

# 外国法人のP E課税における国内法と租税条約の関係について

——総合主義から帰属主義への変更による問題点の検討——

駒 宮 史 博

はじめに

第1章 外国法人の所得課税制度の総合主義から帰属主義への見直しの内容

第2章 国際課税における国内法と租税条約の関係について

第3章 OECD二〇一〇年（平成二二年）モデル租税条約における事業所得条項改正と日本の現行租税条約との関係

第4章 米国におけるP E関連の租税条約と国内法の関係

第5章 検 討

おわりに

はじめに

平成二六年度税制改正によって、外国法人の所得に対する法人税課税が総合主義から帰属主義に改められた。これは総合主義が昭和三六年の税制調査会で提案され、昭和三七年税制改正で導入されて以来五二年ぶりの国際課税分野

外国法人のP E課税における国内法と租税条約の関係について（駒宮）

の大改正である。

この改正の背景には、国内法を、二〇一〇年改訂のOECDモデル租税条約新七条（以下、「新七条」という。）において採用された、（PEに対する独立企業としての擬制をより厳格に行うことによってPE帰属所得を捉える）Authorized OECD Approach（以下「AOA」という。）に沿ったものにする意図があった。

しかしながら、今後の租税条約交渉において日本側が提案する新七条がそのまま合意される保証はなく、現にOECD加盟国の中にも二〇一〇年改訂前のOECDモデル条約七条（以下、「旧七条」という。）をそのまま維持することを、二〇一〇年改訂OECDモデル条約コメントリーで留保する形で宣言した国もある。さらに、OECD非加盟の開発途上国の多くは、AOAによる税務執行の困難性を嫌い、旧七条に固執する国も多くあると予想される。それに加えて、留保を付していないOECD加盟国との租税条約においても、新たな租税条約改定交渉によって新七条による租税条約に改正されるまでの間は、旧七条が規定された現行租税条約を国内法に優先して適用することになる。こうした状況の下で、平成二六年度税制改正後の国内法と租税条約との整合性について検討する。

## 第1章 外国法人の所得課税制度の総合主義から帰属主義への見直しの内容

### 第1節 平成二六年度改正前の法人税法における外国法人所得に対する総合主義の概要

平成二六年度税制改正前の法人税法（以下、「旧法人税法」という。）は、外国法人の所得に対する課税において、総合主義（全所得主義）を採っていた。具体的には、外国法人が「国内に支店、工場その他の事業を行う一定の場所」

を有する場合には、当該外国法人のすべての国内源泉所得を法人税の課税対象として、当該一定の場所を通じて申告納税義務を課する制度である。

旧法人税法においては、租税条約上の用語である恒久的施設 (Permanent Establishment、以下、「PE」という。)の文言は使わずに、「国内に支店、工場その他の事業を行う一定の場所」(租税条約上の「PE」に該当)、「国内において建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供を一年を超えて行う場合」(租税条約上の「プロジェクトPE」に該当)、「国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令で定めるもの」(租税条約上の「代理人PE」に該当)に区分した上で、それぞれについて法人税法の課税所得の範囲が規定されていた。<sup>(1)</sup>

外国法人の法人税課税対象国内源泉所得の中には、所得税法上の源泉徴収課税対象である国内源泉所得にも該当するものがあるため、<sup>(2)</sup>所得税と法人税の二重課税を防ぐため、源泉徴収所得税額を法人税額から税額控除する仕組みとなっていたが、<sup>(3)</sup>この制度は、平成二六年度税制改正後の法人税法(以下、「新法人税法」という。)においても引き継がれている。<sup>(4)</sup>

## 第2節 新法人税法による外国法人所得課税における帰属主義の概要

平成二六年度改正により、外国法人の法人税課税は新たに帰属主義による制度に改められた。具体的には、旧法人税法<sup>(5)</sup>にあったPE該当、プロジェクトPE該当、代理人PE該当のものを認定する規定が、新法人税においてはPE定義規定として位置付けられた。<sup>(6)</sup>それと共に、外国法人の法人税課税対象国内源泉所得の中に、新たに「PE帰属所

得」という類型が加えられた。<sup>(7)</sup>

P E帰属所得とは、「外国法人がP Eを通じて事業を行う場合において、当該P Eが当該外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、当該P Eが果たす機能、当該P Eにおいて使用する資産、当該P Eと当該外国法人の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、当該P Eに帰せられるべき所得（当該P Eの譲渡により生ずる所得を含む）」である。<sup>(9)</sup>

このP E帰属所得条項によれば、例えば、国内に所在する外国法人のP Eに所属する従業員が第三国に出張して得た所得についてもP E帰属所得に該当するため、国内源泉所得として課税対象となる。こうした所得は、旧法人税法では国外源泉所得として法人税の課税対象としてこなかったため、新法人税における帰属主義の採用により、新たに法人税の課税対象に加えられたことになる。

新法人税法では、外国法人に対する法人税の課税対象となる国内源泉所得は、(イ)P E帰属所得（一号所得）、(ロ)国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得（二号所得）、(ハ)国内にある資産の譲渡により生ずる所得（三号所得）、(ニ)国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業を行う法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価（四号所得）、(ホ)国内にある不動産等の貸付けによる対価（五号所得）、(ヘ)その他の国内において行う業務又は国内にある資産に関し供与を受ける経済的な利益に係る所得（六号所得）の六類型に新たに再分類された。<sup>(11)</sup>

そしてP Eを有する外国法人については、上記六類型のすべての国内源泉所得が法人税の課税対象となり、P Eを有しない外国法人については、一号所得を除く五類型の所得について法人税の納税義務が課された。<sup>(12)</sup>

その結果、

① 外国法人の法人税課税対象所得が P E 帰属所得と P E 帰属所得以外に分けられ、P E に帰属する事実上の全世界所得が P E 帰属所得として法人税の課税対象になったことで、課税所得の範囲が内国法人と同じとなった。その一方、上記六つの国内源泉所得類型のうち P E 帰属所得以外の五類型の所得については、日本に P E を有しているか否かに拘わらず、法人税の課税対象となった。

② そのため、P E を有する外国法人については、P E 帰属所得に対する法人税と P E 帰属所得以外の国内源泉所得に対する法人税の二種類の法人税を申告納税することとなったが、この二種類の法人税課税所得は互いに通算できない仕組みとされた。

③ また、上記六類型の国内源泉所得に該当しない国内源泉所得については、P E があっても法人税の対象所得に含まれることはなく、所得税の源泉分離課税で最終課税とされた。

(こうした改正後の外国法人に対する課税関係の概要は、別紙の表のとおりである。)

上記のように、P E 帰属所得については、事実上の全世界所得が国内源泉所得として法人税課税対象とされるようになったことから、第三国で稼得した P E 帰属所得の場合には、(i) 第三国政府による源泉地国課税、(ii) 日本政府による P E 帰属所得課税、(iii) 外国法人の居住地国政府による居住地国課税の三重課税の可能性が生じた。そこで P E 帰属所得課税による二重課税を排除するため、P E 帰属課税所得の中に第三国による課税所得が含まれている場合には、P E 帰属所得に係る外国税額控除制度が導入された<sup>(13)</sup>。

一般に内国法人における外国税額控除制度においては、日本の実効税率を超えた高税率課税が外国で行われた場合に、同制度による税額控除が当該 P E 帰属所得に対する法人税を超えてその他の国内源泉所得に対応する法人税にも

及ぶことを防止するために、外税控除限度額が設定されている。旧法人税法の下では、外国法人は事実上国内で発生した所得のみが国内源泉所得として日本の法人税の課税対象となっていたため、日本と所得源泉地国である第三国との間で二重課税となる蓋然性は低く、外国法人に対する法人税課税における外国税額控除制度はなかった。そのため、もっぱら内国法人の外税控除限度額を計算する際の国外源泉所得の定義も「(事実上の国内源泉所得であった)国内源泉所得以外のもの」との単純な定義<sup>(15)</sup>となっていた。

