

## 国際課税のケース・スタディ

### 租税条約における“その他所得条項”の適用について

#### 〔事例〕

内国法人甲はその業務の一環として匿名組合の営業者としての事業を遂行している。

この匿名組合はわが国において不動産の取得、管理、運用及び売却を主たる業務とするもので、組合員の大半は外国法人である。

組合員の数は15であるが、その外国法人の国別の内訳は、英国法人及びカナダ法人となっている。

このたび、内国法人甲は営業者としてこの匿名組合員に対して利益の分配を行うこととなった。

匿名組合員である英国法人及びカナダ法人が受領する匿名組合の利益の分配についてわが国でそれぞれどのような課税を受けることとなるのか。なお、英国法人及びカナダ法人とも、いずれもわが国に恒久的施設を有していない。

#### 〔ポイント〕

- ・国内法における外国法人が受領する匿名組合の利益の分配についての課税
- ・日英租税条約第23条（その他所得）の規定について
- ・日加租税条約第20条（その他所得）の規定に

ついて

#### 〔検討〕

##### 1 国内法における外国法人が受領する匿名組合の利益の分配についての課税

法人税法施行令第177条（国内にある資産の所得）第1項第4号の規定により、国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約を含む。）に基づき利益の分配を受ける権利から生ずる所得は、法人税法第138条第1号に規定する国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得とされている。

国内にある資産の運用、又は保有により生ずる所得は法人税法第141条第4号（外国法人に係る各事業年度の所得に対する法人税の課税標準）の規定に基づき法人税の課税の対象とされる。

また、法人税法第138条第11号、同施行令第184条及び所得税法第178条、第179条の規定に基づき、事業者が10人以上の匿名組合員と締結している匿名組合契約に係る利益の分配については20%の税率による源泉徴収課税が行われ、この源泉徴収課税により課税関係が完結するこ

ととなっている。

## 2 日英租税条約第23条（その他所得）の規定について

日英租税条約第23条の規定は次のとおりである。

「(1) 一方の締結国の居住者の所得（源泉地を問わないものとし、また信託から支払われる所得を除く。）で前各条に規定がないものに対しては、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。

(2) (1)の規定は、一方の締約国の居住者である所得（第7条(2)に定義する不動産から生ずる所得を除く。）の受領者が、他方の締約国において当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行い又は当該他方の締約国において当該他方の締約国内にある固定的施設を通じて独立の人的役務を提供する場合において、当該所得の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設又は当該固定的施設と実質的に関連するものであるときは、当該所得については、適用しない。この場合には、第8条又は第15条の規定を適用する。」

この規定は、OECDモデル条約第21条等の規定とほぼ同一のものといえる。

OECDモデル条約タイプの租税条約においては、事業所得、投資所得、譲渡所得、人的役務提供所得等について網羅的に各条項でその課税関係を定めているが、各条項において規定されていない所得については、その他所得条項においてその課税関係を定めている。上記のとおりOECDモデル条約、日英租税条約においては恒久的施設又は固定的施設と実質的に関連を有するものを除き居住地国のみの課税とされて

いる。

日英租税条約においては、匿名組合契約による利益の分配に関する適用条項は、各条項における規定がないことからその他所得条項の適用があるものと解され、したがって、英国法人が受領する匿名組合契約による利益の分配については、その居住地国である英国においてのみ課税され、わが国での課税はないこととなる。

## 3 日加租税条約第20条（その他所得）の規定について

日加租税条約第20条の規定は次のとおりである。

「1. 一方の締約国の居住者の所得（源泉地を問わない。）で前各条に規定がないものに対しては、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。

2. 1.の規定は、一方の締約国の居住者である所得（第6条2に規定する不動産から生ずる所得を除く。）の受領者が、他方の締約国において当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行い又は当該他方の締約国において当該他方の締約国内にある固定的施設を通じて独立の人的役務を提供する場合において、当該所得の支払の基因となった権利又は財産が当該恒久的施設又は当該固定的施設と実質的に関連を有するものであるときは、当該所得については、適用しない。この場合には、第7条又は第14条の規定を適用する。

3. 1.及び2.の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者の所得のうち、他方の締約国内において生ずるものであって前各条に規定のないものに対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」

日加租税条約第20条の規定振りと上記日英租税条約第23条の規定を比較すると、第1項及び第2項の規定の仕方は、ほとんど同様のものであるが、日加租税条約においては、第3項の規定により、源泉地国での課税が行い得ることとされている。

何故、わざわざ第1項及び第2項の規定を設けて、第3項において第1項及び第2項の規定の適用を排除しているのか。

この点の疑問に対しては、第21条第1項に関するOECDモデル条約コメンタリーにその説明をみることができる。

OECDモデル条約第21条第1項において、両締約国以外の第三国で生じた所得についても、すなわち源泉地国の如何を問わずその生じた所得は居住地国のみでの課税とされている。この規定は、双方居住者が条約の規定に基づいていずれか一方の締約国の居住者に振り分けられた場合には、その者は他方の締約国の非居住者に該当することになるので、第三国で生じた所得に対してもはや居住者として全世界所得に対する

課税は行い得ない、とする趣旨である。

わが国の場合、租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律第6条の規定により、租税条約における双方居住者の振分けによってわが国の非居住者とされた者は、当該租税条約の規定の適用に限定されることなく、わが国におけるすべての課税関係において非居住者として扱われる趣旨の規定があり、この国内法の規定は、上記OECDコメンタリーと整合している。

#### 〔結 論〕

日英租税条約及び日加租税条約におけるその他所得条項は、第1項及び第2項の規定は、両者ともほぼ同一の規定となっているが、日加租税条約においては第3項の規定により源泉地国での課税が行われることとなる。日英租税条約においては、源泉地国での課税を認める規定がなく居住地国のみでの課税となっている。

(税理士 小沢 進)

## Q&A 宅地評価の実務 橋本 守次著

A 5判・定価3059円(税込み)

282のQ & A, 140点の図解, 具体的な計算例で, 宅地評価の実務上必要なほとんどのパターンを網羅。特に小規模宅地等の課税の特例についても詳しく解説。

財 経 詳 報 社