

平成25年度

新興国市場獲得に向けた法制度等の基礎調査

業務報告書

【新興国における PE 二重課税問題に係る調査】

平成 26 年 3 月

経済産業省

委託先:PwC

目次

I. 調査概要	5
1. 事業目的.....	5
2. 調査概要.....	5
3. 調査方法.....	6
II. 調査結果	8
1. 我が国企業が直面している事業所得課税に係る国際的課税問題の分析・整理	8
1-1 中国.....	8
1-2 インド.....	22
1-3 タイ.....	30
1-4 インドネシア.....	41
1-5 マレーシア.....	50
1-6 香港.....	62
1-7 シンガポール.....	69
1-8 韓国.....	76
1-9 台湾.....	86
1-10 ベトナム.....	92
1-11 オーストラリア.....	101
1-12 ロシア.....	114
2. 新興国と我が国の制度上・運用上の違いから生じる二重課税の体系的整理.....	121
2-1 租税条約の概要.....	121
2-2 外国税額控除制度の概要.....	131
2-3 課税問題の体系的整理及び二重課税排除可能性の検討.....	142
2-4 国内法への帰属主義及び AOA 導入による影響の分析.....	151
3. 二重課税解消のための施策の考察	161
3-1 租税条約の改正または外国税額控除制度における配慮.....	161
3-2 外国税額控除制度の改正.....	162
3-3 その他の考えられる施策.....	166
III. <別添資料> 英国の国外支店所得免税制度 概要	167

1. 国際課税の原則.....	167
2. 国外支店所得免税制度導入に係る英国における動き.....	167
3. 国外支店所得免税制度の導入前における国外支店所得の税務上の取扱い.....	168
4. 国外支店所得免税制度に関する法制度改正の背景.....	169
5. 国外支店所得免税制度の制度内容.....	170
5-1 概要.....	170
5-2 利益または損失の PE への帰属.....	171
5-3 対象税目.....	171
5-4 所得の計算方法.....	172
5-5 LOSS TRANSITIONAL RULES.....	172
5-6 流出防止ルール(新 CFC ルール).....	173
5-7 適用の開始と取り消し.....	174
6. 国外支店所得免税制度が有効な場合とそうでない場合.....	174
6-1 軽課税国に所在する PE.....	174
6-2 商業的な理由により設けられた PE.....	175
6-3 租税条約の手当てがない子会社に対する課税.....	175
6-4 損失の控除.....	175

I. 調査概要

1. 事業目的

我が国経済は、2012年12月の第二次安倍政権発足後、いわゆるアベノミクスといわれる一連の経済政策により、長らく続いてきたデフレからの脱却および景気回復の兆しが表れている。今後も、国内の投資環境の魅力を高めることでより多くの資金を我が国に引きつけ、そして安倍総理が掲げる「世界で一番企業が活躍しやすい国」を実現することができるよう、施策を前に進めていくことが求められている。

その一方で、海外市場を見れば、アジアを中心とした新興国の成長は著しく、我が国企業もその潜在的ポテンシャルの高い市場を獲得すべく、積極的に海外展開を行っている。新興国市場は我が国のみならず欧米からの企業進出も活発であるため、新たな収益源確保のための国際的な企業間競争が激化している。

このような情勢の中、我が国企業が厳しい国際競争を勝ち抜いていくために、進出先国におけるビジネス環境を整備することが強く求められている。特に、近年新興国において頻発している現地当局による不適切な課税、そしてその結果として生じる国際的な二重課税の残存が、我が国企業の海外での事業活動の阻害要因の一つとなっている。そのため、新興国での税制面での課題を把握し、この国際的な二重課税を是正するための対策を検討し、以て我が国企業の円滑な経済活動に貢献することが必要である。

以上を踏まえ、本調査においてはアジアを中心とした12か国を調査対象とし、PE（Permanent Establishment（恒久的施設））課税の実態を整理・分析した上で、我が国国内法の適正化をはじめとした国際的二重課税解消のための施策の検討を目的とする。

