

論 説

OECD モデル条約新7条と外国税額控除の制度・執行の見直し

前税務大学校研究部教授

伴 忠 彦

◆SUMMARY◆

2010年8月に公表されたOECDモデル条約2010年版で第7条（事業所得課税）が改正され、恒久的施設（PE）の帰属利得算定方法に、PEと企業の他の部署との内部取引にも精緻な独立企業原則（移転価格課税の手法）を適用するOECD承認アプローチ（AOA）が全面的に反映された。新7条は項目を一新し、第2項では独立企業原則が外国税額控除にも適用されることを明らかにするとともに、第3項には二重課税排除のための対応的調整の定めが置かれた。これにより、PE課税と外税控除は事業所得に係る国際的課税配分ルールの表裏として一体化し、外税控除制度が、PE課税や移転価格課税と同列の能動的な課税権の主張という役割をも担うことが確認された。

しかし、現行の外税控除制度は、この役割（外国PEに対する課税が独立企業原則に則っていないことにより外国税額が過大になっている場合、その過大部分の外税控除を日本で否認する）に応えられる規定になっているであろうか。そうでないとすれば、新7条が個別の租税条約に導入された場合に、国際的に認められた課税権の一部を失うことになりかねない。それどころか、現行制度の下でも、既に同様の問題が生じているのではないか。

本稿は、このような問題意識に基づき、新7条と現行の外国税額控除制度との関係、そして日本の課税権確保のために不可欠と考える制度改正の方向性について、基礎的な検討を行うものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

はじめに	164
I. 新 7 条の導入と外国税額控除への影響	165
1. AOA と OECD モデル租税条約新 7 条	165
2. AOA の概要	165
3. 新 7 条の概要	166
II. 新 7 条による外国税額控除制度の重要性の増加	167
1. PE 課税と外国税額控除制度の一体化...第 2 項	6
2. 外国税額控除の否認に対する対応的調整...第 3 項	169
III. 問題：日本の外税控除制度は AOA 超過外国税額を否認できるか	169
1. 69 条の仕組	170
2. 控除対象外国法人税の該当性否認の可能性	170
3. 控除限度額による間接的否認の可能性	171
IV. 外国税額控除制度の改正	173
1. 控除限度額の観点からの改正	173
2. 彼此流用という障害	173
3. 控除対象外国法人税の観点からの改正	174
4. 二重否認	175
V. 執行体制の見直しと既に進行中の問題	175
1. 本店と海外支店との内部取引に対する執行面での注目度	175
2. 外税控除に係る調査の視点	176
3. 今そこにある危機	176
おわりに	178

はじめに

2010 版 OECD モデル条約で事業所得課税を定める第 7 条が改正され（以下「新 7 条」）、恒久的施設（以下「PE」）の帰属利得算定方法として、PE と企業⁽¹⁾の他の部署との内部取引にも精緻な独立企業原則（移転価格課税の手法）を適用する OECD 承認アプローチ（Authorized OECD Approach：以下「AOA」）が導入された。今後は AOA が PE 帰属利得計算の国際標準になっていくとともに、我が国の租税条

約への導入も見込まれる。AOA は PE の帰属利得額に大きな影響を与えるとともに、国内法とその執行に対しても多くの課題を投げかける。外国法人課税に係る総合主義から帰属主義への変更問題⁽²⁾を始め、帰属利得算定と不可分である PE 認定範囲（モデル条約 5 条）との関係⁽³⁾や、内部取引に係る文書化などが大きな課題となろう。

さらに、AOA は外国税額控除（本稿では、PE 課税との関係から、直接外国税額控除に限定して論じる。以下「外税控除」）制度にも大きな影響を与える。AOA を全面的に

反映する新 7 条第 2 項は、独立企業原則

(AOA) の射程を 7 条だけではなく、モデル条約 23 条 A・B (二重課税排除の方法としての国外所得免除方式・外税控除方式) に広げ、第 3 項は外税控除を行わない (否認する) ことにより残る二重課税を排除するための対応的調整を定めている。この大きな改正は、PE 課税と外税控除を、国際的な課税権配分ルールの表裏として一体化させた。外国が課税した税額を基本的には受け入れ、自国の課税権を放棄 (税額控除) することにより二重課税を排除するという、やや受身的な性格とも見える外税控除制度が、PE 課税や移転価格課税と同列の能動的な課税権の主張という役割をも果たすことが確認されたのである。

本稿は、新 7 条が日本の外税控除制度に与える影響と求める役割、そして日本の課税権の確保のために不可欠と考える外税控除制度の改正について、基礎的な検討を行うものである。まず、I と II で新 7 条の構成と、それによる外税控除制度の重要性の増加を確認する。次に III で、現行の外税控除制度が課税権の主張という能動的役割を担える規定になっているか否か、IV では必要と考えられる制度の改正について検討する。最後に V では、実際の外税控除の執行面に目を向ける。日本の納税者が有する外国 PE の課税所得計算上、仕入原価や本店配賦費用が過少に認識されると、PE の所得と外国税額が過大に算定され、結果として日本で過大な外税控除が行われてしまう。このような状況を通じて現在も進行中と考えられる所得の海外流出問題を検討し、早期の制度改正の必要性を重ねて確認する。

なお、本稿の内容は国税庁あるいは税務大学の公式見解を示すものではなく、全て筆者の個人的見解であり、不備や誤りは全て筆者の責に帰する。

I. 新 7 条の導入と外国税額控除への影響

1. AOA と OECD モデル租税条約新 7 条

PE 利得に課された租税に係る国際的二重課税は、本店所在地国において外税控除制度や国外所得免除により排除されるが、帰属利得の計算方法に係る各国税法や条約解釈が異なると、排除し切れない二重課税や課税の空白が生じる場合が懸念される。OECD は、このような状況を防止するため、PE 帰属利得の算定方法に関する世界標準 (AOA) の策定とモデル条約への導入を提唱し、10 年以上の議論を経て 2008 年 7 月に最終的な報告書 (以下「PE 帰属利得報告書⁽⁴⁾」) を公表した。

また、AOA のモデル条約 7 条への反映については、まず既存の 7 条の規定内容と対立しない範囲でのコメントリの部分的修正を先行し (第 1 段階)、その後 7 条及び同コメントリを全面的に改正する (第 2 段階) という 2 段階方式が取られた⁽⁵⁾。第 1 段階のコメントリ改定は 2008 年 7 月のモデル条約改定時に行なわれ、それとはほぼ同時に新 7 条案⁽⁶⁾ (条文・コメントリ) が公表された。その後第 2 ドラフト⁽⁷⁾ (2009 年 11 月)、最終 7 条案⁽⁸⁾ (2010 年 5 月) を経て、2010 年版 OECD モデル租税条約新 7 条に AOA が全面的に反映された。

2. AOA の概要

AOA は、移転価格課税の手法を企業の内取引 (dealing) から生じる利得の算定にも適用することにより、独立企業原則をさらに徹底するものである⁽⁹⁾。事業利得の考え方には「機能的分離企業アプローチ」を採用し、PE 帰属利得を企業全体の利得の枠に囚われないものとしている。

移転価格税制は人格の異なる企業間の取引を対象とするため、この考え方を同じ企

業の一部である PE とその他の部署間の内部取引にも適用するためには、それに先立って適用環境の整備が必要となる。これがステップ 1 で、次の手順によって PE を本体企業から分離独立した別個の企業と擬制する。

- ▶ 外部企業との取引から生じる債権債務を PE に帰属させる
- ▶ 重要な人的機能を基準にして、資産の経済的所有権を PE に帰属させる
- ▶ 重要な人的機能を基準にして、PE が引き受けるリスクを帰属させる
- ▶ PE のその他の機能を特定する
- ▶ PE と企業の他の部署との内部取引を認識する
- ▶ PE に帰属する資産及びリスクに基づき、無償資本を決定する

