

平成 24 年 11 月 14 日

補 足 資 料
(国 際 課 税)

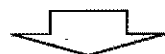
目次

○ 我が国の課税権の範囲	1
○ 個人納税者の区分と課税所得の範囲	2
○ 法人納税者の区分と課税所得の範囲	3
○ PE (Permanent Establishment、恒久的施設) とは	4
○ 総合主義・帰属主義・AOA対比表	5
○ OECDモデル条約7条新旧対照表	6
○ 外国法人の課税方式について総合主義から帰属主義に国内法を改正した場合のイメージ	7
○ 総合主義から帰属主義への移行の意義(二重課税又は二重非課税のリスクの緩和)	8
○ 総合主義(全所得主義)と帰属主義の課税方式の違い(所得の種類別)	9
○ 外国法人・内国法人に対する課税関係の概要(現行)	10
○ 非居住者・居住者に対する課税関係の概要(現行)	11
○ 主要国の国内法における内部取引の取扱い	12
○ アジア各国の国内法における内部取引の取扱い	13
○ 帰属主義を導入した場合の内国法人のための外国税額控除のイメージ	14
○ 我が国の租税条約ネットワーク	15
○ 租税条約交渉の現状	16
○ 国際課税に関する論点整理(抄)	17
○ 昭和36年 税制調査会における議論等	18

我が国の課税権の範囲

⇒ 我が国において課税の対象としているのは、居住者・内国法人の場合には全世界所得、非居住者・外国法人の場合には国内源泉所得。

我が国課税権の範囲



居住者・内国法人：全世界所得課税（①+②）

非居住者・外国法人：国内源泉所得のみ課税（③）

所得源泉地	
日本	外国
①国内源泉所得	②国外源泉所得
③国内源泉所得	④国外源泉所得

- 各国の課税権が競合すると、国際的な二重課税が発生することとなるが（上記②、③の領域）、その調整は原則として居住地国が行うこととされている。
 - ・ ②に係る課税について、我が国は、外国税額控除制度及び外国子会社配当益金不算入制度により調整している。
 - ・ ③に係る課税について、相手国は、概ね、外国税額控除制度又は国外所得免除制度で調整している。
 - ・ 通常、租税条約において、これらの二重課税の調整義務及びその具体的な方法が規定される。

個人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
居住者	<ul style="list-style-type: none">○ 国内に住所を有する個人○ 現在まで引き続き1年以上住所を有する個人	<ul style="list-style-type: none">○ 全ての所得（全世界所得）
非永住者	<ul style="list-style-type: none">○ 日本国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は住所を有していた期間の合計が5年以下である個人	<ul style="list-style-type: none">○ 国内源泉所得○ 国外源泉所得（国内払い・国内送金分に限る）
非居住者	<ul style="list-style-type: none">○ 居住者以外の個人	<ul style="list-style-type: none">○ 国内源泉所得のみ

法人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
内 国 法 人	国内に本店又は主たる事務所を有する法人	全ての所得（全世界所得） ※ただし、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける配当については、その95%相当額を益金不算入。
外 国 法 人	内国法人以外の法人	国内源泉所得のみ

PE (Permanent Establishment、恒久的施設) とは

PEの意義

「PE」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。

PEなければ課税なし ⇒ PEがあれば源泉地国で課税可能

PEの要素

- ① 「事業を行う場所」 — 建物、設備など施設の存在
- ② 場所が「一定」 — ある程度恒久的な場所に設置
- ③ その場所を通じて企業の事業活動が行われていること

ただし、次のものはPEにあたらぬ

- 商品などの保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用
- 商品などを購入し又は情報を収集することのみを目的として、一定の場所を保有
- その他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、一定の場所を保有
- 独立代理人 ← 従属代理人はPEに該当

対比表(総合主義・帰属主義)

		総合主義(全所得主義) (現行国内法)	帰属主義	
			旧モデル7条	新モデル7条:AOA(※)
対 外 国 法 人 ・ 非 居 住 者	外国法人の支店に係る課税所得の範囲	すべての国内源泉所得 (支店帰属の有無は問わない) ・国内において行う事業から生ずる所得 ・国内にある資産の運用・保有・譲渡により生ずる所得 ・その他その源泉が国内にある所得	支店帰属所得 (支店帰属所得について、「企業全体の所得が上限」or「支店独自に計算」の2通りの解釈あり)	支店帰属所得 (支店帰属所得は企業全体の所得とは関係なく、支店独自に計算)
	資産の支店への帰属	特段の基準なし	特段の基準なし (なお、支店の機能分析に基づき、新7条流の資産の帰属判定を容認)	支店の機能分析に基づき、資産の帰属を判定
	資本の支店への配賦・利子控除制限	特段の基準なし	特段の基準なし (なお、新7条流の資本配賦・利子控除制限を容認)	支店への資本配賦・利子控除制限 (独立企業ならば必要とされる資本を支店に配賦し、資本に対応する部分の負債利子の控除を制限する必要)
	本支店間等の内部取引	認識しない	内部取引損益の認識を容認(使用料・利子の例外あり) (無形資産の内部使用料及び一般事業会社の内部利子は認識しない)	内部取引損益を認識する必要 (無形資産の内部使用料及び一般事業会社の内部利子を含め、内部取引損益全般を認識する必要あり)
	単純購入	単純購入非課税 (支店が本店等のために行う単なる商品の購入活動から生ずる所得を認識しない)	単純購入非課税	単純購入活動に係る所得を認識する必要 (例えば、購入代理活動に対する受取手数料相当額)
	外国法人の支店課税における外国税額控除	外税控除制度は不要 (国内源泉所得に対してのみ課税)	外税控除制度が必要	外税控除制度が必要
対 居 内 国 法 人 ・ 居 住 者	外国税額控除の基礎となる国外所得	国内源泉所得以外の所得が国外所得とされる (外国法人の国内源泉所得に関する計算ルールに準じて計算)	国外支店帰属所得を国外所得とする必要 (外国法人の日本支店帰属所得の計算ルールに準じて計算)	・国外支店帰属所得を国外所得とする必要 ・国外支店帰属所得は、AOAに従って計算する必要 (外国法人の日本支店帰属所得の計算ルール(内部取引の認識あり、資本配賦あり等)に準じて計算)

