

国際的二重課税調整の問題点 ——源泉地国課税から居住地国課税へ——

菅 原 計

はじめに

- I. 課税高権と国際的調整
 1. 国際間における課税権の配分
 2. OECDモデル条約と国際租税法の形成
- II. 租税条約の意義と国内租税法との関係
 1. OECDモデル条約の国際的影響力
 2. 事業所得
 3. 利子所得
 4. ロイヤルティ
- III. 恒久的施設の認定基準
 1. パーマネント・エスタブリッシュメント概念
 2. 事業の行われる一定の場所
 3. 従属代理人
 4. 恒久性の概念
 5. 恒久的施設の適用要件と除外要件
 6. 独立企業の原則
- IV. 外国税額控除の意義
 1. テリトリアルシステムとタックスクレジットシステム
 2. わが国における外国税額控除制度
- V. わが国の国際課税における問題点
 1. 投資所得に対する居住地国課税
 2. トリーティ・ショッピングに対する規制

おわりに

はじめに

各国は独自の課税権を有しているが、所得が二国間以上にまたがる場合には国際的に同一所得に対して二重に課税されることになる。同一所得に対して二重に課税されることは国内的には国外所得免除方式、外国税額損金方式、外国税額控除方式など、なんらかの方法で調整しなければならないが、国際的に如何に調整すべきかが問題となる。国際的二重課税の調整の方法には、居住地国課税方式、源泉地国課税方式及び双方国課税方式があるが、各国は租税条約によりこれらの方式を組み合わせた課税調整を行っている。しかし、租税条約は二国間条約でありその効果は他の国には及ばない。

OECDモデル条約は、特定の二国間租税条約に関してモデルとなる条約の雛形を示しているもので、一般に先進各国はOECDモデル条約を斟酌する傾向にある。しかし、開発途上国では必ずしもOECDモデル条約が適合しないので、OECDモデル条約に換え国連モデル条約が存在する。

このような国際税務の中で、わが国は現在44カ国と租税条約を結んでいる。これらの租税条約を検討しながら今後のわが国の国際課税における問題点を検討したい。

I. 課税高権と国際的調整

1. 国際間における課税権の配分

各国の税制は長い歴史的、経済的、社会的影響を受けて、独自に展開され制度化されてきており、その意味で各国は独自の課税権を有し、この課税権は他国によって侵害されるものではない。これを課税高権という。すなわち、一国の「課税権は国の主権そのものである。したがって、いずれの国も他国からの干渉を受けることなく、自由に自国の租税に関する法令について決定する権限を有している。このような権限は、一般に『租税高権』と称され、世界的にも広く認識された概念である。」⁽¹⁾ このような課税高権又は租税高権といわれるものは、国の統治活動に伴う統治権との関わりの中で生まれてきた概念でもある。

しかし、各国が同一所得に対して課税権を行使することになると、国際的二重課税を生み、世界的規模で展開している経済的活動はもとよりその他の国際的交流をも阻害することになる。そこで、いかなる所得に対して、どちらの国が先ず課税権を有するかについて、国際間における課税権配分の原則が必要となり、その基本原則はドイツのシャントツにより提唱された経済的関連性の原則（生産、保管、管理、処分という視点からの経済価値の関連性）に端を発する⁽²⁾。

2. OECDモデル条約と国際租税法の形成

この経済的関連性原則をさらに理論的に発展させ、演繹と帰納を融和させたものとしてOECDモデル租税条約が1963年に初めて公表された。その後さらに検討が加えられ数次の改正を経て現在のモデル条約となるが、同条約では居住地国課税と源泉地国課税について次のとおり規定する⁽³⁾。

(1) 不動産所得 (Income from Immovable Property)

一方の国の居住者が、他方の国に存在する不動産の使用、賃貸等から取得する所得に対しては所得源泉地国である他方の国において租税を課することができる (Article 6)。

(2) 事業所得 (Business Profits)

一方の国の企業が他方の国において恒久的施設を通じて事業を行わない限り居住地国である一方の国において租税を課することができる (Article 7)。

(3) 海運、内陸水路及び航空運輸 (Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport)

船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得に対してはその源泉地国がどこかにかかわらず、企業の実質的管理 (effective management of the enterprise) の場所が存在する国においてのみ租税を課することができる (Article 8)。

(4) 特殊関連企業 (Associated Enterprises)

一方の国の企業と他方の国における企業が特殊関連にある場合に、独立の企業の間に設けられる条件と異なる条件により一方の国の企業の利得とならなかったものに対してはこれを一方の国の企業の利得に算入して租税を課することができる (Article 9)。

(5) 配当 (Dividends)

一方の国の法人が他方の国の居住者に支払う配当に対しては、配当受益者である居住者の国において租税を課することができる。この場合、配当支払法人が居住者とされる国においてもその国の法令に従って租税を課することができる。配当受益者が配当支払法人の25%以上所有する場合には配当金の5%を超えないものとする (Article 10)。

(6) 利子 (Interest)

一方の国において生じた利子が他方の国の居住者に支払われる場合には、源泉地国ではなく、居住地国である他方の国において租税を課することができる。ただし、この場合、源泉地国においてもその国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は当該利子の10%を超えないものとする (Article 11)。

(7) 使用料 (Royalties)

一方の国で生じた使用料が他方の国の居住者により受益される場合には、当該他方の国においてのみ租税を課することができる (Article 12)。

(8) 譲渡収益 (Capital Gains)

一方の国の居住者が他方の国に存在する不動産を譲渡することによる収益に対しては、当該他方の国において租税を課することができる (Article 13)。

(9) 自由職業者 (Independent Personal Services)

