

帰属主義による国際課税原則の 見直しの意義と機能

— 半世紀ぶりに改正された外国法人課税を中心にして —

赤 松 晃*

- I はじめに
- II 前史
- III 1962年法の法構造と論点
- IV 2014年改正法の意義と法構造
- V 結論と展望

I はじめに

平成26(2014)年度税制改正において、非居住者・外国法人に対する日本の国際課税原則が、総合主義(全所得主義)から、2010年改訂のOECDモデル租税条約(2010年OECDモデル租税条約)に定めるOECD承認アプローチ(AOA: Authorised OECD Approach)¹⁾にそった帰属主義へ見直された(2014年改正法)。

財務省「平成26年度税制改正の解説」は「これまで、国内法と租税条約とい

『一橋法学』(一橋大学大学院法学研究科)第14巻第2号2015年7月 ISSN 1347-0388

※ 駒澤大学法学部教授

- 1) AOAは、非居住者・外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合に、①恒久的施設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、資本を恒久的施設に帰属させ、②恒久的施設とその本店との内部取引を認識し、③内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、当該恒久的施設に帰せられるべき所得を課税の対象とする。詳細については、例えば、赤松晃『国際課税の実務と理論——グローバル・エコノミーと租税法——』(税務研究会出版局、4版、2015年)トピックス「2010年改訂OECDモデル租税条約の新7条(事業利得)の意義」及びその参考文献参照。

う大別して二つの国際課税の法源がある中で、租税条約においては多国籍企業がわが国に子会社形態で進出する場合も支店形態で進出する場合も、その事業利得に対しては同様に課税する帰属主義が採用されてきたのに対して、わが国の国内法においては子会社形態か支店形態かによってその取り扱いを異にする総合主義を採用してきたところであり、国内法と租税条約を帰属主義に統一することによって、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ました。また、子会社形態と支店形態とで出来る限り同じ取扱いになり課税上のミスマッチが解消されるとともに、本支店間の内部取引の認識等が諸外国と一致することによって二重課税・二重非課税が解消されることが見込まれています²⁾と改正の意義を述べる。

解説の「これまで」とは、昭和37(1962)年度税制改正で導入された現行法(1962年法)をいうから、2014年改正法が実に半世紀ぶりの大改正であることが理解される。1962年法の意義は、「世界の自由化進展の列車に、きわめてタイムリーに乗り込んだということを意味した³⁾昭和38(1963)年2月20日のガット11条国への移行、昭和39(1964)年4月1日のIMF(国際通貨基金)8条国への移行による円の「交換可能通貨」、さらに、昭和39(1964)年のOECD加盟のための租税法の整備であったと評価される⁴⁾。

1962年から半世紀、この間、日本は、1960年代を通じた高度成長期を謳歌し、2度にわたる石油ショックを克服し、変動相場制導入から、Japan as No.1の経済的地位を経て、バブル経済とその崩壊、失われた10年からの回復もつかの間、リーマン・ショックに遭遇する一方、国内産業の空洞化が進むなか、少子高齢化を本格的に迎えている。本稿は、歴史と法構造の視点から、2014年改正法の意義と機能を明らかにすることを目的としている。

2014年改正法は、平成28(2016)年4月1日以後に開始する事業年度の法人

2) 財務省「平成26年度税制改正の解説」671頁。

3) 猪木武徳『日本の近代7 経済成長の果実1955~1972』(中央公論新社、2000年)143頁。

4) 日本の国際租税法の発展を体系的に論じたものとして、赤松晃「国際課税分野での立法——日本の経済発展の軌跡を背景として」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010年)115頁。

税（所得税は平成 29（2017）年分以後）について適用される。本稿では、特に断りのない限り、外国法人課税の改正について検討する⁵⁾。

II 前史

所得課税は明治 20（1887）年に制定された個人に対する所得税法を嚆矢とするが、外国人（非居住者）に対する定めがなく、明治 32（1899）年の現行の商法（明治 32 年 3 月 9 日法律第 48 号）の制定に伴い法人に対する所得課税制度（第一種所得）が導入されたときに外国人及び外国法人に対する課税規定が定められた⁶⁾。日本の所得課税に関する最古の文献とされる上林敬次郎『所得税法講義』（明治 34（1901）年）は、非居住者又は外国法人の日本における納税義務は「……所得カ税法施行地ニ於テ生スルモノナルニ因リテ納税義務ヲ発生スルモノトス」⁷⁾と解説しており、日本における非居住者又は外国法人の納税義務は、所得課税に関する制定当初から、当該非居住者又は外国法人が日本に恒久的施設を有するかどうかではなく、国内源泉所得を有することに因るとされている。

その後、大正 2（1913）年の税制改正において、法令上、法律施行地における資産又は営業から生ずるものに限って課税することが明らかにされ、戦前の日本においては「その後若干の改正はあったが、外国法人については、要するにこの法律施行地における資産又は営業から生ずるものに限って課税することが明らかにされていた」⁸⁾とされる。当時、実際にどのように解釈及び適用されていたかについては、事業利得の国家間の配分の原則である独立企業原則の確立に大きく寄与した昭和 8（1933）年の国際連盟財政委員会の報告書⁹⁾に掲載の日本の報告書から知ることができる。大蔵省による日本の報告書は、事業利得の所得源泉地

5) 2014 年改正法は、内国法人の外国税額控除限度額に関連して、国外源泉所得を新たに定義し、国外所得金額に係る所得の計算に関する各種の規定を整備する。考え方の基本は、本稿で検討する外国法人に関する改正の内容と同様である。財務省・前掲注 2) 755～783 頁。

6) 汐見三郎『各国所得税制論』（有斐閣、1934 年）259 頁。

7) 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査会、明治 34（1901）年）武田隆二 = 白井義雄（復刻版出版記念事業会、1999 年）35 頁。