これに対して新法人税法では、外国法人のP E帰属所得については事実上の全世界所得が、法律上の国内源泉所得として課税される制度となったことから、課税対象所得に第三国で課税される所得が含まれる蓋然性が高くなった。そのため、外国法人についても外国税額控除制度を導入する必要が生じたが、外税控除限度額の計算にあたり、旧法人税法のように「国外源泉所得を国内源泉所得以外のもの」と定義すると、第三国で発生したP E帰属所得は国外源泉所得とならないため、第三国で課税された税を外税控除するための余裕枠がなくなってしまう<sup>(16)</sup>。そのため、外税控除限度額算定の際の国外源泉所得に第三国で発生したP E帰属所得を含めるように、新たに外国税額控除制度適用の際の国外源泉所得の範囲を列挙した規定が追加された<sup>(17)</sup>。

### 第3節 総合主義から帰属主義に改正された背景・趣旨等

このように総合主義から帰属主義へ変更された背景、趣旨等について、財務省の主税局の立法担当者が執筆した「改正税法のすべて(平成26年版)」では、次のように解説されている<sup>(18)</sup>。

(ア)日本が昭和三六年以降、国内法において総合主義を採用してきたのは、内国法人と外国法人との課税の公平性を

重視したこと、当時日本への対内投資の割合が極めて高かった米国が総合主義を採用していたこと、外国法人の本店等が源泉徴収の対象とならない国内源泉所得を得るような場合は、わが国に所在するPEが当該外国法人を代表して申告書を提出することが実務上の便宜であったこと等が理由であったが、日本が締結した租税条約では外国法人の国内事業所得について帰属主義が採られている結果、条約締結国との間では帰属主義、条約非締結国との間では総合主義の二元化になっていたこと。

(i) OECDが二〇一〇年にPE帰属所得の算定アプローチを定式化したモデル租税条約新七条を導入し、①PEの果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引・資産・リスク・資本をPEに帰属させ、②PEと本店等との内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、PE帰属所得を算定するアプローチ(Authorized OECD Approach、以下「AOA」という。)が採用されたこと。

こうしたことから、日本の国内法もAOAに基づく帰属主義へ見直すこととされた。

同じく、「改正税法のすべて」には、帰属主義へ見直したことによる意義として、次のことがあげられている

- ① 総合主義と帰属主義に二元化されていた課税原則が帰属主義に統一され、対内・对外投资に好影響を及ぼすことが期待される。
- ② 支店形態で進出する場合と子会社形態で進出する場合に、同じAOAを適用することにより、支店形態と子会社形態との間の課税上のミスマッチを解消できる。
- ③ 今後の租税条約改正交渉において、新七条を導入することにより、条約締結国と日本との間のPE帰属所得課税の認識が一致し、二重課税・二重非課税が解消されることが見込まれる。

④旧七条締結国との間においても、旧七条の範囲で容認された範囲の内部取引の認識が一致することとなり、二重課税・二重非課税の余地が狭まる。

こうした指摘が正しいかどうかについて、後で検討する。

## 第2章 国際課税における国内法と租税条約の関係について

### 第1節 法人税法・所得税法と租税条約の役割の違い

法人税法・所得税法を含めた日本の税法は、憲法三〇条の定める納税の義務を憲法八四条の租税法主義に基づき具体的に定めるものとして立法されたものであり、課税の根拠となるものである。これに対して二国間で締結された租税条約は、主として所得源泉地国と納税者の居住地国による二重課税を排除し、二国間の経済交流を促進することを目的に締結されたものである。租税条約は、二重課税を排除するため、所得源泉地国の課税権を制限することで所得源泉地国での課税額を免除・減額すると同時に、条約が所得源泉地国の課税を認容した所得については、所得源泉地国での課税額を居住地国の外国税額控除制度を通じて<sup>(19)</sup>確実に二重課税を排除することを義務付けるものである。従って、租税条約は常に課税を免除もしくは制限することを義務付けるのみで、いかなる場合でも課税の根拠となるものではない。租税条約が所得源泉地国における課税を容認する場合でも「課税できる」との文言しかとらないのはこのためであり、租税条約が所得源泉地国における課税を容認している所得について、実際に所得源泉地国が課税するかどうかは当該国の国内法に委ねられている。言い換えれば、租税条約が「課税できる」とした所得についても、

課税の根拠となる国内法が定められなければ課税できない。

## 第2節 国内源泉所得の範囲を定めるソースルールについて

現在の租税条約体系の下では、いかなる所得を国内源泉所得に含めるかは基本的に各国の国内法に委ねられている<sup>(20)</sup>。従って、条約締約国の国内法によるソースルールの違いにより、同じ納税者の同一の所得について両条約締約国が自国の国内源泉所得とする二重源泉所得認定が起こりうる。こうした二重源泉所得認定により、両条約締約国が所得源泉地国として課税優先権を主張することによる二重課税が生じた場合には、二重課税排除を目的とする租税条約の趣旨に従い、条約上の相互協議規定を通じていずれの国の国内源泉所得として取り扱うかを協議することになる。その一方、こうした二重源泉所得認定が租税条約が締結されていない国の間で生じた場合には、二国間で協議するための制度的手段がなく、国内法に外国税額控除制度があっても国内源泉所得に対する外税については適用されないため、二重課税がそのまま残ることになる。

## 第3節 日本の法人税法と租税条約の構成の違い

日本の法人税法は、日本の所得税法のような所得分類を行わず、すべて同一種類の所得として取り扱っている。所得税法との対比で考えるならば、法人税の課税所得はすべて所得税法上の事業所得としているのと同様である。これに対して、租税条約は、法人の所得であるか個人の所得であるかを問わず、所得を分類し、所得類型毎に所得源泉地国における課税の可否や課税限度を定める一方で、租税条約が所得源泉地国での課税を認容した税については、居住

地国で二重課税排除措置を採ることを義務付けている。そして、事業所得と他の所得類型が競合した所得の場合、日本の所得税法では事業所得に分類されるが、租税条約は、他の所得類型についての規定が事業所得条項よりも優先適用される<sup>(22)</sup>。

さらに、租税条約は所得類型毎に所得源泉地国による課税の可否を規定する一方で、租税条約が所得源泉地国における課税を可とした所得について、実際に所得源泉地国が課税する際に、いかなる税（法人税としてか所得税としてか）<sup>(23)</sup>として課税するか、どんな所得類型として課税するか、いかなる課税方法（源泉徴収か申告納税か）によるのかについては租税条約上の規定はなく、すべて所得源泉地国の国内法に委ねられている。

#### 第4節 租税条約と国内税法との関係

租税条約も条約の一つであることから、日本では、憲法九八条二項により、租税条約が国内法に優先して適用される<sup>(24)</sup>。

租税条約の主な機能は、所得源泉地国の課税権の制限と居住地国における二重課税排除の義務付けを通じて所得源泉地国と居住地国の課税権を調整し、二重課税を排除することにある。

居住地国における二重課税排除については、日本のように、外国税額控除制度が国内法に規定されており、当該所得の源泉地国が租税条約締結国であるか否かに拘らず、二重課税排除が担保されている国が多い。その一方、開発途上国の中には、国内法に二重課税排除の制度がなく、条約上の義務として初めて二重課税排除を行う国もある。さらには、投資所得以外の所得に対する外税について、租税条約を締結していない国の税については外国税額控除制度で、

条約締結国の税については国外所得免除方式で二重課税排除を行う国もある。

従って、外国税額控除制度による二重課税の排除を望む日本人にとっては、居住地国である日本の国内法に外国税額控除制度がすでにあることから、租税条約上に外税控除の義務付け規定があることによる直接的なメリットはなく、所得源泉地国における免税規定や（投資所得条項における制限税率規定のように）居住地国における外税控除限度額を上回る高率な課税を所得源泉地国が行うリスクが軽減されることのメリットがあるにとどまる。