2. 調査概要

本調査では、調査対象国12ヶ国（中国、インド、タイ、インドネシア、マレーシア、香港、シンガポール、韓国、台湾、ベトナム、オーストラリア、ロシア）におけるPE課税の制度の把握および実際にPE課税が行われた事例の収集を行い、それらの調査結果を基に国際的二重課税解消のための施策を検討することとする。具体的な調査内容は以下の通りである。

- (1) 我が国企業が直面している国際課税の問題の分析・整理
 - ① 各国におけるPE課税制度の分析
 - ② 各国におけるPE課税問題事例の収集
- (2) 新興国と我が国の制度上・運用上の違いを踏まえ、二重課税が生じる場合の体系的整理

- ① 制度面及び課税問題事例の体系的整理
 - ② 二重課税排除可能性の検討
 - ③ 国内法への帰属主義及び AOA¹ 導入（平成 26 年度税制改正）による影響の分析
- (3) 国際的二重課税解消のための施策の考察

3. 調査方法

本調査の実施にあたっては、主に文献や公開情報等の調査に加えて、調査対象各国の PE 課税に関する税制および事例の収集のためにプライスウォーターハウスクーパース（PwC）のグローバルネットワークを活用し、各国の PwC メンバーファームまたは日本の事務所に所属するプロフェッショナルから専門的な情報を入手した。具体的な調査方法は以下のとおりである。

- (1) 調査項目の選定
東京事務所において、経済産業省貿易振興課と協議の上、調査の範囲および調査項目の選定を行った。
- (2) 基礎調査
上記 (1) により選定した調査項目に関して、東京事務所において文献や公開情報等を基に調査を行った。
- (3) 現地調査
海外事務所または日本国内の事務所に所属する各調査対象国の課税問題に精通したプロフェッショナルを通じて、本調査の意義および目的等に即した情報収集を行った。
- (4) 情報収集（企業ヒアリング）
我が国の企業が実際に直面している課税問題を把握するため、東京事務所より国際的に事業展開している代表的な企業に対してヒアリングを実施した。
- (5) 情報の整理・分析
上記 (2) から (4) の調査結果について東京事務所にて取りまとめを行い、内容を精査の上、整理・分析を行った。

¹ PE に帰属する所得の算定アプローチの一つで、2010 年に OECD モデル租税条約に導入された（Authorized OECD Approach）。PE を独立企業としての擬制を厳格に行い、PE に帰属する所得を捉える考え方を採っている。詳細は「2-4 国内法への帰属主義及び AOA 導入による影響の分析」参照。

(6) 施策の考察

これまでの調査の成果をふまえて、PE 課税に関して我が国企業が被っている国際的な二重課税の問題を是正し、海外事業展開を円滑化するために有効と考えられる国内制度の改正やその他の施策について、東京事務所にて考察を行った。

