

Title	カナダ法人税法における課税管轄離脱防止への二つのアプローチ： 住所の認定とFAPIルール
Sub Title	Two approaches for preventing escape from tax jurisdictions in Canadian income tax act: finding residence and FAPI rule
Author	漆, さき (Urushi, Saki)
Publisher	慶應義塾大学大学院法学研究科
Publication year	2012
Jtitle	法學政治學論究：法律・政治・社会 (Hogaku seijigaku ronkyu : Journal of law and political studies). Vol.94, (2012. 9) ,p.159- 191
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10086101-20120915-0159

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

カナダ法人税法における課税管轄離脱防止への

二つのアプローチ

——住所の認定とFAPIRール——

漆 谷 基

- 一 はじめに
- 二 住所認定による租税回避防止の試み
 - (一) 判例による住所の認定
 - 1 英国判例法の継受
 - 2 カナダにおける「法的支配」重視の傾向
 - (二) 立法による新しい認定基準の追加
 - 1 一九六二年立法
 - 2 一九六五年立法
- (三) 小 括
- 三 CFC税制を使った租税回避防止の試み
 - (一) CFC税制導入の背景と経緯
 - 1 背 景
 - 2 経 緯
 - (二) 小 括
 - 四 両制度の比較
 - (一) 両制度の役割——FAPIRール導入前の議論
 - (二) 租税回避防止の範囲
 - 1 住所の認定による租税回避防止の範囲
 - 2 FAPIRールによる租税回避防止の範囲
 - 五 おわりに

一 はじめに

現在、住所概念⁽¹⁾は多くの国で国際租税法上、法人・個人を問わず、伝統的に課税管轄への帰属を判断するものとして機能している⁽²⁾。しかし、国を跨いだ人の移動が活発になり、情報技術が進歩することで法人活動は多国籍間に分散し、タックスプランニングは高度化の一途をたどっている⁽³⁾。そのような状況では、伝統的な住所概念という課税管轄の帰属の判断基準は、実態を反映することが難しくなってきた⁽⁴⁾。

法人の住所認定は、実質基準⁽⁵⁾を採用する国にとっては法人の「課税管轄からの逸脱」を防止する役割を担っている⁽⁶⁾。それらの国では、租税回避目的により歪められた住所を実質的に見極めねばならないと考えられている。一方日本では、本店所在地主義といった形式基準が採用され（法人税法二条三項、同四条一項）、また、租税法主義の観点から裁判所は実質判断を避ける傾向があるため、住所による租税回避防止というやり方は受け入れられにくいように思われる（最判平成三年二月一八日集民第二三六号七一頁）。

そのため、実質基準を採用する英国やカナダの国内法上の住所概念拡大の歴史は住所を利用した租税回避との戦いの歴史ともいえる。しかし、法人の機能が細分化し、各国に分散する中で、法人の、どの部分があれば課税権への帰属を認定するに十分か、問題は複雑化する一方である。課税権の確保という観点からすれば、少しでも何らかの要素を自国に有する法人を全て居住者として課税する、ということになるだろうが、二重課税や経済政策の問題、租税法約との関係から、そのような立場は現実的ではない。そこには何らかの住所認定による租税回避への対応の限界があると思われる。

本稿は、カナダの国内法上の住所の検討を通じて、租税回避対応策としての住所認定の限界を画そうと試みるもの

である。その過程で、F A P Iルールと呼ばれるカナダ版C F C税制⁽⁷⁾とされるものに焦点を当てる。それは、導入の時点では「住所認定の代替策」としての色彩を有する課税管轄離脱防止策であったと考えられる。タックスヘイブンを利用した租税回避に対して、住所の認定をすすめるのではなくF A P I導入に切り替えたという点で、租税回避防止策としての住所認定の限界を画する示唆があるように思われる。また、日本では、外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴って、タックスヘイブン対策税制の意義が見直されつつある⁽⁸⁾。そのような状況で、カナダが住所概念の代替としてC F C税制に類似する制度を導入した趣旨を検討することは、日本においても、重要な意味を持つものと思われる⁽⁹⁾。カナダにおいて導入された、いわば「課税管轄離脱防止型C F C税制」であるF A P Iの存在は、一般に言われる「課税繰延防止型C F C税制」⁽¹⁰⁾とは異なるC F C税制の在り方を示してくれるからである⁽¹¹⁾。

二 住所認定による租税回避防止の試み

(一) 判例による住所の認定

カナダでは、一九一七年に戦時の暫定的な歳入調達手段として、初の包括的所得税が導入された (Income War Tax Act, 1917)。当時から、基本的な所得税の課税範囲は現在と同じである。個人のカナダ居住者、及びカナダに居住する法人は、その全世界所得につき四%の税に服し、非居住者はカナダの源泉から得た一定の所得にのみ課税された (Income War Tax Act, 1917, sec.4)。一九六一年までは、課税目的上使用される法人の住所概念は、英国から継受された一連の判例に則って解釈され、そこでは、設立地をそのまま法人の住所とすることは、自然人とのアナロジーを通して否定されていた⁽¹²⁾。一九〇六年の英国判例、De Beers事件⁽¹³⁾において確立された原則をベースに、英国と同様の住所

概念が運用されたのである。しかし、一九六〇年代には、判例法上の住所と併用して、独自に設立地基準を導入した (Income Tax Act (以下 I T A とする) 1961, s.139(4a))。まず、判例による住所の認定について検討する。

1 英国判例法の継受

法人の住所に関する英国の判例は、一貫してその認定範囲を拡大している⁽¹⁴⁾。法人の「実質的な管理支配」に住所を認め⁽¹⁵⁾、管理支配の分割による二重住所を認めた⁽¹⁶⁾。また、法的に正当な管理支配の場所ではなく、法的な正当性はなくとも実際にそれを行っている場所に住所を認定した⁽¹⁷⁾。これらは、大英帝国の繁栄を背景に資本輸出国として多国籍企業の実権を手にする機会の多かった英国にとっては、より多くの法人を自国の居住者と認定することを意味した。その英国の法人住所に関する判例を継受することは、概ねその住所の認定範囲の拡大の歴史を受け入れることであると見てよい。以下に、英国とカナダの判例法上の法人住所の解釈を確認する。

英国で法人の住所について「管理支配基準」を確立したのは De Beers 事件⁽¹⁸⁾とされる。これは、南アフリカで登記され、そこでダイヤモンドの採掘を行い、本店もまた南アフリカに所在し、株主総会もその地で行われている法人の住所を争う判例であった。ここでは、取締役会は南アフリカとロンドンの双方で行われているが、取締役と理事の大多数は実質上英国に居住しており、ロンドンで行われる取締役会において De Beers 社の事業における重要事項についての決定がなされていたと認定された。そして課税目的上、法人はその真実の事業が行われている場所に居住すること、真実の事業は中心的な管理支配が実際に行われている場所であると判示された。

法人の住所について特に重要とされる英国のもう一つの判決は Unit Construction 事件⁽¹⁹⁾である。これはケニア法の下設立され、ケニアで登記がなされ、その取締役会は定款で管理支配権を与えられており、英国においては定款の下で正当な取締役会は開けないこととなっていたケニアの子会社の住所が争われた事例である。当該子会社の管理支配は元々ケニアで行われていたが、後に経営悪化を理由にロンドンの親会社に引き継がれ、当該子会社の事実上の支配

は、定款には反するが、ロンドンの親会社によって執行されていた。この事実の下、当該子会社につき、重要な事柄はロンドンにおいて決定され、ケニアの子会社は親会社にその管理支配を「侵害」されていたとしてロンドンに住所が認定された（以下「侵害ルール」という）。更に、Unit Construction 事件においては、「ケニアに住所があったかどうかは問題ではなく、英国に住所があったことは間違いがない」との判断が下され、法人の二重住所が明言されたと共に、自国に住所があれば他国に関わらず課税権を行使することが判示された。

カナダで最初に De Beers 事件に由来する管理支配基準が採用されたのは、一九四六年の British Columbia Electric Railway 事件⁽²⁰⁾である。当該法人の全ての事業はカナダで行われ、取締役はカナダに住居し、株主総会もカナダで行われ、また、当該法人の全ての資産と収入はカナダで稼得され、カナダにあった。しかし、全ての配当は少数の個人を除き、英国に支払われていた。本件では、当該法人が法律に規定される「カナダ債務者」に当たるかどうか、そして「カナダ債務者」に該当するがゆえに配当源泉税の納税義務を負うかが問題となった。「カナダ債務者」はその居住地で判断されるものとされ、本件で、カナダの裁判所は法人の居住に関して、管理支配基準の継承を明言した。結果として、当該法人はカナダ居住であると認定された。