現在の租税条約は、二重課税の排除を目的として所得源泉地国における課税を制限する一方で、条約が適用された外国法人の居住地国において当該所得が課税対象となるか否かについては考慮していない。そのため租税条約によって日本での源泉地国課税が免税となった所得が当該所得を得た外国法人の居住地国における国内法で免税とされているような場合には二重非課税（完全免税所得）となる可能性がある。最近、B E P S<sup>(25)</sup>等の場で二重非課税が問題とされるようになってきたが、これまで租税条約は、所得源泉地国における土地管轄権に基づく課税権と居住地国における人的管轄権に基づく課税権の調整を通じて二重課税を排除するものであり、調整後の課税権に基づき実際に課税するかどうかは、各条約締結国の国内法による裁量に委ねてきた。そのため、完全免税の所得が生じたとしても、二重課税はないことから問題ないとされてきた。<sup>(26)</sup>

### 第3章 OECD二〇一〇年（平成二二年）モデル租税条約における事業所得条項改正と日本の現行租税条約との関係

#### 第1節 改正前のOECDモデル条約旧七条と改正後の新七条の比較

上述のように、平成二六年度における外国法人課税における総合主義から帰属主義への変更は、OECDモデル租税条約の二〇一〇年改訂を踏まえたものである。そこで二〇一〇年改訂がどのような考えの下に行われたかを、OECDモデル条約コメントリーをベースに、二〇一〇年改訂の基礎になったOECDレポート「恒久的施設（PE）への所得の帰属に関するレポート（二〇〇八年版）」（以下、「二〇〇八年レポート」という。）も参考に検証する。

事業所得条項（七条）について、二〇一〇年改訂により変更された点は、次のとおりである。

1 新旧七条二項と二〇一〇年改訂により削除された旧七条三項との関係について旧七条二項も新七条二項と同様にPE帰属所得額を独立企業原則により決定すると定めていた。その一方、旧七条にあった旧七条三項が新七条では削除された。

#### 旧OECDモデル条約七条三項の規定

「恒久的施設の利得を決定するに当たっては、経営費及び一般管理費を含む費用であって、当該恒久的施設のために生じたものは、当該恒久的施設が存在する締約国内において生じたものであるか他の場所において生じた

ものであるかを問わず、控除することを認められる。」

二〇〇八年レポートによれば、旧七条三項には二つの解釈があった。

「一つの解釈は、本条項の主たる目的は、P Eの活動に係る費用が、適切でない理由、特に、P Eの租税管轄外で発生したからとか、専らP Eのために発生したものでないからという理由によって否認されないよう確保することにあり、もう一つの見解は、第七條三項は、第七條二項が定める独立企業原則を修正するということであり、それによれば、(1) P Eに配分できるコストは、それらがたとえ独立企業間の当事者が負担したであろうコストを超えているとしても控除されるべきであり、かつ、(2) 当該企業の他の構成部分は、当該P Eのために負担した費用に関して、それらの費用が第三者との取引に直接関連しない限り、そのコストを超えて回収することはできない、とする。」(二〇〇八年レポート、パラ二八五)<sup>(27)</sup>

上記の二つの見解のうち二番目の見解である旧七条三項が旧七条二項を修正するとの見解を採った場合に問題となるのは、旧七条二項が適用される費用と旧七条三項が適用される費用の区分の問題である。<sup>(28)</sup>

具体的な区分基準について、旧七条三項のコメントリーでは次のように説明されていた。

① P Eを通じて特定の商品や特定のサービスを提供するために必要となった費用は、独立企業原則を適用して利益を上乗せした金額を控除する一方、企業全体の間接費用の分担や企業の一般的な売上増のための費用分担は、配

賦費用のみの控除とする。<sup>(29)</sup>

②再販売のための原材料、半製品、製品の購入費用は、適正利益分の上乗せ控除を認める一方で、固定資産の減価償却費等の費用は、費用のみの控除とする。<sup>(30)</sup>

③無形資産の使用料については、無形資産が本店と支店のいずれに帰属するかは判定が非常に困難であることから、無形資産は企業全体で所有していると考えて、無形資産の獲得費用やその管理費用を、適正利益を上乗せすることなく、合理的な比率で本支店間に配賦した金額の控除のみとする。<sup>(31)</sup>

④本支店間の人的役務提供の場合には、経費のみか、それとも経費プラス適切な利益額を控除するかは判定は、次のように行う。

人的役務の提供が事業の一部であり、当該人的役務提供についての適正利益判定のための標準がある場合には、当該利益標準を加えたところで控除費用を算定すべきである。また、PEの役割が所属する企業に対する人的役務提供であり、当該PEの経費の大半がそのための費用である場合には、当該PEの所在地国政府は、費用に合わせた適正利益の計上を求めるかもしれない。その場合には、標準的な利益基準ではなく、所与の環境下における個々の人的役務の価値を反映した利益額でなければならない。

その一方、人的役務の内容が企業内の共通システムの職員研修のような場合には、一般的な経営管理事務の一部として実費分のみ配賦されるべきである。但し、本店が経営管理費用をPEに請求することは、原則として適切ではなく、仮に本店所在地国政府が適正な経営管理料相当額を控除したところで外税控除限度額計算を行い、それと同時にPE所在地国政府が当該経営管理料の控除を認めることなく所得税を課した結果、二重課税が生じ

た場合には、本店所在地国政府の方で二重課税排除のための措置を講ずるべきである。<sup>(32)</sup>

⑤内部利子については、銀行等の金融機関である場合を除いて認識する必要はない。なぜなら、法的観点からは、利子の支払と交換に資金を貸付け、しかるべき日に全額を返済するという形の行為は、P Eの法的性質と相容れないし、経済的観点からは、企業の資本から提供された資金であれば、本支店間の資金の貸し借りは事実上存在しない一方で、恣意的利益操作の可能性もあるからである。<sup>(33)</sup>

これに対して、第三者に支払った利子を企業内部で分担する場合には、独立企業であれば、一定の無利子の資本金を有するはずであるから、P Eの機能・資産・リスクに対応する適正な資本金相当額を算定した上で、控除対象となる独立企業原則に基づく支払利子の金額を配賦すべきである。<sup>(34)</sup>

資本金相当額の算定方法が国によって異なることで二重課税を生じる場合には、次の二つの条件の下にP E所在地国の算定方法を採用することでO E C D加盟国で合意した。すなわち、(イ)算定方法の相違が各国の国内法の相違によるものであること、(ロ)P E所在地国で採用する方法が、資本の配賦方法として適正なものであると国際的に承認された方法であり、それを用いた結果が独立企業原則を適用した結果と矛盾しないとの合意があること、である。<sup>(35)</sup>

こうした旧七条三項のコメンタリーに対して、二〇〇八年レポートでは、

「全ての加盟国（独立企業原則に対する上述の修正を必要とする第七条第三項を解釈している加盟国を含む）は、第七

条第三項によつて独立企業原則を修正するという結果とならないならば、その方が望ましいと確信している（それにより、適切な状況では、コストが分担されるかもしれない）。したがつて、OECD承認アプローチの下では、第七条第三項の役割は、特にその費用が当該P Eの租税管轄外で発生しかつ専ら当該P Eのために発生するものである場合に、P Eへの利得の帰属に際してP Eの活動に係る費用が考慮に入れられるように確保するだけのことであるべきである。」

との考えを示し、これを踏まえて、二〇一〇年改訂で旧七条三項は削除されることとなった。

旧七条三項の削除により、新七条の下では、あらゆる内部取引についてもP E所在地国政府が独立企業原則に従つて（実際のコスト額だけでなく）適正利益相当額を認識した上でP E帰属所得を決定しなければならないことが明確になった。その場合に、居住地国における外税控除のための外税控除限度額計算に用いられる国外所得とP E所在地国におけるP E帰属所得の金額に差異があつてはならないことから、新七条では、P E帰属所得の決定に際して適用された独立企業原則は、二重課税の排除を定めた二三条においても適用されるべき旨が規定された。<sup>(36)</sup>