II. 調査結果

1. 我が国企業が直面している事業所得課税に係る国際的課税問題の分析・整理

1-1 中国

(1) 制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	<p>中国国内法である企業所得税法では、PE を以下のとおり定義している（中国国内法では PE を「～機構」「～場所」と記載している）。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 管理機構、営業機構、事務機構 2 工場、農場、天然資源採掘場所 3 役務提供の場所 4 建築、据付、組立、修理、探査等に従事する工事作業の場所 5 その他の生産経営活動に従事する機構、場所 6 外国企業が代理人に委託して、以下のいずれかの行為を行った場合は、当該企業は中国国内において恒久的施設を保有するとみなす。 <ul style="list-style-type: none"> ・中国国内で生産経営活動に従事する場合 ・経常的に代理で契約を締結する場合 ・物品の保存、引渡しを行う場合 <p>上記のとおり、中国の国内法上の PE の定義は、我が国の国内法の支店 PE、建設 PE、代理人 PE に相当するものとなっている。ただし、我が国の国内法上、建設 PE は「1年超」という要件が設けられているが、中国の国内法上の建設 PE には期間が定められていない。また、中国の国内法では「役務提供の場所」という範囲が広い項目が挙げられているが、我が国の国内法にはこれに相当するものは含まれていない。中国の国内法の代理人 PE の定義に関しては、我が国と同様に、契約締結代理人と在庫保有代理人に相当するものは含まれているが、注文取得代理人に相当するものは見受けられない。ただし、その一方で、「中国国内で生産経営活動に従事する」代理人という幅広く解釈できる項目が含まれている。</p>	中国企業所得税法实施条例第 5 条
1.2 租税条約上の PE の定義	<p>I. 租税条約における PE の定義</p> <p>我が国と中国は 1983 年 9 月 6 日に租税条約を締結して</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>おり、当該租税条約は1984年6月26日に発効している。日中租税条約の第5条においてPEを以下のとおり定義している。</p> <p>1 この協定の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所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。</p> <p>2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 事業の管理の場所 (b) 支店 (c) 事務所 (d) 工場 (e) 作業場 (f) 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 <p>3 建築工事現場又は建設、組立工事若しくは据付工事若しくはこれらに関連する監督活動は、6箇月を超える期間存続する場合に限り、「恒久的施設」とする。</p> <p>4 1から3までの規定にかかわらず、「恒久的施設」には、次のことは、含まれないものとする。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡し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、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。 <p>5 一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員（7の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）を通じてコンサルタントの役務を提供する場合には、このような活動が単一の工事又は複数の関連工事について12箇月の間に合計6箇月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <p>6 1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する者（7の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除</p>	<p>日中租税条約第5条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>く。)が次のいずれかの活動を行う場合には、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、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <p>(a) 当該一方の締約国内において、当該企業の名において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こと。ただし、その活動が4に掲げる活動（事業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により当該一定の場所が「恒久的施設」とされない活動）のみである場合は、この限りでない。</p> <p>(b) 当該一方の締約国内において、専ら又は主として当該企業のため又は当該企業及び当該企業を支配し若しくは当該企業に支配されている他の企業のため、反復して注文を取得すること。</p> <p>7 一方の締約国の企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて他方の締約国内で事業活動を行っているという理由のみでは、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。