一方の国の居住者が、自由職業その他の独立の性格を有する活動により取得する所得に対しては、その者が自己の活動を行うために通常使用する固定的施設を他方の国において有しない限り、当該一方の国である居住地国においてのみ租税を課することができる (Article 14)。

(10) 給与所得 (Dependent Personal Services)

一方の国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、勤務が他方の国において行われない限り、当該一方の国においてのみ租税を課することが

できる。勤務が他方の国において行われる場合には当該勤務から生ずる報酬に対しては当該他方の国が租税を課することができる (Article 15)。

(11) 役員報酬 (Directors' Fees)

一方の国の居住者が、他方の国の居住者である法人の役員の資格で取得する役員報酬その他これに類する支払金は、当該他方の国において租税を課することができる (Article 16)。

(12) 芸能人 (Artistes and Sportsmen)

一方の国における居住者である演劇、映画、ラジオ若しくはテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家が芸能人又は運動家として他方の国で行う個人的活動によって取得する所得に対しては、他方の国において租税を課することができる (Article 17)。

OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) の二重課税への取り組みは、OECDの前任機関であるOEEC (Organization for European Economic Cooperation) が1956年3月に二重課税研究のための財務委員会を設立したことに始まる。1961年9月、OEECはカナダとアメリカが加わったため名称をOECDと変えたが、この財務委員会は継続され、1956年から1963年まで8年間かけて検討してきた所得と資本に関する二重課税調整のための協定草案が1963年に公表された。その後1977年に改訂され、「所得と資本に関する二重課税調整の条約モデル」として公布され、これが一般に1977モデルといわれる⁽⁴⁾。

このほかに国連ECOSOCが1969年以来7次にわたり、OECD1963草案及び1977モデルを検討した結果それを修正したものとして先進国と発展途上国との国連モデル条約 (United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries) を1979年に公表した。この国連モデル条約はイギリスを初め発展途上国との租税条約に多大の影響力をもっているといわれる⁽⁵⁾。

租税条約は二国間条約であるが、モデル条約を斟酌することによりしだいに国際租税法なるものが徐々に形成されつつある。国際租税法とは、「国際課税の分野におけるルールを指し、一般に二つの分野から構成されている。その第一は国際課税面を規定した国内租税法の部分である。具体的には、非居住者又は外国法人に対する国内での課税関係を定め、また、居住者又は内国法人に対する外国所得課税のあり方や外国税額控除等外国での課税に関わる調整策を規定したものである。その第二は国際二重 (重複) 課税や国際間の租税遁脱を防止するために締結された二国間の租税条約である。」⁽⁶⁾

Ⅱ．租税条約の意義と国内租税法との関係

1．OECDモデル条約の国際的影響力

OECDモデル条約は租税条約のモデルではあるが強制力はない。また、具体的適用に関しては各国の国内租税法の整備が不可欠となる。しかし、モデル条約を中心として国際租税に関する合意が次第に形成されつつあり、それが各国の国内租税法整備にかなり貢献している。「モデル租税条約は、実際に締結されている各国の租税条約から、帰納的方法に基づいて作成されているが、モデル租税条約作成段階で、再度検討されることで、国際的な合意を形成することになる。このようなモデル租税条約の諸原則あるいは諸概念が、各国の国内法の非居住者課税等の規定に取り入れられることで、各国の国内法及び租税条約が整備されている。またOECDモデル租税条約は、加盟国ばかりではなく、非加盟国の租税条約の締結にも大きな影響を与えていることも指摘しておく必要がある。」⁽⁷⁾

2．事業所得

事業所得に関して、OECDモデル条約（第7条）は他方の国で恒久的施設（permanent establishment）を通じて事業を行う場合、他方の国がその恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ租税を課すことが出来るとする。これを帰属主義（attributable method）という。

しかし、わが国の法人税法上、外国法人の課税標準は国内に支店、工場その他の事業を行う一定の場所を有する場合にはすべての国内源泉所得に係る所得の金額とする（法法141）。これは帰属主義に対して総合主義（entire income method）という。国内法では総合主義であるが、租税条約上は帰属主義がとられ、外国法人課税においては国内法より租税条約が優先する。

わが国の法人税法上、恒久的施設とは、支店、出張所その他の事業所若しくは事務所、工場又は倉庫（倉庫業者がその事業の用に供するものに限る。）、鉱山採石場その他の天然資源を採取する場所その他これらに準ずるものとし、外国法人が資産購入業務のために使用する一定の場所、資産を保管するためにのみ使用する一定の場所、広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他事業の遂行にとって補助的な機能を有する一定の場所は恒久的施設に該当しないとする（法令185）。

OECDモデル条約（第5条）は、事業の管理の場所（a place of management）、支店（a branch）、事務所（an office）、工場（a factory）、作業場（a workshop）、鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所（a mine, oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources）を恒久的施設とし、建築工事現場又は建設若しくは据え付け工事（a building site or construction or installation project）は12カ月を超える期間存続する場合に限り恒久的施設（PE）とする。なお、物品の保管、展示、引き渡しのためにのみ使用又は保

有すること、商品の購入又は情報を収集することのみを目的とすること、企業の準備的又は補助的活動のみを目的とする一定の場所は恒久的施設に該当しない。

わが国と締結した租税条約は、建築工事現場又は建設若しくは据え付け工事に関してはOECDモデル条約にならってほとんどが12カ月となっているが、アメリカとの租税条約においては24カ月を超える場合に恒久的施設となる。また、6カ月を超えると恒久的施設となる租税条約締結国には、韓国、中国、トルコ、バングラデシュ、フィリピン、ブラジル、ブルガリア、ヴェトナム、マレーシアなどがある。

