、日本税との関係では、納税者が「すべての実効的・实际的救済手段を尽く」していないと判断した。いわく、

「たしかに、複数国が同一の所得源泉に対し課税権を行使し、IRSがこれらの課税権に対し外国税額控除を与えなければならないという場合も、ありうる。しかしながら、そうであるからといって、米国法人が、『租税条約上の相互協議手続の申立を含め、すべての実効的・实际的救済手段を尽くす』ことを免れてよいことにはならない。26 C.F.R. § 1.901-2(e)(5)(i)。したがって、2006年に韓国国税庁がP&G NEAの調査を行い使用料所得が『韓国源泉』であると決定した時点で、P & Gは、P & Gの日本税との関係で、日本法の下であるいは権限のある当局の手続の下で、使用料所得の源泉につき再決定を求めるべきであったのである。」

引用した判旨の冒頭部分からわかるように、判決は、日韓がとも

に源泉地国として課税した場合に、米国が外国税額控除の形で二重課税を排除する可能性自体は、これを一般論として認めている。しかし、本件では、日本国に対し納付した源泉所得税との関係で、「租税条約上の相互協議手続の申立を含め、すべての実効的・实际的救済手段を尽くす」ことを怠っていたから、日本税との関係では外国税額控除を認めるわけにはいかないと判断したのであった。

これに対し、韓国税との関係では、納税者は、韓国の法律事務所  
に照会を行っており、照会に対する回答を検討した結果として、不服申立などを行わなかった。裁判所は、法律事務所の提出した英文メモランダムを証拠として判決文に引用しつつ、「すべての実効的・实际的救済手段を尽くす」したものとして十分であると判断している。これが、韓国税に相当する金額については外国税額控除を認め、日本税に相当する部分については認めない、という結論に至った理由である。

この事件では、他にも、IRSが調査の過程で日本税の外国税額控除につき指摘を行わなかったこととの関係や、韓国の地方税の扱いなどについても主張されているが、議論の本筋から外れるので省略する。

### Ⅲ 若干の検討

#### 1 「すべての実効的・实际的救済手段を尽くす」

この事件から学ぶべき最大の教訓は、米国で外国税額控除を利用するためには、源泉地国において「すべての実効的・实际的救済手段を尽くす」ことが必要であるということである<sup>(3)</sup>。この要件は、米国の制定法に明記されている<sup>(4)</sup>。居住地国の観点からすれば、このような要件を設けることには、合理的な理由がある。さもなくば、納税者が現地国で法律上は疑わしい形で租税を納付したとしても、

米国で外国税額控除を受けられることになってしまうからである。  
Black 裁判官も、この点をとらえて、このような要件を設けないと、納税者にモラル・ハザードが生じてしまう旨を指摘している。

この事件の納税者にとって考えられる救済手段としては、①日本の国内法に基づき過誤納金の還付請求を行うこと、および、②日米租税条約に基づき相互協議の申立てを行うこと、などがありうる。納税者としては、韓国で調査を受けたことがわかった時点で、日本税について、上記①②その他適切な措置につき日本の専門家に相談し、対応を固めることが必要であったというべきであろう。

救済手段を尽くした結果、当初は日本の国内源泉所得であると認定されていた使用料が、実は日本の国内源泉所得ではないと認定される可能性がある。そうなれば、米国で外国税額控除を求めるまでもなく、日本税として納付した源泉所得税が日本で還付される。

これに対し、救済手段を尽くしても、なお日本における源泉所得税の納付が日本法上合法であるという結論が揺るがない可能性もある。その場合、納税者のとるべき次のステップとしては、米国で外国税額控除を求めることが考えられる。そして、この判決の論理からすれば、「すべての実効的・実地的救済手段を尽く」したことを証明できれば、日本税に相当する金額についても、外国税額控除の利用は認容されることになるだろう。

問題は、どこまでの努力をすれば救済手段を「尽くした」ことになるのかである。この点につき、米国の規則では、「外国租税法の解釈にあたっては、納税者は一般的に、納税者から関連事実の開示を受けた権限ある外国租税助言者（competent foreign tax advisors）から善意で（in good faith）得られた助言に依拠することが許される。」と定めている（26 C.F.R. § 1.901-2(e)(5)(i)）。この事件で、韓国税については、現地法律事務所のメモランダムを得たことで足りると判断された。このメモランダムは、韓国国内法

