

# 国際課税のケース・スタディ

## わが国で事業を営む外国の公益法人に対する課税

### 〔事例〕

米国の公益法人 (non-profit organization) Aは、特定の産業分野における研究、開発、調査を主たる業務とするものである。

Aは、このたび日本に事務所を設置し、日本における会員に対しAの発行する刊行物、その他の資料の配布及び情報の提供を行うこととしている。Aに加入している会員は、月額200ドルの会費を払うが、その納入先は新規設立の事務所とされている。

このような場合、Aに対するわが国の法人税の課税はどのように行われるのか。

また、Aが米国の公益法人であることから、わが国における課税上特別の扱いはないのか。

### 〔ポイント〕

① 外国法人の国内における事業から生ずる所得についての課税は、原則として租税条約に規定する事業所得条項の規定の適用がある。

本事例の場合には、まず日米租税条約第8条の規定の適用の有無を検討し、次いでその適用がある場合、同条の規定に基づく課税関係を検討する。

② 公益法人に対する課税に関し租税条約において特則を規定することはなく、日米租税条約においても、公益法人に対しての特則を規定したものはない。

③ 法人税法及び所得税法において公益法人に

対する課税の特則を規定し、普通法人に比して税の軽減免除が図られているが、外国の公益法人に対しては、相互主義その他所要の要件を充足することにより、大蔵大臣の指定がある場合に限り、わが国の公益法人と同様の課税を受けることとされている。

したがって、この大蔵大臣の指定がない場合には、一般の会社等の法人と同様の扱いにより課税が行われることとなる。

### 〔検討〕

#### 1 日米租税条約第8条(事業所得)の規定の適用の有無について

日米租税条約第8条は、事業から生ずる所得についての課税関係を規定するものであるが、同条においてその対象となる所得を「産業上又は商業上の所得」と規定し、「産業上又は商業上の利得」の意義に関し、同条第5項において次のように定義を行っている。

#### 「第5項

「産業上又は商業上の所得」には、製造業、商業、保険業、農業、漁業及び鉱業から生ずる所得並びに船舶又は航空機の運用、人的役務の提供及び有体の動産(船舶及び航空機を除く。)の賃貸から生ずる所得を含む。この用語には、また、不動産及び天然資源から生ずる所得、配当、利子、第14条(3)に定義する使用料並びに譲渡収益を生ずる権

利又は財産が、一方の締約国の居住者である受領者が他方の締約国内に有する恒久的施設と実質的に関連を有する場合には、その所得、配当、利子、使用料及び譲渡収益を含む。この用語には、次のものは含まない。

(a) 個人が使用人として提供し又は独立の資格で提供する人的役務に対する報酬として受領する所得

(b) 一方の締約国の法人その他の団体が、第18条(3)に規定する理由により同条(2)の規定に基づく免除を受ける資格がなく又は受ける資格がないと認められる個人の人的役務を提供することにより、他方の締約国内の源泉から取得する所得」

本事例におけるAのわが国での事業は、一種の情報提供事業であり、上記の「産業上又は商業上の所得」に含まれる(上記日米租税条約第8条第5項(b)の規定は、いわゆるワンマンカンパニーに関するものであり、本事例においてはその規定の適用はない)。

## 2 日米租税条約第8条(事業所得)の規定に基づく課税関係について

(1) 日米租税条約第8条第1項の規定は、次のとおりである。

「一方の締約国の居住者の産業上又は商業上の利得については、その居住者が他方の締約国内に存在する恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で産業上又は商業上の活動に従事しない限り、当該他方の締約国の租税を免除する。その居住者が当該恒久的施設を通じて当該他方の締約国内でそのような活動に従事する場合には、当該他方の締約国は、その居住者の産業上又は商業上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、租税を課することができる。」

Aは、わが国に新たに事務所を設置することとなるが、当該事務所は日米租税条約第9条の規定

の適用により恒久的施設に該当する。本事例における事業から生ずる所得の課税の範囲は、当該事務所に帰せられる所得に限定される。

仮に、Aがわが国に事務所を設置しないで、米国から直接その会員に刊行物その他の資料を送付するような場合には、わが国に恒久的施設が存在しないことから法人税の課税はないこととなる。

(2) 恒久的施設に帰せられる所得が課税の対象とされるが、その所得の算定は、日米租税条約第8条第2項の規定の適用により、いわゆる独立企業の原則に基づいて行われることとなる。

同条第2項の規定は、次のとおりである。

「一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で産業上又は商業上の活動に従事する場合には、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い、かつ、当該恒久的施設を有する居住者と、全く独立の立場で、取引を行う独立の者であったとしたならば、当該恒久的施設に帰せられたとみられる産業上又は商業上の利得が、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。」

本事例の場合、当該新設事務所が行う業務につき、これを仮に第三者に委託等として行ったとした場合に当該第三者において受領する収益相当分が、当該新設事務所が稼得する収益、すなわち当該新設事務所に帰せられるものとされる。

一方、当該新設事務所の事業遂行上生じた費用は所得金額の算定上控除される。

この費用については、その事業遂行に要したものであれば、米国において支出したものであっても、控除の対象とされる。実務的には、本店の支店への費用配賦に関するもので、その支払の事実の立証及び配賦額の合理的な算定を立証することが必要とされる。

独立企業原則による所得金額の算定が、比較対

象となる第三者の取引事例等の抽出が困難な場合等において、実務においては当該新設事務所の要した費用に一定のマージン率(例えば5%, 10%)を乗じて、これを所得金額として法人税額を算出する方式も多くみられ、原則としてこの方式による納税で特に問題は生じないものとする。

### 3 外国公益法人に対する課税について

外国の公益法人に対する課税については、法人税法第10条において、「外国法人である公益法人等又は人格のない社団等の前条に規定する所得のうち収益事業から生じた所得以外の所得については、同条の規定にかかわらず、各事業年度の所得に対する法人税を課さない。」と規定されているが、ここでいう外国の公益法人等とは、法人税法別表第二第2号の規定により、当該外国の公益法人の所在地国において、当該外国の公益法人と同様なわが国の公益法人に対しその収益事業以外の事業についての法人税課税を行わないこと等所要の条件を充足することで大蔵大臣の指定を受けたものとされている。

したがって、本事例においてはAは米国の公益法人であるものの、わが国において大蔵大臣の指定を受けていない以上通常の外国法人と同様の課税を受けることとなる。

なお、外国の公益法人として大蔵大臣の指定を受けたものは、極めて少数であり、その指定には厳格な要件が求められるようである。

### 〔結 論〕

外国の公益法人であっても、大蔵大臣の指定がないので、一般の外国法人と同様の課税を受けることとなる。

日米租税条約の規定により、当該新設事務所に帰せられる所得に限って法人税の課税を受けることとなるが、この帰せられる所得の算定は、いわゆる独立企業原則に基づいて、当該新設事務所があたかも第三者であるかのように擬制してその稼得する所得の算定を行うこととなる。

(税理士 小沢 進)

**新版**

## 商法と税法の接点

田中久夫 著

A5判上製 定価2800円 円380円  
(税込み)

◆本書は、商法と税法の接点領域に存在する諸問題を体系的に網羅し、各項目毎に両法の比較を前提にした調整や実務上の取扱いをやさしく解説しました。また、今回の新版では、初版発行後の商法改正や税制改正を全て織り込んでいます。

財経詳報社