8) 『DHC コンメンタール法人税法』5684 頁。

国としての課税管轄権の範囲は、日本に所在する恒久的施設を通じて行う事業から生ずる所得 (Income derived from business operations through a permanent establishment in Japan) であり、課税範囲については「外国法人の日本支店が当該外国法人が恒久的施設を有しない第三国において販売を行った場合に、当該外国法人は当該第三国における販売から生じた日本支店の利益に対して日本で納税義務を負う」¹⁰⁾と説明し、課税管轄権を属地的に制限せず経済機能的にとらえていた。事業利得の計算方法について、日本支店の分離会計記録 (separate accounts) を前提として、日本支店と当該外国企業との取引の状況を十分に理解し、相互に入り組んだ取引の詳細と会計記録の方法を分析し、類似製品の独立市場取引価格 (an independent market quotation) 又は当該外国企業の日本における独立の顧客に対する類似商品の販売価格を検討し、同業他社と比較することを原則的方法 (general practice)¹¹⁾とし、最後の方法として利益分割法 (method of fractional apportionment) の適用を認容¹²⁾していた。このように、当時の日本は、国際的な事業活動から生ずる所得の配分に関する国際租税原則としての独立企業原則が成立したときに、すでに他の先進国と共通の水準に達していたと評価し得るのである¹³⁾。

昭和20(1945)年から昭和27(1952)年までの占領下の日本では、昭和22(1947)年に所得税法及び法人税法の全文改正があったが、国際課税制度については、所得税法から分離、創設された昭和15(1940)年の法人税法を継承した。昭和27(1952)年に「従来制限納税義務者に対する課税範囲は極めて制限されており、日本にある資産又は事業の所得について納税義務のある外は、日本で支払われる給料利子等に限られていた。しかし国際二重課税防止のための租税協定

9) 赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法——国際的事业活動と独立企業原則を中心に——』の「第3章国際的な事業活動に係る国家課税管轄権と独立企業原則の成立」及びその参考文献参照。

10) League of Nations, Volume III: British India, Canada, Japan, Mexico, Netherlands East India, Union of South Africa, State of Massachusetts, of New York and of Wisconsin. Geneva, 1933 [C. 425 (a), M. 217 (a). 1933. II A.] (1933. II. A. 19.) at 96.

11) Ibid at 93.

12) Ibid at 94.

13) 赤松・前掲注9) 70頁。

がまず米国との間に近く締結されることとなることを予想して、制限納税義務者の課税範囲を所得発生地主義によるのが適当と考えられた¹⁴⁾ことから「国内に源泉のある所得」という「アメリカ流の所得源泉地主義（所得発生地課税主義）」が導入され¹⁵⁾、日本にとって最初の租税条約として昭和 29（1954）年に発効した日米租税条約の締結に向けた国際課税制度の整備がなされたのである。

Ⅲ 1962 年法の法構造と論点

1. はじめに

「もはや『戦後』ではない」（経済企画庁昭和 31（1956）年年次経済報告）から 5 年、昭和 36（1961）年 12 月 7 日税制調査会答申は、昭和 37（1962）年度税制改正に向けて「非居住者及び外国法人に対する課税についての現行所得税法及び法人税法の規定は、きわめて簡単であり、現実に税務執行に当たって法律の解釈に疑義が生ずる点も少なくなく、その規定の整備合理化の必要が感ぜられていた。さらに、最近まで……の条約に盛られた考え方を参考として国内法の整備を適当とする点、国内法と条約とが食い違った場合の法律関係につき明確化を要する点も見受けられる。これらについては、国際的経済交流のいっそうの緊密化も考慮して、できるだけ租税条約、主要諸外国の制度等国际的に受け入れられている制度の『型』を参考としつつ、特に従来の税務行政上の経験から合理的な立法的解釈が要請されている問題を中心として検討を加えた。その結果、非居住者等の課税の要件、課税所得の範囲、各所得種類に対する課税方法及び税率等に関し……整備合理化を行うとともに、居住者及び内国法人の海外との経済関係の密接化に伴い、その外国発生の所得に対する国際的な二重課税排除のための制度たる外国税額控除の制度に関しても、諸外国の同種の制度を参照しつつ所要の整備を行う¹⁶⁾ことを勧告した。具体的には、①恒久的施設概念の導入、②総合主義（全所得主義）の採用、③国内において行う事業から生ずる所得の計算にあつ

14) 国税庁「所得税・法人税制度史草稿」（昭和 30（1955）年）345 頁。

15) 小松芳明「国際租税法の発展と動向」租税法研究第 10 号（昭和 57（1982）年）4 頁。

16) 税制調査会「昭和 36 年 12 月 7 日税制調査会答申 別冊報告書」512 頁。

て独立企業原則を完全には採用しないこと、④恒久的施設を有しないときであっても内国法人と同じ税率による法人税の課税対象となる国内源泉所得のうち「国内にある資産の運用又は保有による所得」及び「国内にある資産の譲渡による所得」に関する規定の整備、⑤国内法と租税条約との調整規定などの制定である¹⁷⁾。

1962年法は、昭和40(1965)年の所得税法・法人税法の全文改正において「非居住者、外国法人関係の規定を独立の編に集録し、居住者、内国法人関係の規定と分かつこととした」ことに伴う規定の整備に主眼を置き「昭和37年改正後の旧法の思想は原則的にはそのまま引き継ぐこと」¹⁸⁾とされ、2014年改正法にいたるまで半世紀を超えて適用されてきたのである。留意すべきは、1962年法(1965年全文改正を含む)は、制定当時の日本経済の世界的地位を反映して、先進国型のOECDモデル租税条約(1963年採択)を全面的に採用するというのではなく、後世になって発展途上国型の国連モデル租税条約(1979年採択)に基づいた釈明とも言うべき解説¹⁹⁾がなされる税収確保型²⁰⁾の性格を有していたことである。

2. 1962年法の概要

1962年法は、事業利得については恒久的施設(PE: Permanent Establishment)なければ課税せずという租税条約に定める国際租税原則を国内法に導入した²¹⁾。恒久的施設として、①支店、工場その他事業を行う一定の場所(1号PE)、②長期建設作業等(2号PE)、③従属代理人(常習代理人、在庫保有代理