## 2 新七条三項の新設

二〇一〇年改訂により、本支店間取引のような内部取引についても独立企業原則によりP E帰属所得が決定されることとなった結果、当初申告されたP E帰属所得におけるみなし適正利益額の認定が適正ではなかったとしてP E所在地国の税務調査によつてP E帰属所得額が更正された場合にも二重課税が生じないようにするため、移転価格税制の場合と同じような対応的調整を居住地国に義務付ける規定が導入された。

### 3 旧七条四項の削除について

旧七条四項では、独立企業原則による方法に代えて、企業の総利得を合理的な比率で配分することでPE帰属所得を決定する方法も例外的に認めていたが、

「加盟国間には、この配分方法はガイドラインの独立企業原則と適合せず、当該方法の適用結果が独立企業原則に適合するよう確保することは極めて困難であるという広範なコンセンサスがあった。また、ほとんどの加盟国は、最も困難なケースにおいてさえ、利得の総額の配分以外の方法を適用できるという意見を有している。したがって、OECD承認アプローチの下では、第七条の第一項、第二項及び第三項のみがPEへの利得の帰属を決定するために必要とされているということについて、加盟国間に広範なコンセンサスがあった。」(二〇〇八年レポート、パラ二九六)

との判断から、二〇一〇年改訂ではこの旧七条四項が削除された。これにより、新七条の下では、PE帰属所得の決定を定式法により行うことは認められず、独立企業原則による方法のみで行うこととなった。

### 4 旧七条五項(単純購入)の削除

二〇一〇年改訂により単純購入について定めた旧七条五項が削除された。

「恒久的施設が企業のために物品又は商品の単なる購入を行ったことを理由としては、いかなる利得も当該恒

久的施設に帰せられることはない。」(旧七条五項)

旧七条五項では、P Eの機能が購入のみで、売上その他収入の獲得に直接寄与していない場合には、当該P Eには帰属所得を認定しない旨が規定されていた。独立企業原則を適用した場合には、原材料や商品の仕入れのみを行うP Eも、顧客企業のためにそれらを調達して輸出する商社と同じ機能を果たしていることから、費用に適正利益を上乘せした価格での販売を念頭にP E帰属所得の認定を行うべきことになる。そのため、この規定は、P E帰属所得の決定に独立企業原則を用いることを定めた旧七条二項の例外を定めるものと理解されていた。しかしながら、

「加盟国間には、第七条第五項が独立企業原則と適合せず正当化されない、という広範なコンセンサスがあった。OECD承認アプローチでは、「単なる購入」の場合に関する特別ルールの必要性はない。そのような場合においては、独立企業原則の運用により課せられる制限を除いて、P Eへの利得の帰属に対する制限があるべきではない。」(二〇〇八年レポート、バラ二九九)

との考えから、新七条では単純購入規定が削除された。

その一方、P Eの範囲について規定したOECDモデル条約五条において、「企業のために、物品もしくは商品を購入又は情報を収集することのみを目的として事業を行う一定の場所を保有すること」はP Eに含まれないとする旧OECDモデル条約五条四項d号は、二〇一〇年改訂後の新五条においてもそのまま残された。

その結果、新七条の下でも、単純購入のみを行う「事業を行う一定の場所」はPEにはならないことからこれに対してPE帰属所得が認定されることもない一方、物品等の購入活動以外の利益創出行為を行うためにPEとして認定された場合には、当該PEが本社等のために行った物品等購入サービスに対応する適正利益もPE帰属所得としてPE所在地国政府が認定し、課税対象とすることが明確となった。<sup>(37)</sup>

#### 5 旧七条六項（継続性の原則）の削除

### 旧七条六項の規定

「一から五までの規定の適用上、恒久的施設に帰せられる利得は、毎年同一の方法によって決定する。ただし、別の方法を用いることにつき正当な理由がある場合は、この限りではない。」（旧七条六項）

二〇一〇年改訂により、毎年同一の方法によってPE帰属所得を義務付けた旧七条六項が削除された。上述したように新七条の下では独立企業原則による方法以外は認めないこととなったことから、この規定は不要となったためである。<sup>(38)</sup>

### 第2節 日本の現行租税条約の事業所得条項のパターンとその解釈適用

#### 第1款 モデル条約の役割とその限界

OECDモデル租税条約は、その名のとおり、OECD加盟国が二国間租税条約の締結交渉を行う際に、交渉当初に相手国に提示する自国条約案のモデルとなるべきものである。しかしながら、実際にはOECD加盟国であっても、

自国の国内法と調和しない条項や自国の租税政策と合致しない条項を一部修正することは自由であることから、OECD加盟国間の租税条約においてもOECDモデル条約と全て同じ条項が合意されるとは限らず、実際にはOECDモデル条約を一部修正した形の条約が租税条約となる。<sup>(40)</sup>

このようにモデル条約の役割は、二国間交渉にあたる両国がモデル条約の条項に同意している部分については改めて交渉することなく、OECDモデル条項どおりにすることを確認するにとどめ、交渉対象をモデル条約と異なる条項案に絞ることで租税条約交渉を効率化することである。またモデル条約を踏まえた租税条約とすることで、租税条約の解釈適用にあたり、OECDモデル条約と同じ文言を採用している条項の解釈については、OECDモデル条約に付属するコメントリーを参照することが可能となる。<sup>(41)</sup>さらに、いずれの租税条約もOECDモデル条約やOECDモデル条約を修正した国連モデル条約の形式を踏まえることで、世界に数千もある租税条約の体系がそれぞれ似通ったものとなり、必要な条文の参照が容易になるメリットもある。

ここで重要なことは、OECDモデル条約もコメントリーも法源としての地位を有さず、法源となるのはあくまで個々に締結された二国間の租税条約であることである。

そのため、OECDモデル条約が二〇一〇年に改訂されたとしても、それにより現存する二国間租税条約の規定が一斉に変更されるわけではなく、あくまでそれ以後に行われる、新規もしくは改定交渉を通じて、徐々に新モデル条約の規定を反映した租税条約例が増えていくことが期待されるにとどまる。

そのため、日本の国内法が、二〇一〇年改訂後のOECDモデル条約を想定して二〇一四年度に改正されたとしても、二〇一〇年改訂前に締結された租税条約例が、少なくとも当分の間、残ることになる。

第2款 現在日本が締結している租税条約の事業所得条項の現状

平成二八年九月一日現在で、日本が締結している税に関連する条約は次のとおりである。<sup>(42)</sup>

・「二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応を主たる内容とする条約（いわゆる租税条約）」は五四本で六五か国・地域<sup>(43)</sup>

・租税に関する情報交換を主たる内容とする条約（いわゆる情報交換協定）…一〇本、一〇か国・地域<sup>(44)</sup>

・税務行政執行共助条約（締約国は我が国を除いて全六一か国、うち我が国と二国間条約を締結していない国は二二か国）

・日台民間租税取決め…一本、一地域

このうち、事業所得についてのOECDモデル七条に相当する条文を含むのは、五四本の「いわゆる租税条約」である。この五四本の租税条約は、いずれも事業所得条項においては帰属主義を採用している。この「いわゆる租税条約」のうち、二〇一〇年以降に新規締結若しくは改正された条約は、アラブ首長国連邦、英国、オマーン、オランダ、クウェート、サウジアラビア、シンガポール、スイス、スウェーデン、ニュージーランド、ベルギー、ポルトガル、香港、マレーシア、ルクセンブルク、ドイツ、チリの一七本である。

これらの事業所得条項のうち新七条と同じ規定ぶりとなっているものは、英国とドイツとの租税条約のみであり、他の条約では旧七条と同じか類似<sup>(45)</sup>の規定ぶりとなっている。このことは、今後の日本の租税条約改定交渉においても必ずしも新七条と同じ規定が採用されるとは限らず、旧七条の規定を採用する条約例が依然として残る可能性を示している。事実、OECD加盟国でもニュージーランド、チリ、ギリシャ、メキシコ、トルコ、ポルトガルは二〇一〇

年改訂前の旧七条の規定を採用する旨をOECDモデル条約付属コメントリーで留保しているし、OECD非加盟国との租税条約においては、新七条による純粋な独立企業原則適用による執行の困難性から、旧七条の規定をそのまま維持する可能性が高いと考えられる。

