

筑波大学・青山慶二

非居住者・外国法人の課税ベースのあり方

1. 帰属主義の今日的意義

- グローバル化の進展の中で重要性を増す国際投資の増進のためには、二重課税排除の必要性が強く意識されている。

- 租税条約の下で源泉地国・居住地国の双方にとって納得のいく合理的な課税権配分を行い、その結果残る二重課税の排除を適切に行うためには、締約国が、
 - ①課税権配分に際して一義的なメルクマールを提供しうる「帰属主義」に依拠すべきことを再認識するとともに、
 - ②その「帰属主義」の解釈の調和を図ることが、何よりも重要とのコンセンサスに基づき、OECDを中心とした国際協調が進展。

- 帰属主義の有効な機能を担保する3つの前提条件
 - ①PE概念——統一されてきたPE概念
 - ②独立企業原則——定式配分方式との間での緊張関係の中で必要性の再確認
 - ③分離会計主義——グローバルビジネスのインフラとしての定着

2. 新OECDモデル条約のAOA (Authorized OECD Approach) の意義と、それに対応した国内法のあり方

(1) AOAの意義

- 機能・リスク分析を徹底したPEへの独立企業原則の適用
機能的分離企業アプローチの採択(利得の決定に当たっての2段階アプローチ)
資本のPEへの配賦・内部取引の認定

- 分離会計主義とドキュメンテーション
本店経費のPE配賦や企業全体の利得の配付方式からの解放

- PE概念についての検討の遅れのもたらす問題

(2) 条約・国内法上の取扱い

- 条約(帰属主義)と現行国内法(総合主義)のかい離に伴うメリットの再検討
タックスハイブンとの戦いにおける武器としての総合主義の評価

(3) 対応する国内法改正の方向性

- 条約におけるAOAの採用とのバランス上、事業所得について改正の余地のある

国内法関連条項

現行の総合主義の取扱い
内部取引の認識・それに伴う損益の計上
単純購入非課税の原則の取扱い

3. 事業所得以外の所得を含めた、外国法人・非居住者の課税ベース(国内源泉所得)のあり方

- PE 帰属を前提とした純所得課税の貫徹の方向性
居住者・内国法人との平等取扱い
国外で発生する事業から生じる所得についての取扱いの明確化
- 総合主義の持つ吸引力アプローチ (Force of Attraction : FOA) の評価

4. 帰属主義における、外国租税との二重課税調整のあり方

- 法人としての未実現の所得に対する二重課税救済義務の問題
- 棚卸資産取引などにおける帰属主義を反映したソースルールの明確化
- 国内支店に帰属する国外にある者に対する貸付金利子等の投融資活動に伴う所得を国内源泉とする政令の位置づけの明確化 (外税控除に代えた免除方式)

(以上)