と米韓租税条約の適用関係を検討した結果、問題の使用料が韓国源泉であることを否定することは難しく、従って韓国国税庁の決定を争っても勝つ見込みがない（*unlikely to be successful*）という内容のものであった。Black 裁判官は、納税者がこの助言に依拠したという事実を重くみて、韓国税については外国税額控除の対象とした。ここからは、日本税についても、少なくとも同じ程度には、日本の租税法専門家の助言を仰ぎ、課税関係について真摯な法的分析を行うことが必要であるといえるだろう<sup>(5)</sup>。

## 2 源泉地国課税の競合

一歩視野を広げて考えると、問題の核心は、同一の使用料支払につき日韓で源泉地管轄を行使し、源泉地国課税の競合が生じている点にある。このような事態が生じうるのは、いわゆる「使用地主義」の下で、使用料の源泉地の判定に微妙な判断を要するという点が密接に関係している。

一方で、日本の国内法上、工業所有権や著作権等の使用料が日本の国内源泉所得となるのは、「国内において業務を行う者から受ける・・・使用料又は対価で当該業務に係るもの」に該当する場合である（所得税法 161 条 7 号、法人税法 138 条 7 号）。「国内において業務を行う」という要件や、「当該業務に係るもの」という要件のことを、日本法上、使用地主義と呼んでいる。他方で、韓国の国内法は、使用地主義と支給地主義を併用する（韓国所得税法 119 条 10 号、韓国法人税法 93 条 9 号）<sup>(6)</sup>。

ここで、日韓で等しく使用地主義をとっているといっても、法令の執行にあたる機関は日韓それぞれにバラバラである。そのため、販売の場所をどこまで重視するか、事実関係をどうあてはめるかなど、具体的な認定にばらつきが出てくることは避けられない。このような理由によって、同一の使用料支払につき、日本側は日本に源

泉があると判断し、韓国側は韓国に源泉があると判断する、といった競合の状態が生ずるのである。もちろんこれと逆に、日韓の双方で源泉がないと判断するという空白の状態も生じうるが、納税者にとって不利になるのが源泉地国課税が競合する場合である。

このような源泉地国間の課税権の競合を調整するには、日韓の両政府が話しあう場を設けることが望ましい。しかし、日韓租税条約には、両国が源泉地国である場合について、課税権を相互調整するための実体的ルールが欠如している。実は、このような欠落現象は、ひとり日韓租税条約だけにとどまらない。より一般的に、二国間租税条約の課税権配分ルールは、締約国の居住者（resident）に対して適用することとされており（OECDモデル租税条約1条を参照）、源泉地国間の課税権の調整についてはほとんど解決の手がかりを与えてくれないのである。

日韓租税条約に実体的な課税権調整ルールが欠落しているとしても、少なくとも、日韓の権限のある当局が問題の解決に向けて相互協議を行うことはできる（日韓租税条約25条）。さらに、問題が日韓米の三国にまたがるものであることからすれば、日韓条約・日米条約・米韓条約の相互協議条項を重疊的に用いて、三国の権限のある当局が一同に会し、足並みのとれた解決をとることが望ましい。

### **3 2003年署名の新日米租税条約**

日米租税条約は、2003年に署名され、2004年に批准された。新日米租税条約12条1項は、使用料につき、源泉地国で免税とする方針に切り替えた。OECDモデル租税条約の方針にあわせたのである。そのため、現在では、この事件の争点そのものはすでに消滅している。上記免税規定の適用がある限り、条約上、日本は源泉地国として課税することができず、日韓で源泉地課税が競合することはもはやない。

しかしながら、そのことは、上にみてきた争点がすべて過去の事柄になってしまったということの意味するわけではない。

まず、日米租税条約 12 条 1 項を適用するには、他方の締約国の居住者が「受益者」であることや、特典条項など他の条項の要件を満たすことなど、いくつものハードルがある。また、恒久的施設と実質的な関連を有する使用料については適用しないとか（12 条 3 項）、独立企業間価格を超える金額については適用しないとかいった（12 条 4 項）、いくつもの例外がある。ゆえに、日米間で支払われる使用料に対して日本国が源泉地国として課税する可能性は、なお残っている。

さらに、いまのところ、日本国の締結した二国間租税条約の多くは、日米租税条約型の方針に切り替えていない。たとえば、上の事実関係と異なり、使用料の支払を受ける親会社が中国の居住者である場合には、日本国は源泉地国として課税することが許されているのである（日中租税条約 12 条）。条約改訂の将来の動向を予測しても、B R I C s をはじめとする経済新興国の市場拡大とともに、国連モデル租税条約の存在感が高まりつつある。国連モデル条約は、O E C D モデル租税条約よりも源泉地国の課税権を手厚く保障しており、使用料についても限度税率までの課税を許容している。このような中で、使用料に対する日米租税条約型の源泉地免税規定をどこまで拡大できるかは、なお今後に残された問題とみるべきであろう。