また、カナダでは一九六一年の Yamaska Steamship 事件⁽²¹⁾、Unit Construction 事件の侵害ルールの継受がなされた。当該法人はカナダで設立されながら、カナダで取締役会が行われず、些細で事務的な機能しか果たされていなかった。裁判官は、「事実上の支配は疑いなく英国にあり、単に法的な支配のみがカナダにあった」として当該法人はカナダには居住しないと判断した。当判決については英国での Unit Construction 事件の精神を正確に受け継いだものと評価する声が多い⁽²²⁾。しかし、Yamaska Steamship 事件においても、後の事案においても、カナダは往々にしてこのルールの下では英国とは逆に管理支配を侵害される側であり、住所を認定されない側、課税権を持たない側であった。カナダにおいて Yamaska Steamship 事件後、侵害ルールの継受が必ずしも順調にはいかなかった理由は、そこにある

ように思われる。

また、この「侵害ルール」は、実際の運用について困難の伴うものであった。子会社は多かれ少なかれ親会社から影響を受ける。その影響につき、どの程度であれば実質的な管理支配を侵害しているといえるか、その境目は曖昧なものである。子会社の取締役が権限を有し、執行していることは客観的に明らかであるが、その行為に親会社をはじめとする他者の影響がどの程度及んでいるのか、それは「侵害」と呼ぶに足るものであるのか、証明することは難しい。影響を受けていたとしても、それを受けて権限を行使するという決断自体は子会社自身のものである可能性がある。⁽²³⁾

2 カナダにおける「法的支配」重視の傾向

一九七〇年の Bedford 事件⁽²⁴⁾及び Zender 事件⁽²⁵⁾は、Yamaska Steamship 事件と似た事例であり、争点となった法人は、カナダで設立され、登記事務所を有し、帳簿や印章もカナダに備えられていたが、非居住者である株主に受益所有されておき、議事録上では当該法人の取締役会はカナダにおいて開催されていた。しかし実際には、取締役会はカナダで開催されたことはなく、取締役として集まったことさえなかった。一人の取締役が国外の第三者に従って議事録を準備し、サインし、秘書がその文書に何の疑問もなくサインをしていたと認定された。また、これらの事件は後述する一九六五年立法後のものだが、当事者法人が当該立法以前に設立され、判例法下での住所が認定されたため、制定法上の「事業の運営」の有無を判断されることはなかった。裁判官は「カナダ取締役の活動は単に形式的、手続的、事務的で、管理支配の実質的な要素は実際にはカナダでは執行されていなかった」との事実認定をしたにも関わらず、カナダに住所を認定した。そこでは取締役が法的権限をカナダで行使したことを重く見る判断が下されており、法的権限の所在に関わらず事実上の支配を重視する、という英国の侵害ルールによって判断されたのではないと考えられる。⁽²⁶⁾ここでの「法的支配」とは、他国の実質的な判断を受けてカナダ国内で法的権限を執行したこと、他国からの

指示を取締役がカナダで有効に実行したことを意味するものと思われる。

これらの判決は Unit Construction 事件及び Yamaska Steamship 事件と整合的に考えることが難しいと批判されている。⁽²⁷⁾ また、Victoria Insurance 事件⁽²⁸⁾では、設立、全ての取締役会の開催、取締役の過半数の居住がバハマに認められる法人につき、事実上の支配と法的支配の双方がカナダになかったとして当該法人はカナダの居住者ではないと判断された。⁽²⁹⁾ この判決につき、実質的管理支配の判断の際に取締役会の場所が重視されていること、たとえ彼らが行った全てが他者からの要請に従っていただけであっても、彼らは管理支配を執行する法的権限を有することが指摘されている。⁽³⁰⁾ 判決では、法的支配は間違いなくナサウにあり、事実上の支配が他にあるとの証明がなされなかったという理由で、当該法人はナサウ居住と判断されている。このことは、事実上の支配が法的支配とは異なるところにある、即ち、争点となる法人が他の法人や人物によって侵害されている、と証明することの難しさを表している。⁽³¹⁾

このように、一九七〇年前後の判例におけるカナダの法人の住所認定は、英国の「事実上の管理支配」のみに着目する基準とは異なり、法的な権限の所在に着目して行われた。これにつき、英国の判例を継受したことの整合性が疑問視された。前述のように、カナダは「実質的な管理支配」を侵害される側であることが多く、「法的支配」のみカナダに認められることが多かった。それゆえこの「法的支配」に住所を認めるといふ判断は、カナダ居住法人として課税されるべき法人の範囲を広げ、住所認定を通じた課税権の確保という側面を持っていたと考えられる。また、「法的支配」と「事実上の支配」の峻別、或いはどの程度の侵害があれば侵害ルールの適用がなされるか、という判断の難しさも、「法的支配」を重視する傾向の一要因と思われる。

しかし、その整合性への批判から、結果として Bedford 事件や Zander 事件等、法的支配或いは取締役会の場所に住所を認めた判例は、「単に例外的なものであり、またそのように扱われるべきである」⁽³²⁾とされ、一般にはカナダは英国における管理支配基準を正確に受け継いでいる、とされる。⁽³³⁾ これら古い判例における「事実上の支配」と「法的

支配」の区別は曖昧であり、後の判例には引き継がれていない⁽³⁴⁾。また、カナダ歳入庁は、その解釈通達において「Unit Construction 事件に基づく「事実上の管理支配」が適切な基準であると述べており、法的支配には言及していない⁽³⁵⁾。

このように、英国においては国外に所在する法人に課税権を拡大する機能を果たした判例上の住所認定は、カナダでは管理支配が侵害されていることを理由として、国内の課税すら危うくするものであった。加えて一九六〇年代当時から、判例法上の住所認定は、De Beers 事件の時代に比して個人の移動が容易になっていくこと等を勘案すると現状に即していない時代遅れな基準であるとの見方があり、修正補完の必要性が認識されていたようである⁽³⁶⁾。しかし、ここで取り上げた一九六〇年代から七〇年前後の判例のうち、多くは次に触れる一九六五年立法の後に下された判決であり、ここで示された判例上の住所認定のカナダにおける機能不全は、立法によって解決されたものではないことを確認する必要がある。

(二) 立法による新しい認定基準の追加

1 一九六二年立法

判例による住所の認定とは別に、一九六二年、①カナダでの法人設立、②事業の運営の二つを要件とする「みなし居住者」規定が導入された (ITA1961, 139(4a))。「事業の運営」という要件を含むこの基準は、一年ごとに判断されるものとされた。この法の成立については、判例法上の住所概念の、濫用への対応の不十分さとは別に、特別支店利益税がその背景として挙げられる (ITA1961, 110B)⁽³⁷⁾。一九六一年に導入されたこの支店利益税は、カナダで事業を営む非居住法人の投資引当金に課税をするものであり、その目的の一つは、支店形態へのディスインセンティブであった⁽³⁸⁾。支店を通じてカナダで事業を行ってきた海外投資家に対して、支店ではなく、法人形態をとる誘因を与え、

カナダで設立された法人においてカナダ人が投資及び管理により積極的に関与できるようにしようというのである⁽³⁹⁾。しかし、判例法上の管理支配基準と、Unit Construction 事件に基づく侵害ルールによつて、支店に代わつてカナダで設立された法人が、管理支配の侵害を理由にカナダの非居住者とされてしまう可能性があった。カナダ居住者でなくなつてしまえば、カナダで設立された法人であっても、法人形態へのディスインセンティブとしての支店利益税を避けることができなくなる。少なくとも理由の一つとして、この法人形態へのインセンティブとしての支店利益税の実効性を確保するために、一九六一年のみなし居住者規定が導入された⁽⁴⁰⁾。一九六二年の当該制定法は、必ずしも租税回避の防止や課税管轄の確保という目的で導入されたものではなかったが、実質的にせよ法的にせよ、これまで「管理支配」という要素でしかはかられなかつた住所認定に、全く新しい要素を取り入れたことになる⁽⁴¹⁾。