## 第4章 米国におけるPE関連の租税条約と国内法の関係

### 第1節 米国モデル租税条約七条

米国モデル租税条約は、米国財務省が租税条約交渉に臨む際に、米国側条約案として最初に提示することが予定されているものであるが、二〇一六年二月に、二〇一〇年改訂OECDモデル租税条約を踏まえたものに改訂された。それにより、米国モデル租税条約七条も、基本的に、二〇一〇改訂OECDモデル条約七条と同じものとなった。

但し、新米国モデル租税条約七条とOECDモデル条約七条にも次のような違いがある。

1 七条二項において、OECDモデル条約が、「この条及び二三条の適用上」との文言に対して、米国モデル条約では、「この条の適用上」として、二三条の文言がない旧七条と同じ規定ぶりとなっている。

OECDモデル条約の新七条二項は、前述のように、新たに二重課税の排除規定である「二三条の適用上」との文言を追加することで、PE所在地国で独立企業原則に基づきPE帰属所得の更正決定が行われた場合にも、更正後にPE所在地国で追徴課税された税が、当該PEを有する外国法人の居住地国で確実に二重課税排除されることを担保しようとしたものである。新米国モデル条約の技術的説明文書が未だ発行されていないことから定かではないが、新

米国モデル条約で二三条の文言をはずしたのは、移転価格課税の際の対応的調整について規定した九条二項の場合と同じく、PE所在国におけるPE帰属所得の決定が適正なものである場合に限り、居住地国において二重課税排除の義務を負うことを留保したからではないかと推測される。

そのことは、一方の国で移転価格課税が行われた場合に他方の国で経済的三重課税排除のための対応的調整を行うことを義務付ける租税条約九条二項において、新米国モデル条約ではOECDモデル条約の条項に、「他方の国が一方の国の移転価格課税が適正なものであると合意した場合に限り」との文言を挿入している<sup>(46)</sup>ことから推測できる。

2 七条三項において、OECDモデル条約の「In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.」という表現を新米国モデル条約では「If the other Contracting State does not so agree, the Contracting States shall eliminate any double taxation resulting therefrom by mutual agreement」との表現に変えて、相互協議開催の目的と相互協議開始の契機をOECDモデル条約よりも明確に表現しているが、実質的な違いはないと解される。

3 新米国モデル条約七条五項として、OECDモデル条約にない次のような条項を付加している。

[In applying this Article, paragraph 8 of Article 10 (Dividends), paragraph 5 of Article 11 (Interest), paragraph 5 of Article 12 (Royalties), paragraph 3 of Article 13 (Gains) and paragraph 3 of Article 21 (Other Income), any income, profit or gain attributable to a permanent establishment during its existence is taxable in the Contracting State where such permanent establishment is situated even if the payments are deferred

これは、P E開設中にP E帰属所得として課税適状になった配当、利子、使用料、その他所得については、その支払いがP E閉鎖後になった場合にも七条によるP E帰属所得としての課税ができることを規定したもので、米国の国内法を踏まえたものである。この条項を七条に付加することについて、米国はO E C Dモデル条約に留保を付している。

仮に、実際の二国間租税条約の規定がO E C Dモデル条約と同じであった場合でも、租税条約のどの条項を適用するかは対象所得の認識時に決定するもので、当該所得の支払時ではないとの解釈を採れば、米国モデル条約と同じ課税上の取扱いができると考えられるが、米国モデルのような規定を置くことで解釈上の議論の余地がなくなるメリットがある。

## 第2節 米国における租税条約と内国歳入法との関係

### 1 条約と国内法の優先関係

米国では、歳入に関する法と条約の関係において、法と条約のいずれも他に優先する関係にはない。<sup>(48)</sup> その結果、後法が優先される。

### 2 租税条約と国内法の関係

米国内法上、米国が締結している租税条約による税の免除や軽減を米国の事業活動と実質的に関連していない米

国源泉所得に適用する際には、外国法人は米国内にPEを有していないものとみなされる<sup>(49)</sup>。これは、租税条約上、PE帰属所得以外の所得については、事業所得については七条による免除、事業所得以外の所得については他の所得類型条項による（制限税率等の）税の軽減が適用されることに対応している。

所得の受領者が条約締約国のパートナーシップであり、当該条約相手国の法令において、(i)当該所得がパートナーシップの所得として認識されておらず、(ii)租税条約上にパートナーシップの所得の取扱いについての規定がなく、かつ(iii)パートナーシップが受領した所得のパートナーへの分配の際に税が課せられていない場合には、租税条約による源泉徴収税の軽減規定は適用されない<sup>(50)</sup>。これは、パートナーシップを使った条約漁り（トリテイ・ショッピング）を防止するための規定である。

## 第5章 検 討

第1節 帰属主義による事業所得課税制度を法人税法に導入した意義について

### 1 総合主義と帰属主義に三元化されていた課税原則が帰属主義に統一された意義について

平成二六年度税制改正前における外国法人の事業所得課税において、条約締約国の企業については租税条約に基づく帰属主義、条約非締結国の企業については国内法に基づく総合主義が適用されていた。

この場合、日本で所得を得た外国法人が条約締結国の企業であるか条約未締結国の企業であるかによる課税上の違いは次のとおりであった。

(ア)当該外国法人が日本に P E を有しない場合、条約締結国の企業と条約非締結国の企業のいずれの事業所得も日本の課税が免除され、違いはない。

(イ)当該外国法人が日本に P E を有する場合、当該外国法人が条約締結国の企業である場合には、租税条約七条の帰属主義が適用される結果、P E 帰属事業所得のみが課税されるのに対して、当該外国法人が条約非締結国の企業である場合には、国内法の総合主義により、P E 帰属所得以外の事業所得も課税対象となった。

(ウ)事業所得以外の国内源泉所得については、当該外国法人が条約締結国の企業である場合には、条約による源泉地国税制限規定により、条約非締結国の企業に比べて課税所得が小さくなるが、これは総合主義と帰属主義の違いとは無関係である。(前述のように租税条約で所得源泉地国税課税が可とされた所得について所得源泉地国が法人税として課税するか所得税として課税するかは、所得源泉地国の国内法に委ねられている。)

これから明らかなように、平成二六年の総合主義から帰属主義による国内法への改正が、条約締結国企業と条約非締結国企業の課税所得の範囲の違いに与えた影響は、P E が所在する場合の P E に帰属しない事業所得の取扱いのみである。言い換えれば、改正前には、P E に帰属しない事業所得が免税されるためには租税条約が必要であったが、改正後は、租税条約がなくても P E に帰属しない事業所得が免税となったことのみである。

P E 帰属所得以外の事業所得を免税にすることは、租税条約においてほぼ確立されている<sup>(51)</sup>と言って良いが、租税条約で免税にすることが確立している所得について、国内法においても同様に免税とする制度にしなければならないかと言えば、そうではない。例えば、事業所得以外の所得である使用料について、O E C D モデル条約で源泉地国免税とする規定になっているが、だからといって国内法においても外国法人・非居住者が受取る使用料を免税とする制度

とすべきことにはならないことと同様である。

そうすると、事業所得における平成二六年度改正の意義は、むしろ、従来、国外源泉所得として課税対象としてこなかった第三国で発生したP E帰属所得を国内法上の課税対象に加えたことにあると考えられる。これは、総合主義か帰属主義かという問題よりも、国内源泉所得として課税の範囲をどこまでとするかという問題である。

租税条約は、国内源泉所得の範囲の決定は条約締結国の国内法に委ねる一方でP E帰属所得については所得源泉地で課税できると規定してきた。そのため、従前から第三国で発生したP E帰属所得については租税条約上課税可能であったにも拘わらず、日本は国内法により課税しないこととしてきた。それを改正により、諸外国と同様に課税できるようにしたものである。

通信機器等の発達により、最近ではP E帰属所得であることは明確でも、所得の発生が日本か第三国かの判定が困難な事例が増加していることを考慮すれば、こうした改正は、適正公平な課税の観点から望ましいものと評価できる。