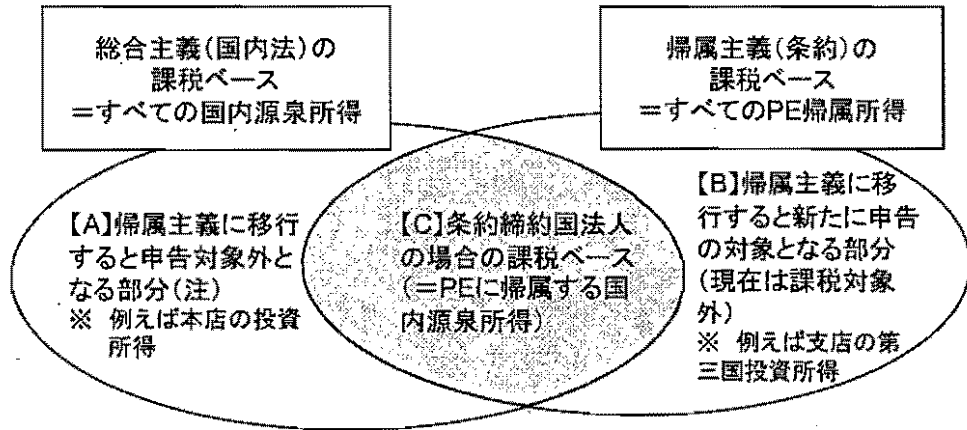
(※)AOA : Authorized OECD Approach

OECD モデル条約 7 条新旧対照表

2010 年 OECD モデル条約 7 条	2008 年 OECD モデル条約 7 条
<p>第 7 条 事業利得 (2010 年改正)</p> <p>1. 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、2 の規定に基づき当該恒久的施設に帰せられる利得に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。</p> <p>2. この条及び第 [23A] [23B] 条の適用上、各締約国において 1 に規定する恒久的施設に帰せられる利得は、特に当該恒久的施設を有する企業の他の構成部分との取引において、当該恒久的施設が、同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う分離し、かつ、独立した企業であるとしたならば、当該企業が当該恒久的施設を通じて、及び当該企業の他の部門を通じて遂行した機能、使用した資産及び引き受けた危険を考慮して、当該恒久的施設が取得したとみられる利得とする。</p> <p>3. 一方の締約国が、2 の規定に基づき、いずれか一方の締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得の調整を行い他方の締約国において租税を課された利得に対して租税を課する場合には、当該他方の締約国は、当該利得に係る二重課税の排除に必要な範囲で、当該利得に課された租税の額について<u>適当な調整を行う</u>。この調整に当たっては、両締約国の権限のある当局は、<u>必要があるときは、相互に協議する</u>。</p> <p>4. 他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、当該他の条の規定は、この条の規定によって影響されることはない。</p>	<p>第 7 条 事業所得</p> <p>1. 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。</p> <p>2. 3 の規定に従うことを条件として、一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、当該恒久的施設が、同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う個別のかつ分離した企業であって、当該恒久的施設を有する企業と全く独立の立場で取引を行うものであるとしたならば当該恒久的施設が取得したとみられる利得が、各締約国において当該恒久的施設に帰せられるものとする。(77 年改正)</p> <p>3. 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。(77 年改正)</p> <p>4. 2 の規定は、恒久的施設に帰せられるべき利得を企業の利得の総額の当該企業の各構成部分への配分によって決定する慣行が一方の締約国にある場合には、租税を課されるべき利得をその慣行とされている配分の方法によって当該一方の締約国が決定することを妨げるものではない。ただし、用いられる配分の方法は、当該配分の方法によって得た結果がこの条に定める原則に適合するようなものでなければならない。(77 年改正)</p> <p>5. 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。</p> <p>6. 1 から 5 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、この限りでない。</p> <p>7. 他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、当該他の条の規定は、この条の規定によって影響されることはない。</p>