恒久的施設を通じて事業を行わない限り、源泉地国では課税しないというのが原則であり、恒久的施設を通じて事業が行われる場合にはその恒久的施設に帰属する部分についてのみ源泉地国課税が可能であるが、発展途上国では国連モデル条約第7条に従い、同一又は類似の商品の販売、同一又は類似の事業活動から生ずる所得は恒久的施設に帰属するものとして課税できるとする修正帰属主義によっている場合が多い。

3. 利子所得

利子 (interest) に関して、わが国の国内法では20%の源泉徴収を行うが、租税条約では10%を超えないものとするというOECDモデル条約が適用される場合が多い。もっとも、OECDモデル条約では原則として利子の源泉地国ではなく受領者の居住地国で課税できるとする。ただし、源泉地国でも国内法令に従って課税することができ、その場合には10%を超えないものとする。しかし、わが国とブラジルとの租税条約においては12.5%、わが国とフィリピンとの租税条約においては公債、社債の利子については10%、その他の利子については15%、わが国とパキスタンとの租税条約においては30%となっている。発展途上国においては、利子の源泉地課税を要求するのに対し、先進国では居住地国課税が原則とされる。

わが国が締結した44の租税条約は利子所得に対してはすべて10%以上の源泉地国課税を要求しているが、「これは先進諸国の中では、一番といってよいほど高い税率であり、アメリカ、イギリス、ドイツ等先進国間で資金の移動に関しての利子所得には、源泉税を課さないことは、いわば常識である。利子に対しての10%の源泉税が課されるということは、その取引を経済上、ほぼ禁止しているに等しい」⁽⁸⁾といわれる。

4. ロイヤルティ

使用料 (royalties) に関するOECDモデル条約は、受益する居住者の居住地国においてのみ課税することができる (Article 12)。いわゆる源泉税を課さないとされる。国連モデル条約で

も居住地国課税が原則であり、源泉地国においても租税を課すことができるとされるが税率の提言はない。

わが国の締結した租税条約は、居住地国課税を原則としながら、源泉地国での課税を要求し税率は10%を超えないものとする。この使用料(royalties)とは、著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密行程の使用若しくは使用の権利の対価として受領するものをいうから、技術輸出国としてのわが国としては相互に源泉税を免除しあう居住地国課税を選択すべきである。

租税条約は二国間条約であり、二国間でしか効力を生じないが、同じような条約を各国と締結することにより国際課税の調和化を図ることが可能となる。その場合、モデル条約は国際課税に対する一つの方向性を示すものとして位置づけられる。しかし、租税条約の具体的実施は国内法により執行されるから国際課税に対する明確な理念の基に国内租税法の整備を図る必要がある。

Ⅲ．恒久的施設の認定基準

1．パーマナント・エスタブリッシュメント概念

国際的二重課税を防止する方向性は、できるだけ源泉地課税の免税措置を拡大し居住地国課税を中心とすべきである。この趣旨から、事業所得に対して恒久的施設なければ所得源泉地では課税しないという国際課税原則が生まれた。

C.I.T.v. Visakhapatnam Port Trust (1983) 事件で、インドの判事が次のように判示した。「恒久的施設という用語は、外国企業が他の国で一定の事業場所に帰属され得るような持続的恒久的性格をもつ実質的存在があることを前提とする。これは、ある国の企業が外国法人として他の国の土地に実際に進出するのに相当するようなものに違いない。」⁽⁹⁾

OECDモデル条約第7条は、事業所得に対して「恒久的施設を通じて(through a permanent establishment)当該他方の国で事業を行わない限り、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。」とする。問題は何をもって恒久的施設(PE)と認定するのかである。

OECDモデル条約第5条は、恒久的施設(PE)について、「この条約の目的上“恒久的施設”とは、事業を行う一定の場所(fixed place of business)であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。」として、事業の管理の場所(a place of management)、支店(a branch)、事務所(an office)、工場(a factory)、作業場(a workshop)及び鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所(a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources)をあげる。

しかし、コメンタリー(Commentary on Article 5 Concerning the Definition of Permanent Establishment)では、企業利益に貢献するような生産性についても今後議論されうるとして、「現

在の定義では、この方針がとられていない。しかし、良好な事業組織においては、各々の部分が全体の生産性に貢献するということは自明の理である。」と述べる⁽¹⁰⁾。

確かに利益貢献への生産性 (productivity) は、恒久的施設を認識する上で重要であるが、利益貢献度を重視するとユニタリービジネスを条件にカリフォルニア州をはじめアメリカ11州で実施されているユニタリータックスに繋がりがかねない⁽¹¹⁾。コメンタリーでも、「全体組織のより広い状況の中で、特定の施設が生産性を有するからといって特定地域における租税目的上当然に利益が恒久的施設に帰属するということにはならない。」⁽¹²⁾と、利益貢献度をもって直ちに租税配分原則を導入することにはならないとする。

2. 事業の行われる一定の場所

事業の場所 (fixed place of business) という概念は、事業活動に利用される土地、建物、施設又は設備を意味するが、もっぱら事業の目的に利用されているかどうかは関係がない。したがって「ある事業活動にとって、利用可能な土地建物がないか又は必要としなくても事業の場所は存在するかもしれない。つまり、自由に利用できる一定の空間があるだけで事業の場所となる場合もある。」⁽¹³⁾