2 一九六五年立法

一九六二年のみなし居住者規定導入から三年後、カナダは純粋な設立地基準を導入する (S.C. 1965, c.18, s.28(4)) による改正、現行法では ITA250(4))。一九六五年のこの改正の背景には、一九六三年の Surplus-stripping 防止を目的とした立法がある (ITA1963, Sec.138A)。カナダの当時の税制では、法人を通じて稼得された所得は均一税率ですぐに課税され、個人所得税を引き起こすことなく法人に無期限に蓄積できた。当時カナダではキャピタルゲイン課税は導入されていなかったので、株主は法人の未分配持分の一部を、課税を引き起こすことなく実現し利益を得ることが可能であった。未分配の所得を反映した価格で法人の持分を売却すれば、彼らは個人所得税を逃れることができた⁽⁴²⁾。これは Surplus-stripping と呼ばれ、カナダは所得税導入直後からこの問題への対処を試みてきたが、一九六三年 Sec.138A を導入した。それは、一定の法人持分の売却やそれに類する利益を受領した場合、大臣によつて特定されたものについては大臣の命により納税者の所得に算入すべきこと、納税者が個人である場合には配当とみなす可能性があることを定めたものである。しかし、この適用を免れる方法の一つに、外国法人を使用する方法があった。当時、その法人

が非居住者であり、その株式の議決権の五〇%以上が非居住者に帰属する場合、資本の減少或いは法人の解散にかか
るみなし配当がないものとされていた (ITA1963, 81(7))。この法の下で、カナダの支配株主は非居住者になり、その
所有する法人のカナダでの運営を終了させ、その管理支配を海外に移すことで、無税で法人を清算することができた。⁽⁴³⁾
一九六五年の設立地基準の導入は、この Sect 138A の成立後に一般的になった、住所の変更を使った様々な
Surplus-stripping の仕組みに対抗することを第一の目的としていた。⁽⁴⁴⁾ 改正後、設立地基準を定める 139(4a) は以下の
ように規定された。

「この法の目的上、以下の場合に法人は課税年度を通じて居住者であったとみなす。

(a) 一九六五年四月二六日より後に設立された法人の場合、カナダで設立された法人

(b) 一九六五年四月二七日より前に設立された法人の場合、カナダで設立され、かつ課税年度においていかなるときにでも、或

いは一九六五年四月二六日が終わった直後の課税年度においていかなるときにでもカナダ居住者であるか、カナダで事業を営

む法人」⁽⁴⁵⁾

この立法上の変更により、一九六五年四月二六日より後にカナダで設立された法人、そして四月二七日より前にカナ
ダで設立されたが、当該課税年度或いは翌年にカナダで事業を営むものは、その管理支配の場所に関わらずカナダ居
住者とみなされることになった。これにより、カナダの法人課税という目的上、判例法上の住所概念の重要性は一定
程度薄れたとされる。⁽⁴⁶⁾ しかし、判例法上の基準は、一九六五年四月二七日より前にカナダで設立された法人で、一九
六五年以降にカナダで事業を営んでいない法人、そして海外で設立された法人に関しては未だその役割を残していた。⁽⁴⁷⁾
また、一九六五年以前に、法人がカナダで判例法上カナダ居住者になったことがある場合には、全ての管理支配が後

に国外に移されたとしても、当該法人はその立場を維持することになるものとされた。⁽⁴⁸⁾

この法が施行された一九六〇年代半ばには、カナダで設立されたが、カナダでは何の事業も行っておらず、管理支配も全くない法人が数多く存在した。カナダ議会はそれらの法人の全世界所得に課税することを必ずしも望んでおらず、⁽⁴⁹⁾「一九六五年四月二七日前に設立された法人については、当該課税年度の何時か、或いは一九六五年四月二六日後に終了する前課税年度の何時かに、判例法の下でカナダ居住者とされた法人、或いはカナダで事業を営んだ法人についてのみ、当該みなし規定を適用する (ITA Sec 260(4)(c))」とした。また、立法者は一九六五年四月二七日より前に設立された法人につき、この経過措置に守られた法人を速やかに無くしたのだという見解もある。⁽⁵⁰⁾ 実際にこの経過措置は、そういった不安定な地位に留まる法人を減らす方向に働いたようである。⁽⁵¹⁾

この経過措置の下では、一九六五年四月二六日より前にカナダで設立された法人について、「カナダで事業を営む」という文言に該当するかどうかによって、将来にわたるカナダでの無制限納税義務の有無が決定する。そのため、当該文言を巡り、多くの裁判が行われた。⁽⁵²⁾ ここでは「事業を営む」という文言につき、その継続性に着目して狭く解される事例もあれば、一つの取引が「事業を営む」ことに該当するとされた事例もあった。⁽⁵⁴⁾ このように、みなし居住者ルールにおける「事業を営む」という文言についての裁判所の認定基準は、必ずしも明らかではないが、当該みなし規定が施行されて四〇年以上も経つ現在では、その下で継続して非居住者の立場を享受する法人はほとんどなくなっている。法人のカテゴリを段階的に狭め、グレーゾーンに属する法人を徐々に減少させるという立法者の目的は達成されていると思われる。⁽⁵⁵⁾

(三) 小括

ここまで判例と立法という区分によって法人の住所に関するカナダの対応を整理してきたが、時系列に沿ってカナ

ダの法人の住所認定を整理すると、以下のようになる。

実質基準を採用するカナダにとって、住所の認定は英国と同様、租税回避の防止、課税管轄の確保という役割を負う。カナダは基本的には英国の判例を継受し、管理支配基準の下に住所を認定していた。しかし、国外所得免除方式や *Surplus-stripping* といったカナダ特有の背景の下、カナダに所在する法人を使用した租税回避スキームが多く利用された。これに対処するため、一九六五年には設立地基準を導入する立法がなされた。それは、カナダで設立された上で外国子会社の株式を二五%以上保有することで国外所得免除方式の恩恵を受け、管理支配を国外に移すことで非居住者としてカナダの課税を逃れるものに対して課税を行うことを主な目的としていた。これにより、カナダで設立された法人に対しては課税が強化された。

一方で、一九七〇年前後には、タックスヘイブン等で設立登記及び取締役会が行われ、カナダでは代理人が僅かに事務的な事柄を負うのみである法人に対して、裁判所はいくつかの事例で、カナダにおける「法的支配」を理由にカナダにその住所を認めた。それは、あくまで「実質的な管理支配」に着目する *Unit Construction* 事件を継受したとと整合的ではないとの批判を受けた。「侵害ルール」は英国では実質基準により自国の課税権を確保する役割を担っていたが、資本輸入国であった当時のカナダでは、必ずしもその役割に資するものではなかった。この不整合については多くの学説が指摘・批判し、結果的に、英国判例の正確な継受へと修正された。英国判例の継受という流れの中で、判例における住所認定の拡大にカナダの課税権の確保という役割を負わせることには困難があったように思われる。

このように、立法による新しい基準での住所の認定により、国内の課税を強化することは果たされたものの、カナダでは判例における住所認定は英国のように国外に手を伸ばして課税する役割を担うことはできなかったと考えられる。

三 CFC税制を使った租税回避防止の試み

(一) CFC税制導入の背景と経緯

1 背景

一九三八年以降、カナダは一定の要件を満たす外国子会社からの配当については国外所得免除方式を採用し、それ以外の外国子会社からの配当についてはカナダで課税に服すものとされた⁽⁵⁶⁾ (S.C. 1938, c.48, s.4)。カナダ法人の国外源泉所得にかかる外国税は、それについてカナダで支払うべき税額を上限として外税控除が認められたが⁽⁵⁷⁾、当時は直接税額控除のみ認められていた (S.C. 1919, c.35, s.3(3))。一九四九年までには、国外所得免除方式が適用されるための要件は大幅に緩和られ、五年には①親会社がカナダで上場していること、②カナダ親法人が議決権を二五%以上保有していること、の二つになった (S.C. 1948, c.52, s.28; S.C. 1949, c.25, s.12 and s.23; S.C. 1951, c.51, s.7(1))。こうした制度の背景としては、カナダ居住者が国外投資をほとんどせず、また、当時のカナダの税率が、カナダ法人が関わりのある大部分の国よりも低かったことが挙げられる⁽⁵⁸⁾。カナダ法人が事業を行っている国の大部分がカナダと同程度か、より高い税率を課していたことから、当時の外税控除によりカナダでの課税はほとんどされない状態であった。しかし外国税額控除制度の下では、カナダでの課税を免れるためには煩雑な手続が必要なので、同じ結果をより簡便に実現するために、外国子会社からの配当を無税でカナダ所得に算入できるようにすることが、国外所得免除方式を導入した目的であったとされる⁽⁵⁹⁾。