17) 小松・前掲注15)7頁及び小松・後掲注30)171~187頁。

18) 田口勝彦「非居住者、外国法人課税の改正の概要」税経通信第20巻第7号(昭和40(1965)年)230~231頁。

19) 小松芳明『租税条約の研究』(1982年、新版、有斐閣)39頁。

20) 小松・前掲注19)11頁。

21) 小松・前掲注15)8頁。1962年改正前は、事業活動から生ずる所得の課税管轄権の基礎となる「事業の所得を有する場所」について、①施行地に事業に関する事務所又は事業所がある場合、②法施行地に事務所又は事業所がない場合であっても法施行地において事業に関する取引行為がなされる場合、③法施行地において仕入だけを行っている場合のいずれも該当するとされていた。高田正義「外国人及び外国法人に対する所得税の課税実務の解説」税経通信第9巻第6号(昭和29(1954)年)215頁参照。

人及び注文取得代理人) (3号 PE) を定め、1号 PE の課税方式として「いやしくも日本に事業を持っておれば、それらの所得が日本の源泉のものはすべて総合課税する」総合主義を維持し、2号 PE 及び3号 PE については「支店自体を独立の企業とみなしてその分だけ総合してあとのものは分離課税すべしという」²²⁾ 帰属主義を採用した。総合主義 (Entire income principle/Force of attraction) とは本店等が直接的に日本に対して行う投資から生ずる所得 (= 資産性所得) で日本の恒久的施設に帰せられない所得であっても、当該恒久的施設の所得に総合して (含めて) 内国法人と同じ税率による課税に服するというものである (全所得主義ともいう)²³⁾。当時の米国の税制を母法として制定されたのであるが²⁴⁾、米国は 1966 年に帰属主義に転換している²⁵⁾。帰属主義とは、事業利得に対する所得源泉地国の課税権を恒久的施設に帰せられる所得 (実質的な関連を有する: effectively connected with) に限定するものである²⁶⁾。

1962 年法は、すべての国内源泉所得を総合して課税するという総合主義の仕組みのもとで、国内源泉所得を定める法人税法 138 条一号所得として「国内において行う事業から生ずる所得」、「国内にある資産の運用又は保有による所得」、「国内にある資産の譲渡による所得」、及び、「その他その源泉が国内にある所得」

22) 国税庁「非居住者、外国法人及び外国税額控除に関する改正税法の解説」8~9 頁。
1962 年法の責任者として法改正に当たった大蔵省主税局臨時税法整備室長 (当時) 植松守雄氏が、国税庁において 1962 年 4 月 17 日から 21 日までの 5 日間にわたって行った説明の速記録 (昭和 37 年 5 月 1 日「非居住者、外国法人及び外国税額控除に関する改正税法の解説」) が残されており貴重な一次資料となっている。

23) 小松・前掲注 15) 4 頁は「当時のわが国の国内租税法は実質的にはエンタティア・インカム方式と同様の課税方式を採っていたため、特段の支障はなかった」とする。なお、第一次日米租税条約にかかる第三次議定書の批准 (1964 年 8 月 14 日署名) に関する米国議会上院資料によれば、1962 年度税制改正前において日本は 2号 PE を認定した上で総合主義に基づき当該 PE に帰属しないすべての国内源泉所得についても総合課税の対象としていることが言及されている (88th CONGRESS 2nd Session, SENATE, Ex. Report No. 10: "TAX CONVENTION AND PROTOCOLS WITH LUXEMBOURG, THE NETHERLANDS, SWEDEN AND JAPAN". at 79)。

24) 小松・前掲注 15) 4 頁。

25) 米国の 1966 年改正による帰属主義への転換の背景と意義について、赤松・前掲注 9) 258~267 頁。

26) 1963 年 OECD 租税条約草案 7 条 (事業利得) 1 項。その経緯と意義について、平尾照夫『租税条約の解説』(日本租税研究協会、1964 年) 38~41 頁参照。

と網羅的に課税管轄権（ソースルール）を定めた上、同条第二号所得から十一号所得として、一号所得のうち所得税の源泉徴収の対象となる国内源泉所得を抜き出して規定するという2層構造²⁷⁾となっていた²⁸⁾。1962年法の法構造について、水野忠恒教授は、日本の国際租税法研究の記念碑的論文である「国際租税法の基礎的考察」（1985年）において「源泉地の決定と課税方法の決定とを厳格に区別しておらず、国内源泉所得の分類が同時に所得分類の性格をもちながら、しかも国内法の所得分類とも一致していないという制度上の問題点をかかえている」²⁹⁾ことを指摘されていた。

3. 1962年法の論点

(1) 課税管轄権に対する属地制限及び源泉管轄制限

1962年法に対しては、総合主義は「すべての国内源泉所得」を総合して課税する方式であり、総合するのはあくまでも国内源泉所得という属地制限的な課税管轄権に留まるのに対して、帰属主義は国境を越える概念であるから、帰属主義への改正が急務であると論じられ³⁰⁾、また、上述の2層構造により源泉管轄が制限されるという実定法に関する解釈上の疑義³¹⁾も指摘されていた。

しかし、水野忠恒教授は、日本の実定法の法構造を歴史・沿革と比較法の観点

27) 財務省・前掲注2) 676頁。1962年法の導入時における税制調査会での検討を含む総合主義及び帰属主義に関する概括的な解説として、財務省主税局参事官補佐安河内誠＝山田博志「平成26年度の国際課税（含む政省令事項）に関する改正について」（租税研究、第778号）2014年8月号73～81頁。

28) 具体的には、法人税基本通達20-2-12として整理されていた。同通達は、総合主義から帰属主義への見直しを行った2014年改正法を受け、平成26年7月9日課法2-9ほか2課共同「法人税基本通達等の一部改正について（法令解釈通達）」で廃止されている。

29) 水野忠恒『国際課税の制度と理論——国際租税法の基礎的考察』（有斐閣、2000年）41頁〔初出「国際租税法の基礎的考察」『憲法と行政法』小島和司先生東北大学退職記念（良書普及会、1985年）〕。

30) 小松芳明「法人税法における国際課税の側面について——問題点の究明と若干の提言——」西野嘉一郎＝宇田川璋仁編『現代企業課税論——その機能と課題』（東洋経済新報社、1977年）201～205頁。ゲーリー・トーマス「日本の法人税法上のソース・ルールについて」租税法研究第10号（昭和57（1982）年）220頁は母法である米国租税法との比較法の観点から論ずる。