次にステップ 2 では、独立別個の企業と擬制された PE に対し、移転価格ガイドラインを類推適用して帰属利得を算定する。2 段階のステップは、いずれも PE の機能・事実分析に基づいて行なわれる。

3. 新 7 条の概要

AOA を反映した新 7 条（事業所得）は、従来 7 つの項で構成されていた条文を次の 4 つの項に整理し、AOA の考え方と不整合及び不要となる部分（旧 3 項～6 項）を削除している（比較表参照）。

- ▶ 第 1 項…「PE なければ課税なし」の確認及び帰属利得計算は第 2 項によること
- ▶ 第 2 項…本条及び 23 条 A・B の適用上、帰属利得計算（特に内部取引）は独立企業原則（機能、資産、リスクを考慮する）によること

- ▶ 第 3 項…第 2 項に基づく帰属利得の調整に伴う条約相手国の対応的調整
- ▶ 第 4 項…利得に条約の他の条項で扱われる所得が含まれる場合の、他条項の優先

旧 7 条との最大の違いは AOA の概念が導入されたことであるが⁽¹⁰⁾、これに伴い、2 項が独立企業原則の適用範囲を 23 条にまで拡大し、また 3 項に対応的調整が規定されたことが特筆される。特に 3 項は、新 7 条案（2008.7）の段階では、AOA のステップ 1 における無償資本の決定のために認められる複数のアプローチの中で、両国が採用する方法が異なる場合の調整規定（一定の条件下で、PE 所在地国側のアプローチを本店所在地国側が尊重する）であった。これに対して新 7 条は、一方の締約国が AOA に従って PE 課税（7 条の適用）又は二重課税の調整（23A 条又は 23B 条の適用）を行なう場合の、他方の締約国の対応的調整⁽¹¹⁾を規定し、その守備範囲を大きく広げた。

一方、旧 1 項の「企業の利得」という文言は、AOA が採用する「機能的分離企業アプローチ」を明確にするため削除されている。旧 3 項の「控除可能な費用の発生地の不問」は、その意義が第 2 項に吸収される形（内部費用の認識についても 2 項の独立企業原則に基づくこと）で消滅した。また、旧 4 項の「慣行としての定式配分法の尊重（結果が 7 条の原則に適合することが条件）」、旧 5 項の「単純購入非課税ルール」、旧 6 項の「利得計算方法の継続性の要請」も AOA の考え方との関連で削除され、旧 7 項はそのまま新 4 項に繰り上がっている。

【旧7条と新7条・各項の比較表】

	旧7条 (2008年版モデル条約)	新7条案 (2008.7.7公表)	新7条 (2010年版モデル条約)
1項	PEなければ課税なし、課税は企業の利得のうちPEに帰属する部分	【旧1項とほぼ同文】PEなければ課税なし、課税は第2項の規定に基づいてPEに帰属する利得	【新7条案と同文】
2項	帰属利得計算における独立企業原則の適用	【改正】7条に加え、23A・23B条における独立企業原則の適用(特に内部取引への適用を明記)、旧3項の吸収	【新7条案と同文】
3項	PEのために生じた費用は、発生源を問わず控除可能	【旧項削除・新規】二重課税排除のため、無償資本の決定についてPE所在地国が採用した方法を、本店所在地国も尊重する	【全面改正】AOAの適用から生じる二重課税の排除のための対応的調整と相互協議
4項	慣行としての定式配分法の尊重(結果が7条の原則に適合することが条件)	【旧項削除・旧7項を繰上】条約の別の条項の対象となる所得種類に係る7条の不適用	【新7条案と同文】
5項	単純購入非課税ルール	【削除】	\
6項	帰属利得計算方法に対する継続性の要請	【削除】	
7項	別の条項の対象となる所得種類への7条の不適用	【同文で新4項へ繰上、7項は削除】	

【注】 新7条案と新7条との間に、「新7条案・第2ドラフト(2009.11.24)」及び「最終7条案(2010.5.21)」があるが、新7条とおおむね同様であるため、表では省略する。なお、3項が最終形に変更されたのは、第2ドラフトにおいてである。

II. 新7条による外国税額控除制度の重要性の増加

新7条2項は23条B、すなわち外税控除制度にも独立企業原則の適用があると規定し、3項は2項に基づく調整があった場合に残る二重課税の排除について規定している。

この「7条と23条の組み合わせ適用(combined application of paragraph 2 and of Article 23)」という「PE課税と外税控除制度の一体化」により、次の点が確

認される。すなわち、自国企業の外国PEに対する外国当局の課税がAOAの内容に合致しておらず⁽¹²⁾、帰属利得が過大に決定され、その結果外国法人税が過大となっている場合に、居住地国は自国での外税控除に当たり、その過大となっている帰属利得部分(以下「AOA超過利得」)に対応する外国法人税(以下「AOA超過外国税額」)の控除を否認できる⁽¹³⁾。この場合、PE所在地国には二重課税の排除に必要な限りの対応的調整が求められる。課税権配分という見地からの外税控除制度の重要性が、実務的に大きく増加したといえよう。

【AOA 超過利得と AOA 超過外国税額について】

問題点の検討上、記述を簡潔にするためにこれらの用語を用いるが、本稿の造語であり、次の意味で使用する。[例 1]は、A 国に PE を有する全世界所得 100 の日本企業について、日本が A 国の PE 帰属利得算定(利得 30)を独立企業原則(AOA)に合致していると認め、全額を外税控除する場合である。[例 2]は、日本が A 国の PE 帰属利得の算定(利得 40)が独立企業原則に合致しておらず、10 だけ過大であると認識する場合である。

【例 1】 AOA に合致した帰属利得計算と外税控除が行われる場合

A 国計算の PE 帰属利得 30 (AOA に合致している)

日本の歳入 28	A 国税額 12

- ◆ 日本企業の全世界所得:100
- ◆ A 国 PE 帰属利得:30
- ◆ 日本の税率:40%、全世界所得に係る税額 40
- ◆ A 国の税率:40%、A 国税額 12
- ◆ 日本の歳入:40-12=28

日本企業の全世界所得 : 100

【例 2】 帰属利得計算が AOA に合致せず、過大な帰属利得に基づく過大な外税控除が行われる場合

A 国計算の PE 帰属利得 40 (AOA に合致しておらず、利得が 10 過大)

日本の歳入 24	A 国税額 16 (4) (12)

- ◆ 日本企業の全世界所得:100
- ◆ A 国 PE 帰属利得:40
- ◆ 日本の税率:40%、全世界所得に係る税額 40
- ◆ A 国の税率:40%、A 国税額 16
- ◆ 日本の歳入:40-16=24

AOA 超過利得(■の部分)=10、それに係る AOA 超過外国税額=4

- ◆ 上記例 2 では、A 国の PE 帰属利得が AOA に合致した計算と比較して 10 過大になっている (AOA 超過利得=10) ため、A 国税額も 4 過大になる (AOA 超過外国税額=4)。日本企業の全世界所得は 100、全世界税額は 40 で変わらないが、A 国税額の全額 (16) を日本で外税控除してしまうと、AOA で決定される日本固有の課税権に基づく税収 (例 1 の 28) が AOA 超過外国税額 (4) だけ減少し、A 国に移ってしまうことになる。これを是正するためには、A 国税額 16 のうちの AOA 超過外国税額 4 の外税控除を日本で否認する必要がある。

以下本稿では、「租税条約に新 7 条が導入されている日本と A 国 (法人税制と税率が日本と同等の仮想国) があり、日本企業 (内国法人) が A 国に PE を有している」という状況を基本としつつ、検討を進めていく。