しかし、簡便な国際的二重課税の排除方式としてよく機能していた国外所得免除方式には、濫用が頻発するようになる。二五%以上の株式保有をカナダにするという単純な方法を通して、カナダはタックスヘイブンとして利用さ

れた。⁽⁶⁰⁾ 例えば、一九六一年以前、カナダで設立された法人は、実際の管理支配をカナダ国外の取締役の手に移すことで非居住法人となり、他の非居住者に支払う配当にかかる一五%の源泉税を免れることができた。⁽⁶¹⁾ つまり、外国子会社からカナダへ支払われる配当については国外所得免除方式の下に無税となり、当該法人から他国へと払い出される配当については非居住者であることを理由として無税となったのである。

そういったスキームを利用する法人の個人株主は、その法人が非居住者になることで、当時カナダ居住法人にのみ認められていた二〇%の配当税額控除を受けることはできなくなる (ITA Sec.38)⁽⁶²⁾。しかし、課税されるべき配当を通じた利益よりも、ナサウ法人のような無税国の居住者にその高く評価された株式を売却し、無税でキャピタルゲインを実現させるほうがより利益が大きかった。そして、株式を購入する側の法人もまた、カナダで設立されていれば、取締役を任命し、バハマに法人の住所を移すことで非居住者となり、カナダ及び海外の納税義務を負うことなく清算される。⁽⁶³⁾ その上、アメリカ法人は、カナダで子会社を設立して、その子会社をカナダ国外で運営・管理をさせることによって、その国外所得を米国税入庁が把握できないようにすることができた。⁽⁶⁴⁾ 当該子会社はカナダの非居住者であり、その国外での活動から稼得した所得はカナダの所得税に服さなかったからである。⁽⁶⁵⁾ そのような国外所得が後に配当の形で米国親会社に渡っても、当該子会社はカナダの非居住者なので、カナダの源泉税には服さない。このような繰延は、最小限の納税義務での更なるアメリカの国外進出を許した。⁽⁶⁶⁾ それゆえカナダは、法人税率がアメリカと同等、或いはアメリカよりも高いにも関わらず、意図せず「タックスヘイブン」の役割を果たしていた。⁽⁶⁷⁾ また、第二次世界大戦後、カナダ居住者による海外投資が劇的に増加したこともあり、海外源泉所得課税のより洗練されたアプローチの重要性が明らかになっていった。⁽⁶⁸⁾ そして、一九六〇年代以降のカーター委員会の報告書を基礎とする大規模な税制改革の波のなかで、それらは是正されるべき制度として検討の俎上に載せられる。⁽⁶⁹⁾

2 経緯

問題は大きく分けて二つあった。①国外所得免除方式が濫用され、カナダがタックスヘイブンの役割を担っていること、②バミューダ等他のタックスヘイブンを利用した租税回避が横行していることである。上述のスキームはこれら二つの組合せであり、カーター委員会報告書では、包括的所得概念に照らし、現行制度下での国外所得が過少課税であること、⁽⁷⁰⁾ タックスヘイブンを利用した租税回避や課税繰延は最小化されるべきことが指摘された。⁽⁷¹⁾ ここでは国外所得は国内所得と同様に課税されるべきものとされ、カナダ居住者は海外法人を通じて国外源泉所得を稼得すること
でカナダの税を繰り延べることができるとはならず、⁽⁷²⁾ 海外法人によって稼得され、カナダ居住者に発生する所得は、稼得された時にトップの個人税率で課税されるべきであるとされた。⁽⁷³⁾ カーター委員会報告書では、これらへの対処として、また当該報告書で検討されたカナダ税制全体の政策と整合的な制度として以下のようなものが提言された。

報告書では、外国税に対し一定の考慮をすべきことが確認されたが、委員会は当時の国外所得免除方式を以下のよう
な理由で否定した。外国税額控除方式の代替としての国外所得免除方式は、行政上の簡便さを提供する一方、重大
な租税回避及びカナダがタックスヘイブンとして利用されることを許し、海外の支店と子会社を差別する。⁽⁷⁴⁾ その上で
委員会は、海外源泉にかかるカナダ税額いっばいの完全な税額控除方式も、全く税額控除をしない方式も拒絶した。
前者は「全ての居住者は何らかの公共の便益を受けており、その提供を受けるための何らかの税負担を負うべきであ
る」との理由、後者は「カナダ人による海外投資の妨げは僅かでも損失であり、その損失は他国が関係すれば大きく
なり得る」との理由による。⁽⁷⁵⁾ 委員会はまた、タックスヘイブンを利用した租税回避には完全な税額控除方式では対応
できないことを考慮した。⁽⁷⁶⁾ しかし、アメリカのサブパートFのような制度は複雑にすぎるとして、より簡便で同様の
効果を期待できる制度を提案した。最終的に、カーター委員会報告書では、株式保有要件の二五%から一〇%への引
き下げが提案され、⁽⁷⁷⁾ タックスヘイブン対策案として、外国税が三〇%を超える場合には配当がカナダ人株主に支払わ
れるまで追加課税はされないが、三〇%を超えない場合には、三〇%との差額を特別税としてカナダに納めるとする

案が出された。⁽⁷⁹⁾ この提案は、タックスヘイブンでの所得を発生ベースで把握することは複雑で困難であることから、より簡便な方法として採用された。しかし、この提案は多くの批判に晒され、実際の制度案として日の目を見ることはなかった。⁽⁸⁰⁾

報告書から三年後の一九六九年、カーター委員会報告書をベースとして、大規模な税制改正大綱が提出された。⁽⁸¹⁾ ここでは、外国子会社課税につき、二つの制度が提案された。外国子会社ルールとFAPIRルールである。⁽⁸²⁾ 外国子会社ルールは主に国外所得免除方式の弊害に、FAPIRルールはタックスヘイブンを利用した租税回避に対応したものである。改正大綱から二年、議会の委員会による議論を経て、一九七一年にこれらのルールを含む法案が可決された。⁽⁸³⁾ しかし、修正提案がなされたことや、即時の導入の困難から、実際の施行は少なくとも一年遅らせることが合意された。⁽⁸⁴⁾

(二) カナダにおけるCFC税制の概要とその趣旨

1 概要

一九七二年改正の議論で可決され、施行が延期された国際課税ルールは、外国子会社ルールとFAPIRルールの二つである。しかし、住所との関係上本稿では主にFAPIRに焦点を当てるために、外国子会社ルールについては簡単に触れるに留める。外国子会社ルールは以下のような制度である。まず「外国子会社 (Foreign Affiliate)」は、カナダ株主が直接・間接に一〇%以上のいかなる種類のものでも株式を保有する法人のことをいう (ITA 95(1))。カナダ法人納税者の外国子会社によって稼得された Active 事業所得は、「Listed countries」に所在するかどうかによって、課税 surplus (Regulation 5907(1)) か免税 surplus (Regulation 5907(1)) に帰属する。⁽⁸⁵⁾ 「Listed countries」は一九七四年当時で三五か国あり、カナダが租税条約を締結し発効している国或いは租税条約の内容につき一般的な合意に達してい

る国が含まれる (Regulation 5907(11))。免税 surplus (条約締結国での Active 所得) から払い出された配当には国外所得免税方式が適用され (ITA 113(1)(a))、課税 surplus (条約締結国以外の国で課得した Active 所得、その他所得) には直接及び間接税額控除を伴う外国税額控除方式が適用される (ITA 113(1)(b)(c))。

一方、一般にカナダ版 CFC 税制とされる FAPI ルールは、以下のようなものである。カナダの居住納税者は、支配外国子会社によって稼得された「Foreign Accrual Property Income (以下 FAPI という)」につき、持分割合に応じて、発生ベースで自らの所得に含めなければならない (ITA 91(1))。当該所得が子会社によって配当されているかを問わず、また、子会社の所在国も問わない。これらのルールは、法人にも個人にも等しく適用される。配分は子会社の課税年度末の持分に応じてなされる (ITA 95(1))。一般に、FAPI が支払配当としてカナダ国内に戻ってきた際には、当該配当にかかる配当外国源泉税の控除ができ、更なるカナダでの課税はない⁽⁸⁵⁾。また、FAPI と認定された所得のうち、カナダ納税者の支配外国子会社によって稼得されたのではないものは課税 surplus に含められ、配当としてカナダに支払われた際に課税に服する。FAPI には外国子会社の資産からの所得、Active 事業以外からの所得、「除外された資産」以外の資産譲渡から得られるキャピタルゲインが含まれ、それらから生じるキャピタルロスを控除することができる⁽⁸⁶⁾。