</p> <p>8 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業（「恒久的施設」を通じて行われるものであるかないかを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の「恒久的施設」とはされない。</p> <p>日中租税条約におけるPEの定義は、いくつか相違点はあるものの、概ねOECDモデル租税条約と類似した内容となっている。</p> <p>建設PEについては、日中租税条約第5条第3項ではPEとして認定される建設工事の期間が「6ヶ月超」とされている。これは、OECDモデル租税条約に定める「12ヶ月超」よりも短く、PEとして認められる範囲が広がっている。また、OECDモデル租税条約では、建設PEに建設等に係る「監督活動」が含まれていないが、日中租税条約における建設PEには含まれている。</p> <p>日中租税条約第5条第4項においては(a)から(e)までPEに該当しないものを挙げているが、OECDモデル租税条約では(e)の次に(f)として「(a)から(e)までに掲げる活動を組み合わせた活動」で「準備的又は補助的な性格」の活</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>動を行う一定の場所を挙げている。</p> <p>日中租税条約第 5 条第 5 項では「コンサルタントの役務」で「12 箇月の間に合計 6 箇月を超える期間」行われるものについては、PE に該当するとしている。このような規定は、OECD モデル租税条約にはない。</p> <p>日中租税条約第 5 条第 6 項(b)において、いわゆる在庫保有代理人は PE に含まれると規定しているが、OECD モデル租税条約では在庫保有代理人については明記されていない。</p> <p>なお、日中租税条約における PE の定義に比べて、前述の国内法による定義は、幅広いものとなっている。特に国内法の定義の 3 の「役務提供の場所」では役務提供の期間要件は設けられていないため、ほぼすべての役務提供の場所が含まれることとなると考えられる。</p> <p>II. <u>コンサルタント役務の内容に関する通達</u></p> <p>租税条約の詳細な解釈については、中国国家税务总局等が発表する通達（国税発や国税函等）等にて示されることが多い。その一つとして、租税条約第 5 条第 5 項のコンサルタント役務の内容についての通達（財税外字第 42 号通達）があり、当該通達では以下のものがコンサルタント役務に含まれるとされている。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 中国での各種工事に係るコンサルティング (2) 企業の既存生産技術改善に係るコンサルティング (3) 経営管理改善に係るコンサルティング (4) フィージビリティ・スタディ・レポートの作成に係るコンサルティング (5) 各種設計の選択採用に係るコンサルティング (6) 技術支援 <ol style="list-style-type: none"> a. 中国企業の既存設備機器もしくは製品に関する性能、効率及び品質、ならびに信頼性および耐久性の向上を目的として提供される技術協力 b. 各種契約に定める技術目標等を達成するために実施される設備機器もしくは部品の改善に係る設計、試運転調整、もしくは試験制作等の技術協力 (7) その他のコンサルティング <p>上記の各項目のうち、特に(7)の「その他のコンサルティング」は非常に範囲の広い規定となっているため、ほぼ</p>	<p>財税外字第 42 号通達</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>すべての役務提供が租税条約上のコンサルタント役務に該当することになる。</p> <p>III. 役務提供期間に関する通達</p> <p>日中租税条約第5条第5項により、日本企業が中国においてコンサルティング業務等の役務提供を実施する際に、その役務提供期間が12ヶ月の間に連続して合計6ヶ月を超える場合には、当該日本企業は中国にPEを有するものとされる。この「6ヶ月」の判定については、2007年の中国・香港二重課税防止協定の解釈通達（国税函[2007]403号）にて以下の考え方が示されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 役務提供のための出張者が中国に最初に到着した月から、サービスを完成し、帰国する月までの期間を計算期間とする。 ・ 12ヶ月を超えるサービス項目について、当該項目の存続期間において任意の12ヶ月を一つの計算期間とする。 ・ 任意の12ヶ月間に6ヶ月（日数を問わず）を超える場合には、PEを有することになる。 ・ 出張者が連続して30日間中国に滞在しないならば、1ヶ月を差し引く。逆に、1月に一日だけ中国に滞在している場合でも、1ヶ月と見なされる。 <p>上記は、中国と香港の協定に関する通達であるが、我が国と中国の租税条約における「6ヶ月」の判定についても同様の考え方が採られると考えられている。なお、上記の国税函[2007]403号は、2008年に中国・香港間の二重課税防止協定における役務提供のPE認定基準が「6ヶ月」から「183日」に改められたことにより廃止されたが、「6ヶ月」の判定基準を維持している租税条約を締結している国との関係においてはこの考え方が引き続き採られている。</p> <p>IV. 対象となる役務提供の範囲に関する通達</p> <p>役務の提供が中国における複数のプロジェクトに対して行われる場合、どの部分が当該役務提供に関連するプロジェクトに該当するかという点については、中国・シンガポール租税条約の解釈通達である「＜所得税に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための中華人民共和国政府とシンガポール共和国政府との間の協定＞及び議定書の条文解釈」（国税発[2010]75号）に考え方が示されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 以下の点により、複数のプロジェクトの関連性および 	<p>国税函 [2007]403号</p> <p>国税発 [2010]75号</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>び連続性の整理を行う。