31) 論点の分析と検討について、赤松・前掲注9) 274～282頁及びその参考文献参照。

から分析検討し、所得税の源泉徴収の対象たりえないことをもって法人税の課税管轄上も対象外とするのは不合理であり、事業活動として行われる場合においても法人税の課税対象外とする理由は見いだしがたいと指摘され「国内において行う事業から生ずる所得」は「事業に帰属する所得」を意味することを明らかにし、制限的解釈からの解放を行った³²⁾。

実定法としては、昭和 48 (1973) 年度税制改正において、日本支店の事業を通じて行う国外投融資所得は国内において行う事業から生ずる所得であることを法律の委任による政令レベルで確認的に規定する一方で、1962 年法が仕組みとして (外国法人が日本に子会社を設立した場合は異なり) 外国法人の日本支店に外国税額控除を認めていないことから、国外投融資所得に係る外国法人税の課税を証することを条件として二重課税排除のために日本における法人税の課税対象から除く定めを置いている (法令 176 ⑤)。

このように、1962 年法は、対日進出における支店形態と子会社形態の選択に関する税制中立性を欠いていた。

(2) 国際課税原則の二元化

1962 年法の制定以来、半世紀を超える現在、いわゆる租税条約のネットワークは 60 か国・地域を超えるまでに広がり、日本の国際収支のおよそ 9 割がそれらの国・地域との間で行われているという実態のもと、すべての条約締結国との間では国内法に定める総合主義は帰属主義に修正され、外国法人の課税原則は実質的には帰属主義となる一方で、条約非締結国との間では国内法に定める総合主義 (全所得主義) が適用されるという課税原則の二元化という現象が生じていた³³⁾。国際課税原則の二元化に由来する具体的な課税問題は、次の 2 つに整理される。

第一に、外国法人の本店等が日本の株式市場に投資して株式譲渡益を得るような場合、日本の課税当局によって当該外国法人の恒久的施設が存在すると認定さ

32) 水野・前掲注 29) 40 頁。

33) 財務省主税局参事官「国際課税原則の総合主義 (全所得主義) から帰属主義への見直し」(2013 年 10 月) 1 頁。財務省・前掲注 2) 671 頁。

れると、総合主義により、当該恒久的施設が当該投資活動にまったく関与していない場合であっても、当該恒久的施設の所得として法人税が課税される。すなわち、条約締結国との間では租税条約に定める帰属主義により修正され、日本での法人税の課税の対象とならないのであるが、非条約締結国とでは国内法に従い課税される³⁴⁾。また、租税条約に定める「その他所得条項=条約に定めのない所得」(OECD モデル租税条約 21 条)³⁵⁾の適用がある条約締結国との間では、租税条約により国内法に定める国内源泉所得が修正され日本での法人税の課税の対象とならないものが、非条約締結国とでは国内法に定めに従い課税される³⁶⁾。1962 年法は、爾来半世紀にわたって国内源泉所得の規定を網羅的に整備してきたが、その中心は沿革的に「国内にある資産の運用又は保有による所得」(法法 138 一)及び「国内にある資産の譲渡による所得」(法法 138 一)であった³⁷⁾。これらの所得の性質は投資所得であるが、実定法上、恒久的施設を有しないときであっても内国法人と同じ税率による法人税の課税対象となる国内源泉所得として規定され、対内投資の隘路と認識されていた³⁸⁾。

第二に、租税条約により帰属主義の適用を受ける場合に、恒久的施設に帰属する所得は国内法の規定に従って具体的に計算される。1962 年法は、「国内において行う事業から生ずる所得」について、制定当時における従来の長い行政上の経験からの積み上げを立法化し、①棚卸資産の購入販売業、②棚卸資産の製造販売業、③建設作業、④国際運輸業、⑤保険業、⑥出版・放送事業、⑦その他の事業

34) 財務省主税局参事官・前掲注 33) 3 頁。

35) 条約中に課税管轄権の配分が明示された所得以外の所得(明示なき所得=その他所得)に係る課税管轄権は居住地国にあることを包括的に定める規定。具体的には、OECD モデル租税条約 6 条(不動産所得)から 20 条(学生又は事業修習者)までに掲げる所得以外の所得(その他所得)については、その所得の取得者の居住地国が排他的に課税管轄権を有すると定める。

36) 小松・前掲注 19) 109 頁。

37) 沿革について、赤松・前掲注 9) 199~200 頁。整備の状況について『DHC コメントール法人税』5689~5693-2 頁。

38) 例えば、昭和 45(1970)年度税制改正で国内にある資産の運用又は保有による所得として規定された組員 10 人未満の匿名組合契約の分配金は、平成 14(2002)年度税制改正により削除され、国内に恒久的施設を有しない外国法人・非居住者は所得税の源泉徴収により日本での課税関係が終了する(法法 138 十一、141 四、所法 161 十二、212 ①、213 ①一)。

(①～⑥以外の事業)の類型に区分して具体的な計算方法(法法138一、法令176①一～七)を定め³⁹⁾、独立企業原則を念頭に置きながらも完全には採用していないという特徴を有していた⁴⁰⁾。本店と恒久的施設の間内部利子や内部使用料などの内部取引に関して支店には損益は生じないと定め(法令176③二、法基通20-1-5)、例外的に、銀行業においては日本支店の課税所得の計算上、いわゆる紐付き利子(本支店間の費用配付)だけでなく、本店が支店に供給する資金につき独立企業原則に従い支店から本店に支払われる内部利子についても損金算入を認める取り扱いがなされてきた⁴¹⁾。また、恒久的施設が外国の本店のために行う補助的機能の提供に関し所得を認識しないとする、いわゆる単純購入非課税の取扱いも定められていた(法令176②)。

このように2010年改訂前のOECDモデル租税条約7条(旧7条)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、結果として国際二重課税・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が提起され⁴²⁾、2010年OECDモデル租税条約の改訂にかかわる議論では、国際二重課税・二重非課税の排除のための税制の国際調和の観点から、総合主義は「前世紀の遺物」⁴³⁾と批判されていた(OECDモデル租税条約7条コメントリーパラ12参照)⁴⁴⁾。

39) この点につき、植松・前掲注22)に基づき論考したものとして、赤松・前掲注9)305～324頁。

40) 小松芳明『国際租税法講義』(税務経理協会、増補版、1998年)61～62頁。

41) Transfer Pricing And Multinational Enterprises: Three Taxation Issues: The Taxation of Multinational Banking Enterprises, OECD, 1984 at. 58-59. なお、紐付き利子の場合は、日本支店から外国本店に対する支払いに際して所得税の源泉徴収がなされる(所基通161-2(注))。

42) 財務省・前掲注2)672頁。

43) Mary Bennett, The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The 2008 Commentary on Art. 7 of the OECD Model Convention, European Taxation volume 48-Number 9, 2008, at. 470.