2 趣旨

FAPI ルールの趣旨を考えるに当たって、重要なものは適用対象法人と、算入されるべき所得の範囲である。現行の FAPI ルールの下では、非居住法人によって稼得された FAPI は、課税年度のいかなる時にでも、非居住法人がカナダ居住納税者の支配外国子会社である場合にのみ、カナダ居住納税者の所得に算入される。基本的に、外国法人が支配外国子会社とされるためには、外国法人はカナダに居住する者によって支配されていなければならない (ITA Subsec.95(1))。「外国子会社」は一般に、カナダ居住納税者は直接に少なくとも 1% の株式を所有し、他の関連

者と合わせて少なくとも一〇%の株式を所有している法人と定義される (ITA Subsec.95(1))。そして、「外国子会社」の中でも、「支配外国子会社」と定義されるものに、FAPIRルールが適用される⁽⁸⁷⁾。カナダに居住する納税者の「支配外国子会社」は、①当該納税者、②当該納税者と、その他カナダに居住する四人を超えない納税者、③当該納税者以外の四人を超えないカナダに居住する者、④当該納税者と独立第三者の關係にない者及びそのような者のグループ、⑤当該納税者と、その者と独立第三者の關係にない者及びそのような者のグループ、によって支配される法人である (ITA Subsec.95(1))。また、ここでいう「支配」とは議決権の保有による「法的支配」であり、「法的支配」は、一人以上の者が取締役会の選出において多数派を構成するに足る議決権を保有する場合に存在するものとされる⁽⁸⁸⁾。

しかし、導入当初のFAPIRルールにおいて「支配」は前提条件ではなかった。一九七二年に提案され、一九七六年から発効した制度では、一定の条件下で、議決権割合の二五%を所有していればFAPIRルールが適用されることとされていた⁽⁸⁹⁾。CFCLRルールを繰延防止措置として捉えた場合、その対象を支配外国子会社としないことは考えにくいように思われる⁽⁹⁰⁾。支配外国子会社の所得だからこそ、いずれ国内に配当されるが、意図的に配当しないままになっているものとしてその課税繰延を防止するために、子会社の所得は親会社の所得に合算される⁽⁹¹⁾。しかし、カナダのFAPIRルールはその支配を前提としていない。このことは、FAPIRが「課税繰延防止型CFCR税制」ではなかったことを示唆するように思われる。

現行制度ではFAPIRを構成する海外投資からの所得は、カナダ居住者が間接或いは直接にその海外法人の支配的所有を行う場合にのみ発生ベースで課税される。換言すれば、海外投資はカナダ居住者が株式所有という意味での法人的支配を有するものにつき課税される。つまり、株主を通してカナダと重要な関連性を有する外国法人で、そうでなければ法人の住所概念の欠陥のためにカナダの課税管轄から逃れるものにFAPIRルールは適用される⁽⁹²⁾。このように「支配外国子会社」の定義により、FAPIRルールを適用するカナダ親法人と海外子会社の間に実質的な結び

つきが要請される⁽⁹³⁾。

また、FAPIRールルはActive所得とPassive所得を区別している。海外直接投資の重要さと価値を認識し、FAPIRールルはそのような所得はActive事業からの所得と考え、カナダ親会社の所得に算入されるべきFAPIRから除外する⁽⁹⁴⁾。反対に、Passive所得はFAPIRを構成し、カナダ居住納税者に割り当てられる。とりわけ、「FAPIR」という文言は、二種類の所得を指す。資産所得と、Active事業以外の事業からの所得である。概念的には、資産所得と非Active事業所得は、Active事業所得の反対である。これらの所得の源泉の区別は、FAPIRールの効果的な運営の基礎となるものである。所得の源泉の判断を通して、政策的な考慮が示され、配分が決定される⁽⁹⁵⁾。

一九九五年の改正まじ、Active事業所得は制定法上定義されておらず、FAPIRールの文脈においても、小規模事業のための控除にかかる当該文言の判例上の解釈と同一に解され、かなり幅広い事業を含むものとされていた⁽⁹⁶⁾。しかし、判例⁽⁹⁷⁾において、租税回避スキームの一環であると思われる利子所得がFAPIRールにおけるActive事業と認定されたことを機に、条文上の定義が導入された⁽⁹⁸⁾。一九九五年改正で、FAPIRについて「Active事業」「Active事業からの所得」「資産所得」といったものの定義や、FAPIRとみなされるものを拡大する規定が導入されたのである⁽⁹⁹⁾。ここでは様々な所得の源泉が「資産所得」「Active事業からの所得」とみなされるものとして規定されている。純粋にPassiveな性質のものに加え、FAPIRには「投資事業」からの所得や「取引や債務からの所得」「外国子会社によって稼得された様々な所得で、対応する控除がカナダの課税ベースを侵食するもの」が含まれることとなった⁽¹⁰⁰⁾。

このように一定の所得をFAPIRに算入し、一定の所得を除外することで、カナダは「資本輸出中立性」と「資本輸入中立性」という相違する目的のバランスをとろうとしてきた⁽¹⁰¹⁾。外国子会社を通じた海外直接投資の課税上の取扱に関して、カナダは国外所得免除方式と外国税額控除方式の両方を採用したが、ここではActive事業所得は免税

され、それゆえ資本輸入中立性を反映し、一方でFAPPIにより一定の所得がカナダ国内と同レベルの課税を受けることで、資本輸出中立性を保っている⁽¹⁰⁾。また、FAPPIルールは、複雑なルールを通して、納税者が二重課税に服さないように作られており、所得の源泉によってそれらが算入されたり除外されたりする仕組みを通して、カナダが有益と信じる所得に対する中立性を保ちながら、カナダの競争力を維持している⁽¹⁰⁾。

(三) 小 括

FAPPIルールは、カナダの居住納税者によって株式所有を通じた「法的支配」が行われている法人、そのような実質的なつながりの認められる法人について、一定の所得をカナダ居住納税者の所得に発生ベースで算入する。そこに含まれるべき外国子会社の所得は、中立性の確保という観点から調整される。FAPPIルール導入の当初、その適用法人は二五%をカナダの居住者に所有されている法人とされており、他国のCFC税制に比べ、その適用対象となる株式の保有割合は低かったようである。現在の「支配外国子会社」よりもその支配の程度の低い法人にまで対象を広くとっていたことは、FAPPIルールが元々、一般的な「課税繰延防止型税制」というよりは「課税管轄離脱防止型税制」であることを示唆しているように思われる。またFAPPIルールは、FAPPIに算入すべきものと免除すべきものの判断を通して、中立性の確保及び競争力の維持を実現してきた。当初はActive事業所得が幅広く捉えられていたため、FAPPIに含められる所得はさほど多くなかったが、一九九五年の改正により、それは政策的に除くべき一定のActive事業所得以外の、幅広い所得を含むようになった。FAPPIルールは、その適用範囲を定めることで中立性の確保や競争力の維持に資することができ、かつ課税管轄離脱を一定程度防止する機能を有する制度であるように思われる。

四 両制度の比較

(一) 両制度の役割——FAPIRL導入前の議論

一九六六年のカーター委員会報告書、それを受けた一九六九年のホワイトペーパーを基礎として一九七〇年から七一年にかけて、FAPIRLルールや外国子会社ルールを含む大規模な税制改正案が議論された。それについて検討を担った上院委員会（上院委員会）の議論の中で、FAPIRLルールは以下のように論じられた。

「委員会は、今ある租税回避の濫用は所得税法の現行規定の下で実質的に防ぐことができないのかどうか、そのような濫用防止の失敗は立法の欠如ではなく、現行法実施の穴に原因があるのではないか、という疑問を呈する。この点につき、委員会は現行所得税法……（以下略）等、現在の判例法における法人住所についてのルール、代理人についてのルールなどを付記している。それらは適正に運営されれば、租税回避に対する本當の武器庫を形成するものである。しかし委員会は、カナダ或いはカナダの州で設立された全ての法人を居住者とする（居住者）に加えて、外国設立法人のカナダ居住者の定義を拡大し、その取締役会がどこでの権力を執行して（権力）いようと、実際にカナダで管理支配されているすべての外国設立法人を含むことを提案する。」