1. PE 課税と外国税額控除制度の一体化
…第 2 項

新 7 条 2 項は、新 7 条及び 23 条 A 又は B の適用上、PE に帰属する利得は AOA に従って算定された利得と規定し、独立企業

原則 (AOA) を、7条だけではなく二重課税排除規定である 23 条にも適用することを明らかにしている。PE に課された外国法人税の一部を、その基礎となる所得の計算が独立企業原則に則っていないことを理由に外税控除 (又は国外所得免除⁽¹⁴⁾) の対象としない (外税控除を否認する) ことができるか否かは、条約上必ずしも明確ではなかったように思われる。しかし、新 7 条 2 項により PE 課税とその税額に係る外税控除制度が一体化し、PE 課税の適正性を確保するために、源泉地国・居住地国の両サイドから同等のチャレンジが可能であることが確認された。日本が行う「A 国法人の日本 PE 課税の増額更正」と、「日本企業の A 国 PE に課された外国法人税に係る日本での外税控除の否認」とが、日本の課税権行使として同等のものになるということである⁽¹⁵⁾。

そもそも外税控除は、納税者の観点からは二重課税の排除規定であるが、国家の観点からは、一定の限度を設けながらも、他国が課した租税相当額の自国課税権を放棄する (= その租税を納税者に代わって国庫から支出する) 制度といえる。A 国との間で日本の正当な歳入を確保するためには、A 国法人の日本 PE が適正な申告をしているか否の確認に加え、A 国が日本企業の A 国 PE に対して過大な PE 課税を行っていないか (= 日本が過大な A 国税額を控除してはいないか) という観点からの確認も重要な責務となる。

2. 外国税額控除の否認に対する対応的調整…第 3 項

上記のとおり、日本企業の A 国 PE の課税上 AOA 超過利得がある場合には、それに対応する AOA 超過外国税額の日本での控除を否認することで課税権を確保できる一方、A 国法人の日本 PE に対する日本の

課税が AOA 超過利得のために過大になっている場合には、A 国で外税控除が否認される可能性がある。いずれの場合にも国際的・法的二重課税が残るが、これを排除するための規定が新 7 条 3 項である。7 条 3 項は主たる特徴を第 9 条 2 項 (移転価格課税に係る対応的調整) と共有しており、対応的調整が必ずしも自動的に行われるものではない点も同様である (新 7 条コメントリ・パラ 58、59)。

3 項に基づき、A 国が行った①日本企業の A 国 PE の所得の増額や、②A 国企業の日本 PE に対する課税に係る A 国側での外税控除の否認について、日本側がそれを 7 条 2 項に適合した調整であると考える限り、日本は二重課税排除のための対応的調整として、①ならば外税控除の増額、②ならば日本 PE の課税所得の減額を行う必要がある⁽¹⁶⁾。しかし、日本が A 国の調整は 7 条 2 項に従っていないと考える場合には、対応的調整は 3 項に基づく義務ではなくなり、解決は相互協議等⁽¹⁷⁾に委ねられる (新 7 条コメントリ・パラ 56)。他国が行う外税控除の調査が、日本の歳入に直接影響を与えることになるのである。

III. 問題：日本の外税控除制度は AOA 超過外国税額を否認できるか

適切な課税権配分額を超えて A 国が課した租税を日本で全て外税控除することになれば、企業の二重課税は排除されても、同時に日本の課税ベースが A 国に侵食されることにもなる⁽¹⁸⁾。新 7 条はこのような AOA 超過外国税額に対して、居住地国側から外税控除を否認できる体制を整備した。しかし、A 国 PE の AOA 超過利得と日本の外税控除額の増減関係は、移転価格課税のような「A 国の所得増加 = 日本の所得減少」

という単純明快なものではない。A 国 PE の AOA 超過利得は、企業の全世界所得の一部として日本で課税されるが、その後 A 国の AOA 超過外国税額に相当する過大な外税控除が生じ、日本の歳入が減少することになる。したがって、日本が新 7 条に基づく正当な課税権を行使するためには、AOA 超過外国税額に相当する外税控除を否認しなければならない。しかし、外税控除の否認は課税の創設・拡大と考えられることから、条約規定の直接適用はできず、根拠となる国内法が必要になるであろう⁽¹⁹⁾。また、「課税上の積極的な斟酌」に該当するであろうことから、プリザベーション原則も適用されると考える⁽²⁰⁾。

ここで、次の大きな問題に直面する。「現行の外税控除制度（法人税法 69 条）は、AOA 超過外国税額の控除を否認できるか？⁽²¹⁾」

もし現行の法人税法 69 条の下で AOA 超過外国税額を否認できるのであれば、新 7 条の規定は日本の個別条約への導入と同時に適用可能となり、残る問題は執行体制の整備ということになる。しかし、そうでない場合は、新 7 条に基づく日本の課税権を確保し、歳入の一時的な海外流出を防止するために、外税控除制度の改正が必要となる。そこで、本章では現行法の下での否認の可否について検討する。

1. 69 条の仕組

法人税法（以下「法法」）69 条の下では、外国で課された租税であっても、必ずしも全額が控除できるわけではない。制度の大枠としては「控除対象外国法人税」と「控除限度額」を比較し、少ない金額を控除する仕組であり、控除し切れなかった税額や限度額に生じた余剰は 3 年間繰り越すことができる。この中で、控除額を制限（否

認）又は減額する規定としては次のようなものがあげられよう。

- ① 外国法人税に該当しない場合（法人税法施行令（以下「法令」）141 条）
- ② 控除対象外国法人税に該当しない場合（高率負担部分の除外（法令 142 条の 3 第 1 項・2 項）、通常行われると認められない取引に起因する所得に課される外国法人税の除外（法令 142 条の 3 第 5 項）等⁽²²⁾）
- ③ 控除対象外国法人税の額が控除限度額を超える場合（法令 142 条、142 条の 2）
- ④ 外国法人税が、確定後 7 年以内に減額された場合（法令 150 条）

このうち、①・②・④は租税そのものの控除対象の該当性を直接否定するもの、③はその年度に控除できる金額枠を定めることで、いわば間接的に否定するものである。これらの規定に基づいて、AOA 超過外国税額を否認（控除対象から除外）できるであろうか。

2. 控除対象外国法人税の該当性否認の可能性

上記①は外国法人税自体の性格を問題としており、視点が全く異なる⁽²³⁾。②は税率と、租税回避行為として類型化された取引に起因する所得に係る外国法人税を問題としており、これも該当しない。④は、いったんは控除対象となった A 国法人税が後に減額された場合の日本側の受動的な対応措置であり、日本側から能動的に減額できる規定ではない。結局、①・②・④の中には、AOA 超過外国税額の控除対象の該当性が否定されると解釈できる規定は見当たらない。A 国の税が外国法人税に該当する限りは、現行の 69 条では、AOA 超過外国税額

を控除対象から直接除外はできないと考えられる。

3. 控除限度額による間接的否認の可能性

一方、③の控除限度額はソース・ルールを基に計算されるため⁽²⁴⁾、もしA国PEのAOA超過利得をA国源泉所得と考えないことができれば、当該AOA超過利得に係るA国法人税を、外税控除の対象としない余地があるかもしれない。以下、この点を検討する。

(1) 控除限度額の考え方と計算の仕組み

控除限度額の趣旨は、日本で控除する外税控除額を、同じ国外所得に対する日本の課税額を限度とすることと考えられる。しかし、一括限度額方式を採用しているために彼此流用の問題（後述IVの2参照）が生じ、その趣旨の実現は大きく妨げられている。

限度額は、「当期の所得に対する法人税額×国外所得金額／（全世界）所得金額」により求める。国外所得金額とは、国外源泉所得（グロス概念）に係る所得（ネット概念）である。限度額算出の要となる国外源泉所得は、「国内源泉所得以外の所得」という裏読みでとらえられる（法令142条3項）。そして事業所得に係る国内源泉所得は、国内において行う事業から生じるもの（法第138条）であるから、所得源泉の国内・外の判定は所得が帰属するPEの場所ではなく、事業が行われた場所を基本とすることになる⁽²⁵⁾。