さらに、土地建物、施設又は設備が所有されているか、賃借されているかは恒久的施設 (P E) の認定には関係がない。事業の場所は市場の特定の場所 (a pitch in a market place) に設置されるかもしれないし、また保税倉庫 (Customs depot) の一定の場所に設置されるかもしれない。それが実質的に事業の場所であれば、恒久的施設 (P E) となる。

恒久的施設とは、「事業の場所が固定されていなければならないから、単に一時的なものではなく、事業の場所がある程度恒久性をもっていれば恒久的施設が存在すると考えられることになる。」⁽¹⁴⁾ 一時的目的で設けられたものは恒久的施設とはならないが、納税者の死とか投資の失敗 (death of taxpayer, investment failure) により早期に解散したような場合は極めて短期間であっても恒久的施設 (P E) となる。

有形又は無形の資産が他の締約国の企業によって維持されている一定の事業の場所を通じて第三者に賃貸される場合、この行為は恒久的施設を提供しているものとなろう。しかし、「一方の国の企業が、施設、設備、建物又は無形の資産を他の国の企業に賃貸又はリースをする場合、それらの行為のために他方の国における一定の事業の場所を保有していないなら、貸手の恒久的施設を構成しない。」⁽¹⁵⁾

一定の事業の場所 (fixed place of business) がなければ、賃貸物件である設備据付後に人的用役を提供する場合でも、それが賃貸借の監督、責任、管理に基づいて設備の操作又は維持にもっぱら限定されているなら、恒久的施設とはならない。しかし、「人的派遣がその設備の利用される仕事に

関して意思決定参加を含む広範な責任を有するものであるなら、貸手の行為は設備の単なる賃貸を超えて事業活動を構成することになる。この場合には、恒久性の基準を満たせば、恒久的施設が存在するとみなしうる。」⁽¹⁶⁾

3. 従属代理人

会社の事業は、株主によって専任された経営者によって運営され、その人的組織は従業員及び企業の指示を受けて行動する従属代理人 (dependent agent) から構成される。従属代理人は、第三者との関係ではそれほど重要な影響力をもつものではないが、その従属代理人が事業の一定の場所で働いているなら、契約を締結する権限が与えられているかどうかは判断基準とならない。従属代理人であっても、一定の場所で働いているなら恒久的施設となる。

事業が主としてゲーム機や自動販売機などの自働機械の販売や賃貸を通じて行われる場合、人的活動がその機械の据付け、操作、管理、維持に限定されているなら、恒久的施設とはならないが、事業活動が当初の機械据付けに加えて行われる場合には恒久的施設となる。すなわち、「企業が単に機械を設置してそれを他の会社に賃貸するなら恒久的施設は存在しない。しかしながら、当該企業が機械を設置しそれを自己の為に操作し維持するなら、恒久的施設は存在することになる。このことは、その機械が当該企業の従属代理人によって行われていても同様に恒久的施設に該当する。」⁽¹⁷⁾

4. 恒久性の概念

恒久的施設 (P E) は、一定の場所で事業を開始するときから存在する。事業を開始するまでの準備期間における活動は、その一定の場所が恒久的に効用をもたらす事業活動と本質的に異なる限り恒久的施設とはみなされない。

「恒久的施設は、事業の一定の場所の処分、事業の一定の場所における活動の停止によって消滅する。」⁽¹⁸⁾しかし、一時的中断は事業閉鎖とはみなされない。仮に、事業の一定の場所が賃貸されるなら、その一定の場所は賃借者の事業活動に効用をもたらすことになるので一時的な中断とされる。

O E C D モデル条約第5条の3は、建築工事現場 (building site) 又は建設若しくは据付工事 (construction or installation project) は、12カ月を超える期間存続する場合に限り恒久的施設 (P E) となると規定する。コメンタリーによると、この建築現場又は建設若しくは据付工事には、建物建設だけでなく道路、橋、輸送管、発掘及び浚渫が含まれる。また、設計 (planning) 及び管理 (supervision) が契約上の請負工事者によって行われるのであれば、設計及び管理も恒久的施設に含まれる。しかし、設計及び管理が別の企業によって専門的に行われるのであれば、設計及び管理は恒久的施設に該当しない。

恒久的施設には、事業の準備活動は通常含まれないが、建築又は建設の期間認定に際しては準備作業もこれに含まれる。従って12カ月を超えるか否かの判定は工事の着手から完成までの期間であり、一時的に中断されても活動が継続されているとみなされる。コメンタリーはこれを次のように説明する。「建築現場はその契約者が仕事を始める日から始まる。例えば建設のための設計事務所を設けるなら、その建設が完成する国におけるいかなる準備作業もこれに含まれる。一般に、現場はその作業が完成するか永久に放棄されるまで継続して存在する。現場はその仕事が一時的に中断されても消滅されたとはいみなされない。季節的又は他の原因による一時的中断は、現場の期間決定に際して含められる。季節的な原因による中断とは悪天候による中断が含められ、一時的な中断には例として原材料の不足とか労働力確保の困難性があげられる。」⁽¹⁹⁾