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ プロジェクトが同一の包括契約に含まれているか。 ➤ プロジェクトが別々の契約による場合、締結者は同一または関連する者であるか、または前のプロジェクトの実施が後のプロジェクト実施の必要条件となっているか。 ➤ これらのプロジェクトの性質が同じであるか ➤ これらのプロジェクトが同一の人員により実施されるか。 <p>V. 駐在員事務所に関する通達</p> <p>中国の国家税務局は、2010年2月10日に「外国企業駐在事務所税収管理暫行弁法」（国税発[2010]18号）を公布し、下記のとおり、駐在員事務所（「代表機構」）に対する課税を強化した。</p> <p style="padding-left: 40px;">第3条 代表機構は、その帰属する所得について企業所得税を申告納税し、課税収入について営業税と増値税を申告納税すべきである。</p> <p>一方、日中租税条約第5条第4項では、「準備的又は補助的な性格の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」はPEに該当しないとしているが、租税条約の適用を受けるためには一定の手続きが必要となる。</p> <p>VI. 出向者 PE に関する通達</p> <p>我が国の親会社が中国の子会社に職員を出向させた場合のPEについての考え方については、以下2つの通達が出されている。</p> <p style="padding-left: 40px;">【< 所得税に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための中華人民共和国政府とシンガポール共和国政府との間の協定> 及び議定書の条文解釈（国税発[2010]75号）】 第7条</p> <p style="padding-left: 40px;">（一） 子会社の求めに応じ、親会社が職員を子会社に派遣して子会社のために業務をさせる場合において、これらの職員が子会社に勤務し、子会社が当該職員の業務に対し指揮権を有し、業務の責任及びリスクについて親会社とは無関係であり、子会社がこれらを引き受けるときは、これらの職員の活動によっては親会社が子会社の所在国において恒久的施設を</p>	<p>国税発 [2010]18号</p> <p>国税発 [2010]75号</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>構成することにはならない。(以下略)</p> <p>(二) 親会社が職員を子会社に派遣して親会社のために業務をさせる場合には、この条第一項又は第三項の規定に従い、親会社が子会社の所在国において恒久的施設を構成するか否かを判断するものとする。次の基準の1つに適合する場合には、これらの職員が親会社のために業務をすると判断することができる。</p> <p>(1) 親会社が派遣者の業務について支配権を有し、かつリスクと責任を負う。</p> <p>(2) 子会社への派遣者の人数及び基準は親会社により決定される。</p> <p>(3) 派遣者の給与は親会社が負担する。</p> <p>(4) 親会社は、派遣者の活動により子会社から利益を獲得する。</p> <p>【非居住企業の派遣人員が中国国内において役務提供を行った場合の企業所得税関連問題に関する公告(国家税務総局公告[2013]19号)】 第1項</p> <p>非居住企業(以下「派遣企業」)が派遣した人員が中国国内において労務を提供し、派遣企業が被派遣人員の勤務業績に対して一部あるいは全ての責任及びリスクを負い、かつ、通常、被派遣人員の勤務実績を審査し評価する場合、派遣企業が中国国内において機構/場所を設立して、労務を提供しているとみなされる。派遣企業は租税協定の他方締約国企業に属し、かつ役務提供を行っている機構・場所が相対的な固定性及び継続性を有する場合、当該機構・場所は中国国内に設立された常設機構を構成する。上述の判断を行うに当たり、以下の要素も合わせて判断する。</p> <p>(一) 労務を受ける中国国内における企業(以下「受取企業」)が派遣企業に出向者に関する管理費、サービス費の性質を持つ費用を支払っているか。</p> <p>(二) 受取企業が派遣企業に対して、出向者にかかる給与、給付金、その他の費用につき過大な実費精算をしているか。</p> <p>(三) 派遣企業が受取企業から受領した金額のすべてを出向者に支払うことなく、一定金額を留保しているか。</p> <p>(四) 派遣企業が負担する被派遣人員の給料、賃金について、中国国内においてその全額に対する個人所得税が支払われているか。</p>	<p>国家税務総局公告 [2013]19号</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>(五) 派遣企業が被派遣人員の人数、就職資格、給与水準及びその中国国内における勤務場所を確定しているか。</p> <p>上記の国家税務総局公告[2013]19号を解説すると、まず以下の条件(最重要原則)を2つとも満たした場合には、出向元企業(派遣企業)は中国国内に機構/場所を設立して労務を提供しているとみなされることになる。</p> <p>A) 出向元企業が出向者の作業にかかる責任やリスクを全部または部分的に負担している場合 B) 通常出向元企業が出向者の業績にかかる査定評価を実施する場合</p> <p>上記の意味合いは、出向者の「経済的雇用主」が出向先か、出向元かを判別するということである。「経済的雇用主」が出向先であれば、出向元からその出向者を通じて出向先にサービスを提供したとは考えないこととなる。