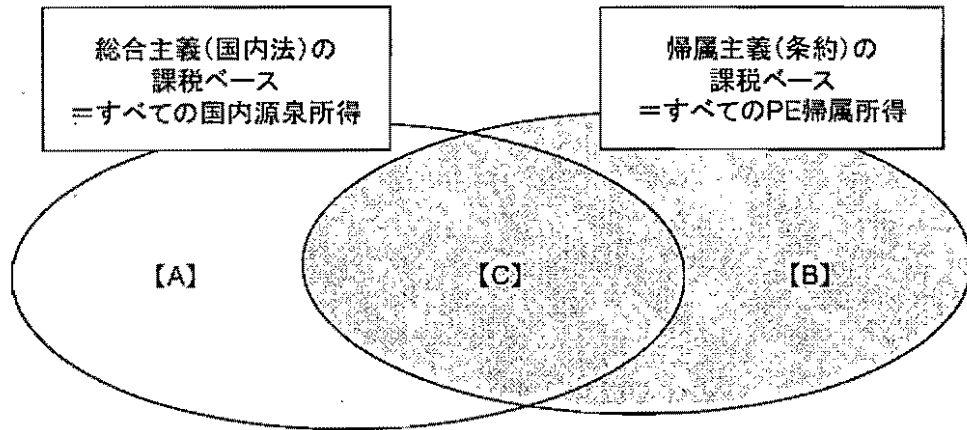
外国法人の課税方式について総合主義から帰属主義に国内法を改正した場合のイメージ

条約締約国の法人のケース



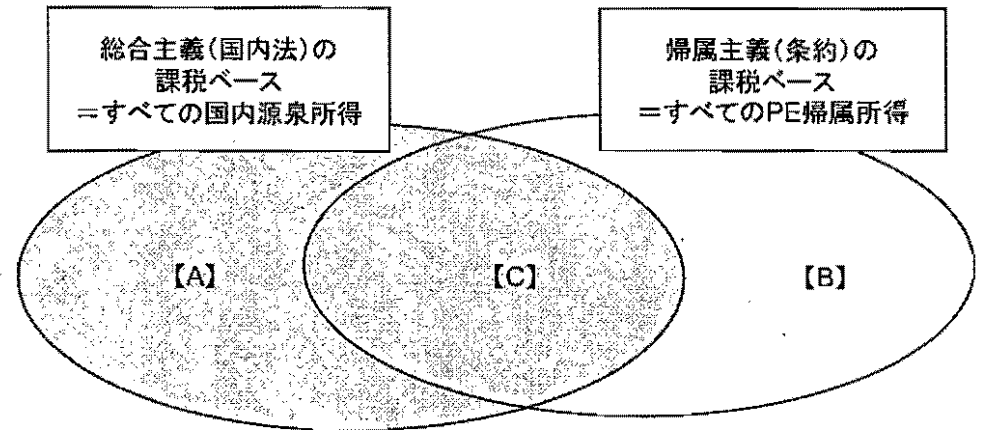
(注)源泉所得税の対象は残る

改正後

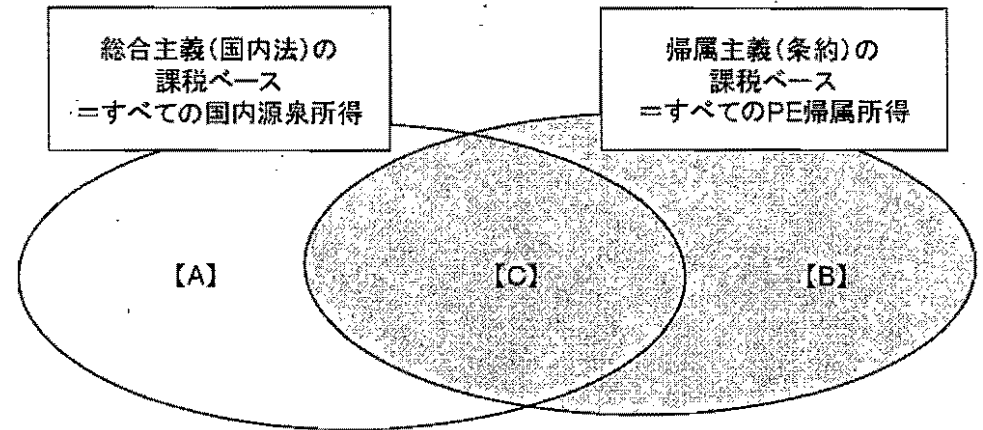


条約締約国の法人については、【B】の分だけ課税ベースが拡大

条約非締約国の法人のケース



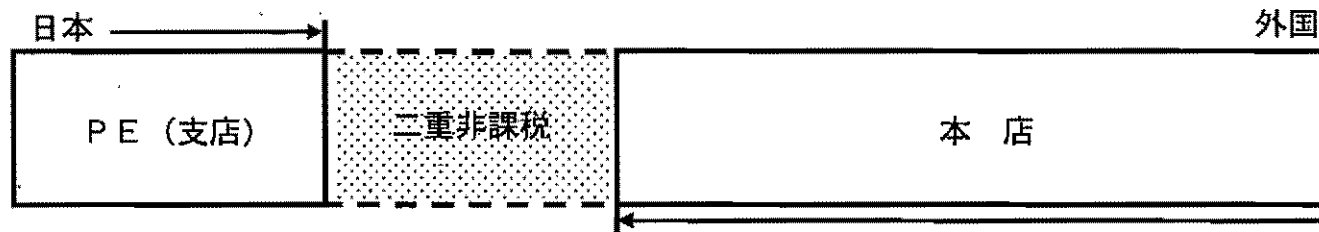
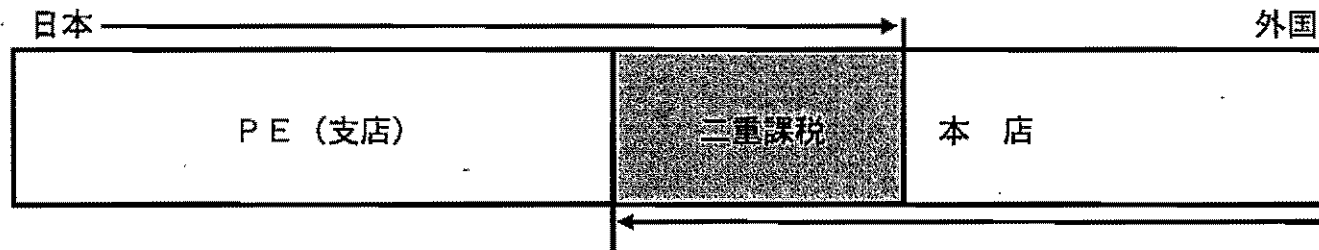
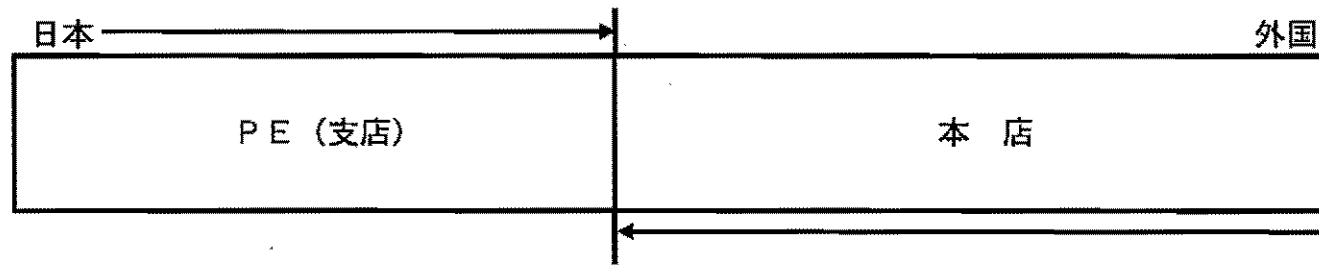
改正後



条約非締約国の法人については、
・【A】>【B】の法人であれば課税ベースは減少
・【A】<【B】の法人であれば課税ベースは拡大

総合主義から帰属主義への移行の意義
(二重課税又は二重非課税のリスクの緩和)

事業所得課税の課税範囲として多数の国が採用しているPE帰属所得の概念を導入することで、二重課税又は二重非課税のリスクの緩和が期待できる。



総合主義（全所得主義）と帰属主義の課税方式の違い（所得の種類別）

【総合主義】(注1)

	内外区分(法法 138)	所得区分	PEあり (法法 141 一)	PEなし (法法 141 四)
国内源泉所得		国内事業所得	すべての国内源泉所得を対象に ネット所得課税 (一部源泉徴収+申告)	課税対象外
		国内資産の運用・保有		課税(申告)
		国内資産の譲渡		課税対象外 一部課税(注2) (申告)
		国内不動産の譲渡・賃貸		課税 (源泉徴収+申告)
		利子・配当・使用料		課税 (源泉徴収)
	国外源泉所得		課税対象外 (法法 4 ③)	

【帰属主義】(注1)

	内外区分	所得区分	PEあり		PEなし
			PE帰属	PE非帰属	
国内源泉所得		(国内事業所得)	PE帰属所得を対象にネット所得課税 (一部源泉徴収+申告)	(国内事業所得)	課税対象外