(2) 控除限度額による間接的否認の検討

日本企業が国内で製造した製品をA国PEに輸出し、A国で販売する例を考えてみる。製品のPEへの輸出は内部取引であり、PEの利得算定上、AOAに基づ

いて適切な価格が決定されるべきところ、A国のPE課税にAOA超過利得が生じている（PE側での仕入価格が低額である、PEに配賦されるべき本店の経費が配賦されていない、等の場合）と仮定する。日本の課税庁はそれに対応するAOA超過外国税額の控除を否認したい。しかしA国法人税は標準的な制度で、外国法人税の該当性の観点からの否認はできない。では、AOA超過外国税額に相当する額を、控除限度額から除外することはできるであろうか。

そのためには、限度額の計算式から見れば、AOA超過利得が国外所得金額から除外される必要がある。しかし、国外所得金額（ネット概念）の基礎となる国外源泉所得（グロス概念）は国内源泉所得以外のものとは定義されていないため、AOA超過利得は国内源泉所得に該当する必要がある。しかし国内源泉所得の該当性は事業が行われた場所により判定するため、A国PEが現地で確かに販売事業を行っている限り、AOA超過利得は国内源泉所得に該当せず、国外所得金額から外すことはできない。

したがって、総合主義に基づく現行法の下では、国外で行われる事業から、AOAの下ではPEに帰属しないAOA超過利得が生じていても、それは控除限度額計算上の国外所得金額に含まれることになり、それに対応するAOA超過外国税額を控除限度額から閉め出すことはできないと思われる。

(3) 国内法のソース・ルールに見られる独立企業原則

基本的な考え方は上記のとおりと思われるが、ここで留意すべきは、国内法のソース・ルールの一部には、例外的に独立企業原則が採用されていることである。

税法 138 条を受けた法令 176 条の第 1 項一号から七号（次の①～⑦）は、法人が国内及び国外の双方にわたって事業を行う場合の国内源泉所得の決定方法について、事業又は取引の形態を区分して規定している⁽²⁶⁾。すなわち、①国外仕入・国内販売、②製造国と販売国が異なる取引、③国内での建設工事等、④国際運輸業、⑤国際保険事業、⑥出版・放送事業法人が行う国際的広告、⑦以上のいずれにも該当しない事業である。ここでも、基本的には現実の譲渡の場所⁽²⁷⁾又は事業活動の場所が判定の基礎となっているが、この中の二号と七号では、独立企業原則に基づいた国内源泉所得の判定方法が示されている⁽²⁸⁾。

二号は製造国と販売国が異なる場合を定めており、業務を「国内業務」と「国外業務」に分け、他の者が国外業務を行い、通常条件に従って取引が行われた場合に生じる所得が国内源泉所得に当たるとしている。これを受けた法人税基本通達 20-1-3 は、計算基礎となる取引価格の算定上参酌すべき方法として移転価格課税の基本三法を例示しており、20-1-4 はそれらによる算定が困難な場合の方法として利益分割法をあげている⁽²⁹⁾。また七号（その他の事業）では、二号と同様の規定（通常条件に従って取引が行われた場合の所得）に加えて利益分割法があげられ、しかも基本三法の適用との優先関係は示されていない。

事業内容によっては、所得源泉を独立企業原則に従って内外判定できる場合があるのならば、AOA 超過利得を、これらの規定に基づいて国内源泉所得である（国外源泉所得ではない）と認定でき、控除限度額計算上の国外所得金額から除外できるケースもあるのではないかと

しかし、国内・外源泉所得はグロスの

収入概念であり、限度額算定の算式に用いられるネットの所得金額ではない。ソース・ルールにより国内・外に配分された収入金額に対し、さらに法人税法等の規定を適用して、ネット概念である「それに係る所得」を算定することになるが（国内源泉所得：税法 142 条、国外源泉所得：法令 142 条 3 項）、原価の計算規定が定められていないこと、国外で生じた費用は実額を配賦する（法令 188 条 1 項一号、法人税基本通達 2-3-5、法令 142 条 6 項）ことなど、その計算過程は独立企業原則に基づいているとは認め難い。単純購入非課税まで含む総合主義のためのソース・ルールを基本とし、経費は実額配賦とする国内法は、一部分に例外的に独立企業原則を採用しているとはいえ、AOA を乗せてはとてもしないものとも考える⁽³⁰⁾。

(4) 控除限度額は「その年度限り」のもの

さらには、控除限度額は納税者の「ある課税年度における控除可能額」を表すものであり、控除できなかった外国法人税は 3 年間繰り越すことができるし、前 3 年以内に控除限度額の余裕枠が生じている場合には、当期にそれを利用して控除することもできる。したがって、AOA 超過利得をある年度の控除限度額計算の対象外にできたとしても、肝心の AOA 超過外国税額の控除可能性を完全に排除したことにはならない。前 3 年から繰り越されてきた余裕枠を使って控除したり、控除できなかった外国税額が繰り越されて、次年度以降で控除できるという大きな可能性を残している。これは控除計算の繰越制度に起因する、年度を跨いだ彼此流用の問題であり、この観点からも、控除限度額に基づいて AOA 超過外国税額を効果的に否認することは難しいと考

えられる。

IV. 外国税額控除制度の改正

Ⅲでの検討から、現行 69 条の規定の下では、控除対象外国法人税、控除限度額いずれの観点からも、AOA 超過外国税額の控除の否認は難しい状況であると考えられる。では、否認を可能とするためには、69 条にどのような改正が必要であろうか。Ⅲでの検討に基づき、当該外国税額を「控除限度額の枠に含めない」（間接法）及び「控除対象外国法人税に含めない」（直接法）という 2 つの方向から検討する。

1. 控除限度額の観点からの改正

新 7 条は、AOA 超過利得を PE に帰属しない利得と見る。PE 課税に総合主義を採用する日本としては、ソース・ルールと帰属ルールを混同すべきではない⁽³¹⁾が、問題が租税そのものの性質ではなく課税権の配分であるとするれば、ソース・ルールに基づいた控除限度額の仕組みを使った外税控除額の制限・否認が、この問題に対する理論的かつ自然な対処方法と見ることができるかもしれない。

控除限度額によって AOA 超過利得を国外所得金額から除外するためには、計算(控除限度額＝当期の所得に対する法人税額×国外所得金額／所得金額)の要が国外所得金額であることから、国外所得金額を定める法令 142 条に、「PE が行う事業に係る国外所得金額は、独立企業原則に従って算定される当該 PE に帰属する所得を限度とする」旨の規定を特例的に置くことなどが考えられよう⁽³²⁾。

もし、AOA の導入に合わせて国内法が総合主義から帰属主義に改正されることになれば、AOA 超過利得は外国 PE に帰属しな

い所得として国外所得金額に含まれないことになり、上記の規定を特例として置くまでもなく、当然の帰結ということになるろう。その意味では、帰属主義の国内法導入は、それを基礎とする外税控除制度の改正を容易かつ明快なものにすると考えられる⁽³³⁾。

2. 彼此流用という障害

(1) AOA 超過利得を飲み込む寛大さ

しかし、日本の大まかな一括限度額方式の下では、このような改正に対して「彼此流用」が大きな障害になる。控除限度額は国外所得金額に日本の実効税率を乗じて算出するため、国外所得に課される外国の税率が日本より低いと、控除限度額に余裕が生じる。この余裕枠を使って、本来は控除されるべきではない「日本よりも高税率で課税された部分の外国法人税額(50%超の高率部分はもともと控除対象から除外されるため、日本の実効税率を超えて 50%までの範囲の税額)」が控除されてしまう場合が生じる。これを彼此流用といい、実際には日本との二重課税が生じていない税額を控除してしまうことで、その高率部分を企業に代わって日本が支払うことになり、歳入が損なわれる(なお、平成 23 年度税制改正大綱では、彼此流用問題への対策が講じられている⁽³⁴⁾)。