5. 恒久的施設の適用要件と除外要件

OECDモデル条約第5条の4は、恒久的施設に含まれないものとして次の6項目をあげる。

- a) 企業に属する物品又は商品の保管 (storage)、展示 (display) 又は引渡し (delivery) のためにのみ施設を使用すること。
- b) 企業に属する物品又は商品の在庫 (a stock of goods or merchandise) を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。
- c) 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工 (processing by another enterprise) のためにのみ保有すること。
- d) 企業のために、物品若しくは商品を購入し又は情報を収集することのみを目的として (the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information) 事業を行う一定の場所を保有すること。
- e) 企業のために、その他の準備的又は補助的な性格の活動 (any other activity of a preparatory or auxiliary character) を行うことのみを目的として事業を行う一定の場所を保有すること。
- f) a) から e) までに掲げる活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、当該一定の場所におけるこのような組み合わせによる活動の全体が準備的又は補助的な性格 (preparatory or auxiliary character) のものである場合に限る。

一方の国の企業が他方の国で生じた事業所得に対して他方の国で課税できる要件が恒久的施設という概念であるから、恒久的施設を通じて他方の国で事業を行わない限り他方の国に課税権がない。OECDモデル条約第5条の1から3は、その恒久的施設とは何かを規定するが、同条約第5条の

4は形式的に恒久的施設であっても準備的、補助的活動であり、実質的に所得が生じていない活動に対しては恒久的施設とはみなされないとする。

すなわち、ある一定の施設が使用されていてもそれが商品等の保管、展示、引渡又は加工のためにのみ使用されている限り事業を行う一定の場所である恒久的施設には該当しない。さらに(d)では、他方の国での商品の購入又は情報の収集のために一定の施設を使用する場合も恒久的施設に該当しない。従って、保管の為に施設である倉庫を他に提供する場合は恒久的施設であるが、その倉庫を自己の商品等の保管、展示等の為にのみ使用している場合は恒久的施設に該当しない。さらに、もっぱら商品の仕入れ又は情報収集のために他方の国に設置される駐在員事務所なども恒久的施設に該当しない。

しかしながら、「準備的又は補助的性格を有する活動とそうでない活動を識別することはしばしば困難である。決定的な基準は、事業それ自身の一定の場所での活動が全体としての企業活動にとって必要で重要な部分(essential and significant)を形成しているか否かである。各々のケースにおいてそれ自身の活動効果を検討しなければならない。どの場合でも、全体企業の一般目的と同一である事業の一定の場所は準備的又は補助的な活動とはいえない。例えば、特許とかノウハウを提供することが全体企業の目的であれば、一定の場所でのかかる活動はサブパラグラフ(e)の恩典を享受できない。」⁽²⁰⁾

居住地国での企業活動目的及び事業内容と同じか、或いは全体からみて必要で重要な事業活動が源泉地国で行われるならば、恒久的施設となる。したがって、準備的、補助的活動とは企業の主要な事業活動そのものとはならない活動をいう。もちろん主要な事業活動そのものではないが、管理活動は準備的、補助的活動には該当しない。この点についてコメントリーは次のように述べる。

「企業全体又はたとえ企業の一部若しくは企業グループの一部を管理する機能をもつ一定の事業の場所は準備的又は補助的活動とはみなされない。なぜなら、管理活動はここでのレベルを超えるからである。国際的に細分化されている企業がいわゆる外国に管理事務所を設立し、そこで子会社、恒久的施設、代理人や特許を保有するなら、かかる事務所は関連地域で設立されている企業のすべての部門に対して管理・調整機能をもっているから、恒久的施設が存在するとみなされる。かかる管理事務所はパラグラフ2でいうところの事務所とみなされる。」⁽²¹⁾

部品を保管し、引渡すだけの目的で一定の施設を使用することは恒久的施設に該当しないが、機械設備等の販売先である顧客に対して予備部品を保有し提供する目的で使用する一定の場所は恒久的施設となる。「この場合にはサブパラグラフ4の(a)でいう純粋な引渡し(pure delivery)を超えているといえる。なぜなら、これらの売却後の組織は顧客と相対応する(vis-à-vis its customers)企業の用役提供の必要で且つ重要な部分を担っているからである。かかる活動は単な

る補助的活動とはいえない。」⁽²²⁾

一定の施設における事業活動が恒久的施設を構成することになるが、代理人のように人的活動そのものを恒久的施設とみなす場合もある。代理人には従属代理人 (dependent agency) と独立代理人 (independent agency) があり、OECDモデル条約では、従属代理人については一定の要件を満たせば恒久的施設となるとする。「企業に代わって行動する者が、一方の締約国内において、当該企業の名において (in the name of the enterprise) 契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する (habitually exercise) 場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の国内に恒久的施設を有するものとされる。」⁽²³⁾

この従属代理人の要件は、企業に代わって行動できること、当該企業の名において契約締結の権限が与えられていること、かかる権限を反復的に行使していることである。したがって、第5条の6で規定されているように、独立した代理人との間で事業活動を行っているというだけでは恒久的施設とはならず、従属代理人であってももっぱら商品の保管、引渡、購入、又は情報収集のみの事業活動であれば恒久的施設に該当しない。

6. 独立企業の原則

OECDモデル条約第5条の7は、支配被支配関係の事実のみによって恒久的施設か否かの判断基準にはならないことを明らかにする。これは、第7条との関連で恒久的施設に対しては独立企業の原則を適用して所得配分することが前提となるので、恒久的施設の概念にも独立企業の原則が前提とされている。

OECDモデル条約第7条では、事業所得の課税について次のように規定する。「一方の締約国の企業の利益は、その企業が他方の締約国内における恒久的施設を通じて当該他方の国で事業を行わない限り、当該一方の国においてのみ租税を課すことができる。一方の国の企業が他方の国における恒久的施設を通じて当該他方の国で事業を行う場合には、その企業の利益のうち当該恒久的施設に帰せられる部分 (attributable to that permanent establishment) に対してのみ、当該他方の国において租税を課すことができる。」⁽²⁴⁾