		国内資産の運用・保有			課税(申告)
		国内資産の譲渡			(注5) 課税対象外 一部課税(注2) (申告)
		国内不動産の譲渡・賃貸			課税 (源泉徴収+申告)
		利子・配当・使用料			課税 (源泉徴収)
	国外源泉所得		(注3) (注4)		課税対象外

(注1) 総合主義はわが国の現行国内法、帰属主義は一般的な帰属主義のイメージ

(注2) 事業譲渡類似株式の譲渡益等(法法 141 四、法令 187①)

(注3) PE帰属所得は国内源泉所得とされる。

(注4) PEが有する外国債券につき支払を受ける利子等

(注5) 外国法人の本店が日本の証券市場において譲渡した有価証券の譲渡益等(法法 138 一、法令 177②)

外国法人・内国法人に対する課税関係の概要(現行)

区分 所得の種類 (法法138)	外国法人			内国法人		
	国内に恒久的施設を有する法人		国内に恒久的施設を有しない法人 (法法141四)	源泉徴収 (所法212①)	源泉徴収 (所法212③)	
	支店その他事業を行う一定の場所を有する法人 (法法141一)	一年を超える建設作業等を行い又は一定の要件を備える代理人等を有する法人 (法法141二、三)				
国内源泉所得	国内事業に係る所得	【法人税課税】	【課税対象外】	無	無	
	国内にある資産の運用・保有		無	無		
	国内にある資産の譲渡		無 ^(注)	無		
	その他の国内源泉所得		無	無		
	人的役務の提供事業の対価		20%	無		
	国内不動産の賃貸料等		20%	無		
	利子等		15%	15%		
	配当等		20%	20%		
	貸付金利子		【法人税課税】	【源泉分離課税】	20%	無
	使用料等		20%	20%	無	
	事業の広告宣伝のための賞金		20%	20%	無	
	生命保険契約に基づく年金等		20%	20%	無	
	定期積金の給付補てん金等		15%	15%	無	
匿名組合契約等に基づく利益の分配	20%	20%	無			
国外源泉所得	課税対象外 (法法4③)			無	無	