## 2 支店形態で進出する場合と子会社形態で進出する場合の課税の公平性について

AOAは、支店形態で進出する場合と子会社形態で進出する場合の課税の公平を実現しようとするものであるが、今回の改正は、AOAに沿った課税を国内法において行おうとする規定ぶりとなっている。

しかしながら、これによりP E帰属所得課税は、従来よりもはるかに執行が複雑困難なものとなったことは否めない。具体的には、P Eのみなし自己資本の認定や適正利益の算定を含めた内部取引の独立企業間価格の決定等が必要となるが、これまで移転価格課税の対象とされてきた関連企業間取引のように形式的・法的に外部取引であり、会社法上も契約書や証憑類の作成・保存が義務付けられていた取引においても独立企業間価格の決定は困難を極めていた

のに対して、今回、税法上新たに作成・保管が義務付けられた内部取引関連資料を基に、内部取引の独立企業間価格を決定することはさらなる困難が予想される。また、こうした内部取引関連資料作成自体、海外PEを有する企業に大きなコスト負担を強いことになる。AOAの下では、PE帰属所得の決定に際し、独立企業原則以外の簡便法によることが許されていないだけに、こうしたコンプライアンス・コストの大きさや執行上の不公平の問題が今後、クローズアップされることが予想される。これを避けるためには、PE帰属所得の決定に際しても、移転価格税制における事前確認制度(Advance Pricing Arrangement)のような制度の導入が必要となる。

3 今後の租税条約改正交渉において、新七条を導入することにより、条約締結国と日本との間のPE帰属所得課税の認識が一致し、二重課税・二重非課税が解消されることが見込まれるか。

今後のOECD加盟国との租税条約改正交渉において、新七条が導入される例が増えてくるとは予想されるものの、前述のようにOECD加盟国すべてが新七条の導入に同意しているわけではなく、ましてはOECD加盟国以外の国との租税条約交渉では新七条が導入されない可能性も高い。そして、今回の平成二六年改正により二重課税が解消されるというより、むしろ日本の国内源泉所得の範囲拡大により二重課税の可能性が高まったと言える。それゆえ、新たに生じる二重課税に対応するための外国税額控除制度が導入されたとの評価の方が適切であると考えられる。

4 旧七条締結国との間においても、旧七条の範囲で容認された範囲の内部取引の認識が一致することとなり、二重課税・二重非課税の余地が狭まるか。

旧七条締結国との間では、従前からあった前述の旧七条二項と三項の解釈に関する二つの見解の対立がさらに深まる可能性もある。すなわち、今後の租税条約改訂交渉で早急にAOAを踏まえた新七条規定に改訂しようとしている

OECD加盟国との間では、内部取引に関する旧七条三項をできるだけ限定的に解釈しようとすることで確かに認識が一致すると予想される反面、今後とも旧七条の維持を表明している国々は同条項を根拠に内部取引における適正利益相当額の認識を制限する見解を支持すると考えられるため、これらの国々との間ではむしろ認識の差が広がる可能性が高い。具体的な事案において表面化する課税当局間の認識の差は、非公開の相互協議の場を通じて調整されることになるが、条約の文言が同じでありながら、国もしくは事案によって日本の旧七条三項の解釈適用に差が生じないように、相互協議の際の対処方針を事前に確立しておく必要がある。

## 第2節 新七条と国内法との整合性について

### 1 PE帰属所得算定の際の本店配賦経費の取扱い

本店配賦経費について、合理的な基準によるPEへの配賦額がPE帰属所得から控除できるのは本店が支出した経費に限られる(言い換えれば、実際に負担した金額を超えて控除できない)ことが、旧七条三項コメンタリーによる旧七条の解釈として示されていたが、新七条の下では、本店配賦経費についても独立企業原則を適用して、本店が負担した経費に適正利益を含めた額をPE帰属所得から控除することが求められるようになったと解される。<sup>(52)</sup>

これに対して日本の国内法の方は、新法人税法一四一条三項<sup>(53)</sup>及び新法人税法施行令一八四条二項<sup>(54)</sup>において、本店配賦経費については費用のみの控除とされている。そのため、本店配賦経費の取扱いについて、旧七条三項タイプの租税条約締結国の外国法人の場合には租税条約と国内法との間に齟齬が生じない一方、新たに新七条と同じ規定に改訂した日英租税条約や日独租税条約の下で、日本にPEを有するこれらの国の外国法人が、当該法人の本社が支出

した共通経費に独立企業原則に基づく適正利益額を上乗せした金額を、合理的基準に基づき本店配賦経費として日本のP E帰属所得から控除した場合には、租税条約が国内法に優先適用されることから、日本政府としては、これを認めることになるかと解される。

これについては、そもそも本店配賦経費に一定の適正利益を上乗せした金額の控除を認めていない現行国内法の規定が、改正国内法が帰属主義（若しくはA O A）に基づく制度となつたとの財務省の説明と矛盾するとも考えられる。<sup>(55)</sup>

## 2 「単純購入」についての、旧七条と新七条及び平成二六年度改正後の国内法との関係について

企業のための物品や商品の購入のみを目的として設立された事業を行う一定の場所はP Eに該当しないとすゝる旧O E C Dモデル条約の規定は、そのまま二〇一〇年改訂後の新条約にも引き継がれた。これを受け、国内法上も同様の趣旨の規定が設けられている。<sup>(57)</sup> その一方、旧七条にあつたP Eの単純購入の機能に対してはいかなる所得も帰属させないとすゝる規定（Mere Purchase 条項）が、新七条から削除された。A O Aに基づき事業所得条項における帰属主義の徹底を図つたものである。これを受け、改正後の法人税法においても、商品の再販売取引による所得を全額販売した国の国内源泉所得と定めていた旧法人税法施行令一七六条一項一号の規定が削除され、帰属主義に基づく新法人税法一五八条一項一号に置き換えられた。それにより商品の再販売の場合についても独立企業原則を適用して、商品の仕入れ国と販売国の間で国内源泉所得を分配されることになつた。

具体的には、外国法人のP Eが企業のために日本で物品購入を行った場合にも同じ機能を果たす輸出商社が得るマージン相当額を当該P Eの帰属所得として認定すると同時に、企業が調達した物品を輸入してP Eが販売した場合にも、みなし仕入れ相当額を帰属所得から控除する必要が生じるため、実務においては、内部販売取引や内部仕入れ

取引毎の独立企業間価格の算定が必要となる。

しかしながら、帰属主義における独立企業原則を徹底するならば、本来であれば、企業のために物品の購入のみを行う一定の場所についてもP Eと認定すべきであると考えられる。そうしないと、企業は、P Eの中から物品購入機能のみを取り出してP Eと認定されない別の一定の場所を設けることで、P E帰属所得を減らす租税回避が可能となってしまう。<sup>(58)</sup>

### 3 人的役務提供事業（芸能人・職業運動家による人的役務提供を除く）の対価と新七条の関係

改正後の法人税法において、国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令<sup>(59)</sup>で定めるものを行う法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価は、芸能人及び職業運動家による人的役務提供の対価を除き、租税条約上は事業所得として新七条が適用される。すなわち、「P Eなければ課税なし」のルールが適用になる。しかしながら、国内法上は、これらの所得については、P Eを有しない外国法人であっても法人税の課税所得となる。これは、改正後の国内法が新七条との整合性をはかつたものであるとの説明からは矛盾するものである。

このような国内法になった背景としては、日本が締結している租税条約の中には、国連モデル条約と同じ自由職業所得条項を残すものがあり、その場合にはP Eがなくても滞在期間が一八三日を超える場合には人的役務提供の対価が所得源泉地国で課税可能となることに鑑み、そうした租税条約を締結している国との間の相互主義の観点から、このような規定としたことが考えられる。

本来、国内法による外国法人・非居住者の国内源泉所得課税の範囲は、租税条約が所得源泉地国課税を認めている範囲よりも広く定められており、相互主義に従い、租税条約で国内法による課税範囲を制限することが予定されている