ここでは、次の2点が強調されている。第1は、居住地国における企業利益への課税にあたって、国外で生じた利益は国外で恒久的施設を通じて得た利益でなければ居住地国でのみ課税権を得る。従って源泉地国においては、外国法人が恒久的施設を通じて事業を行わない限り源泉地国に課税権はない。第2は、恒久的施設を通じて事業が行われる場合には、恒久的施設のある源泉地国においても課税権を得るが、その課税対象は当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ課税権を得る。いわゆる帰属主義 (attributable method) を原則とする。

さらに独立企業の原則について次のように規定する。「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国において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い、且つ、当該恒久的施設を有する企業と全く独立の立場で取引を行う別個のかつ分離した企業（a distinct and separate enterprise）であるとしたならば当該恒久的施設が取得したとみられる利益が各締約国において当該恒久的施設に帰せられるものとする。」⁽²⁵⁾

ここでは、外国法人に対する課税は恒久的施設を通じて行う場合に限り国内源泉所得に対して課税権を得るが、その国内源泉所得の課税にあたっては恒久的施設（支店、事務所、工場、作業場等）を独立法人とみなして独立企業の原則のもとに国内源泉所得を認識・測定すべきことを明らかにしている。

したがって、恒久的施設に帰属する所得認識にあたっては、経営費及び一般管理費（executive and general administrative expenses）で当該恒久的施設のために生じたものは、それが恒久的施設の存在する国で生じたか他の国で生じたかにかかわらず損金（deductions expenses）として算入される。これは本社で生じた支店等の営業費を源泉所得計算上損金として配分できることを明らかにしたものである。

独立企業の原則は、支配関係にある特殊関連企業の租税配分原則としても適用される。OECDモデル条約第9条は、企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合、「商業上又は資金上の関係において、双方の企業間で、独立企業間（between independent enterprises）で設けられる条件と異なる条件が設けられ又は課されているときは、その条件がないとしたならば一方の企業の利益となったとみられる利益であってその条件のために当該一方の企業の利益とならなかったものに対しては、これを当該一方の企業の利益に算入して租税を課することができる。」⁽²⁶⁾

これは、各国の国内法で定められている移転価格税制に対応するものであり、独立企業の原則に基づいて独立企業間価額（arm's length price）によって課税できることを確認したものである。

Ⅳ．外国税額控除の意義

1．テリトリアルシステムとタックスクレジットシステム

居住地国課税においては、居住者である内国法人が外国で稼得した所得に対しては居住地国において課税権を得るが、恒久的施設を通じて稼得した所得に対しては外国でも課税されるから二重課税の調整の問題が生ずる。この二重課税の調整には国内源泉所得方式（territorial system）と税額控除制度（tax credit system）の二つがある。

テリトリアルシステムとは、「居住地国が居住地国内で生じた所得に対して課税するが、外国源泉所得のすべてを課税から除外することを許容するものである。」⁽²⁷⁾税額控除方式は、「居住地国は

外国所得にも課税するが、外国所得に対するいかなる外国税も外国税額控除の対象とする。』⁽²⁸⁾

アメリカは、居住者の全世界所得 (worldwide income) に対して課税する。アメリカの居住者には、アメリカ国民 (U.S. citizens)、外国人でグリーンカード又は実質的居住者テストを満たす外国人居住者 (Resident alien individuals)、50州及びコロンビア地区の法律により設立又は組織された内国法人 (Domestic corporations)、50州及びコロンビア地区の法律により設立又は組織された内国パートナーシップ (Domestic partnership) が含まれる⁽²⁹⁾。

アメリカは全世界所得を課税対象とするから、外国で課税された所得に対して二重課税の問題が生ずる。これに対して「もしアメリカが国際的二重課税の調整をしなければ、アメリカ企業は海外市場で競争的不利益を被る。なぜなら、全体の税額が外国源泉の所得に対するアメリカでの税だけ他の外国の競合者の税額を超えるからである。この国際的二重課税を防止する中心的システムがアメリカでは外国税額控除システムである。』⁽³⁰⁾

テリトリアルシステムに基づき国外所得免除方式を採用している国はE C諸国に多い。外国税額控除方式は、国内投資と国外投資への税の公平負担の要請から中立性が高いといわれるが、国内税率を下げる傾向にある先進国においてはむしろ国外所得を免除する方が税の中立性が高まるともいえる。「国内法において外国所得免除方式による二重課税の排除規定を設けている国としては、スイス、フランス、イタリア、ベルギー、オランダなどの西欧諸国、それに香港などがある。これに対して、外国税額控除方式による二重課税の排除規定を設けている国としては、日本、アメリカ、イギリス、ドイツなどが挙げられる (ただし、ドイツは、租税条約では外国所得免除方式の方を多く採用している)。」⁽³¹⁾

2. わが国における外国税額控除制度

わが国の外国税額控除制度は直接税額控除 (direct tax credit)、間接税額控除 (indirect tax credit)、租税条約によるみなし税額控除 (tax sparing credit) 及びタックスヘイブン対策税制における税額控除の4つがある。

直接税額控除は、内国法人が外国に支店、事務所、工場、作業場などを設けて事業を行う場合、それら恒久的施設を通じて生ずる所得に対して外国法人税が課されるがこれをわが国の法人税額から控除するものである。その他に内国法人が直接投資による利子、配当、使用料に対して外国で源泉税が課されたときも直接納付したものであるから直接控除といわれる (法法69①)。