(注) 国内の土地の譲渡対価に対して10%の源泉徴収

非居住者・居住者に対する課税関係の概要(現行)

区分 所得の種類 (所法161)	非居住者			居住者		
	国内に恒久的施設を有する者		国内に恒久的施設を有しない者 (所法164①四、②二)	源泉徴収 (所法212①)	源泉徴収 (所法181等)	(原則的な課税方法)
	支店その他事業を行う一定の場所を有する者 (所法164①一)	一年を超える建設作業等を行い又は一定の要件を備える代理人等を有する者 (所法164①二・三、②一)				
国内源泉所得	国内事業に係る所得	【総合課税】 ^(注1)	【課税対象外】	無	無	【総合課税】
	国内にある資産の運用・保有		国内不動産事業譲渡類似株式	無	無	
	国内にある資産の譲渡			無	無	
	その他の国内源泉所得		無	無		
	組合事業から生ずる利益の配分		【課税対象外】	20%	無	
	土地等の譲渡対価	【源泉徴収の上総合課税】 ^(注2)	10% (注2)	無		
	人的役務の提供事業の対価		20%	無		
	不動産の賃貸料等		20%	無		
	利子等	【源泉分離課税】		15%	15%	【源泉分離課税】
	配当等	【源泉徴収の上総合課税】	【源泉分離課税】	20%	20%	【源泉徴収の上総合課税】
	貸付金利子			20%	無	【総合課税】
	使用料等	国内事業に帰せられるもの	国内事業に帰せられないもの	20%	無	【源泉徴収の上総合課税】
	給与その他の人的役務の提供に対する報酬、公的年金等、退職手当等			20%	有	
	事業の広告宣伝のための賞金			20%	10%	
	生命保険契約に基づく年金等			20%	10%	
定期積金の給付補てん金等	【源泉分離課税】		15%	15%	【源泉分離課税】	
匿名組合契約等に基づく利益の分配			20%	20%	【源泉徴収の上総合課税】	
国外源泉所得	課税対象外 (所法5②)			無	無	【総合課税】

(注1) 株式等の譲渡所得は15%申告分離課税

(注2) 土地等の譲渡対価は源泉徴収の上、その所得に対して15%(長期)・30%(短期)で申告分離課税

主要国の国内法における内部取引の取扱い

(未定稿)

	日本	アメリカ	イギリス	フランス	ドイツ
概要	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識なし	原則として、内部取引損益の認識あり	原則として、内部取引損益の認識あり	取引の種類に応じて内部取引の認識の有無が異なる
棚卸資産	移転による損益の認識なし (単純な販売の場合には、全額販売地で生じた所得とされる)	移転による損益の認識なし (単純な販売の場合には、全額販売地で生じた所得とされる)	独立企業間価格による内部取引損益の認識あり	独立企業間価格による内部取引損益の認識あり	PEの果たす機能により、直接的方法(独立企業原則に近いもの)又は間接的方法(定式配分に近いもの)によりPEに帰属する利得を算定
その他の有形資産	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識あり	移転時に時価評価損益を認識
役務の提供	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識あり
無形資産の使用料	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識なし
利子	内部取引損益の認識なし (本店支払利子のPEへの配賦を通じて認識)	内部取引損益の認識なし (本店支払利子のPEへの配賦を通じて認識)	内部利子の認識あり (金融機関のみ)	内部取引損益の認識なし (本店支払利子のPEへの配賦を通じて認識)	内部取引損益の認識なし (本店支払利子のPEへの配賦を通じて認識)
支店帰属利子(内部利子及び外部)の損金算入限度額	規定なし	米国支店負債とみなされる金額を基礎として支店帰属利子の損金算入限度額計算	支店帰属の無償資本を基礎として支店帰属利子の損金算入限度額計算		支店帰属の無償資本を基礎として支店帰属利子の損金算入限度額計算
内部取引等に対する源泉徴収	なし (外部調達とのひもつき資金の利子については、源泉徴収の可能性あり)	あり (米国支店に配賦された利子は、内国法人が支払ったものとして、源泉徴収の対象。なお、支店利子税の対象となる利子については、源泉徴収なし。)	なし (外部調達とのひもつき資金の利子については、源泉徴収の可能性あり)	なし	なし (外部調達とのひもつき資金の使用料・利子については、源泉徴収の可能性あり)
内部取引への移転価格税制の適用	なし	なし	あり	あり	あり
内国法人の外国税額控除における国外PE所得算定	内部取引損益の認識なし (外国法人の国内源泉所得計算と同様)	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識あり (外国法人の英国PE帰属所得計算と同様)	— (国外PE帰属所得免除方式)	内部取引損益の認識あり (外国法人のドイツPE帰属所得計算と同様)

アジア各国の国内法における内部取引の取扱い

(未定稿)