44) 日本では、小松芳明教授が、1963年に採択されたOECDモデル租税条約が帰属主義であること、及び、母法であるアメリカ法が帰属主義に改正されたことなどを指摘して、総合主義から帰属主義への転換を早くから提唱されていた。小松・前掲注15)21～25頁。小松・前掲注30)201～206頁。

IV 2014年改正法の意義と法構造

1. 2014年改正法の概要

2014年改正法は、法人税法の用語に関する定義規定に恒久的施設⁴⁵⁾を定め(改正法22の十八、改正法令4の4)、恒久的施設を有する外国法人は恒久的施設帰属所得に限って内国法人と同様に法人税の納税義務を有する(改正法138①一、141一イ)。恒久的施設を有する外国法人の恒久的施設に帰属しない国内源泉所得(改正法141一口)及び恒久的施設を有しない外国法人の国内源泉所得(改正法141二)は、法人税の納税義務の対象となる国内にある資産の運用又は保有による所得(所得税の源泉徴収の対象となる所得を除く)(改正法138①二)、国内にある資産の譲渡による所得(改正法138①三)、人的役務の提供事業の対価(改正法138①四)、国内不動産等の貸付料等(改正法138①五)、及び、そのほかその源泉が国内にある所得(改正法138①六)を除いて、所得税の源泉徴収のみで課税関係が終了する制度に改められた。所得税の源泉徴収のみで課税関係が終了する国内源泉所得の区分は所得税法に定められている(改正法161①八～十一、十三～十六)⁴⁶⁾。後述するように、2014年改正法は、源泉所得税のみで課税関係が終了する国内源泉所得については、帰属主義への見直しの論理的帰結として法人税の規定から削除することで1962年法の「2層構造」を解消している。

2014年改正法は、各種の国内源泉所得への該当性の重複を排除せず(改正法

45) 帰属主義への見直しを対象とする平成26(2014)年度税制改正において恒久的施設の範囲についての改正はなく1962年法が維持されている。複数の事業活動の拠点を有する場合は、全体を一の恒久的施設として取り扱う(改正法基通20-5-1)。

46) 所得税の源泉徴収の対象とする国内源泉所得の範囲等については、帰属主義への見直しに伴う所得税法の関係条文の整備以外に変更はなく(改正法161①、212、213)、恒久的施設に帰属する利子等のように恒久的施設帰属所得という国内源泉所得としての属性(改正法138①一)と源泉徴収の対象となる国内源泉所得としての属性(改正法161①八、212①)との双方に該当するものについては、内国法人が得る利子等に対する課税関係と同様、利子等という国内源泉所得の属性に基づいて源泉徴収の上、恒久的施設帰属所得という国内源泉所得の属性に基づいて申告納税で税額を精算する仕組み(恒久的施設帰属所得の優先該当性)の適用を受ける(改正法138①一、144)。財務省主税局参事官・前掲注33)7頁。

法 138 ①)、外国法人の課税標準である国内源泉所得に係る所得を「恒久的施設帰属所得」とそれ以外の国内源泉所得（以下本稿において「申告対象国内源泉所得」という）の 2 区分にグルーピングし、「申告対象国内源泉所得」の範囲から「恒久的施設帰属所得」に該当するものを除外する仕組みにより（改正法 141 一イ、ロ）、恒久的施設帰属所得への該当性を優先させている（改正法基通 20-4-1）⁴⁷⁾。

表：法人税の納税義務の範囲——「恒久的施設帰属所得」と「申告対象国内源泉所得」

	恒久的施設 帰属所得	申告対象国内 源泉所得	法人税の納税義務	備 考
恒久的施設 を有する外国 法人	○	○	・法人税の確定申告書の提出（改正法 141 一、143 ①一 二、144 の 6 ①）	・恒久的施設帰属所得とそれ以外の申告対象国内源泉所得の二区分とし、これらの所得を通算しないと定め操作性を排除
恒久的施設 を有しない 外国法人	—	○	・法人税の課税対象となる恒久的施設帰属所得以外の申告対象国内源泉所得を有する場合に限り法人税の確定申告書を提出（改正法 141 二、143 ①三、144 の 6 ②）	・恒久的施設を有しない外国法人が恒久的施設を有することとなった場合、又は、恒久的施設を有する外国法人が恒久的施設を有しないこととなった場合に区分して、みなし事業年度が定められている（改正法 14 ①二十三～二十五）

（注） 恒久的施設を有する外国法人の恒久的施設に帰属しない国内源泉所得と恒久的施設を有しない外国法人の国内源泉所得とは同一である（改正法 141 一ロ、二）。具体的には、「国内にある資産の運用又は保有による所得（所得税の源泉徴収の対象となる国内源泉所得を除く）」、「国内にある資産の譲渡による所得」、「人的役務の提供事業の対価」、「国内不動産等の貸付料等」、及び、「そのほかその源泉が国内にある所得」である（申告対象国内源泉所得）。恒久的施設を有しない外国法人が稼得する申告対象国内源泉所得は、内国法人と同じ法人税率による法人税の申告納税義務に服する。

2. 恒久的施設帰属所得に係る所得の計算

(1) 恒久的施設帰属所得

2014 年改正法は、外国法人が恒久的施設を有する場合には恒久的施設帰属所得に限って内国法人と同様に法人税の課税対象とすることとし、恒久的施設帰属

47) 財務省・前掲注 2) 677 頁。2014 年改正法の仕組み全般の解説として、安河内 = 山田・前掲注 27) 71~133 頁。

所得は、恒久的施設が外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、その恒久的施設が果たす機能、その恒久的施設とその外国法人の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その恒久的施設に帰せられるべき所得と定める（改正法第138条①一）。