ここでは、現行の居住者の定義を拡大し、執行を強化することで、FAPIRL導入の必要はなくなると指摘されている。このように、FAPIRLと住所の認定が、課税管轄からの離脱防止という点で役割を同じくすることは、当初から認識されていた。委員会は、一九七一年一月の報告書においても同様の趣旨を述べているが、外国子会社ルールとFAPIRLルールは、議会による修正の後、一九七六年に発効した。

(二) 租税回避防止の範囲

1 住所の認定による租税回避防止の範囲

判例は「実質的な管理支配」をカナダで行う法人につき、カナダに住所を認定する。そして、法人の実質的な管理支配が、親会社等に侵害されている場合には、実際に実質的な管理支配を行うものに住所を認定する。英国のような資本輸出国ではなく資本輸入国であったカナダにとっては、この「侵害ルール」は、課税管轄の確保に資するものはなかったようである。カナダのいくつかの判例では、「実質的な管理支配」が侵害されていたとしても、カナダで行われた法人の「法的支配」を理由に、当該法人はカナダの居住者であると認定している。ここでいう「法的支配」は、「実質的管理」とは異なる「法的権限の執行」に近いものである。カナダには「実質的な管理支配」ではなく「法的支配」が行われている法人が多かったことから、法的支配の地に住所を認定することは、カナダの課税権の確保に資するものであった。基本的には、英国判例法による住所の認定基準は、管理支配をその基準としたこと、管理支配の分割による二重住所を認めること、管理支配の侵害を認定すること等、いずれも課税権を拡大し、英国国外に拡張する方向に発展してきたものである。しかし、その背景の違いからカナダにおいては、それらは必ずしも国外への課税権の拡大に資するものではなく、むしろ英国判例の正確な継承によって「実質的な管理支配の侵害」を積極的認定することは、国内の課税権が認められないことを意味した。しかし、「法的支配」を理由に国内の課税権を認めるいくつかの判例は、英国の判例を継受したこととの整合性が疑問視され、例外として扱われることとなった。カナダにおける判例上の住所は、国外へと課税権を拡大する機能も、国内の課税権を確保する機能も、十分には果たすことはできなかったといえる。

一方、立法による住所の認定は、主に「カナダで設立された法人」につき、カナダにその住所を認定する。それは、

カナダにおける国外所得免税制度と、実質的な管理支配を基準とする住所認定を利用した租税回避スキームに歯止めをかけるため、カナダ国内に所在する法人への課税を強化するものであった。当該立法はその趣旨においては機能したが、それは国内の課税権を確保する機能のみ果たすことができた。

このように、カナダにおける住所の認定による課税管轄からの逸脱防止は、英国判例の継受と経済的背景のミスマッチもあって、十分に機能しなかったように思われる。

2 FAPIルールによる租税回避防止の範囲

FAPIルールは、現行制度ではその適用を支配外国子会社のFAPIに限定し、対象を画している。それは、株主構成によって適用法人を決定し、その適用法人の所得の源泉によって、親会社の所得に算入されるべきかどうか決定する。その租税回避防止の範囲は制度の適用対象と合致する。支配外国子会社という、国内居住納税者が株式所有を理由として一定の影響力を有する子会社の、Active所得以外のものと、Passive所得である。住所の認定に比べ、その対象法人は株式所有により形式的に定められ、判断が容易である。全世界所得課税が行われる住所の認定に比して、その合算する所得もまた、限定されている。英国及びカナダにおける住所の認定は、どこまでを居住者として取り込めるか、という課税権拡大の歴史である。一方でFAPIルールは、株式所有割合に応じて親会社の所得に子会社のFAPIを算入する。その合算される所得の範囲は、住所によるそれに比べて狭く、政策的な意図を反映して合算されるべき所得を狙い撃つ効果を有する。そのため、FAPIが適用されるための基準は形式的であり、どこまでしか取り込まないこととするか、という制度であるように思われる。

しかし、FAPIで採用される株式所有というつながりは、課税を正当化するに十分な経済的結節ともいえるように思われる。そのため、カナダの居住者によって支配的に所有されていることを理由とするみなし住所規定の導入という議論もあり得る⁽¹⁶⁾。そのような制度の下では、カナダに居住する支配的株主は、外国子会社の持分割合に応じたF

A P I についてはではなく、持分割合に応じた全世界所得にカナダの課税を受けることになる。この場合、カナダ歳入庁はカナダ国内の支配的株主に、海外法人にかかる税を支払わせることができるので、執行の面からいって、現行の住所規定よりも優れている、ともいえる⁽¹⁰⁾。しかしそれは、法人による所有の場合には結局のところ法人の居住が問題になる、という構造でもある。また、このような方法は、租税条約ネットワークによって阻害される可能性がある。カナダ居住者によって株式を所有される法人は他国の居住者でもある可能性が高く、条約のタイプブレイカールールによって他国に住所を割り当てられる可能性が高い。権限ある当局同士の話し合いでも、カナダに都合の良い住所の認定が認められるとは考えにくい。反対に、F A P I のような方法の場合には、条約ネットワークと抵触せずに執行することができる。しかし、C F C よりも C F C 的なみなし住所を導入している国が一つもないことは、それが国際的に受け入れられにくいことの証左であるように思われる。

ここで重要なことは、F A P I 的なみなし住所と F A P I が比較すべきものとして同列に扱われていることである。その二つの違いは、みなし住所が全世界所得課税に対して持分割合で課税されるのに対して、F A P I ルールは F A P I という所得の一部のみ課税されることであろう。そして、条約との抵触や国際的に受け入れられるかという観点から、F A P I 的な住所よりも F A P I のほうが優れている、という結論が導かれている。

(三) 小括

F A P I ルールの導入前には、住所の定義を拡大し、執行を徹底することでその導入の必要はなくなる、という議論が行われていた。F A P I ルールが、課税権の確保という観点からみれば住所概念とその役割を同じくするものであることは、当初から認識されていた。一方で、判例における住所の認定は、カナダにおいてはその課税権の確保及び課税管轄からの離脱防止という役割を十分に果たせてはいなかった。住所の認定は、課税管轄との実質的な結びつ

きを判断し、当該法人を居住者として課税管轄に取り込めるかどうかを判断する。一方でFAPPIは、その対象を形式的な株式所有というつながりで画している。また、一定の結びつきのある外国子会社の所得の一部につき、支配株主がその持分割合に応じて所得への算入を行う。その算入される所得の範囲、すなわちFAPPIの範囲は調整されており、その政策意図によって大きく異なり得る。FAPPIの優れた部分は、取り込むべき所得をどのように画定するかにつき、住所の認定よりも融通が利くことである。カナダに住所が認定されれば、カナダはその全世界所得に課税するが、FAPPIの場合には、その支配外国子会社という適用法人、そしてその対象所得という二つの要素につき、目的に応じて設定する余地がある。課税管轄の確保という役割を同じくするものでありながら、住所の認定に比べ、FAPPIはその適用範囲についてコントロールが行われやすく、柔軟な制度であるといつてよい。

二五%の株式所有を適用要件として導入された「課税管轄離脱防止型CFC税制」ともいえるFAPPIは、その適用範囲の自由度が強みであった。しかし、第三章で述べたように、FAPPIに含まれる所得の範囲は、改正によって拡大の傾向を見せている。それは、その租税回避防止の範囲を狭められることにその特徴を持つFAPPIが、住所のような広範囲にわたる課税管轄離脱防止策へと向かっているようにも感じられる。それは、カナダにとっての「本来課税できるべき範囲」という理想が、住所の認定による課税確保の範囲に近いものであることを示唆するようにも思われる。⁽⁸⁾

五 おわりに

本稿では、まずカナダがその住所の認定につき、英国から継受した管理支配基準を採用していること、それは英国では課税管轄からの逸脱防止策の役割を担っていたことを確認した。しかし、英国との経済状況の違いから、英国と

同様の管理支配基準の運用は、カナダにとつては必ずしも課税管轄からの逸脱防止策として十分機能しなかった。住所認定に設立地基準を取り入れる立法によつて、一部の租税回避には対応しえたが、カナダにおける住所の認定は、その役割を十分に果たせていたとはいえない。