	日本	中国	インド	韓国	タイ	シンガポール
概要	内部取引損益の認識なし	本支店間の実際取引について、内部取引損益の認識あり	原則として、内部取引損益の認識あり	原則として、内部取引損益の認識あり	内部取引の認識なし (本店と支店は同一の課税主体として取り扱われる)	原則として、内部取引損益の認識あり
棚卸資産	内部取引損益の認識なし	独立企業間価格による内部取引損益の認識あり	独立企業間価格による内部取引損益の認識あり	独立企業間価格による内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識なし	独立企業間価格による内部取引損益の認識あり
その他の有形資産	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識あり
役務の提供	内部取引損益の認識なし		内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識あり
無形資産の使用料	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識なし (本店支払使用料のPEへの配賦を通じて認識)	内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識あり	内部取引損益の認識なし	内部取引損益の認識あり
利子	内部取引損益の認識なし (本店支払利子のPEへの配賦を通じて認識)	内部取引損益の認識なし (本店支払利子のPEへの配賦を通じて認識)	内部利子の認識あり	内部利子の認識あり	内部取引損益の認識なし (内部利子の認識は禁止)	内部利子の認識あり (金融機関のみ)
支店帰属利子 (内部利子及び外部)の損金算入限度額	規定なし	規定なし	支店帰属の無償資本を基礎として支店帰属利子の損金算入限度額計算	過少資本税制に類似した制度あり	規定なし	
内部取引への移転価格税制の適用	なし	あり	あり	あり	なし	あり

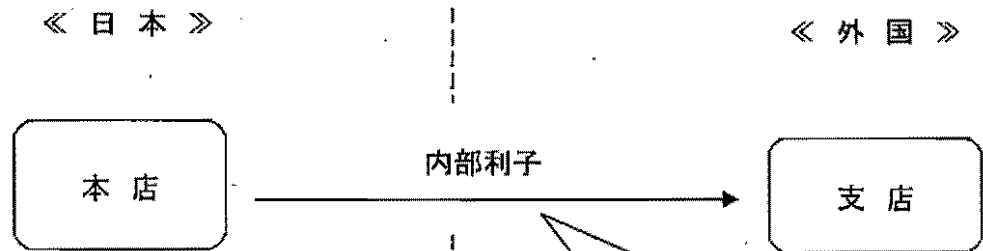
帰属主義を導入した場合の内国法人のための外国税額控除のイメージ

- 外国税額控除制度とは
⇒ 内国法人が納税した外国法人税について、控除限度額の範囲でわが国の法人税額から控除する制度

- 控除限度額の計算式

$$\left[\text{控除限度額} = \text{法人税額} \times \frac{\text{国外所得（国外支店の所得）}}{\text{全世界所得}} \right]$$