</p> <p>さらに、上記の2要件を満たした上で以下の5つの補足的要素の内の1つでも満たす場合で、労務を提供する機構が場所の固定性、恒久性を持つのであれば、出向者 PE があるとみなされる。</p> <p>(1) 労務を受ける中国国内における出向先が出向元に出向者に関する管理手数料またはサービス料を払っているかどうか。 (2) 出向先が出向元に対して、出向者にかかる給与、給付金、その他の費用に付き過大な実費精算をしているかどうか。 (3) 出向元が出向先から受領した金額の全てを出向者に支払うことなく、一定金額を留保しているかどうか。 (4) 出向元によって負担される出向者の収入に関して、中国における個人所得税が全額支払われているかどうか。 (5) 出向者の人数、資格要件、給与水準、勤務地について出向元が決定しているかどうか。</p> <p>VII. 技術支援に係る PE 課税に関する通達</p> <p>以前は、外国企業が技術ライセンスの提供に関して、ライセンサーである中国企業に技術者を派遣することを通じて技術支援や指導を供与し、その対価を収受する場合、その対価はロイヤルティの一部として取り扱われ、10%の源泉所得税(企業所得税)を納付するという処理が多く採られていた。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>ただし、このような技術支援や指導が継続的（6ヶ月超）に行われている場合、その対価はロイヤルティか、あるいはサービス提供料か、取扱いが明確ではなかった。この点について、2009年に以下の通達が公布された。</p> <p>【租税条約のライセンス使用料条項執行における関連問題についての通知（国税函〔2009〕507号）】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・技術ライセンスの際に、ライセンスの供与側が技術者を派遣し、技術の導入の過程におけるサポートや指導などを供与し、対価を徴収する場合、単独で請求するか、ロイヤルティに含めるかを問わず、ロイヤルティとして、租税条約のロイヤルティ条項を適用する。 ・ただし、上述の技術者のサービス提供行為が恒久的施設（PE）を構成する場合、そのサービス部分は租税条約の事業所得条項を適用する。 <p>この507号通達の公布により、技術ライセンスにかかわる技術サービスの提供行為がPEを構成する場合、当該技術サービスに係る対価については、事業所得として企業所得税を課されることが明確になった（技術許諾・譲渡の対価部分については、ロイヤルティとして10%の源泉所得税が課される）。</p> <p>また、上記の通達（国税函〔2009〕507号通達）の内容を補充するために、以下の通達が公布された。</p> <p>【技術譲渡関連サービスに対する税務処理に関する新通達（国税函〔2010〕46号）】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・2009年10月1日以前に開始し、2009年10月1日時点で未完了であった技術譲渡関連サービスのうち、2009年10月1日時点で役務に対する課税がまだ行われていない場合は通達507号および46号の規定が適用される。 ・技術譲渡関連サービスは技術譲渡の一部であるとみなされ、関連サービス収入はロイヤルティとして中国当地で源泉課税される。当該課税にかかる租税条約におけるロイヤルティ条項適用の可否は厳密には不明確である。 ・但し、以下の場合においては恒久的施設に帰属するサービス収入は租税条約下の事業利益条項に基づき、事業利益として処理される。また、外国人従業員は、租税条約に規定される非独立個人役務に関する条項に基づいて取り扱われる。 	<p>国税函 〔2009〕507号</p> <p>国税函 〔2010〕46号</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 外国技術メーカーが移転される技術の導入（使用）をサポートするために従業員を中国に派遣し、かつ ➤ 外国人従業員の中国における滞在期間が外国の技術メーカーにとっての恒久的施設の構成要件を満たす場合 <p>VIII. <u>PE 認定と個人所得税</u></p> <p>中国での滞在期間が 183 日以下の非居住者については、日中租税条約第 15 条第 2 項に定める以下の 3 要件のすべてを満たすことにより、役務提供地国における個人所得税は課されない。</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) 報酬の受領者が当該年を通じて合計 183 日を超えない期間当該他方の締約国（中国）内に滞在すること。 (2) 報酬が当該他方の締約国（中国）の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。 (3) 報酬が雇用者の当該他方の締約国（中国）内に有する恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものでないこと。 <p>ただし、報酬の受領者が関与する業務が PE として認定された場合には、上記の免除条件を満たさなくなり、その報酬の受領者の中国源泉所得に対して個人所得税が課されることになる。</p>	日中租税条約第 15 条第 2 項
1.3 PE 帰属所得の計算方法	<p>I. <u>課税範囲</u></p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>日中租税条約の第 7 条において、PE について PE 所在地国は当該 PE に帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている（OECD モデル租税条約の旧 7 条型）。</p> <p>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。</p>	日中租税条約第 7 条第 1 項