以上から、源泉地国間の課税権の競合をいかに解決すべきかは、現在もなお問題となる。しかも、今後とも重要な問題であり続けるのである。

## IV 結論と展望

### 1 結論

結論に代えて事例の質問に対する回答を作成してみよう（図表4）。

図表4 回答の一例

- (1) お尋ねの事例には、多くの問題点が含まれています。ご質問の中でも、とりわけ③について参考になる米国裁判例として、2010年7月6日のP & G事件判決があります。これを参考にしますと、次のような整理が可能です。ただし、同判決の事案にはお尋ねの事例とはやや異なるところもある点にご留意ください。
- (2) まず、前提として、お尋ねの事例では、日本国と韓国が本件支払につき所得の源泉地国として課税しており、米国が居住地国として課税しています。源泉地国で課税された租税について、米国は、外国税額控除のしくみによって、二重課税を排除しています。
- (3) この前提をふまえ、手短かに、ご質問にお答えします。
- ① どうして、日韓の双方で源泉税がかかるようなことが生じるのでしょうか。
- ⊖ 一般に、所得の源泉地国は、外国法人の国内源泉所得に対して課税を行います。そして、外国法人に対して支払われた使用料が国内源泉所得にあたるかどうかを決めるための基準として、日韓ではいわゆる「使用料主義」をとっています。この基準による判定には微妙な認定が必要です。そのため、同じ所得につき、日韓のいずれもが「自国の国内源泉所得にあたる」と判定してしまう可能性があるのです。
- ② どうすれば、日韓で重複する課税を避けることができますか。
- ⊖ 現状では、日本の課税については日本法上の権利救済手続をとり、韓国の課税については韓国法上の権利救済手続をとる、ということが現実的です。これに対し、日韓租税条約には十分な課税権調整の規定がありませんが、念のた

め、日韓の権限のある当局に対し相互協議を行うことを求めておいたほうがよいでしょう。

③ どの範囲で、米国で外国税額控除を受けることができるのでしょうか。

⇒ 米国の租税法には、外国税額控除の対象となる外国税に該当するには、その外国税が強制的支払であることを確保する趣旨で、納税者が「すべての実効的・实际的救済手段を尽くし (exhaust all effective and practical remedies)」、外国税の減額に努めなければならないというルールが明定されています。そのため、この要件を満たすことが、外国税額控除を利用するために必要です。逆にいうと、このような救済手段を尽くした範囲でしか、米国で外国税額控除を利用することができません。

④ 問題になっている期間のあと、日米租税条約が改訂されたと聞いています。この改訂の影響についても、あわせてご教示ください。

⇒ ご指摘のとおり、日米租税条約は、2003年に署名され、2004年に批准されました。新条約の規定は、日本国においては、源泉徴収される租税については、2004年7月1日以後に租税を課される額について、適用されます。新条約の12条1項は、使用料につき源泉地免税を定めていますので、この規定の適用がある限り、以後の支払については、日本の源泉所得税はかからないこととなります。

(4) ご質問に対する回答は、とりあえず以上です。日本法の下での今後の対応について、必要があれば、さらにご相談ください。さらに深度のあるリサーチを行い、より詳細なアドバイスを差し上げる用意がございます。

## 2 展望

一般に、二国間租税条約は、居住地国と居住地国の課税権の重複を調整するために居住地振り分け規定を用意し（OECDモデル租税条約4条2項参照）、源泉地国と居住地国の間で課税権を分配するために所得類型ごとに実体的な規定を置いている（同6条から23B条）。これに対し、源泉地国と源泉地国の間で課税権が競合する場合については、当該源泉地国間で締結した二国間租税条約には、特段の調整規定を置いていない（2010年OECDモデル租税条約23A条および23B条に対するコメントリーのパラグラフ11を参照）。

本稿でみた事例は、現行租税条約ネットワークに足りない点をくっきりと浮かび上がらせている。条約ネットワークの改善に向けた課題は多いが、まずは国際的に問題意識の共有を図ることが重要であろう。

**注(1)** 2010年11月5日の研究会では、判決が認定していない事実について、次の疑問が提起された。

①まず、P&G NEA は、シンガポール法に基づいて設立されている。シンガポールの所得課税法上、内国法人該当性は管理支配地主義によって判断する。岩崎政明「軽課税国の視点—シンガポールの法人所得税と投資優遇税制—」田近栄治＝渡辺智之『アジア投資からみた日本企業の課税』158頁、160頁（中央経済社、2007年）。P&G NEA は、神戸から北東アジア業務の管理支配を行っていたから、シンガポールの内国法人には該当しないのではないか。