ることから、こうした租税条約と国内法との課税条件の違いはあって当然と言える。このように、平成二六年度改正が新七条に沿ったものとなったとの説明は正確でなく、より近づいたという表現の方が適切である。

### 第3節 企業内部取引における適正な利潤決定の困難性の問題

前述のように新七条は、本支店間取引のような内部取引についても、精緻化が進んだ関連者間取引に適用される移転価格税制と同様の独立企業原則を厳密に適用することを企図したものであり、新七条に近づけるための平成二六年度改正も同じ考えによるものである。こうした内部取引を通しての所得配分のためには、内部取引に係る独立企業間価格算定に必要な資料を企業に作成・保管してもらう必要があることから、国内にPEを有する外国法人は、PE帰属所得関連取引に関する明細書類の作成が、財務省令により新たに義務付けられた。<sup>(61)</sup>

内部取引による所得配分を決定するにあたり、新七条コメント<sup>(62)</sup>は、納税者の経済的に重大なリスクや責任、利益の移転取引に関する帳簿や同時作成文書を基に所得の帰属を決定すべきとする。当該文書が、税務調査の際に有効なものとして扱われるためには、(ア)機能・事実分析を踏まえた内部取引の経済的実質を反映したものであること、(イ)全体として商業において合理的にふるまう企業が作成したものと同等のものであること(もし、それと異なる場合には税務当局が適切な内部取引価格を決定することを妨げないこと)、(ウ)独立企業原則に反するような取引についてのものでないこと、が必要となる。<sup>(63)</sup>

問題は、内部取引について、どこまで独立企業間と同じような文書の作成が現実にできるかであり、厳密な文書の作成を義務付けるほど海外進出している企業の事務負担が大きくなる。

国際的関連企業間取引に適用される移転価格税制の執行においてすら、独立企業間価格の決定には多大の困難があり、移転価格課税に伴う対応的調整のための相互協議には多くの時間と労力が費やされている現状に照らすと、企業の内部取引における独立企業間価格の決定には、さらなる困難が予想される。国際的関連企業間取引の場合には、形式だけにせよ少なくとも契約文書や連絡文書の作成が会社法上必要とされていたが、内部取引の場合には電話やメールによる指示等、正式な文書を交わすことなく行われているのが通常であると考えられるからである。

さらには、支店が仕入れた商品を本店に送る場合のように、本店もしくはPEが第三者と取引している場合には、第三者との取引価格をベースに独立企業間価格を算定することも考えられるが、企業内部における物品の貸借や役務の提供の場合には、これまで「内部取引に該当する資産の移転、役務の提供その他の事実を記載した注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類若しくはこれらに相当する書類又はその写し」<sup>(64)</sup>が作成されてこなかった企業も多いと考えられ、こうした書類の新たな作成が必要となった場合に事務量とコストの増大に企業が耐えられない懸念がある。さりとて、適正な内部取引価格の決定を簡易な方法で行おうとすれば、独立企業原則に反する方法として租税条約違反になる可能性が大きい。

このままで行くと、理念的には関連企業間取引と企業内部取引の間で一貫性のある制度となった一方で、執行にあたっては課税当局と法人と間の交渉による裁量幅の大きな課税制度となって執行上の公平が担保できなくなる恐れがある。

こうした執行上の不公平を防ぐためには、独立企業原則に反しない範囲での簡易な帰属所得認定方法を早急に考え、公開することが望まれる。

## おわりに

本論文では、財務省から二〇一〇年改訂OECDモデル条約新七条に沿った制度に改正したと説明された外国法人課税制度の平成二六年度（二〇一四年）税制改正について詳しく検証した。その結果、同税制改正による総合主義から帰属主義への変更は、新七条に改訂されたことで必要になったわけではなく、旧七条の下でも、同じように租税条約と国内法の二元化の問題は存在したこと、及び、租税条約と国内法の二元化はそもそも租税条約が予定しているものであり、平成二六年度改正以後も旧七条を採る租税条約が当面存続する中で、二元性の問題は依然として残ることを示した。

本論文で指摘したように、AOAに基づく新七条と法人税制度は法体系的としては一貫していて、海外進出形態において実質は同じでありながら、子会社形態かPE形態かの形式差異による課税上の不公平をなくすことに寄与している一方で、執行上の公平の確保に懸念を抱かせるものである。

平成二六年度税制改正による新制度が実際に適用開始されるのは平成二八年四月一日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税からであり、早くても平成二九年度三月期からとなり、現在、外国法人はその準備に追われているところであると考えられる。新制度に基づいて提出された確定申告書について税務調査が行われるのは、さらにその後になるが、その前に、移転価格制度におけるAPAのような制度の導入も視野に入れて、適正・公平な執行が行われるように配慮する必要がある。

別紙 「国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし」

(国税庁のホームページより)

- 帰属主義に移行された後（改正後）の外国法人に対する課税関係は、次の表のとおりです。

【法人税】の部分が、法人税の課税対象となる国内源泉所得となります。

【源泉徴収のみ】の部分が、所得税の源泉徴収のみ行われる（源泉分離課税となる）国内源泉所得となります。

【外国法人に対する課税関係の概要】（改正後）

所得の種類	区分	PEを有する外国法人		源泉徴収	
		PE 帰属所得	PE に帰属しない国内源泉所得		
(事業所得)				無	
②国内にある資産の運用・保有 (下記(7)～(14)に該当するものを除く。)				無	
③国内にある資産の譲渡 (右のものに限る。)	国内にある不動産の譲渡 国内にある不動産の上に存する権利等の譲渡	①PEの帰せられるべき所得	【法人税】	無 (注1)	
	国内にある山林の伐採又は譲渡 買集めた内国法人株式の譲渡 事業譲渡類似株式の譲渡 不動産関連法人株式の譲渡 国内のゴルフ場の所有・経営に係る法人の株式の譲渡 等			無	
④人的役務の提供事業の対価				20.42%	
⑤国内不動産の賃借料等				20.42%	
⑥その他の国内源泉所得				無	
(7)債券利子等 (8)配当等 (9)貸付金利子 (10)使用料等 (11)事業の広告宣伝のための賞金 (12)生命保険契約に基づく年金等 (13)定期積金の給付補填金等 (14)匿名組合契約等に基づく利益の分配	【法人税】			【源泉徴収のみ】	15.315%
					20.42%
					20.42%
					20.42%
					20.42%
		20.42%			
		15.315%			
		20.42%			
国内源泉所得以外の所得		課税対象外	無		

- (注) 1 土地の譲渡対価に対して10.21%の源泉徴収  
 2 (7)から(14)の国内源泉所得の区分は所得税法上のものであり、法人税法にはこれらの国内源泉所得の区分は設けられていません。  
 3 源泉徴収の欄の税率は、所得税と復興特別所得税を合わせた合計税率（=所得税率×102.1%）により表記しています。

出所：https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/pdf/h27kokusai-aramashi.pdf

- (1) 旧法人税法（以下、「旧税法」と表記する。）一四一条一号、旧税法一四五条一項
- (2) 旧所得税法（以下、「旧所法」と表記する。）七条五号、一七八条、二二二条、一六一条一の二号から七号及び九号から一  
二号
- (3) 旧税法一四五条
- (4) 平成二六年度改正後の新法人税法（以下、「新税法」と表記する。）一四四条
- (5) 旧税法一四一条
- (6) 新税法二条二の一八号イ、ロ、ハ
- (7) 新税法一三八条一号
- (8) このように企業の関連部門を各々独立した企業であると仮定する考え方を「独立企業原則」と呼ぶ。
- (9) 新税法一三八条一項一号
- (10) 自由職業所得・芸能人等所得・専門知識技能提供所得等の国内で提供された人的役務提供事業（平成二六年度改正後の新法人税法施行令（以下、「新法令」と表記する。）一七九条）
- (11) 新税法一三八条一項
- (12) 新税法一四一条
- (13) 新税法一四四条の二
- (14) 旧税法の下でも金銭の貸付け、投資その他これらに準ずる行為により生ずる所得でP Eに帰属するものは、例外的に国内源泉所得として課税対象とする制度があったが、当該所得について外国法人税が課される場合には、課税対象から除くことにより二重課税を排除していた。そのため、外国税額控除制度を使う必要はなかった。（旧法人税法施行令（以下、「旧法令」と表記する。）一七六条五項）
- (15) 旧法令一四二条三項
- (16) 例えば、A国法人の日本支店の従業員がB国に出張して一〇〇の所得を得た場合、B国で国内法に基づき二〇の税が課されたとする。旧法人税ではこの一〇〇は国外所得として課税対象とならなかったため、日本とB国の間で二重課税は発生せず、外税控除も必要なかった。ところが改正後は、この一〇〇の所得もP E帰属所得として日本の課税対象になった。そこで、