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>一方、国内法においても、外国企業が PE を通じて事業を行う場合には、その PE に帰属する所得のみを課税することする「帰属主義」が採用されている。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p> <p>中国の国内法上、非居住者に対しては中国国内源泉所得および中国国外で発生した所得のうち、中国国内の機構や場所に実質的に関連するものが中国での課税対象とされている。</p> <p>II. <u>課税所得の計算方法</u></p> <p>PE 認定された場合の課税方法としては、実質課税方式（実際所得課税による申告）と推定課税方式（みなし利益率を用いた推定課税による申告）の 2 通りが通達により定められている（国税発[2010]19号）。</p> <p>1 実質課税方式 非居住企業は租税徴収管理法及び関連法律に基づき帳簿を設置し、合法的で有効な証憑に基づき記帳、計算を行う。実際に履行した機能と負担するリスクによるマッチングの原則により、課税所得額を下記算式により計算し、企業所得税を申告納付しなければならない。</p> <p>算式：課税所得＝収入総額－関連する実際支出総額</p> <p>2 推定課税方式（実質課税方式で計算できない場合） 非居住企業の会計帳簿が完全ではなく、資料が不足していることで監査が難しい、あるいはその他の原因により正確な計算が困難で課税所得額を申告できない場合には、税務機関は以下の方法により課税所得額を確定する。</p> <p>(1) 収入は正確に計算できる、又は合理的な方法により収入総額を推定できるが、原価費用の正しい計算ができない場合 課税所得金額＝収入総額×みなし利益率※</p> <p>(2) 原価費用は正確に計算できるが収入総額の正確に計算ができない場合 課税所得金額＝費用総額／(1－みなし利益率※)×みなし利益率※</p> <p>(3) 経費支出総額を正確に計算できるが、収入総額と原価費用を正確に計算できない場合</p>	<p>国税発 [2010]19号</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>課税所得額＝経費支出総額／（1－みなし利益率 ※・営業税税率）×みなし利益率</p> <p>※みなし利益率は業種により 15%～50% 具体的には、 ① 請負工事作業・設計・コンサルティング：15～30% ② 管理サービス：30～50% ③ その他税務又は役務提供以外の経営活動：15%を下回らない</p> <p>（税務機関は非居住者企業の実際利益率が上述した基準よりも明らかに高い場合には、上述した基準よりも高いみなし利益率によりその課税所得額を確定させることができる。）</p> <p>上記の方法のうち、原則は実質課税方式であるが、その方法で計算できない場合にはみなし利益率を用いた推定課税方式により計算される。 推定課税方式は、収入を基に計算する方法（上記 2(1)）と費用を基に計算する方法（上記 2(2)(3)）とに分類される。</p> <p>III. 内部取引の認識</p> <p>中国においては、内部取引について定めた税法規定はない。</p> <p>そもその前提として、我が国企業が中国に進出するとした場合、海外の会社は金融機関を除いて中国国内に支店を設置することはできない。その他、我が国企業とその中国子会社等の現地支店との取引が想定されるが、この場合の取引は内部取引ではなく、法人間の取引として認識され、中国の移転価格税制である「特別納税調整実施弁法（2009年国税発 2号）」が適用される。</p> <p>他方で、日本企業（本社）への補助的活動のみが認められた駐在員事務所（常駐代表処）の設置は認められている。駐在員事務所は、本来であれば日中租税条約第 5 条 4 項に基づき、PE とはみなされないはずだが、その活動内容が補助的範囲を超えていると判定された場合、当該駐在員事務所は実質的には税務上の PE と認定され、原則実際課税方式、あるいはみなし課税方式によって、企業所得税が課税されることになる。</p> <p>IV. みなし利益課税の有無と法的根拠</p> <p>非居住者（外国）企業所得税査定徴収管理弁法（国税発</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>[2010]19号)に規定されており、実際課税方式が適用できない場合には、経費課税方式と収入課税方式のいずれかによって算定された課税所得に企業所得税が課税される。これらの課税方式はともにみなし利益率が用いられる。通常前者の経費課税方式が採用され、みなし利益率は、15%を下回ってはならないと同弁法に規定されている（詳細はⅡ参照）。</p> <p>V. <u>二重課税排除の方式</u></p> <p>外国税額控除制度が設けられている。</p> <p>VI. <u>法人所得税以外で課される税目</u></p> <p>地方税としては、役務提供に対して営業税、物品販売に対して増値税が課されるが、これらは法人の所得に対するものではなく、我が国の消費税に相当するものである。</p>	
1.4 税率	25%（企業所得税率）	