【帰属主義を導入した場合】
国外支店帰属所得を
国外源泉所得と定義する必要



【現行制度】
外国税額控除における控除限度額の計算上、
国外支店の所得として認識せず

↓

【帰属主義を導入した場合】
外国税額控除における控除限度額の計算上、
国外支店の所得として認識する

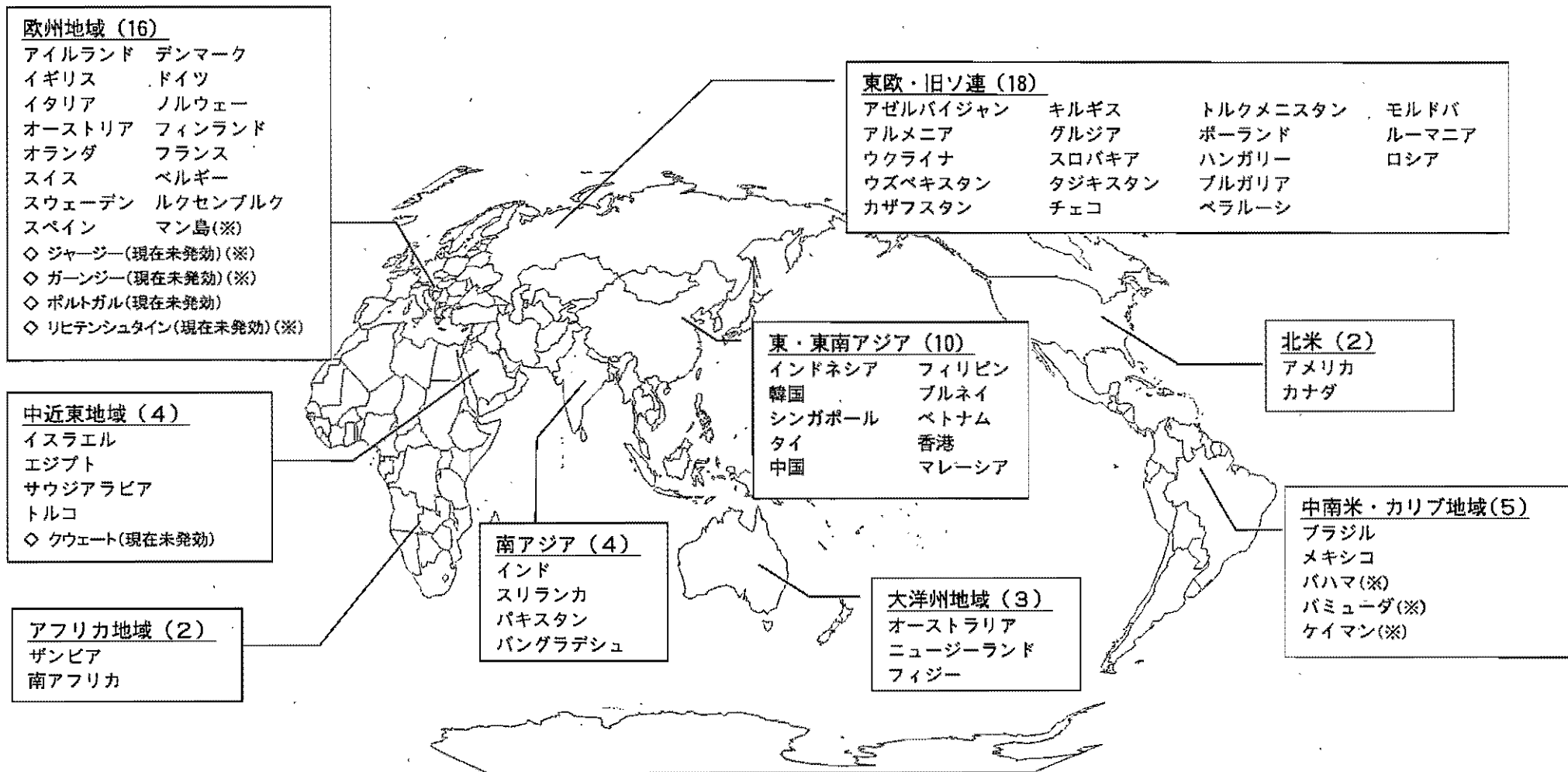
我が国の租税条約ネットワーク

《53 条約、64 力国・地域適用／平成 24 年 10 月末現在》

(注1) 旧ソ連等との条約が継承されているため、53 条約に対し、64 力国・地域適用となっている。

(注2) 「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの。

○ 租税条約の主な目的・・・二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応、投資・経済交流の促進



租税条約交渉の現状

(平成 24 年 10 月末現在)

《日米租税条約以後の経緯・現状》

◇ 発効

- ・ 平成 16 年 3 月 日米租税条約
- ・ 平成 18 年 6 月 日インド租税条約
- ・ 平成 18 年 10 月 日英租税条約
- ・ 平成 19 年 12 月 日仏租税条約
- ・ 平成 20 年 11 月 日パキスタン租税条約
- ・ 平成 20 年 12 月 日オーストラリア租税条約
- ・ 平成 20 年 12 月 日フィリピン租税条約
- ・ 平成 21 年 12 月 日ブルネイ租税協定
- ・ 平成 21 年 12 月 日カザフスタン租税条約
- ・ 平成 22 年 7 月 日シンガポール租税協定
- ・ 平成 22 年 8 月 日バミューダ租税協定(※)
- ・ 平成 22 年 12 月 日マレーシア租税協定
- ・ 平成 23 年 8 月 日香港租税協定
- ・ 平成 23 年 8 月 日バハマ租税協定(※)
- ・ 平成 23 年 9 月 日サウジアラビア租税条約
- ・ 平成 23 年 9 月 日マン島租税情報交換協定(※)
- ・ 平成 23 年 11 月 日ケイマン租税協定(※)
- ・ 平成 23 年 12 月 日オランダ租税条約
- ・ 平成 23 年 12 月 日スイス租税条約
- ・ 平成 23 年 12 月 日ルクセンブルク租税条約

◇ 署名・未発効

- ・ 平成 22 年 1 月 日ベルギー租税条約
- ・ 平成 22 年 2 月 日クウェート租税条約
- ・ 平成 23 年 12 月 日ジャージー租税協定(※)
- ・ 平成 23 年 12 月 日ガーンジー租税協定(※)
- ・ 平成 23 年 12 月 日ポルトガル租税条約
- ・ 平成 24 年 7 月 日リヒテンシュタイン租税情報交換協定(※)

◇ 基本合意

- ・ 平成 23 年 12 月 日オマーン租税協定
- ・ 平成 24 年 6 月 日米租税条約
- ・ 平成 24 年 6 月 日ニュージーランド租税条約
- ・ 平成 24 年 9 月 日サモア租税情報交換協定(※)
- ・ 平成 24 年 10 月 日アラブ首長国連邦租税条約

◇ 現在の正式交渉国

- ・ ドイツ連邦共和国

(注)「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの。

II 国際課税に関する中長期的な課題

2. 非居住者及び外国法人の課税ベース－帰属主義への見直し－のあり方

（議論の概要）

- 我が国は、外国法人に対する課税に関し、国内法においていわゆる「総合主義」を長年採用している一方、租税条約においては「帰属主義」を採用しており、いわば二元体制が並存している。帰属主義を明記した今回の OECD モデル租税条約の改定は、今後の我が国を含めた OECD 加盟国の条約締結・改正交渉に直接影響を及ぼすだけでなく、国内法を総合主義から帰属主義に見直す契機を与えている。なお、帰属主義に改める場合には、あわせて、適正な課税を確保するために必要な法整備についても検討する必要がある。

【提起された主な論点等】

（総論）

- 帰属主義の有効な機能を担保する「3つの前提条件」、すなわち、①PE の概念についての議論の進展、②移転価格に関する独立企業原則の理論及び適用ガイダンスの精緻化、③独立企業原則を支えるインフラとしての分離会計主義の制度的枠組みの進展や税務上のドキュメンテーション・ルールの整備・実施、は充足されてきたといえる。
- 今回、OECD モデル租税条約第7条で規定された OECD 承認アプローチ（AOA：Authorized OECD Approach）は、現行の移転価格ガイドラインで強化・再構築が行われた独立企業原則の考え方と整合的である。