外国税額控除制度を適用しようとした時、従来のように、「国外源泉所得は国内源泉所得以外のもの」として外税控除限度額を計算すると、この例の場合、国外源泉所得はゼロであるから、これに日本の実効税率を乗じた外税控除限度額もゼロとなり、外税控除できないことになる。

(17) 新法第一四四条の二第四項

(18) 『改正税法のすべて(平成26年版)』大蔵財務協会(平成二六年七月)六七二頁

(19) 他の国が締結した租税条約例では、国外所得免除方式により二重課税を排除するものもある。

(20) OECDモデル租税条約も国連モデル租税もソースルルを定めた条項はないが、実際に締結された租税条約の中には、旧日米租税条約第六条のように、ソースルルを定めた規定を持つものも例外的にある。

(21) 例えば、貸金業を営む個人が受け取る利子は、所得税法上は利子所得ではなく事業所得に分類される。これに対して、租税条約上では、事業所得条項の七条ではなく利子所得条項の一条が適用される。

(22) 例えば、日本の居住者である貸金業者が外国にいる債務者にお金を貸して利息を受け取った場合、当該利子所得は事業所得と利子所得が競合することになるが、この場合は、まず租税条約上の一〇%の制限税率を定める利子所得条項が適用になる。そして一〇%で源泉徴収をされた後の受取利子は、日本の所得税法上、事業所得として申告され、源泉徴収税について外税控除の対象となる。

(23) 国によっては、事業利得税等、所得税や法人税とは別の所得に対する税として課税する国もある。

(24) これに対して米国のように条約と国内法と優先関係は後法優先とする国もあれば、ドイツのように租税条約のような技術的な条約の場合には直接適用はなく、条約を実施するための特例法の成立を待つて初めて効力を持つ国の場合には、租税条約の効力が事実上国内法と同等の地位に置かれることになる結果、後法優先となる国もある。

(25) Base Erosion Profit Shiftingの略。OECD、G20において租税回避対策について議論するフォーラム

(26) 最近のBEPSの議論では、二国間の国内法の違いから生じる二重非課税が注目されているが、租税条約適用の結果生じる二重非課税については、未だ対策が示されていない。ただ、アップルやグーグルが租税回避目的で使ったダブルアイリッシュ・ダッチサンドイッチ方式によるスキームでは、アイルランドとオランダ間の租税条約も利用されていることから、今後、議論の対象になる可能性がある。

- (27) 和訳は、租税政策・税務行政センターの仮訳による。以下の二〇〇八年レポートの和訳も同じ。
- (28) 旧七条三項コメントリー・パラ二八
- (29) 同上・パラ三二
- (30) 同上・パラ三三
- (31) 同上・パラ三四
- (32) 同上・パラ三五～四〇
- (33) 同上・パラ四一～四二
- (34) 同上・パラ四三～四五
- (35) 同上・パラ四六～四八
- (36) 二〇一〇改訂後のOECDモデル条約七条コメントリー・パラ二七
- (37) 新七条コメントリー・パラ四三
- (38) 同上・パラ四二
- (39) 一部修正することを予めOECDモデル条約コメントリーで留保している国も多い。
- (40) OECD加盟国とOECD非加盟国との間の租税条約では、加盟国間の租税条約に比してOECDモデル条約との乖離がさらに大きくなる。
- (41) 国連モデル条約も基本的性格は同じである。OECDモデル条約との違いは、OECDモデル条約がOECD加盟国である先進国間の租税条約を念頭においているのに対して、国連モデル条約は、国連構成国である開発途上国と先進国間の租税条約を念頭においていることである。
- (42) 平成二八年九月九日現在の財務省ホームページ [http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/182.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/182.htm) による。
- (43) 旧ソ連・旧チェコスロバキアとの条約が複数国へ承継されていることから、条約等の数と国・地域数が一致しない。
- (44) 台湾については、公益財団法人交流協会（日本側）と亜東関係協会（台湾側）との間の民間取決め及びその内容を日本国内で実施するための法令によって、全体として租税条約に相当する枠組みを構築。

- (45) スウェーデンとの条約のように旧七条の条項から利益配分方式による帰属所得の決定条項のみを削除した条約例がある。
- (46) 「The other Contracting State agrees that...」
- (47) 例えば、モデル条約では使用料は一二条により源泉地国免税となつてゐるが、例外として使用料がP E帰属所得であれば事業所得の一部として源泉地国で課税できるとされている。そのため、使用料の支払いがP E廃止後になつた場合に事業所得条項ではなく使用料条項が適用になると解されると源泉地国課税ができなくなるおそれがある。
- (48) IRC7852(d)
- (49) IRC894(b), 26 CFR1-894-1(b)
- (50) IRC894(c)
- (51) 日本の租税条約ではOECDモデル租税条約と同様の帰属主義を採用しているが、その他に世界では、国連モデル租税条約が採用する修正帰属主義を採用する条約例もある。
- (52) 新七条コメントリー・パラ三九―四〇
- (53) 新法一四一―三項「外国法人の各事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額につき、前項の規定により第二二条（各事業年度の所得の金額の計算）の規定に準じて計算する場合には、次に定めるところによる。  
二 第二二条第三項第二号に規定する販売費、一般管理費その他の費用には、外国法人の恒久的施設を通じて行ふ事業及びそれ以外の事業に共通するこれらの費用のうち、当該恒久的施設を通じて行ふ事業に係るものとして政令で定めるところにより配分した金額を含むものとする。」
- (54) 新法令一八四―二項「法第百四十二条第三項第二号に規定する政令で定めるところにより配分した金額は、外国法人の当該事業年度の同号に規定する費用につき、当該外国法人の恒久的施設を通じて行ふ事業及びそれ以外の事業に係る収入金額、資産の価額、使用人の数その他の基準のうち、これらの事業の内容及び当該費用の性質に照らして合理的と認められる基準を用いて当該外国法人の恒久的施設を通じて行ふ事業に配分した金額とする。」
- (55) おそらくは、未だ旧七条タイプの租税条約が多い現状では、旧七条三項と親和性の高い現行の国内法規定を維持する一方で、今後の租税条約改定交渉の結果、旧七条タイプの租税条約が減り新七条タイプの租税条約が増えた時点で、この国内法の条文の原則と例外の書きかえが予定されているのかもしれないが推測の域をでない。

- (56) 旧OECDモデル条約五条四項d号
- (57) 新税法二条二の一八号及び法人税法施行令四条の四第二項一号
- (58) 例えば外国法人が日本からA商品の輸入業務とB商品の日本への輸出・販売事業を行う場合、一つの支店で両方の業務を行えばA商品の輸出に関する手数料相当額も支店に帰属する所得の一部として課税対象になるのに対して、二つの支店に分けて行えば、A商品の輸出業務のみを行う支店はPEと判定されず、輸出業務に関する手数料相当額が課税対象にならなくなる。
- (59) 新法令一七九条
- (60) 新税法一四一条二号、新税法一三八条一項四号、新税法一七九条一号、三号
- (61) 新税法一四六条の二、法人税法施行規則六二条の二、六二条の三
- (62) 新七条コメントリー・パラ二六
- (63) 同前
- (64) 新法人税法施行規則六二条の三一号

(新潟大学大学院現代社会文化研究科教授)