間接税額控除は、内国法人が外国に子会社を設立して事業を営む場合、支店や営業所と異なり当該子会社は独立した法人であり、子会社が外国で納付した外国税はわが国の親会社が納付したものでないから税額控除の対象とはならない。しかし、内国法人である親会社が外国子会社から配当を

受領した場合には、その配当の原資は外国子会社の所得から外国法人税を控除した金額であるから、当該受取配当に対応する外国法人税は親会社が納付したものとみなして税額控除の対象とする。これは、海外進出における支店と子会社形態の違いによる外国所得課税額と外国源泉税額との実質的負担を公平に課税しようとするものである（法法69④）。もっとも計算上はこの間接税額控除は直接税額控除に含めて計算される。

租税条約によるみなし税額控除とは、租税条約により事業所得や投資所得に対して税が軽減されたり免除されたりする場合がある。この場合に当該免除された税額を納付した税とみなして税額控除しようとするものである。租税条約上タックススペアリングクレジットを導入してしている国は、アイルランド、インド、インドネシア、韓国、ザンビア、シンガポール、スペイン、スリ・ランカ、タイ、中国、トルコ、パキスタン、バングラデシュ、フィリピン、ブラジル、ブルガリア、マレーシアがある。相手国で免税又は税の軽減されている所得をわが国の課税所得計算上益金に入れて課税されると税の減免効果がなくなるというものであるが、アメリカはかかるタックススペアリングクレジットを留保している。

外国税額控除の対象となる控除対象外国法人税額は、直接税額控除の対象となる外国法人税で当該外国法人税を課す国において課税標準とされる金額に50%を乗じた金額を超える金額は除かれ、利子等の収入金額を課税標準として課される外国法人税については⁽³²⁾所得率が10%以下の場合には利子収入の10%を超える金額、所得率が10%を超え20%以下の場合には利子収入の15%を超える金額が高率負担部分とされ、所得率が20%を超えている場合には高率な負担部分はないものとされる（法令142の3①②）。さらに全体の控除限度額の計算は、当期の全世界所得に対するわが国の法人税率（34.5%）を乗じた法人税額に全世界所得に対する国外源泉所得の割合を乗じた金額を限度とする（法法69①）。

全世界所得と国外源泉所得が同額であればわが国の法人税納付額がゼロとなるが、国外源泉所得の中に外国法人税が課されない金額がある場合には、当該非課税国外源泉所得の3分の2に相当する金額が国外源泉所得から控除される。また、当期の国外源泉所得が当期の全世界所得の90%を超える場合又は国外使用人割合を乗じた金額のいずれか大きい金額を超える場合には、その超える部分は国外源泉所得から除かれる（法令142③）。

間接税額控除による控除対象額は、外国子会社（発行済み株式総数の25%以上の保有）から剰余金または利益の分配がある場合には、その外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額のうちその配当等の額に相当するものは高率な部分を除き、その内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして控除できる（法法69④）。控除限度額は、配当等の額から当該配当に係る外国源泉税に2を乗じた金額を控除した金額となる（法令147①）。これは、「間接控除の対象となる外国法人

税について、配当にかかる外国源泉税を含めて実効税率50%の範囲内にとどめるようシーリングを設定したものである。」⁽³³⁾

V. わが国の国際課税における問題点

1. 投資所得に対する居住地国課税

OECDモデル条約によると、使用料 (royalties) については居住地国課税を原則とし、利子 (interest) については居住地国課税を原則としながら源泉地国でも課税可能で、その場合源泉税は10%を超えないものとする。配当 (dividends) については居住地国課税を原則としながら源泉地国でも課税可能で、その場合、25%以上の株式保有にかかる配当の源泉税は5%、それ以外の配当の源泉税は15%を超えないものとする。

しかし、わが国が締結した租税条約では、使用料については源泉地国課税で10%、利子についても源泉地国課税で10%、配当については源泉地国課税でほとんどが15%と設定する。もし、資本及び資金の国際的流動を促し資本輸出国としての国際的地位を確保するのであれば、投資所得に対しては居住地国課税を原則とすべきであり租税条約においては積極的に源泉地国非課税を主張する必要がある。

租税条約締結交渉で世界的に最も進んでいるといわれるオランダ (Pays-Bas) は、ドイツ (Allemagne)、オーストリア (Autriche)、デンマーク (Danemark)、ルクセンブルグ (Luxembourg)、ノルウェー (Norvège)、イギリス (Royaume-Uni)、スウェーデン (Suède) との租税条約で利子及び使用料 (sur les intérêts et les royalties) の源泉税をゼロとし、親会社への配当源泉 (versés à la société mère) についてはドイツ (Allemagne) 10%、オーストリア (Autriche) 5%、ベルギー (Belgique) 5%、デンマーク (Danemark) 0%、スペイン (Espagne) 5%、フランス (France) 5%、イタリア (Italie) 5%、ルクセンブルグ (Luxembourg) 2.5%、ノルウェー (Norvège) 0%、ポーランド (Pologne) 0%、イギリス (Royaume-Uni) 5%、スウェーデン (Suède) 0%、スイス (Suisse) 0%⁽³⁴⁾と、資本投資を積極的に推進するためにOECDモデル条約の5%基準を守るとともにさらにそれを下回る条約を締結している。

わが国は世界最大の債権国であるから、その意味では租税条約を通じて居住地国課税を国際的に展開する必要がある。「なぜなら、今日の源泉地国課税により、外国に支払われた税額が外国税額控除を通じて、わが国の財政上の歳入を減らしているからである。源泉税を相互に免除することにより、日本企業の納税の増加が予想されるが、同時に外国からの日本への投資による源泉税額分の減少があるが資本輸出国となれば理論的には源泉税の減少よりも、外国税額控除の減少による歳入の増加の方が大きいことになる。」⁽³⁵⁾

