

国際課税のケース・スタディ

日本・オーストラリア租税条約第4条（事業所得）の規定の 解釈（産業上又は商業上の所得の範囲）について

〔事例〕

当社はオーストラリア法人であるが、当社の100%子会社である日本法人との間で役務提供に関する契約を締結し、当該日本法人の本店に数名の当社社員を派遣し、約1カ月間主として経営管理、会計組織等に関するコンサルタントとしての役務の提供を行い、その対価として派遣社員の使用時間数を基に算定した金額約1,000万円を受領することとなった。

当社は、日本に支店等の恒久的施設を有しないことから日本における法人税の課税がないものと考えている。しかしながら、日本・オーストラリア租税条約第4条（事業所得）において産業上又は商業上の利得には、人的役務（自由職業の役務を含む。）に対する報酬は含まれないとされていることから、上記の恒久的施設がないことを理由として課税がないとする考え方に疑念を有している。当該役務提供の対価に対するわが国での課税はどのようになるのか。

〔ポイント〕

1. 外国法人が行う人的役務提供に関する国内源泉所得の規定及びその課税について
2. 日本・オーストラリア租税条約第4条の

規定について

〔検討〕

1 外国法人が行う人的役務提供に関する国内源泉所得の規定及びその課税について

法人税法第138条第2号の規定により、「国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令が定めるものを行う法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価」は国内源泉所得とされている。

ここで政令で定める事業については、法人税法施行令第179条の規定により、次のようにその事業の範囲が定められている。

- ① 映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業
- ② 弁護士、公認会計士、建築士その他の自由職業者の役務の提供を主たる内容とする事業
- ③ 科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業（機械設備の販売その他事業を行う者の主たる業務に附随して行われる場合における当該事業及び法人税法第141条第2号（外国法人に係る法人税の課税標準）に規定す

る建設、すえ付け、組立てその他の作業の指揮監督の役務の提供を主たる内容とする事業を除く。）

本件の場合、貴社のわが国における事業は、上記施行令③に該当するものと解されるのでその受領する対価1,000万円は、国内源泉所得に該当し、法人税法第141条第4号（恒久的施設を有しない外国法人についての法人税の課税標準）の規定により当該役務提供の対価について法人税が課されることとなる（貴社の場合その社員の派遣期間は1ヶ月程度であることから、わが国に恒久的施設を有することとはならないものと思われる）。

2 日本・オーストラリア租税条約第4条の規定について

日本・オーストラリア租税条約第4条の規定は次のとおりである。

(1) 一方の締約国の企業の産業上又は商業上の利得に対しては、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で事業を行わない限り、当該他方の締約国において租税を課されない。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で事業を行う場合には、その利得に対し、当該恒久的施設に帰せられる部分についてのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。

(2) 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で事業を行う場合には、当該恒久的施設が同一又は類似の活動を行う独立の企業であり、かつ、当該恒久的施設を有する企業との取引がその企業又はいずれか独立の企業と全く独立の立場で

行われる取引であるとすれば、当該恒久的施設が当該他方の締約国内で取得するとみられる産業上又は商業上の利得が、当該恒久的施設に帰せられるものとする。このようにして当該恒久的施設に帰せられる利得は、当該他方の締約国内の源泉から生じた所得とされ、租税を課されるものとする。

(3) 一方の締約国内にある恒久的施設に帰せられる産業上又は商業上の利得を決定するに際しては、通常の経営費及び一般管理費を含む当該企業のすべての費用であって、その恒久的施設が独立の企業であると仮定した場合に控除され、かつ、合理的にその恒久的施設に配分することができるものは、その恒久的施設が存在する締約国内で生じたか又は他の場所で生じたかを問わず、経費に算入することを認められるものとする。

(4) 恒久的施設が企業のために行った物品又は商品の単なる購入を理由としては、いかなる利得もその恒久的施設に帰せられることはない。

(5) この条において、「産業上又は商業上の利得」とは、企業が事業を行うことによって取得する利得をいう。ただし、次のものを含まない。

(a) 配当、利子、賃貸料又は使用料（第9条の規定の適用上「使用料」とされる支払金を含む。）。ただし、他方の契約国の企業が一方の締約国内にある恒久的施設を通じて行う事業と実質的に関連を有するものを除く。

(b) 船舶又は航空機の運用から生ずる所得

(c) 人的役務（自由職業の役務を含む。）に対する報酬

上記条約第4条の規定は、(1)は事業所得につ

いては「恒久的施設なければ課税なし」とする国際課税の一般的なルール及び、「課税所得の範囲は恒久的施設に帰せられる部分に限定する」とする国際課税の一般的なルールである帰属主義を規定するものである。上記(2)は、恒久的施設に帰せられる所得は、いわゆる独立企業の原則に基づいて算定される、とするものでこれもまた国際課税の一般的なルールを規定しているものといえる。上記(3)は、所得の算定に際して恒久的施設に帰属する所得に対応する費用は、その発生場所の如何を問わずこれを控除する旨が規定されている。これも国際課税の一般的なルールを定めているものといえる。上記(4)は、いわゆる単純購入非課税の原則を規定するものである。

上記(5)は、事業所得条項の適用の対象となる所得を「産業上又は商業上の利得」としてその範囲を定めるものである。

特に、この所得の範囲には「人的役務（自由職業の役務を含む。）に対する報酬」が含まれない旨規定されていることから、本事例のように貴社が日本国内で行う人的役務の提供の対価は、条約第4条の規定の適用の対象から除外されるのではないかと、とする疑念が生ずる。

ところで、上記(5)に規定する「産業上又は商業上の利得」に含まれないものは、(a)、(b)、(c)いずれも、他の条項においてそれぞれその課税関係が規定されていると解される。すなわち、配当、利子、賃貸料又は使用料はいずれもそれぞれ第7条、第8条及び第9条において規定されている。また、船舶又は航空機の運用から生ずる所得も第6条において規定されている。人的役務に対する報酬についても第10条（自由職

業所得）、第11条（給与所得及び役員報酬）、第12条（芸能人）、第13条（退職年金）等にそれぞれ規定がみられる。

このようなことから産業上又は商業上の利得から除外される人的役務に対する報酬は、他の条項においてその規定がなされているものに限すべきものと解され、したがって、その役務提供を行う個人が受領する報酬に限定されるべきもので、本事例のように法人間の契約に基づいて法人が受領する役務提供の対価は条約第4条に規定する「産業上又は商業上の利得」に含まれるべきものと解される。したがって、貴社がわが国に恒久的施設を有しない限り、その対価に対してのわが国の法人税の課税はないものと解される。

【結 論】

貴社の受領する人的役務の提供の対価は、日本・オーストラリア租税条約第4条に規定する産業上又は商業上の利得に含まれるものと解されるので、貴社はわが国に恒久的施設を有しないことから、当該対価についてのわが国での課税はないこととなる。

（税理士 小沢 進）