

大きく変わる外国法人課税

1 外国法人課税改正の背景

平成23年度（2011年度）の税制改正大綱により、非居住者及び外国法人（以下「非居住者」という。）に対する課税原則について、OECDモデル租税条約新7条（事業所得条項：以下「新7条」という。）の改正を踏まえて、国内法に規定する総合主義を帰属主義に改正する作業と、これに応じた適切な課税を確保するための国内法の法整備を検討するが提起され、平成24年度（2012年度）税制改正大綱においても検討事項として同様の見解が示されている。

この問題の発端は、OECDモデル租税条約の改正等の外的要因を契機として、平成23年度税制改正大綱「国際課税」の基本的な考え方において、帰属主義の導入についての方向性が示されたことである。

OECDは、1994年にPEへの所得の帰属を検討した報告書を公表し、1995年以降移転価格課税のガイドライン（TPガイドライン）を暫時公表している。この1994年の報告書は、PE課税と独立企業の原則に検討を加えている。そして、①2001年2月にPART I、II（銀行）の草案公開、②2003年3月にPART II（銀行）の改訂版、PART III（グローバル・トレーディング）の草案公開、③2005年7月にPART IV（保険）の草案公表、④2008年7月に事業所得条項改正案公表、という経緯を経て2010年7月に新7条をモデル租税条約に反映させたのである。

この新7条は、AOAアプローチ（authorized OECD approach）が適用されている。このアプローチが検討された理由は、これまでのOECDモデル租税条約旧7条の規定に関して、

各国における解釈等に相違があり、その結果、二重課税等の事態が想定されたことから、現代の多国籍な事業活動及び取引（金融業及び一般事業会社等のグローバル・トレーディング等）を踏まえつつ、新7条の下で恒久的施設への利得の帰属について望ましいアプローチを構築することであった。

このような状況を踏まえて、税制調査会において検討が加えられ、2012年（平成24年）11月14日に公表された税制調査会（国際課税）の資料において、帰属主義の具体的なイメージが2つの図により示され、帰属主義への見直しの骨子案が示されている。

2 改正の概要

外国法人の税務に関わる方々にとっては、何年度から改正されるのか、どのような内容なのかという点であろう。現在の税制調査会の進捗状況から見ると、平成25年度ではなく、平成26年度あたりの改正と推測できるのである。

また、改正の内容は、現行の総合主義から帰属主義への改正とこれに伴う国内源泉所得に係る規定の改正ということになる。

現行の日本の国内法は、非居住者課税において、最初に国内源泉所得を定め、次に、非居住者の有する恒久的施設（支店、事務所等）が日本にある場合は、全ての国内源泉所得を総合課税する方式（総合主義）を採用している。この方式の場合、外国の本店が支店を通さずに行う本店直取引も国内源泉所得として総合課税に含まれることになる。

これに対して、帰属主義は、ここに帰属する所得のみを課税する方式であることから、総合

Topics of International Taxation

主義では、源泉地国課税となる本店直取引は、帰属主義では恒久的施設の所得には含まれないことになる。

このような改正が行われる理由としては、すでに述べたように、新7条の影響が1つであり、別の理由としては、日本が締結している租税条約が帰属主義を規定しているのに反して、国内法に総合主義というねじれがあるために、法の適用において問題が存在しているのである。

例えば、日米租税条約7条（事業所得条項）は、次のように規定している。

「1 一方の締約国の企業の利得に対しては、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において事業を行わない限り、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。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において事業を行う場合には、その企業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、当該他方の締約国において租税を課することができる。」

この条項の前段は、「恒久的施設なければ課税なし」という事業所得課税の原則を規定したものであり、後段は、帰属主義を規定したものであるが、国内法が総合主義であると、この租税条約における帰属主義が本来の恒久的施設に帰属する国外事業所得等を国内源泉所得として源泉地国である日本において課税することにはならなかったのである。

旧日米租税条約6条（所得源泉）8項は、現行の規定とは異なり、事業所得の所得源泉について以下のように特別に規定していた。

「(略)、産業上又は商業上の利得であって、一方の締約国の居住者であるその利得の受領者が他方の締約国内に有する恒久的施設に帰せられるもの（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財産又は権利が当該恒久的施設と実質的に関連を有する場合には、それらの

所得、配当、利子、使用料及び譲渡収益を含む。）は、当該他方の締約国内の源泉から生ずる所得として取り扱う。(以下略)」

したがって、国内法が総合主義であっても、所得源泉置換規定（所法139、法法142）の規定を受けて旧日米租税条約に限っては帰属主義に置き換わると解されてきたのである。

今後、国内法が帰属主義に改正されると、国外事業所得も恒久的施設に帰属すれば、国内源泉所得となる所得源泉ルールが適用されることになり、改正法は、現行の恒久的施設の課税所得の範囲とは異なることになる。また、本支店間における本店の余裕資金の貸付あるいは使用料については、現行では所得を認識しないことになっているが、新7条の影響により、この規定も改正されて、所得を認識する方向で改正される見込みである。

さらに、政府税制調査会の資料によれば、外国法人等の恒久的施設のための外国税額控除制度の創設も帰属主義への見直しの一項目として検討対象になっている。これまで、日本の非居住者課税では、非居住者の課税所得の範囲は国内源泉所得に限定されていたことから、外国税額控除制度の適用はなかったのであるが、このような制度導入を図るのは、当然、非居住者の課税所得に国外源泉所得が含まれることを想定したものと思われる。非居住者課税に外国税額控除を適用している例は、米国の税法にある規定であるが、現行の日本の国内法では、外国法人の国内支店を通じて国外に投融資を行う場合で、国外における投融資先の選定等、投融資等に関連する業務をもっぱら国内に所在する支店が行っているときは、その所得について国内支店に帰属するものとする規定がある（所令279⑤、法令176⑤）。この規定との整合性はどうか今後の問題といえよう。

中央大学商学部教授

矢内 一好