具体的には、①恒久的施設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、資本を恒久的施設に帰属させ、②恒久的施設と本店等⁴⁸⁾との内部取引（内部債務保証取引及び内部再保険を除く）を認識し、③当該内部取引が独立企業間価格で行われたものとして計算する（改正法第138条①一、②、改正法基通20-2-1～20-2-4）。なお、国際運輸業については1962年法と同じく一定の基準により所得を按分すると定める（改正法第138条③）。恒久的施設が本店等のために行う単なる購入活動からは、国内における事業から生ずる所得は生じないものとする単純購入非課税の取扱いに関する規定（法第138条一、法令176条②）は、独立企業原則との整合性の観点から削除された。

また、本店等から恒久的施設への資金の供与や恒久的施設から本店等への剰余金の送金は資本等取引に含まれ、課税対象所得を構成しないことが明示的に規定されている（改正法第142条③三）。取引の損益の認識のタイミングは、恒久的施設帰属外部取引の損益の実現時ではなく、内部取引が行われたと認められるときである（改正法第138条②）。

(2) 内部取引

2014年改正法の基本の考え方である2010年OECDモデル租税条約の新7条に定めるAOAによれば、本支店間の資産移管の事実のみで内部取引損益を認識するのではなく「現実のかつ認識可能な事象が発生し、かつ、資産に関連する機能の移転を伴う場合に限り、内部取引損益を認識し、又は、恒久的施設による資産取得を認識する」のであるから、内部支払利子や内部使用料等は認識するが、内部債務保証取引及び内部再保険は内部取引として認識されない（改正法第138

48) 本店等とは、その外国法人の本店、支店、工場その他これらに準ずるものであってその恒久的施設以外のものと新たに定義され（改正法第138条①一、改正法令176）、法令上、その恒久的施設以外のその外国法人のすべての構成部分を意味する。

②)⁴⁹⁾。なお、内部取引は税務目的で擬制された取引であり、企業に対して実際の対価の収受は求められていないから、本支店間の内部利子等の内部取引に対して源泉徴収はされない(改正税法178)⁵⁰⁾。

(3) 文書化

恒久的施設帰属所得に係る所得の計算の前提として、外部取引(改正税法146の2①、改正法規62の2)、内部取引(改正税法146の2②、改正法規62の3)及び本店配賦経費(改正税法142の7①、改正法規60の10)に関する文書化が規定された。本店配賦経費は文書化がされていない場合は損金算入を認めないとするが、宥恕規定が定められている(改正税法142の7②)。

外部取引では通常作成される契約書、領収書等の証憑類に相当するものを、本支店間取引のため当然には作成されない内部取引にあっても帳簿保存義務の対象と定めた(改正税法146の2①②、150の2、改正法規62の2、62の3、67)。

3. 帰属主義による特段の定め

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額は、恒久的施設を通じて行う事業に係る益金の額から損金の額を控除した金額とされ、恒久的施設を通じて行う事業に係る益金の額及び損金の額の計算については、別段の定めがあるものを除いて、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の課税標準及びその計算に関する規定に準じて計算する(改正税法142)。

別段の定めとして、恒久的施設が外国法人から独立して事業を行う事業者であるとした場合の課税所得金額を計算するというAOAを受容して、①子会社形態で進出する場合に適用のある移転価格税制に照応する「外国法人の内部取引に係る課税の特例」(改正措法66の4の3)、②保険契約により得た保険料を将来の債務の履行に備えてグローバルに運用する保険会社に固有の「外国保険会社等の恒久的施設に帰せられるべき投資資産に係る収益の益金算入」(改正税法142の3)、③子会社形態で進出する場合に適用のある過少資本税制に照応する「恒久的

49) 財務省主税局参事官・前掲注33) 8~9頁。

50) 財務省主税局参事官・前掲注33) 11頁。

施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入」(改正法142の4)、④外国銀行等に固有のバーゼル銀行監督委員会が公表した基準等にそって規制上の資本に含められる負債(負債性資本)の利子費用に関する「外国銀行等の規制上の自己資本に係る負債の利子の損金算入」(改正法142の5)、及び、⑤「恒久的施設の閉鎖に伴う資産の時価評価損益」(改正法142の8)がある⁵¹⁾。

また、外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得及び税額の計算に関しては、同一法人内部での機能、資産、リスクの帰属を人為的に操作することでの調整が容易であることから⁵²⁾、子会社形態で進出する場合に適用のある同族会社の行為計算の否認規定に照応する「外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為又は計算の否認」(改正法147の2)規定を定める。

4. 帰属主義による外国法人に対する外国税額控除制度の導入

2014年改正法は、外国法人の恒久的施設が本店所在地国以外の第三国で稼得した所得を恒久的施設帰属所得として日本の法人税の課税対象としたことから、当該第三国との国際二重課税を調整するための外国税額控除制度を創設している(改正法144の2)。恒久的施設を有する外国法人が、各事業年度において外国法人税を納付する場合における、新たに定義された国外所得金額(恒久的施設帰属所得に係る所得の金額のうち国外源泉所得に係るもの)の範囲、租税条約の適用がある場合の課税管轄権(ソースルール)の修正、控除の対象となる外国法人税、一括限度額方式、繰越控除等の基本的な仕組みは、内国法人における外国税額控除と同様である⁵³⁾(改正法144の2、改正法令193~199)。

5. 帰属主義による2014年改正法と「旧7条型」の租税条約との調整規定

2014年改正法に係る「所得税法等の一部を改正する法律」(平成26年3月31日法律第10号)が成立した時は、AOAを定める2010年OECDモデル租税条

51) 安河内 = 山田・前掲注27) 84~100頁。

52) 財務省主税局参事官・前掲注33) 27頁。

53) 財務省主税局参事官・前掲注33) 23頁。

約（新7条型）の日本における条約例は改正イギリス条約（2013年12月17日署名・2014年12月12日発効）だけであり、他の条約例は2010年改訂前のOECDモデル租税条約7条（旧7条型）である。