この問題を抱えたままで、AOA 超過利得を国外所得金額に含めないという方法で、控除限度額の枠から AOA 超過外国税額に相当する額を除外することとしても、他に日本より低い税率が適用される国外所得金額があれば控除限度額に余裕枠が生じ、閉め出そうとした AOA 超過外国税額がその余裕枠を使って控除されてしまうという不合理が生じ得る。さらに、余裕枠や控除未済の税額の 3 年間繰越制度はこの状況を拡大させる(Ⅲ.3(4))

参照)。AOAに基づいて精緻に行った課税権の配分結果が、日本の外税控除制度の寛大さに飲み込まれ、彼此流用によって趣旨が骨抜きになってしまうことになる。

AOA 超過利得と外税控除の組み合わせでは、所得金額を直接の対象とする移転価格税制のような「一方の課税所得増加の額と時期＝他方の減少の額と時期」という完全な対応関係は期待できない⁽³⁵⁾。その上、彼此流用による結果的な課税権の喪失が生じ得るとなれば、課税上は同等の概念となる移転価格課税とAOAによるPE課税との間で、バランスが維持できないであろう。

(2) 考えられる対処

彼此流用を防ごうとすれば、控除限度額における一括限度額方式を改め、国別限度額方式や、所得種類別のバスケット方式などに改正することが考えられる。このような改正は、AOA 超過利得の問題だけでなく、日本の外税控除制度全体の精密度を高めることにもつながるだろう⁽³⁶⁾。

しかし、AOA 超過利得の問題に限って考えれば、この利得はAOAという最新の課税権配分ルールに従い、日本に排他的な課税権が配分された所得である。これは、いずれも正当な居住地国の全世界課税と源泉地国課税が重なるために、必然的に居住地国側の課税権放棄という譲歩（外税控除）が必要になる所得とは全く性質を異にするもので、独立企業原則の下で日本固有の所得と認められるものである。この観点から、AOA 超過外国税額は、確実に外税控除の対象から外すことが必要であろう。彼此流用によってその趣旨が安易に失われないためには、控除限度額による間接的な否認ではなく、

外国税額自体を控除対象としないという直接的な否認が必要ではないかと考える。

3. 控除対象外国法人税の観点からの改正

III.1 では、現行の69条の下で、外国税額自体を直接的に控除対象から外す方法として、①「外国法人税に該当しない」とする方法と、②「控除対象外国法人税に該当しない」とする方法があると考えた。しかし、①は法人税としての根本的な性質を問題にしており、AOA 超過外国税額をここに含めるのは困難であろう。一方②には、「高率負担部分の税額」、「租税回避と認められる取引に起因する所得に課される税額」、「日本で法人税が課されない金額を課税標準として課される税額」など、①はクリアするが、外国税額を控除する趣旨に照らして、その対象とすることが適当でないものが規定されている。

高率負担部分の除外は、外国の税率が日本よりも高い部分には二重課税が生じないため、その部分を控除対象としないことがその趣旨であるが、AOA 超過外国税額の控除否認も、その税額は日本の排他的課税権に基づくものであり、本来二重課税が生じようのないものである。二重課税が生じない部分は外税控除の対象としないという点で、高率負担部分の除外とAOA 超過外国税額の除外は趣旨を同じくしている。また、一つの課税を「高率」と「そうでない部分」とに分解する方法は、課税所得を「AOAに合致した部分」と「そうでない部分」に分解し、一方を外税控除の対象としない方法と類似性を有する。AOA 超過外国税額は、この形で控除対象から除外されるべきではないかと考える。

そのためには、「控除対象外国法人税」に該当しないものを定める法令142条の3に、「PEに課される外国法人税のうち、独立企業原則に従って計算された課税所得を超

える部分の所得に対応する税額」などの趣旨の規定を挿入することで、AOA 超過外国税額を控除してしまうことの直接的な防止が可能になると思われる。この場合、「独立企業原則」の文言は、今後日本の PE 課税が帰属主義に変更されることがあれば、そこで示される帰属利得算定方法を参照すれば良いであろうし、そうでなければ予見可能性を確保するため、移転価格税制の規定を参照する等の措置が必要であろう。

4. 二重否認

AOA 超過利得を国外所得金額とは認めず、控除限度額の計算から除外し、それに係る AOA 超過外国税額の控除を間接的に否認するという改正は、独立企業原則とソース・ルールに基づいた理論的な方法と思われる。しかし、他の低税率の国外所得金額から生じた控除余裕枠の彼此流用により、この否認されるべき外国税額が結果的に控除されてしまい、改正の趣旨が滅却される可能性も高い。日本が排他的課税権を有する所得を確実に課税するためには、AOA 超過外国税額そのものを、控除対象外国法人税から直接除外するという改正が必要であろう。

しかし、このような直接法によっても、AOA 超過利得に係る国外所得金額という、控除限度額上の枠は残ったままになる。すると、前述IV.2のとおり、他に高率の外国税額や前年度から繰り越された控除未済の税額がある場合には、その枠を使ってこれらが控除されてしまい、結果的には AOA 超過外国税額の控除を認めることと同様の状況（同額の控除）の発生も懸念される。結局、間接法・直接法いずれにおいても彼此流用が大きなネックになり、単独では改正の目的が達成できない可能性が残るであろう³⁷⁾。

AOA 超過外国税額の外税控除否認は、典

型的な二重課税の排除とは異なる、「実は源泉地国には課税権がなかった所得」を、外税控除システム全体から除外する行為である。そのためには、AOA 超過利得を控除限度額計算に含めない（国外所得金額から外す）と同時に、AOA 超過外国税額も控除対象から外す（控除対象外国法人税に含めない）という、直接・間接の二重の否認を行う必要があると考える。これによって、居住地国固有の所得に対する適正な課税権が確保できることになるであろう。

V. 執行体制の見直しと既に進行中の問題

これまで外税控除制度の改正について検討してきたが、最後に改正に伴う執行体制の見直しの必要性和、実はその改正はとっくの昔に必要であったという点を、実務の観点から検討する。AOA 超過外国税額の否認問題と類似の問題は、例えば本店経費の海外支店への配賦などに伴い、既に生じてきていると考えられるからである。

1. 本店と海外支店との内部取引に対する執行面での注目度

外国法人（非居住者）の日本支店等の申告内容審理や税務調査等（以下「調査」）は、内国法人と概ね同様に行われる。その過程では、外国本店と日本支店との内部取引（国内源泉所得となる売上や、そこから控除される仕入・費用）の内容や価格が、十分注目されてきたであろう。これに比べ、内国法人（居住者）の調査では、外国 PE（海外支店）との内部取引の内容や価格が細かく調査されることは、外国法人の調査に比べ、一般的に少なかったのではないかと想像する。内国法人は全世界所得課税であり、海外支店との内部取引は内国法人の最終的な損益（課税所得）には反映しないため、

やや隠れた分野になっているのではないだろうか。

2. 外税控除に係る調査の視点

内国法人が行う外税控除も、課税庁にとっては重要な調査対象と考えられる。平成21年の配当免税制度導入により間接外税控除が廃止されたとはいえ、依然として外税控除は複雑な制度である。大規模で国際的な企業ほど外税控除の額や対象国も多く、納税者・課税庁双方にとっては、相当の事務負担になろう。法法69条の仕組みに基づけば、外税控除の適正性の調査においては、次のような点がポイントになると思われる。