（新 OECD モデル租税条約の Authorized OECD アプローチに対応した国内法の改正の方向性）

- 国内法を帰属主義（AOA）に合致させる改正を行うべきであり、その際に見直すべき基本的な項目としては、現行の総合主義、内部取引の認識とそれに伴う損益の認識、及び単純購入非課税の原則が挙げられる。
- 現行の総合主義の背景には、非居住者・外国法人も、国内に PE を有して国内で事業を行う以上、その国内源泉所得に対する課税の方法は総合課税（純所得課税）の対象とすべきとの考え方がある。しかしながら、この考え方は、外国法人が我が国に子会社を設けて進出してくる場合には、当該外国法人が直接得る国内源泉所得に対しては我が国子会社が PE として機能している場合に限り総合課税する一方で、外国法人が我が国に支店形態で進出してくる場合には当該外国法人のすべての国内源泉所得を総合課税することになり、課税上のバランスを欠いているのではないかと、外国法人が我が国に支店形態で進出してくる場合と子会社形態で進出してくる場合との課税の整合性の観点からは、国内 PE に帰属している所得に限って内国法人並みの純所得課税を行う、との帰属主義（AOA）の考え方が基本的な方向となるのではないかと。
- タックスヘイブンに本拠を置き、我が国で PE を通じて大部分の取引を行う納税者との関係では、PE に広範な吸引力（Force of Attraction）を認める総合主義に基づく現行国内法の方が、我が国の課税権を適切に確保できると評価する見方もある。しかし、総合主義から帰属主義へ見直す場合には、租税回避リスクについては、必要に応じて外国子会社合算税制なども含めた法整備や、情報交換制度の拡充と税制の透明化の促進によって対応すればよいのではないかと。
- 帰属主義の下では、もともと PE の貢献で稼得していた事業所得を外国本店の直取引に変換するタックス・プランニングにより、我が国課税ベースを潜脱するリスクが増大することに鑑みると、総合主義の持つ吸引力効果を一部残存させて、これら事業所得の潜脱を図るタックス・プランニングに備える考え方もあるかもしれない。しかし、その場合には、あくまで AOA の下での例外的な租税回避否認規定として位置付けるべき。
- 我が国にとって経済的重要性を有する外国とはほとんどの場合租税条約を締結しており、条約締結国に本店を置く企業の PE については、条約に基づき既に帰属主義が適用されているので、国内法を帰属主義に改めることの経済的な効果は、法律を実態に合わせる程度の限定的なものではないかと。ただし、各国間で AOA で足並みを揃えることで、二重課税リスクや二重非課税リスクが確実に緩和されることが見込まれる。

（二重課税の調整）

- 帰属主義に基づく PE 課税を徹底すると、これまで課税対象ではなかった PE 帰属の国外所得についても課税対象となるため、PE に対し帰属主義に基づく課税を行った場合の外国で課税された所得についての外国税額控除の供与といった、現行法制の下では生じ得ない二重課税への対応について検討が必要となる。
- PE に帰属する事業所得について我が国と外国のソースルールが AOA に基づいていれば、我が国国内 PE に帰属する国外所得に関しては、二重課税の起こる可能性は小さくなるはず。今後、両締約国間で AOA に基づくソースルールへの改訂にタイムラグがある場合や、AOA に基づく帰属主義について解釈が異なる場合などに二重課税のリスクが残るが、これらの場合には基本的に相互協議で二重課税の解消を図れば足りるのではないかと。
- 本邦法人の本店と外国にある PE との間の内部取引につき、帰属主義により PE に課された外国税額について、当該法人全体として所得がまだ実現していない場合、どのように二重課税の解消を図るかという問題がある。これについては、外国税額控除のタイミングの問題として検討して対応すれば良いのではないかと。

昭和36年 税制調査会における議論

「事業を有する非居住者等に対する課税については、我が国の現行法やアメリカ、イギリスの国内法のたてまえのように、事業所得のほか国内源泉から生ずる他の全所得を総合し通常税率を適用して課税すべしとする考え方と、カナダ、西ドイツの国内法のたてまえのように、源泉徴収を受ける投資所得は、恒久的施設に帰属しないかぎり総合課税しないものとする考え方がある。国内源泉から生ずる全所得を総合して課税する考え方は、事業を有する非居住者等については、国内の源泉から生ずる全所得につき居住者等と同一に取り扱う趣旨であり、一方、恒久的施設に帰属しない投資所得の総合合算を要求しない考え方は、事業を有する非居住者等は、国内における事業活動に関連する所得に限って居住者と同様に取り扱う趣旨である。」

出典：昭和36年12月「税制調査会答申別冊 審議の内容及び経過の説明」

昭和36年 税法整備小委員会の審議結果の税制調査会総会への報告

「日本に『事業』を有する外国法人が事業所得のほかに日本から利子、配当、ロイヤルティ等他の所得をも得ている場合には、現行法ではこれらの全所得を総合合算して課税する建前をとっている。このような方式は、各国の立法例からみて必ずしも一般的なものではなく、我が国が締結した租税条約のうちにも、恒久的施設に帰属しない所得は合算課税しないことを明らかにしているものもある。しかしながら、日本に事業所等を有して事業を行う場合には、その外国人の日本に対する属地的応益関係が深く、日本源泉の所得については、居住者及び内国法人と同様その全所得を総合合算して通常の税率で課税する現行法の建前を維持することが適当と考えられる。」

出典：昭和36年12月税制調査会「昭和37年3月税制調査会答申関係資料集〔第2分冊〕」