

平成 25 年 12 月

国際課税原則の総合主義から帰属主義への見直し

税 制 調 査 会
国際課税ディスカッショングループ

国際課税原則の総合主義から帰属主義への見直し

1. 見直しの背景・意義

外国法人及び非居住者（以下「外国法人等」という。）に対する課税原則については、国内法において、国内に恒久的施設（Permanent Establishment、以下「PE」という。）を有する場合に日本源泉の所得（以下「国内源泉所得」という。）について内国法人及び居住者（以下「内国法人等」という。）と同様その全所得を総合合算する、いわゆる「総合主義（全所得主義）」を採用してきている一方、条約においては、PE に帰属する利得についてのみ内国法人等と同様に総合課税するという「帰属主義」を採用してきている。

OECD においては、従来のモデル租税条約 7 条（以下「旧 7 条」という）でも帰属主義を原則としていたものの、その解釈や運用が各国で統一されていなかったため、結果として二重課税・二重非課税を効果的に排除することができていないという問題提起がなされ、その改正について 10 年強をかけて検討を重ねてきた。その結果、PE に帰属すべき利得（以下「PE 帰属所得」という）の算定アプローチを定式化したモデル租税条約新 7 条（以下「新 7 条」という）が 2010 年に導入された。具体的には、①PE の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本を PE に帰属させ、②PE と本店等との内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、PE 帰属所得を算定するアプローチ（Authorised OECD Approach、以下「AOA」という）が採用されている。

この新 7 条の導入によって、我が国の国内法を AOA に基づく帰属主義へ見直す機運が高まってきた。

見直しの意義としては、まず、租税条約と国内法が帰属主義に統一されることによって、二元化されていた課税原則が簡素でかつ国際的に調和のとれた税制に近づくこととなり、その結果として対内・対外投資に好影響を及ぼすことが期待される。

また、支店形態で進出する場合と子会社形態で進出する場合で異なる課税原則を適用するのではなく、AOA に従って出来る限り同じ取扱いをすることにより、支店形態と子会社形態との間の課税上のミスマッチを解消することができる。

更に、旧 7 条締結国との間で新 7 条を導入していくことにより、条約締結国と我が国の PE 帰属所得（又は内国法人等の国外 PE に帰属する所得）の認識が一致

し、二重課税・二重非課税¹が解消されていくことが見込まれる。また、旧7条締結国との間でも、旧7条で容認された範囲の内部取引の認識が一致することとなり、二重課税・二重非課税の範囲が狭くなっていくと考えられる。

以上を踏まえれば、帰属主義に即して国内法を見直すことは時代の要請と言える。また、新7条に基づく帰属主義に見直すことは先進的な取組みと言えるが、我が国も OECD の主要メンバーとして、新7条が目指す二重課税・二重非課税の排除を実現するよう進めていく必要がある。

2. 外国法人等に対する課税

(1) 国内源泉所得

我が国の国内法では、我が国に PE を有して事業活動を行う外国法人等については、すべての国内源泉所得が総合課税の対象とされる。他方で、現在、我が国が締結するすべての租税条約では、PE 帰属所得についてのみ総合課税することが認められる。国内法に対し条約が優先することから、実際に我が国が総合課税できるのは、国内源泉所得のうち PE 帰属所得に該当するもののみとなる。このため、外国法人の本店が PE を通さずに我が国に直接投資して得る所得は、国内源泉所得であるが、PE 帰属所得に該当しないために総合課税の対象にならない。また、日本の PE に帰属する第三国源泉所得（第三国において課税されているもの）は、条約上 PE 帰属所得として我が国に課税権が認められるものの、国内源泉所得に該当しないために課税できない。

そこで、国内法を総合主義から帰属主義に見直すことで、従来は原則課税していなかった PE に帰属する国外源泉所得（PE が第三国の国債に投資して得た利子等）について「PE 帰属所得」として総合課税し、PE 非帰属の国内源泉所得（外国本店が PE を通さずに直接我が国の株式に投資して得た譲渡利益等）については、原則として、申告対象外とすべきである。

(2) PE 帰属所得の算定

① PE 帰属所得

PE 帰属所得については、AOA に基づき、その PE が本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合に得られる所得とすべきである。

¹ PE と本店等との間の内部取引について各国の認識が異なる場合、例えば、使用料の支払側で損金算入されない一方で受取側で益金算入されれば二重課税となり、使用料の支払側で損金算入される一方で受取側で益金算入されなければ二重非課税となる。AOA に各国が従うことによって、こうした二重課税又は二重非課税のリスクが緩和できると考えられる。

② 内部取引

PE 帰属所得の算定においては、AOA に基づき、PE と本店等との間の内部取引について、(移転価格税制と同様に) 独立企業間価格による取引が行われたものと擬制して、内部取引損益を認識すべきである。

③ PE への資本の配賦・PE の支払利子控除制限

PE が本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合に必要なとされる程度の資本を PE に配賦すべきである。また、PE が支払った負債利子総額(内部利子を含む。)のうち、その PE に配賦された資本に相当する部分について、損金に算入することを制限することが適当である。

(3) 外国法人等に対する外国税額控除制度の新設

外国法人等の PE 帰属所得について我が国で課税することとなると、外国法人等の PE が本店所在地国以外の第三国で稼得した所得について、当該外国と我が国から二重課税を受けることとなるため、内国法人等における外国税額控除と同様の外国税額控除を供与する必要がある。

3. 内国法人等に対する課税

(1) 内国法人の外国税額控除の控除限度額

AOA は外国法人に対して本支店間の内部取引を認識することを要求すると同時に、内国法人と国外 PE に対しても外国法人と同様に内部取引を認識することを要求している。我が国は内国法人について全世界所得課税を原則としているため、国外 PE の外国税額控除の算定の場面に影響が及ぶことになる。

外国税額控除の控除限度額の算定の基礎となる国外所得については、現行法令上「国内源泉所得以外の所得」とされているが、外国法人への課税原則が国内源泉所得から PE 帰属所得に変わると国外所得の範囲が不明確となるため、国外所得を積極的に定義する方式に改める必要がある。

(2) 内国法人等の資本の配賦

内国法人等については、資本の配賦は外国税額控除の控除限度額の算定のためにも必要となるものであることから、実務上の負担を考慮して、銀行及び証券会社を除く内国法人等については資本の配賦を義務付けないことが適当である。

4. その他

(1) 文書化

同一法人格の PE と本店等との間の内部取引については、内部文書が納税者及び執行当局の双方にとって機能事実分析の重要な出発点となるものであるが、契約書等が当然には存在しないため、内部取引の存否及び内容を明確にするための文書を作成、提示することを納税者に求める必要がある。

文書化が必要な書類としては、例えば、契約書、領収証等の証憑類に相当する書類のほか、内部取引の内容を記載した書類、PE 及び本店が果たす機能及びその機能に関連するリスクの内容を記載した書類が考えられる。これらの書類については、企業が既に作成しているもので代用できるようにするなど、企業実務に過度な負担とならないよう配慮する必要がある。

(2) 租税回避行為への対応

PE 課税に関しては、PE と本店等の同一法人内部で機能、資産、リスクの帰属を人為的に操作して PE 帰属所得やその税額を調整することが比較的容易であるため、こうした租税回避行為に対し、OECD における BEPS（税源浸食と利益移転）等の議論も踏まえ、所要の措置を適切に講じていく必要がある。