一九六〇年代には、カナダは採用していた国外所得免除方式のためにタックスヘイブンとして利用されており、また、バミューダ等他のタックスヘイブンを利用した租税回避が行われていた。それらはカーター委員会報告書を基礎とする大規模な税制改正において検討され、国外所得免除方式と外国税額控除方式の折衷である外国子会社ルール、そしてFAPILルールが導入された。FAPILルールは、後の改正で支配外国子会社へとその適用が限定されるものの、導入当初は二五%と、CFC税制としては対象外国子会社の持分割合が低く設定されていた。また、FAPILルールはその導入前から、課税管轄の離脱防止という点で住所の認定と役割を同じくするものであることが認識されていた。しかし、FAPILルールはその適用を引き起こすカナダとのつながりの程度が住所よりも低く、適用の結果課税される所得の範囲もまた住所よりも狭く設定されている。同時に、FAPILルールは住所の認定に比してその適用法人の範囲や算入すべき所得についての自由度が高く、政策の反映が行いやすい制度であった。しかし、導入後のFAPILルールは、その適用法人を支配外国子会社へと狭める一方で、算入すべき所得の範囲を拡大する方向へと向かっている。それは、住所の認定という強大な課税権の確保に代わるものとして導入された、より緩やかなはずのFAPILルールが、結局はその効果として住所の認定に近づいているようにも思われる。

住所の認定とFAPILルールは、課税管轄からの離脱防止策としてその役割を同じくするが、その適用法人や結果として課税される範囲は異なる。実質基準による住所の認定は、「侵害ルール」の困難にも示唆されるように、法人の機能が分散化し、グループ企業という形態が一般化するなかで、その判断がますます難しくなると考えられる。株式所有によつて形式的に一定のつながりを認め、一定の所得のみを親会社の所得に算入して課税するFAPILルール

は、その適用による課税の範囲を調節できるという意味でも、そのつながりの判断の割り切りという意味でも、課税管轄からの離脱防止という役割において、住所の認定よりも執行のしやすい制度であると考えられる。

- (1) 本稿では、法人と課税管轄の結節として「住所」という文言を用い、住所を認定し無制限納税義務者と認めることを「住所認定」、住所認定の積み重ねの結果として確立する住所認定の範囲を「住所概念」という。
- (2) 水野忠恒『国際課税の制度と理論』（有斐閣 二〇〇〇年）八頁。
- (3) Schwarz, Jonathan, Booth, Residence, Domicile and UK Taxation, *Sussex*, (2008) p. v.
- (4) McIntyre, Michael J, Determining the Residence of a Corporate Group, 51 *Can. Tax J.* 1567, 1570 (2003).
- (5) 藤本哲也『国際租税法』（中央経済社 二〇〇五年）四六頁。法人の居住について代表的なものとして（ア）設立準拠法主義（イ）本店所在地主義（ウ）管理支配地主義を挙げている。本稿では、（ア）（イ）のような形式的な要素に着目するものを形式基準、（ウ）のように実質的側面を重視するものを実質基準と呼ぶこととする。
- (6) McIntyre, *supra* note 4, p. 1570.
- (7) 浅妻章如『国際的租税回避』金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣 二〇〇七年）六二九頁、六三一頁。CFC税制（日本でいうタックスヘイブン対策税制のこと）について「課税繰延防止の為に、居住者・内国法人が支配している軽課税国の法人の利益を、現実の配当がなくとも、株主たる居住者・内国法人の所得に合算して課税する、というのが教科書的な制度趣旨の説明である。」としている。
- (8) 本庄資「オフショア事業・投資拠点とオフショア・タックス・ヘイブンとの間に介在する『導管国（a conduit country）』をめぐる国際課税」税大ジャーナル第一七号（二〇一一年）七頁。
- (9) 浅妻・前掲注（7）六三九頁。英国でのCFC税制の導入から居住地判例基準だけではタックスヘイブンに対処できなかったという示唆が得られると指摘する。
- (10) 浅妻・前掲注（7）六四四頁。
- (11) 高橋元『タックス・ヘイブン対策税制の解説』（清文社 一九七九年）九二頁。我が国が本店所在地主義を採用していることから当税制が租税回避防止の役割を持つことが指摘されている。

- (12) Pyrcz, O.A., *The Basic of Canadian Corporate Taxation: Residence*, 21 *Can. Tax. J.* 374, 375 (1973).
- (13) *De Beers Consolidated Mines v. Howe* [1906] A.C. 455 (H.L.)
- (14) 漆木孝「法人税法における法人の住所概念——英国の管理支配基準を中心に——」慶院第五〇号(二〇〇九年)三九頁。
- (15) *De Beers Consolidated Mines v. Howe* [1906] A.C. 455 (H.L.)
- (16) *Swedish Central Railway Company Ltd v. Thompson* [1925] A.C. 495 (H.L.)
- (17) *Unit Construction v. Bullock* [1960] A.C. 351 (H.L.)
- (18) *De Beers Consolidated Mines v. Howe* [1906] A.C. 455 (H.L.)
- (19) *Unit Construction v. Bullock* [1960] A.C. 351 (H.L.)
- (20) *British Columbia Electric Railway Company, Ltd. v. The King* [1946] C.T.C. 224 (S.C.C.)
- (21) *Yamaska Steamship Company Ltd v. M.N.R.* (1961) 28 *Tax A.B.C.* 187 (Can. Tax App. Bd.)
- (22) *Kaufman, Fiscal Residence of Corporations in Canada*, 14 *R.D.U.S.* 509, 520 (1984), *Pyrcz* (supra note 12) p. 379, Flannigan, Robert, *Corporate Residence at Common Law Part1*, 4 *S.C.R.R.* 43 (1990).
- (23) *Schwarz* (supra note 2) p. 129, Avery Jones, John F., *Corporate Residence in Common Law: The Origins and Current Issues*, p. 121, p. 177, in Maisto (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, Amsterdam, (2009).
- (24) *Bedford Overseas Freighters Ltd. v. M.N.R.* [1970] C.T.C. 69 (Ex. Ct.)
- (25) *Zender Company Ltd. v. M.N.R.* [1970] C.T.C. 69 (Ex. Ct.)
- (26) *Bale, C. Gordon, The Basic of Taxation*, in Hansen, Krishna and Rendall (eds.), *Canadian Taxation*, Toronto, (1981) p. 21, p. 47, *Kaufman* (supra note 22) p. 524, *Pyrcz* (supra note 12) p. 380.
- (27) *Bale* (supra note 26) p. 47, *Kaufman* (supra note 22) p. 524, *Pyrcz* (supra note 12) p. 380, Flannigan (supra note 22) p. 55.
- (28) *Victoria Insurance Company Ltd. v. M.N.R.* [1977] C.T.C. 2443 (F.C.T.D.)
- (29) *Bouthillier, Julie, Residence-Based Taxation and FAP: A World of Fictions*, 53 *Can. Tax J.* 179, 186 (2005).
- (30) *McDonnell, T. E., Residence of Corporations-Whether Wholly Owned Bahamian Subsidiary of Canadian Company Resident in Canada*, 26 *Can. Tax J.* 46, 49 (1978).
- (31) *Bale* (supra note 26) p. 49.

- (32) Flannigan (supra note 22) p. 55.
- (33) Hogg, Magee and Li, *Jinyan, Principles of Canadian Income Tax*, 4th ed, Toronto, (2006) p. 66.
- (34) Kroft, E., *Jurisdiction to Tax: An Update*, Corp. Mgt. Tax Conf., 1:25 (1993).
- (35) Interpretation Bulletin, IT-391R, "Status of Corporations" (6 Sept. 2002), para15, available at: <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/it391r/it391r-ehml> (last visited on 20th, June 2012).
- (36) Felham, Glenn, *Tax Treatment of Foreign Source Income*, Canadian Tax Foundation, November 1967 Conference Report 289, 292 (1967), Pyrcz (supra note 12) p. 386.
- (37) カナダの支店税について、先行研究として水野忠恒「外国法人の支店に対する課税」金子宏『所得課税の研究』（有斐閣一九九一年）三二五頁を参照。
- (38) Proceedings of the Senate Standing Committee on Banking and Commerce, Fourth Session, Twenty-fourth Parliament, 22 March 1961, 25, 29, 33-4.
- (39) *Ibid*.
- (40) Pyrcz (supra note 12) p. 388, Senate Debate, 12 July 1961, p. 1119.
- (41) Couzin, Robert, *Corporate Residence and International Taxation*, Amsterdam, (2002) p. 195.
- (42) Whicombe, J. Ian, *Some Aspects of Surplus Stripping of Interest to Practitioners*, 15 U.N.B.L.J. 38, 39 (1965) を参照。一九一九年に既に Surplus stripping に対処する立法がなされてくることを指摘して、一九六〇年代には課税ベースの拡大と税率の上昇により Surplus stripping が増加していることから、議会は一九六三年の立法に踏み切ったと指摘している。
- (43) MacDonald, John, *International Aspects of Corporate Distributions*, Law Society of Upper Canada, Special Lectures 19, 27 (1964).
- (44) Pyrcz (supra note 12) p. 388.
- (45) 現行法は ITA Sec.250(4)。
- (46) Canada, Report on Royal Commission, 1966, vol. 4 p. 542, Hogg and Li (supra note 33) p. 67.
- (47) Canada (supra note 46) p. 543, Pyrcz (supra note 12) p. 388.
- (48) Pyrcz (supra note 12) p. 388.

