

国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直し （骨子）

外国法人に対する課税原則については、昭和 37 年以来、国内法において、日本源泉の所得について居住者及び内国法人と同様その全所得を総合合算する、いわゆる「総合主義（全所得主義）」を採用してきている。他方、昭和 35 年の日印租税条約以来、PE に帰属するものについてのみ課税するという「帰属主義」を採用した租税条約ネットワークが徐々に広がり、現在ではすべての条約締結国との間では帰属主義、それ以外の条約非締結国との間では総合主義（全所得主義）という課税原則の二元化が定着している。

OECD においては、従来のモデル租税条約 7 条（以下「旧 7 条」という）でも帰属主義を原則としていたものの、その解釈や運用が各国で統一されていなかったため、結果として二重課税・二重非課税を効果的に排除することができていないという問題提起がなされ、その改正について検討を重ねてきた。その結果、PE に帰属すべき利得（以下「PE 帰属所得」という）の算定アプローチを定式化したモデル租税条約新 7 条（以下「新 7 条」という）が 2010 年に導入された。具体的には、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（Authorised OECD Approach、以下「AOA」という）が採用されている。

この新 7 条の導入によって、我が国の国内法を新 7 条に基づく帰属主義へ見直す機運が高まってきた。

第 1 に、企業の多国籍化が進み、外国法人の進出形態も様々になっている現在において、支店形態で進出する場合と子会社形態で進出する場合とで、異なる課税原則を適用することは課税上のバランスを欠き、これを維持することが困難となっている。

第 2 に、新 7 条が OECD のコンセンサスとなったことにより、今後、新 7 条を導入する条約が増えてくるが、国内法を総合主義（全所得主義）のまま条約にだけ新 7 条が導入されると、内部取引の認識の相違等による二重課税・二重非課税のリスクが一層顕在化するおそれがある。

第 3 に、旧 7 条締結国との間で新 7 条を導入していくことにより、条約締結国と我が国の PE 帰属所得（又は内国法人の国外 PE に帰属する所得）の認識が一致し、二重課税・二重非課税が解消されていくことが見込まれる。また、旧 7 条締結国との間でも、旧 7 条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・二重非課税の範囲が狭くなっていくと考えられる。この効果は、我が国に進出する外国法人の在日 PE のみならず、我が国企業の国外 PE においても享受されるものである。

第 4 に、租税条約と国内法が新 7 条に基づく帰属主義に統一されることによって、二元化されていた課税原則が簡素でかつ国際的に調和のとれた税制に近づくこととなり、その結果として対内投資に好影響を及ぼすことが期待される。

(外国法人課税に係る論点)

● 国内源泉所得

我が国の国内法では、外国法人等については、国内源泉所得の種類に応じて PE がある場合とない場合とで課税関係が決まることとなる。これが帰属主義になると、PE の有無ではなく、PE に帰属する所得とそれ以外で区別し、PE に帰属する所得は「PE 帰属所得」(国内事業所得) という属性で課税することとなる。このように所得の種類と課税方式が変わることにより、従来は課税していなかった PE に帰属する国外源泉所得 (PE が第三国の国債に投資して得た利子等) について「PE 帰属所得」として課税することとなる一方で、PE 非帰属の国内資産の譲渡所得 (外国本店が PE を通さずに直接我が国の株式に投資して得た譲渡利益等) については申告対象外となる (源泉徴収で課税関係は終了)。

● 文書化

PE 帰属所得に係る文書化には、第 1 ステップ (内部取引及び PE に帰属する外部取引の認識) のための文書化と第 2 ステップ (内部取引の ALP 算定) のための文書化の 2 種類がある。機能・事実分析を行う上で内部文書は納税者及び執行当局の双方にとって重要な出発点となるものであるが、第 1 ステップにおける本支店間の内部取引には法的拘束力のある契約書等といったものが当然には存在しないため、内部取引の存否及び内容を明確にするための文書作成を納税者に求めることとする。

文書化が必要な書類としては、例えば、契約書、領収証、送り状等の証憑類に相当する書類のほか、内部取引の内容を記載した書類、PE 及び本店が果たす機能及びその機能に関連するリスクの内容を記載した書類が考えられる。これらの書類の中には、企業が既に作成しているもので代用できるものが多くあると考えられる。

● 無償資本の配賦

新 7 条の考え方を踏まえ、PE が本店等から分離・独立した企業であるとした

場合に必要とされる程度の資本を PE に配賦することとする。その際、PE で計上された負債利子総額のうち、PE に配賦された資本から PE で計上された資本を控除した部分に対応する支払利子について、PE 帰属所得の計算上、損金算入を制限することとする。なお、PE 帰属資本は PE における支払利子の損金算入限度額の計算においてのみ用いることとし、PE の税務上の資本金等の額の計算には影響させない。さらに、内国法人については、無償資本の配賦は外国税額控除の控除限度額の算定のためにのみ必要となるものであることから、実務上の負担を考慮して、銀行及び証券会社を除く内国法人については無償資本の配賦を義務付けないこととする。

(外国税額控除に係る論点)

● 外国法人に対する外国税額控除制度の新設

外国法人の PE 帰属所得について我が国で課税することとなると、外国法人の PE が本店所在地国以外の第三国で稼得した所得について、当該外国と我が国から二重課税を受けることとなるため、内国法人における外国税額控除と同様の外国税額控除を供与する必要がある。

● 内国法人の外国税額控除の控除限度額

新 7 条は外国法人に対して本支店間の内部取引を認識することを要求すると同時に、内国法人と国外 PE に対しても外国法人と同様に内部取引を認識することを要求している。我が国は内国法人について全世界所得課税を原則としているため、国外 PE の外国税額控除の算定の場面だけ影響が及ぶことになる。

外国税額控除の控除限度額の算定の基礎となる国外所得については、現行法令上「国内源泉所得以外の所得」とされているが、外国法人への課税原則が国内源泉所得から PE 帰属所得に変わると国外所得の範囲が不明確となるため、国外所得を積極的に定義する方式に改める。