2014年改正法は、恒久的施設帰属所得の計算において、当該恒久的施設の本店所在地国が日本との租税条約の締結国及か非締結国にかかわらず、AOAに従い本店等との内部取引を認識することを定める。しかしながら、内部取引を認識しない旧7条型の租税条約締結国との関係では、一般事業会社の内部利子及び内部使用料を認識しないとする明文の規定（改正法139②、改正法令183①～③）を定め、国内法と異なる定めを有する旧7条型の租税条約との適用関係を調整している。

なお、恒久的施設が本店等のために行う単なる購入活動からは国内における事業から生ずる所得は生じないものとする単純購入非課税の取扱いに関する規定（法令176②）は、独立企業原則との整合性の観点から2014年改正法で削除されたが、単純購入非課税の取扱いを規定する旧7条型の租税条約の適用がある場合には、当該租税条約に定めるところにより、単純購入非課税の取扱いとなる⁵⁴⁾。

外国法人の日本にある恒久的施設に対する日本の課税が、当該恒久的施設の本店所在地国と日本との間の租税条約7条に抵触する場合、日本の国内救済手続き（争訟）とは別に、租税条約に定める相互協議の申立てを当該本店所在地国の権限のある当局にすることができる（OECDモデル租税条約7③、25①、平成13年6月25日官協1-39ほか7課共同「相互協議の手続について（事務運営指針）」第3）。

6. 課税管轄権（ソースルール）に関する2014年改正法の意義

2014年改正法は、経済機能的には、国内における事業から生ずる所得でなく、本店等の対日投資に係る所得であるにもかかわらず、内国法人と同様に法人税の納税義務を有するとされる「組合事業契約利益の分配金」（改正法138①一）、「国内にある資産の運用又は保有による所得」（改正法138①二）及び「国内にある資産の譲渡による所得」（改正法138①三）の見直しを行っている。他方

54) 財務省・前掲注2) 681頁。

で、帰属主義への見直しに関係しない「人的役務の提供事業の対価」(改正法138①四)、「国内不動産等の貸付料等」(改正法138①五)及び「そのほかその源泉が国内にある所得」(改正法138①六)についての改正はない。

(1) 「外国組員に対する課税の特例」

日本に恒久的施設を有しない外国法人が任意組合等の組員である場合には、組合契約の共同執行性という法的性質に照らして一般に共同事業性が認められるから、国内において組合契約に基づいて行う事業は、それ自体が恒久的施設を形成し(所基通164-7)、法人税の納税義務を負う(法138一、141一)。

帰属主義への見直しによる2014年改正法は、組合契約事業利益の配分を再定義し、民法組合契約等に基づいて恒久的施設を通じて行う事業から生ずる利益の配分で一定のものをいうと改めた(改正法161①四)。2014年改正法により、投資組合契約(投資事業有限責任組合契約及び外国におけるこれに類するもの)によって成立する投資組合の有限責任組員で、組合に対して金銭出資を行うのみで、組合の業務を執行せず、その実態が投資家に近い共同事業性が希薄であると考えられる一定の外国組員(①その投資組合の有限責任組員であること、②その投資組合に係る特定の業務の執行を行わないこと、③その投資組合契約に係る組合財産に対する持分割合又は損益分配割合のいずれか高い方の割合が25%未満であること、④その投資組合の無限責任組員と特殊の関係のある者でないこと、及び、⑤投資組合契約に基づいて国内において事業を行っていないとしたならば国内に恒久的施設を有しない外国法人に該当することの5要件の充足が必要とされる)は、国内に恒久的施設を有しないものとみなされ(改正法67の16①、改正法39の33)、法人税及び源泉所得税の納税義務を有しない(改正法141二)⁵⁵⁾。

(2) 「国内にある資産の運用又は保有による所得」

2014年改正法は、1962年法に定める「国内にある資産の運用又は保有による

55) 赤松・前掲注1) トピックス「国外投資ファンドに対する法的安定性と予測可能性の確保のための一連の税制改正」参照。

所得」のうち、①債券利子等（改正所法 161 ①八）、②配当等（改正所法 161 ①九）、③貸付金利子等（改正所法 161 ①十）、④使用料等（改正所法 161 ①十一）、⑤事業の広告宣伝のための賞金（改正所法 161 ①十三）、⑥生命保険契約に基づく年金等（改正所法 161 ①十四）、⑦給付補填金等（改正所法 161 ①十五）、及び、⑧匿名組合契約等に基づく利益の分配金等（改正所法 161 ①十六）で恒久的施設帰属所得に該当するもの以外のは、所得税の源泉徴収のみで日本での課税関係を終了させている（改正法 138 ①二カッコ書）。従って、これらの所得は法人税の国内源泉所得の範囲を定める条文から削除され、1962 年法の 2 層構造の問題は解消されている。

2014 年改正法は、「国内にある資産の運用又は保有による所得」のうち、所得税の源泉徴収になじまないものが法人税の課税モレとならないよう、次の所得を法人税の申告対象国内源泉所得となる国内にある資産の運用又は保有による所得として例示的に規定する（改正法令 177、改正法基通 20-2-7）。

- ① 国債、地方債、内国法人の社債、内国法人の CP（コマーシャル・ペーパー）の償還差益又は発行差金⁵⁶⁾
- ② 居住者の業務に係るもの以外の貸付金（消費者ローン、自動車ローンなどの一般消費貸借）の利子等
- ③ 日本国内の営業等を通じて締結した生命保険契約等（養老保険契約、相続等保険年金）に基づく保険金の支払いを受ける権利

(3) 「国内にある資産の譲渡による所得」

2014 年改正法は、1962 年法に定める 14 種類の「国内にある資産の譲渡による所得」（法令 177 ②）を見直し、資産の譲渡所得に対する課税権は原則として居住地国にあるとする OECD モデル租税条約 13 条（キャピタル・ゲイン）に整合⁵⁷⁾させ、法人税の申告対象国内源泉所得となる「国内にある資産の譲渡によ