- (49) Brooks, Kim, Canada, p. 407, p. 416, in Maisto (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, Amsterdam, (2009).
- (50) Couzin (supra note 41) p. 199.
- (51) Couzin (supra note 41) p. 204.
- (52) M.N.R. v. Tara Exploration and Development Co. Ltd. [1974] S.C.R. 1057 (S.C.C.), *Birmount Holdings Limited v. Her Majesty The Queen* [1977] C.T.C. 34 (F.C.A.), *The Queen v. Gurd's Products Company Limited Company* [1981] C.T.C. 195 (F.C.A.)
- (53) M.N.R. v. Tara Exploration and Development Co. Ltd. [1974] S.C.R. 1057 (S.C.C.)
- (54) *Birmount Holdings Limited v. Her Majesty The Queen* [1977] C.T.C. 34 (F.C.A.)
- (55) Couzin (supra note 41) p. 203.
- (56) 課税紛争誌第44号 Arnold, Brian J., *The Canadian International Tax System: Review and Reform*, 43 *Can. Tax J.* 1792, 1794 (1995) 参照。
- (57) 一九二七年(一)の制限は sec.4(5) から Income War Tax Act sec.8(2) (R.S.C. 1927, c.97 参照) に置き換えられ、一九三九年には S.C. 1939, c.46, s.9 によって改正された。
- (58) Arnold (supra note 56) p. 1795.
- (59) Breaun, Donald J. S., *The International Dimension of Canadian Tax Policy: Contributions of Carter and Subsequent Developments*, in Brooks (ed.), *The Quest for Tax Reform: The Royal Commission on Taxation Twenty Years Later*, Toronto, (1988) p. 266, p. 269.
- (60) Perry, J. Harvey, *Background and Main Recommendations of the Royal Commission on Taxation*, in *ibid.*, p. 23, p. 32, Arnold, Brian J., *The Taxation of Foreign-Source Income: Dividends from Foreign Corporations and Anti-Tax Haven Measures*, in *ibid.*, p. 277, p. 280.
- (61) Pyrcz (supra note 12) p. 386.
- (62) 一九六三年以前は、配当税額控除はカナダの課税を免れていないカナダ居住法人からの受取配当にのみ適用されたが、カナダで運営される外国資本にカナダの資本参加を促進するため、一九六四年に S.C. 1964 c.21, s.91 において控除が拡大さ

- れた。
- (63) Pyrez (supra note 12) p. 386.
 - (64) Ibid, p. 387.
 - (65) 一九六二年に Inter Revenue Code, sec.951-964 において Subpart F が導入されてからはこのようなスキームは利用できなくなつた。
 - (66) Pyrez (supra note 12) p. 386.
 - (67) Ibid, Brean (supra note 59) p. 269.
 - (68) Arnold (supra note 56) p. 1976.
 - (69) Canada (supra note 46) p. 512.
 - (70) Brean (supra note 59) p. 269.
 - (71) Canada (supra note 46) p. 487.
 - (72) Ibid, p. 483.
 - (73) Arnold (supra note 60) p. 279.
 - (74) Canada (supra note 46) p. 511.
 - (75) Ibid, p. 512.
 - (76) Ibid, p. 506.
 - (77) Ibid, p. 521.
 - (78) Perry (supra note 60) p. 32.
 - (79) Canada (supra note 46) p. 487 及び Arnold (supra note 60) に詳し。
 - (80) Brean (supra note 59) p. 271.
 - (81) Benson, E. J., Minister of Finance, Proposals for Tax Reform, Ottawa, 1969.
 - (82) Ibid, p. 79.
 - (83) Common Debates, 23 Dec. 1971, Royal Assent.
 - (84) Common Debates, 5 Nov. 1971, p. 9374.

- (85) Lanthier, Allan R., *The Taxation of Foreign Affiliate*, 43 *Can. Tax J.* 1603, 1607 (1995).
- (86) *Ibid.*
- (87) Bouthillier (supra note 29) p. 188.
- (88) Buckerfield's Ltd. et al. v. M.N.R. [1965] 1 Ex. C.R. 299 (Ex. Ct.)
- (89) Bouthillier (supra note 29) p. 189.
- (90) Aigner, Hans-Jorgen et al., *General Report*, in Lang et al. (eds.), *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Hague, (2004) p. 14, p. 19. 「大部分のCFC税制の下では一定の株式所有を通じて国内法人が実質的に影響を及ぼすことのできる外国子会社にタックスヘイブン対策ルールを適用する。」
- (91) 伴忠彦 「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」税大論叢六三三号二〇四頁(二〇〇九年)。「これまでの我が国CFC税制は、全世界所得課税と外国税額控除という大きな枠組みの中で、親会社から外国子会社から受け取る配当が課税になることを前提に、軽課税の被支配外国子会社が留保する未配当所得を合算する制度として、理論と実務を蓄積しつつ来た。」
- (92) Bouthillier (supra note 29) p. 189.
- (93) *Ibid.*, p. 191.
- (94) *Ibid.*, p. 192.
- (95) *Ibid.*
- (96) Arnold, Brian J., *An Analysis of the 1994 Amendments to the FAPI and Foreign Affiliate Rule*, 42 *Can. Tax J.* 993, 998 (1994).
- (97) *Canada Trustco Mortgage Company v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2728 (T.C.C.)
- (98) Arnold (supra note 96) p. 999.
- (99) ノースと変更のごとく Arnold (supra note 96), Jack, Sandra E., *The Foreign Affiliate Rules: The 1995 Amendments*, 43 *Can. Tax J.* 347 (1995) 参。
- (100) Lanthier (supra note 85) p. 1608.
- (101) *Ibid.*, p. 1624.

- (102) Ibid.
- (103) Bouthillier (supra note 29) p. 202.
- (104) The Standing Senate Committee on Banking, Trade and Commerce, Report on the White Paper Proposals for Tax Reform Presented to the Senate of Canada, Sept. 1970, p. 75.
- (105) The Standing Senate Committee on Banking, Trade and Commerce, Preliminary Report on the Summary of 1971 Tax Reform Legislation, 47:5.
- (106) Arnold, Brian, A Tax Policy Perspective on Corporate Residence, 51 Can. Tax J. 1559, 1563 (2003).
- (107) Ibid. 著者 Cousin, The Author's Response, 51 Can. Tax J. 1597, 1601 (2003) は少数株主に対する逆差別問題にも言及している。
- (108) 浅妻・前掲注(7) 六四二頁は「Corporate Inversion」につき、課税庁の「本来その所得は国内の所得だ」という地理的な感覚」に基づく反発について言及しているが、住所認定が行われれば課税された範囲には、それに近い感覚があるように思われる。

漆 さき(うるし) (さき)

所属・現職 慶應義塾大学大学院法学研究科後期博士課程

最終学歴 慶應義塾大学大学院法学研究科前期博士課程

専攻領域 租税法、国際租税法

主要著作 「法人税法における法人の住所概念——英国の管理支配基準を中心に——」『慶應義塾大学大学院法学研究科論文集』第五〇号(二〇〇九年)

「英国租税条約上の法人の住所概念について」『法学政治学論究』第八九

号(二〇一一年)

「税務調査から犯則調査への資料の流用について」『法学政治学論究』第

九二号(二〇一二年)