- ▶ 外国法人税に該当するか（租税としての性質）
- ▶ 控除対象外国法人税に該当するか（高率負担部分の除外、租税回避取引関連等）
- ▶ 控除限度額は正しく計算されているか（国外源泉所得と国外所得金額の計算、共通費用の配賦、非課税国外所得の額の2/3控除、国外所得の90%シーリング⁽³⁸⁾等）
- ▶ 控除限度額や控除対象外国法人税額の繰越計算は適正か
- ▶ 控除の時期（事業年度）は適正か（課税期間や中間・予定納税等）
- ▶ 外国法人税に係る証憑書類が保管されているか
- ▶ その他（為替換算、条約上の限度税率の遵守等）

直接外税控除の対象は、投資所得に係る源泉徴収税と、事業所得に係る申告納税の法人所得税に大きく分かれる。上記の税法上のポイントは概ね両方に共通するが、これらの全てを確かな証憑書類によって調査することは、相当な事務負担であろう。

その上に、新7条を個別条約に導入し、

適用することになれば、海外支店の申告内容について、「課税所得の計算が独立企業原則に基づいているか（結果的に外国で過大な納税をしていないか）」という新7条の観点からの調査が必要になる。現行法では独立企業原則に基づかない所得に対応する外税控除の否認が困難であったとすれば、外税控除がそのような視点から調査されることは少なかったであろう。しかし新7条の下では、そのような調査が必須になる。

「海外支店の業務内容と比較して、所得や納税額が大きすぎるのではないか」という観点からの深度が求められる調査である。しかも、外税控除として日本に跳ね返ってくる年度は、その基礎となる所得が移転された年度の少なくとも1~2年後、相手国の税制や執行によってはさらに後になる。調査が申告書提出の1年後に行われるとすれば、それは最低でも3~4年前の所得移転を対象とする。実務的・現実的な問題として、年度を遡るほど、深度ある調査は容易ではなくなる。内部取引の文書化も含め、円滑な執行のための体制整備が不可欠である。

3. 今そこにある危機

(1) 進行中の問題

ところで、ここまで新7条の導入との関係で捉えてきた「過大な外税控除」という問題は、実は新7条の話以前に、既に進行中であると推測される。

OECDモデル条約旧7条も、独立企業原則を基本としていることに変わりはない。日本企業が国内製造した製品をA国支店に輸出する価格（PEの帰属利得計算上の仕入価格）が独立企業間価格より高ければ、A国側は支店の所得を増額更正し、追徴課税するかもしれないが、低い場合は所得と税額の点でA国有利となるため、そのまま認められると思われる。また、一般的には海外

支店のために本店で生じた費用は、当該支店に配賦することが認められる⁽³⁹⁾。もし日本企業からA国支店への費用配賦が過大

(業務に関係ない費用まで配賦)であるためにA国支店の所得が小さくなっていれば、A国が過大に配賦された費用を否認することが考えられるが、逆に過少の(実額も配賦していない)場合には、上記の例と同様、申告はそのまま認められるであろう。

ここで問題なのは、内部取引としての輸出入価格の設定や費用配賦額が適切でないためにA国支店の所得が過大になっていることを、日本の課税庁が認識できなければ、それに対応する過大な外税控除を見逃すことになるが、もし外税控除前に認識できたとしても、それを是正する手段がないということである。

日本の外国法人課税においても、国外で生じた費用で日本支店で行う業務に合理的に配分されるものの損金算入が認められており⁽⁴⁰⁾、本店費用の配賦額の適正性は、外国法人日本支店の調査の大きなポイントであると思われる。しかし、翻って内国法人の課税を考えてみると、このような観点からの調査はあまり行われていないのではないか。

多くの大規模で国際的な企業は、海外業務の経営管理を専門とする部署を有している。経営管理の対象が海外子会社であれば、役務提供に係る対価の未受領という税務上の問題が当然に発生し、対価を認識・請求すべきことになる。金額の適正性は、移転価格の観点から解決されるであろう⁽⁴¹⁾。しかし海外支店の場合、そこへの本店費用の配賦額が過少であっても、当面の課税所得(全世界所得)の額には影響はないため、所得の観点からは調整のしようがなく、内国法人調査における海外支店への本店経費配賦の検討が十分になされていない可能性があるのではないか。そして、その結果が

過大な外税控除による歳入の減少として数年後に実現した時にも、これを否認できる税法上の根拠が明らかではない。

資本輸出中立性(CEN)に基づく外税控除制度の下で、企業にとっては二重課税が排除されれば、どの国で納税しても合計額は全世界所得に対する日本の実効税率と割り切ることができるかもしれない。しかし、国の歳入という観点からは大きく異なり、二重課税排除のための装置を通じて、課税権と所得が海外に流出することになる。新7条の導入とは関係なく、現行法の下で、このような所得の海外流出がこれまで連続と続いてきたのではないかと推測されるのである。

(2) 早期対応の必要性

外税控除の時期が外国での実際の納税より相当遅れることや、制度的に全額控除できる保証はないこと等から、企業も基本的には、海外支店での納税額をできるだけ少なくしようと考えるであろう。そうであれば、これまで海外流出した所得の規模は、目くじらを立てるほどのものではないという可能性もあろう。しかし、「進出先の課税当局との間で税務上の問題を起こしたくない」、「外国税額が多くても最後は日本で控除される」等の理由から、海外支店の所得計算が所在地国志向になることも十分想定できる。日本と支店所在地国の法令・税務執行の姿勢・申告実務などの違いが、PE所得計算の所在地志向を後押しする場合も多いのではないか。所得流出が杞憂に過ぎなければ幸いであるが、そのようには考えにくいところである。

海外支店がどのような所得計算に基づいて外国当局に申告しているかは、日本での調査を通じて確認可能であろう。海外支店は日本の無制限納税義務者の一部分であり、本店との取引内容や関係資料の入手も必要

十分に行えるはずである。相手が海外子会社（別人格）である場合に比べて調査は行い易く、何より納税者は自分の海外支店が所在国で行う申告の内容を、完全に把握しているであろう。したがって、制度と執行体制が適切に整えられれば、外税控除が適用された後という遅いタイミングではあっても、その基となる海外支店等の課税所得調査は可能であると考ええる。

IVで検討したように、新7条を国内適用するためには外税控除制度の改正が不可欠と考えるが、新7条が多くの条約に導入されるには時間も相当かかるであろう。しかし、それ以前に、片務的な国内法の外税控除制度の下で、多くの国を相手に、過大な外税控除の問題が現在も進行中と思われる。その規模は明らかではないが、少なくとも有効な牽制策・防止策を有していない状況にあることは間違いない。水面下での所得の海外流出を防ぐためには、新7条の導入を待つことなく、速やかな外税控除制度の改正と、それに基づく新たな執行体制の整備が望まれる。

おわりに

AOAを反映したOECDモデル租税条約新7条は、日本の国際課税体系全体に大きな波紋を投げかける。その一部分として、外税控除には課税権確保のための新しい重要な役割が振られ、俄然その存在感を増すことになる。本稿の問題意識は、新7条の受入体制の構築を始点としているが、外税控除の重要な役割は、現在進行形とも思われる所得の海外流出を防ぐため、実はもっと早くから与えられ、遂行されているべきものであった。

間接外税控除が受取配当益金不算入制度に置き換わったことにより、複雑な制度の

適用という事務負担が減少する一方、タックス・ヘイブン対策税制や移転価格税制による親子会社間の所得の適正な算定（課税権の配分）が一層注目されることとなった。残った直接外税控除には、本支店（PE）間の課税権の適正な配分を実現するための直接的なツールとしての期待がかけられている。