56) 振替国債、振替地方債、特定振替社債等及び民間国外債の利子・償還差益等は、政策的に、法人税も源泉所得税も非課税とされている（措法 5 の 2、5 の 3、6、41 の 12 ⑨、67 の 17）。

57) 安河内 = 山田・前掲注 27) 88 頁。

る所得」を、①国内不動産の譲渡、②国内不動産関連法人の株式等及び事業譲渡類似の株式等の譲渡、並びに、③政令で定める資産の譲渡による所得に限定する(改正法法 138 ①三、改正法令 178)。具体的には、次のとおり定める。

- ① 国内にある不動産の譲渡による所得(改正法令 178 ①一)
 - ② 国内にある不動産の上に存する権利等の譲渡による所得(改正法令 178 ①二)
 - ③ 国内にある山林の伐採又は譲渡による所得(改正法令 178 ①三)
 - ④ 内国法人の発行する株式の譲渡による所得で次のもの(改正法令 178 ①四イ、ロ)
 - (i) 買い集めた株式の譲渡による所得
 - (ii) 事業譲渡類似株式の譲渡による所得
 - ⑤ 国内不動産関連株式の譲渡による所得(改正法令 178 ①五)
 - ⑥ 国内にあるゴルフ場の所有等に係る法人の株式の譲渡による所得(改正法令 178 ①六)
 - ⑦ 国内にあるゴルフ場等の利用権の譲渡による所得(改正法令 178 ①七)
- 換言すれば、1962年法では国内に恒久的施設を有する場合には当該恒久的施設に帰属しなくとも法人税の納税義務の対象となる一方で、恒久的施設を有しない場合には法人税の納税義務の対象外とされていた特定の所得(法法 138 一、141 一～三、四イ、法令 177 ②、187 ①、法基通 20-2-12)を、2014年改正法は「国内にある資産の譲渡による所得」から除くことで、課税管轄権(ソースルール)を国際租税原則と整合させている(改正法法 138 ①三、改正法令 178 ①)。なお、恒久的施設の譲渡による所得は恒久的帰属所得と明示的に定める(改正法法 138 ①一)。

V 結論と展望

OECD モデル租税条約「新7条」に定める帰属主義を受容した2014年改正法は、以下に要約するとおり、支店と子会社の進出形態に関する税制中立性を可能な限り確保するとともに、国際二重課税・二重非課税を排除する仕組みを整備し

ている。かかる法整備により対日投資の促進が期待されている⁵⁸⁾。

(1) 恒久的施設を通じた事業に帰属する所得（恒久的施設帰属所得）に限り内国法人と同様に法人税の納税義務を負うと定める一方で、恒久的施設帰属所に係る第三国との国際二重課税排除のための外国税額控除制度を創設。

(2) 恒久的施設帰属所得に係る所得は、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の課税標準及びその計算に関する規定に準じて計算するが、独立企業原則に従った課税所得が算定されるよう別段の定めを規定する。適法かつ適正な計算の前提として、外部取引、内部取引及び本店配賦経費に関する文書化を義務づける。恒久的施設帰属所得のうち特定の投資所得は、徴税の便宜から支払者に所得税の源泉徴収義務が課されているが、一定の要件を充足する場合は源泉所得税が免除⁵⁹⁾され、キャッシュフローにおいて内国法人と同等となる。

(3) 本店等の「国内にある資産の運用又は保有による所得」のうち、国内にある恒久的施設に帰属しないものは、所得税の源泉徴収で日本の課税関係が終了することを原則とするが、所得の性質上、源泉徴収になじまないものを法人税の申告対象国内源泉所得と規定することで、ボーダレスに展開する先端的な投資活動から生ずる所得に対する日本の課税権を適正に確保。

(4) 本店等の「国内にある資産の譲渡による所得」のうち、国内にある恒久的施設に帰属しないものについての法人税の納税義務の範囲を国際租税原則と整合する申告対象国内源泉所得として規定⁶⁰⁾。

(5) 恒久的施設に帰属しない本店等による「人的役務の提供事業の対価」及び「国内不動産等の貸付料等」を従前のとおり法人税の申告対象国内源泉所得と規定⁶¹⁾。

(6) 課税モレとなる国内源泉所得が生じないよう「そのほかその源泉が国内に

58) 財務省主税局参事官・前掲注33) 3頁。

59) 組合員である法人にあっては、組合契約に基づいて行う事業に係る恒久的施設以外の恒久的施設に帰せられるものに限られる（改正所法180①）。

60) 従前より、徴収の確保の観点から一定の不動産の譲渡対価の支払者に所得税の源泉徴収義務を課している（改正所法161①五、212①、213①二）。

61) 従前より、徴収の確保の観点から人的役務の提供事業の対価（改正所法161①六、212①、213①一、改正措法42）及び国内不動産等の貸付料等（改正所法161①七、212①、213①一）の支払者に所得税の源泉徴収義務を課している。

ある所得」を法人税の申告対象国内源泉所得の catch all clause として規定。

(7) 外国法人の日本における納税義務を恒久的施設帰属所得とそれ以外の申告対象国内源泉所得の二区分とし、これらの所得を通算しないと規定することで損益操作の可能性を排除。

(8) 課税管轄権（ソースルール）に関し、国内法と租税条約の定めが異なる場合は租税条約の定めるところによるとの従前からの規定に加えて、「新7条」に定める帰属主義を受容した2014年改正法と「旧7条」型の租税条約との調整に関する規定を新たに定め、国内法と租税条約のミスマッチを防止。

(9) 同一法人内部での機能、資産、リスクの帰属の操作による租税回避を包括的に防止する「外国法人の恒久的施設帰属所得に係る行為又は計算の否認」を規定。

(10) 外国法人に対する日本の課税が、当該外国法人の本店所在地国と日本との間の租税条約の規定（7条を含む）に抵触する場合、日本の国内救済手続き（争訟）とは別に、相互協議の申立てを当該本店所在地国の権限のある当局にすることができる。

2014年改正法は平成28（2016）年4月1日以後に開始する事業年度の法人税から適用されるが「実務上の要請、執行可能性、条約交渉等のさまざまな観点から、今後も不断の見直しを行っていく必要がある」⁶²⁾とされている。

以上

62) 財務省主税局参事官・前掲注33) 4頁。