②次に、P&G NEA が神戸に principal office を有していたというのが、当事者間に争いのない事実である。これは、外国会

社の登記（会社法 8 1 8 条 1 項）をするうえで、どう扱われるのか。営業所の所在地（会社法 9 3 3 条 1 項）が神戸であったということなのか。それとも、本店（会社法 8 2 1 条 1 項、法人税法 2 条 3 号）が神戸にあったということなのか。前者であったとすれば、P&G NEA は日本法人税法との関係で、内国法人には該当しないのではないか。なお、係争年度が会社法施行前の時期であることも、問題を複雑にする。

③さらに、P&G NEA と契約製造業者の間の契約関係が不明である。もし、P&G NEA がその管理する特許技術を契約製造業者に再ライセンスして製造を請け負わせていたのであったならば、契約製造業者から P&G NEA に対する使用料が支払われていたはずではないか。仮にそうであったならば、その使用料についても、韓国としては源泉地国として課税していたのではないか。これは、この訴訟で争いの対象とされた使用料とは、別個の支払である。

以上の①②③について訴訟では争われておらず、正確な事実関係は認定されていない。そのため、①②③について上に述べた点は、すべて推測にとどまる。しかし、いま仮に、これらの推測がすべて正しかったとするならば、P&G NEA は、①シンガポールとの関係では外国法人であり、②日本との関係でも外国法人である。そして、③韓国は、契約製造業者から P&G NEA に対する使用料支払について、源泉税を課すことができた可能性がある。

ここで、日本法上の外国税額控除の人的適用範囲は内国法人に限られており、外国法人の P E には及んでいない（法人税法 6 9 条 1 項）。よって、③の韓国源泉税が正当に納付されていたとしても、日本で外国税額控除の対象にすることはできない。これに対し、② P&G NEA が日本の内国法人であったのであれば、

③に係る韓国源泉税は、日本で外国税額控除の対象となっていたはずである。

研究会ではさらに、外国A→日本→外国Bという具合に資金が移転する場合に、外国Aで納付した源泉税を、日本→外国Bの支払に係る日本源泉所得税から税額控除してはどうかという議論もなされた。たしかに、源泉徴収の枠内で外国税を税額控除する例としては、集団投資信託の収益の分配に対する源泉徴収がある。(所得税法176条3項)。もっとも、その適用範囲は受益者が日本の居住者である場合に限られており、本件の問題解決に結びつけるためにはいま一步の工夫が必要になる。所得税法176条3項については、増井良啓「証券投資ファンド税制の比較」日税研論集41号171頁、214頁(1999年)。

- (2) 売上高が日韓双方に関係するとすれば、支払った使用料の金額のうち、日本国内業務に係る部分がどの程度であったかが、日本法の適用上、本来は検討すべきであった点であろう。
- (3) 金子宏「外国税額控除—主要な問題点の検討—」租税法研究10号90頁、99頁(1982年)。
- (4) 2010年11月5日の研究会では、仮に、同種の事案において、日本が居住地国として登場し、日本法上の外国税額控除の適用が問題になったとすればどうなるのかが問題提起された。日本の国内法令上は、米国の規則のようなルールは明定されていないようである。立法論として、法人税法69条1項にいう「控除対象外国法人税の額」の意義につき、現地国における救済手続を尽くしたあとの金額にするという旨のルールを置くべきであろう。ただし、外国法の解釈や適用に関する正確な知識を納税者に要求するのは現実的ではないから、現地における適格な専門家の助言に依拠したうえで納税していれば、控除対象外国税の額に含める

ことに問題はない旨の推定規定を置くことが望ましい。なお、法人税基本通達 16-3-8。

- (5) 2010年11月5日の研究会では、「もし争ったら還付を受けることができる確率は50%です。」という内容のメモランダムを得た場合にどうなるかが問題とされた。そのような場合であっても、実際に訴訟を提起して敗訴するまでは「救済手段を尽くした」ことにならないというのでは、やや厳しすぎるであろう。
- (6) この点について、姜晟模弁護士のご教示を得た。なお、2010年9月10日から11日にかけて、ソウル大学で本稿の基礎となるアイデアを報告し、李昌熙教授および尹智炫教授にコメントを頂いた。誤りはすべて増井に帰すが、記して感謝したい。