新7条の受け入れと併せて国内法が総合主義から帰属主義に改正され、外税控除制度も帰属主義をベースに改正されれば、多くの問題点は制度的には解消されると思われるが、その効果を担保するためには、税務調査等を含む外税控除に係る執行体制の刷新も不可欠であり、実務的なハードルは高いと思われる。しかし、AOAや新7条という「世界標準」の受け入れが、不必要な課税権の喪失、歳入の減少、課税のアンバランスなどをもたらしてしまうことは避けなければならない。

-
- ① 租税条約上の「企業」は個人・法人を問わずあらゆる事業の遂行について用いられるが、本稿では外国法人のPEと、それに係る法人税法上の規定について検討する。
 - ② 日本のPE課税は総合主義（PEが存在すれば、そこへの帰属の有無を問わず、定められた一定の国内源泉所得が課税対象となる）を採用するが、租税条約では全て帰属主義が採用されている。OECDは総合主義を明確に否定しており（新7条コメントリ・パラ12）、AOAの適切な執行のためには国内法の帰属主義への改正が理想的であるが、これは国際課税体系の大改正となる。なお、新7条との関係では、PE認定に係る準備的・補助的活動や単純購入非課税ルールの見直しも問題となる。
 - ③ 伴忠彦「恒久的施設の範囲に関する考察－AOAの導入と人的役務に係るPE認定－」税大論叢第67号（税務大学校、2010.6）において、AOAの下でのPE認定範囲に係る幾つかの検討を行った。
 - ④ OECD, “Report on the attribution of profits to permanent establishments” (17 July, 2008). 邦訳として「恒久的施設への利得帰属に関する報告書」日本租税研究協会編（2010.9）。また、2010年のモデル条約改正

に合わせて報告書の2010年版も公表されているが、内容は2008年と同一である。

- (5) ジェフリー・オーエンス「国際課税を巡るOECDの動向について」租税研究第704号(2008.6)95頁。モデル条約が改定されても、3,000を越す全世界の個別条約にAOA(新7条)が反映されていくには長大な期間が必要になるため、早期普及の方策として、このような2段階アプローチが採用された。
- (6) OECD, "Discussion draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention" (7 July 2008).
- (7) OECD, "Revised discussion draft of a new Article 7 of the OECD Model Tax Convention" (24 November 2009).
- (8) OECD, "Draft contents of the 2010 update to the Model Tax Convention" (21 May 2010).
- (9) AOAの内容及び帰属利得算定プロセスについては、新7条のコメンタリやPE帰属利得報告書のほか、青山慶二「OECDにおける恒久的施設(PE)の帰属利得の算定に関する議論」租税研究第678号(2006.4)101頁、増井良啓「第60回IFA大会の報告—PEに帰属する利得を中心として—」租税研究第688号(2007.2)137頁～、西村間多「OECDによる恒久的施設(PE)の帰属利得に関するレポートの公表とOECDモデル租税条約第7条(事業所得)に関するコメンタリーの改正について」租税研究第693号(2007.7)113頁、井阪喜浩「国際課税の最近の動向について—OECDの議論を中心に—」租税研究第703号(2008.5)112頁、緒方健太郎「PEへの帰属利得とOECD2006年報告書」(Wolfgang Schön, "Attribution of Profits to PEs and the OECD 2006 Report", Tax Notes International 2007.6.4の邦訳)租税研究第703号(2008.5)164頁などを参照されたい。
- (10) 計算をAOA(PE帰属利得報告書)に基づいて行うことについては、新7条コメンタリ・パラ7～9。
- (11) OECDモデル条約9条2項に相当する(新7条コメンタリ・パラ58)。
- (12) PEに係る分離独立企業の擬制のための諸計算(ステップ1)や、帰属利得を決定する際の移転価格ガイドラインの類推適用(ステップ2)の方法・計算が適切と認められない場合など。
- (13) 新7条コメンタリ・パラ55は、この例を説明している。
- (14) 日本が外税控除を採用しているため、後述のように所得と税額の間調整となり、各種

の問題が生じるが、完全な国外所得免除方式(23条A)を採用している場合には、2国間の調整は両国の所得の増・減だけで解決するため、より単純化される。

- (15) 新7条コメンタリは次のように述べ、独立企業原則に基づいた適切な税額に係る二重課税だけを排除することが、課税権の歴とした主張となることを示している。

「一方の締約国の企業が他方の締約国にPEを持つ場合、当該一方の国としては、第2項の指針が当該PEの所在する国によって正しく適用されることに関心を持つことは明らかである。当該指針は双方の締約国に適用されるから、企業側の国は、第23条A又は第23条Bのいずれかに従い、当該PEに帰属させることが適切な利得に対する二重課税を排除しなければならない(パラ27参照)。言い換えれば、PE側の国が、第7条に基づいて当該PEに帰属しない利得に対して租税を課せようとするならば、企業側の国においてのみ課税されることが適切であるはずの利得に対する二重課税が生ずることになる。(パラ18)」

「第2項の冒頭の文言、及び「各締約国において」という語句は、PEが所在する締約国が第1項…に基づいて租税を課する利得を決定するためだけではなく、他方の締約国による第23条A及び第23条Bの適用においても、第2項が適用されることを示している。…締約国は、23条A又はBに基づいた二重課税の救済を与えるため、当該PEに帰属する利得を決定しなければならず、そのために第2項の規定に従うことが求められる。(パラ27)」

- (16) 例えばAOAは、PEへの無償資本の帰属方法に係る複数のアプローチを認めているが、日本とA国が適切と考えるアプローチの種類が異なっていたり(新7条コメンタリ・パラ48、49)、独立企業間価格の認定が異なっていたりする場合に、A国が行った調整方法が7条2項(AOA)に適合していると日本が認める場合には、7条3項により日本が対応的調整(課税の減額)を行わなければならない(新7条コメンタリ・パラ51～55)。
- (17) 相手国が調整(PE帰属利得の増額又は外税控除の減額)を行った方法に係る見解の相違を、常に相互協議で解決したいと望む場合のための、7条3項の代替条文案も示されている。この代替条文は、相手国の行なった調整が7条2項に適合していると考えた場合であっても対応的調整を行なう法的義務が生じないという点で、第3項原案と大幅に異なる(新7条コメンタリ・パラ68、69)。