2. トリーティ・ショッピングに対する規制

その場合問題になるのは、第三国の居住者が租税条約の恩典を受けるトリーティ・ショッピング (treaty shopping) をどのように防止するかである。租税条約は相互の居住者間での租税減免の締結であるから、当然ながら第三国の居住者には適用されない。しかし、租税条約網を巧みに利用した国際的租税回避の問題がある⁽³⁶⁾。

この点に関しては、わが国とフランスとの間で締結した改正租税条約 (Convention en Matière d'Impôts sur le Revenu, 1996) の第10条配当 (les dividendes) の規定が参考になる。「フランスとは、1965年はじめて締結し、1981年の部分的な改正を経て、約30年ぶりに今回の改正となった。……今般の改正では、わが国租税条約においてはじめて源泉地国非課税とする規定が導入されるとともに、このトリーティ・ショッピングを防止する規定が設けられた点、注目される。」⁽³⁷⁾

この条約では、受領者と受益者が同じである居住者に対する配当に対しては源泉税は15%を超えないこととし、受領者と受益者が同じで6カ月間発行済み又は議決権のある株式を15%以上保有する親会社に支払う配当の源泉税は5%とし、適格居住者 (société qui est un résident qualifié de cet Etat) である親会社に支払う配当に対しては居住地国課税のみで源泉地国課税をしないというものである。この適格居住者とは、締約国の公認の株式取引所で取引されていること、当該法人の株式が居住者によって所有されていること、間接保有には居住者による連鎖性が必要であることが要件とされる。

今後は、かかる適格居住者概念を明確にすることにより、租税条約の輪を積極的にグローバルに推進していく必要がある。

おわりに

わが国は現在44カ国と租税条約を締結しているが、国際的二重課税の調整と国際的租税回避の防止⁽³⁸⁾という点から、また国際的租税に関する公正性、中立性、実質性という理念から国内法を整備するとともに、租税条約を通じて国際租税法形成に向けて積極的に関与していかなければならない。国際課税の面では、わが国はタックス・ヘイブン対策税制、移転価格税制、過小資本税制、国際的資本の流動に伴う世界所得の適正な税配分など今後検討しなければならない問題点が多い。目先の税収にとらわれることなく、国際課税に対する公正課税を理念に当為的国際課税制度を考える必要がある。

注

- (1) 川田剛『国際課税の基礎知識』税務経理協会、1990年、4頁。
- (2) 矢内一好『国際課税と租税条約』ぎょうせい、1992年、29頁。
- (3) Organization for Economic Cooperation and Development, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital (Amsterdam, 1997).
- (4) Philip Baker, *Double Taxation Agreements and International Tax Law* (London; Sweet and Maxwell, 1991), pp.1-2.
- (5) *Ibid.*, pp.3-4.
- (6) 小松芳明『国際租税法講義』税務経理協会、1995年、5頁。
- (7) 矢内一好『租税条約の論点』中央経済社、1997年、17頁。
- (8) 中田謙司『租税条約の読み方－国際税務の基礎知識』中央経済社、1993年、159頁。
- (9) Philip Baker, *op. cit.*, p.89.
- (10) *Ibid.*, p.102. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 3.
- (11) 宮坂善寛『米国の州税制』日本貿易振興会、1985年、27頁。
- (12) Philip Baker, *op. cit.*, p.102. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 3.
- (13) *Ibid.*, p.102. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 4.
- (14) *Ibid.*, p.102. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 6.
- (15) *Ibid.*, p.103. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 8.
- (16) *Ibid.*, p.103. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 8.
- (17) *Ibid.*, p.103. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 9.
- (18) *Ibid.*, p.103. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 10.
- (19) *Ibid.*, p.104. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 16.
- (20) *Ibid.*, p.106. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 23.
- (21) *Ibid.*, p.106. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 23.
- (22) *Ibid.*, pp.106-107. OECD Model Convention Commentary on Article 5, 24.
- (23) OECD Model, Chapter II Article 5, 5.
- (24) OECD Model, Chapter III Article 7, 1.
- (25) OECD Model, Chapter III Article 7, 2.
- (26) OECD Model, Chapter III Article 9, 1.
- (27) Robert E. Meldman and Michael S. Schadeewald, *U.S. Taxation of International Transactions* (Chicago; CCH Incorporated, 1997), p.2.
- (28) *Ibid.*, p.2.
- (29) *Ibid.*, p.5.
- (30) *Ibid.*, p.50.
- (31) 渡辺淑夫『外国税額控除－国際的二重課税排除の理論と実務』同文館、1997年、10頁。
- (32) 五味雄治・大崎満『国際取引課税－その理論と実務』財経詳報社、1996年、328頁。
- (33) 渡辺淑夫、前掲書、211頁。
- (34) David Collison, *Les Impôts en Europe* (Paris; Éditions Dalloz, 1997), p.119.
- (35) 中田謙司、前掲書、158頁。
- (36) 五味雄治・大崎満、前掲書、421頁。
- (37) 黒田雅子「日仏租税条約改正におけるトリートイ・ショッピング防止規定について」『税経通信』(第51巻第14号)、1996年、32頁。
- (38) 大崎満『国際的租税回避－その対抗策を中心として』大蔵省印刷局、1990年、53頁。

(1998年12月11日受理)