- (18) 二重課税排除制度は、時にこのような落とし穴にはまる可能性がある。例えば、納税者のための二重課税排除を、国家が他国の課税所得の不当な「吸い上げ」に使う有害税制として、ソークアップ・タックス (soak-up tax : コスタ・リカ所得税法 61 条など) が知られる。これは、源泉地国側が「居住地国で外税控除が認められるなら課税、認められなければ非課税」とする、二重課税排除を逆手に取った課税権の侵害である。OECD は 1998 年の「有害な租税競争 (Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue)」パラグラフ 74 で有害性を指摘しており、米・英はこれを外税控除の対象としないことを公表している。後掲注(23)の裁判で争点となったガンジー島の有害税制も、ソークアップ・タックスの進化形といえる。一審・二審は有害税制の利用を否定的にとらえて課税庁勝訴としたが、最高裁は納税者側勝訴とした。日本の税制は、有害税制によるわが国歳入の吸い上げを阻止できなかった。
- (19) 条約の適用に係る国内法との関係について、本庄資『国際租税法 (四訂版)』(大蔵財務協会、2005) 45 頁、谷口勢津夫『租税条約論—租税条約の解釈及び適用と国内法—』(1999、清文社)、井上康一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』(2007、商事法務)等を参照。
- (20) 国内法が認める租税の減免は条約に優先するという原則。明文を置く条約 (日米条約 1 条 2 項) もあるが、なくとも一般的に適用されると考える (本庄資・前掲注(19)『国際租税法』52 頁～)。この原則の適用上、狭義説、広義説、選択説があるとされる (井上・仲谷・前掲注(19)『租税条約と国内税法の交錯』36 頁～)。ここでは狭義説に基づく。
- (21) 日本企業の A 国 PE が当初申告した課税所得が独立企業原則に基づいておらずに過大であった場合、PE の当初申告は適正であったが、A 国課税庁が独立企業原則に基づかない方法により PE の所得を増額し、PE がそれに従って納税した場合などでも、この問題は生じ得る。
- (22) この他、日本で法人税が課されない金額を課税標準として課される外国法人税の除外等 (法令 142 条の 3 第 7 項・8 項) がある。
- (23) この点が争われたものに、ガンジー島の「税」を巡る事件がある。東京地裁平成 18 年 9 月 5 日判決 (訟月 54 卷 10 号 2463 頁)、東京高裁平成 19 年 10 月 25 日判決 (訟月 54 卷 10 号 2419 頁)、最高裁平成 21 年 12 月 3 日判決 (判時 2070 号 45 頁)。
- (24) ソース・ルールには 2 つの機能 (①非居住者や外国法人の源泉地国課税の範囲の決定、②居住者や内国法人に対する外税控除の限度額の決定) がある。増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、2008) 12 頁。
- (25) 建設 PE 及び代理人 PE においては、一部の国内源泉所得 (主として投資所得等) は総合課税の対象とせず、この点では帰属主義的な考え方が採用されている (法法 141 条二号ロ、三号ロ)。
- (26) 法令 176 条第 1 項各号の規定内容は、現在の外国法人課税制度の基礎が形成された昭和 37 年改正で新設 (旧法人税法施行規則第 1 条の 2 第 1 項各号) されて以来、ほとんど変わっていない。
- (27) 但し、外税控除の控除限度額計算上の特例として、法令 142 条 4 項は「法令 176 条一号・二号及 2 項 (単純購入非課税ルール) の適用上、動産である棚卸資産の譲渡が国外事業所等 (条約又は法人税法上の PE : 法令 142 条 8 項) を通じて行われた場合は、譲渡の場所は国外とする」と規定している。控除限度額の計算に際しては、国外 PE を通じた譲渡に限り、帰属主義的な観点から「譲渡の場所」の読み替えが行われるのである。
- (28) 二号・七号以外は、いずれも事業活動又は取引が行われる場所による区分であり、それが国内であればその事業から生じるすべての所得を国内源泉とするもの (①・③)、又は国内での事業活動に対応する所得を国内源泉とするもの (④・⑤・⑥) に分かれる。なお、⑤の国際運輸業は租税条約上事業所得とは異なる扱いになっており (OECD モデル条約では第 8 条)、もともと AOA の適用はない (OECD モデル条約新 7 条 4 項)。
- (29) この通達は、昭和 37 年以来ほとんど内容が変わらない (前掲注(26)参照) 法令 176 条第 1 項二号の解釈として、昭和 58 年に追加された。日本に移転価格税制が導入されたのは昭和 61 年であるから、通達とはいえ、それ以前に外国法人課税において移転価格の考え方が一部導入されていたことになる。その後移転価格の算定方法は相当の進化を遂げ、国内法も整備されてきたが、外国法人課税の分野では昭和 58 年を最後に時が止まっている。
- (30) 法人税法 22 条 4 項の「一般に公正妥当な会計処理の基準」に、国際課税上の独立企業原則が含まれるということにでもなれば、話は別かもしれない。
- (31) 本庄資・前掲注(19)『国際租税法』245 頁。
- (32) これに代替する方法として、「国外所得金額

＝国外源泉所得に係る所得」、「国外源泉所得＝国内源泉所得以外のもの」という流れに従い、国内源泉所得を定める税法 138 条（又はそれを受けた法令 176 条）に、「内国法人の PE に生じた、独立企業原則に基づく所得計算を超える所得は、国内源泉所得に該当する」旨の規定を置くことも考えられる。しかし、外国法人の日本での課税範囲を定める国内源泉所得（グロス）の規定の中に、内国法人に帰属する AOA 超過利得（ネット）という異質なものを含めるといふ、不自然なものになってしまう。

(33) ただし、帰属主義が採用されれば「日本 PE に帰属する国外源泉所得」も生じることになり、それが外国で課税される場合には、PE にも外税控除を認めることが必要となる。この点でも、制度の重要性と複雑さが増加することになる。

(34) 制度創設時は、一定の歳入を犠牲にしても、日本企業の海外進出を支援するための簡素で緩やかな制度が必要とされたものと考えられる。その後、制度は控除の制限を強化する方向で漸次改正されてきた。

平成 23 年度税制改正大綱（2010.12.16 閣議決定）は、高率課税部分として控除対象税額から除外される水準を「50%超」から「35%超」に引き下げるとしている。同時に法人実効税率も 35%に引き下げられることと合わせ、日本の実効税率を超える部分が全て、高率部分として控除対象から除外されることになる。さらに、控除余裕枠の発生原因の一つであった「非課税の国外所得であっても 1/3 は控除限度額計算に含める（非課税国外所得の 2/3 除外）」も廃止され、余裕枠の発生も抑制されることから、大綱の内容が実現するならば、彼此流用問題の相当部分は将来的に解消していくと見込まれる。

(35) 外税控除制度においては、国外所得金額の計算方法、各種のシーリング規定、控除できるタイミングなどにより、外国 PE に移転された所得の税務調整と、それに伴う AOA 超過外国税額の控除否認が、金額や時期の面でうまく対応するとは限らない。その点、移転価格税制は損益取引を直接対象とするため、2 国間の所得の増減と時期は基本的に一致する。

(36) 田井良夫『国際的二重課税の排除の研究』（税務経理協会、2010.3）43 頁、51 頁、67 頁等は、日本の外税控除制度の問題点を検討し、特に控除限度額の計算方法に問題があることから、二重課税が完全に排除されない点を指摘している。

(37) 前掲注(34)のとおり、平成 23 年度税制改正大綱によれば、高率負担部分の除外の水準が 50%から日本の実効税率に近い 35%まで引き下げられるため、高率負担の外国税額の発生が大きく減少する。これにより、将来的には直接法の不十分な点（AOA 超過利得が控除余裕枠という形で残り、他の高率外国法人税額の控除を許してしまうために、AOA 超過外国税額を税額控除するのと同様の結果を招く可能性）は相当部分消滅していくと想定される。しかしこの改正によっても、控除限度額の余裕枠の発生は防げないので、間接法の不十分な点（AOA 超過利得を控除限度額計算から除外しても、他の国外所得から生じた余裕枠によって、結局は AOA 超過外国税額が控除されてしまう）は是正できない。従って、将来的には直接法だけの採用でも効果はあると思われるが、AOA 超過外国税額の性質から、制度的には本文のような二重否認の方法が最も適切と考える。

(38) 「国外所得の 90%シーリング」は、平成 23 年度税制改正大綱で廃止とされている。これは、外税控除額の増加につながる。

(39) AOA が導入されれば、OECD モデル条約旧 7 条 3 項（控除できる費用の発生国の不問）は新 7 条 2 項の AOA による帰属利得計算に吸収される。したがって、従来の本店費用の実額配賦は、内部取引の認識とそれに係る独立企業間価格（実額ではなく、利益を見込んだ価格）の算定という作業に置き換わる。

(40) 法令 188 条 1 項一号、法人税基本通達 20-3-4、20-3-5。なお、本店配賦経費の損金算入には、内容を明らかにする明細書の添付に加え、税務署長が必要と認めて指示した場合には、証拠書類の提示等合理的な方法で証明しなければならない。正当な理由なく書類の添付又は証明をしなかった場合、それが行われるまでは損金算入は認められない（法人税基本通達 20-3-11）。

(41) OECD 「移転価格ガイドライン」第 7 章、国税庁「移転価格事務運営要領」第 2 章 2-9、2-10（グループ内役務提供）等を参照（国税庁 HP で閲覧可能）。