(2) 事例

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査		
中国における PE 課税の実態	<p>調査した範囲においては、我が国からの現地子会社への出張者・出向者（技術者・高級管理職）が PE として認定された事例等が見受けられた。</p> <p>PE 認定される代表的な要因は以下のようなものが挙げられる。</p> <p>< 滞在期間に対する考え方の相違 ></p> <p>現地において行っている複数のプロジェクトについて、我が国企業は各契約が個別のプロジェクトに該当するものと判断し、各プロジェクトに係る技術者の中国での滞在時間が任意の 12 ヶ月の間に連続して合計 6 ヶ月間以下であるため、PE（出張者によるサービス PE）に該当しないという見解であるのに対し、現地当局は 1 つの「関連プロジェクト」として位置づけ、各プロジェクトを合わせると技術者の中国での滞在時間は任意の 12 ヶ月の間に連続して合計 6 ヶ月間を超え、従って技術者による当該技術支援が PE を構成するとして PE 認定を受けることがある。</p> <p>< 給与立替えのサービス対価回収としての認定 ></p> <p>現地子会社への出向者について、我が国における親会社が当該出向者に対する給与の一部を一旦立替えた後、当該立替給与について現地子会社から回収する場合、請求の過程にて、現地当局より当該出向アレンジメントの性質が、出向者の給与の立替払いとその回収ではなく、出向者による我が国の親会社から現地子会社へのサービスの提供及びその対価の回収として認定され、PE 認定を受けることがある。</p>	

1-2 インド

(1)制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	<p>インドの国内法である所得税法では、PE を以下のとおり定義している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 恒久的施設とは、その法人の事業の全部または一部を行っている固定的な事業場をいう。 <p>上記のとおり、インドの国内法では PE の定義は非常に簡素なものとなっている。我が国の国内法では PE の定義として、支店 PE、建設 PE、代理人 PE を挙げているが、インドの国内法ではそのような区分は設けられておらず、幅広く解釈可能な包括的な規定のみとなっている。</p> <p>インドの国内法上では、非居住者については、①インドにおいて受領したもしくは受領したとみなされる所得、②インドで生じたもしくは生じたとみなされる所得が課税対象となる。そのため、非居住者の課税関係を判定する際には、PE の有無は要件とはされていない。</p>	所得税法 92F(iii a)
1.2 租税条約上の PE の定義	<p>我が国とインドは 1989年 3月 7日に租税条約を締結しており、当該租税条約は 1989年 12月 29日に発効している。日印租税条約の第 5条において PE を以下のとおり定義している。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所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。 2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。 <ul style="list-style-type: none"> (a) 事業の管理の場所 (b) 支店 (c) 事務所 (d) 工場 (e) 作業場 (f) 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 (g) 保管のための施設を他の者に提供する者に係る倉庫 (h) 農業、林業、栽培又はこれらに関連した活動を行う農場、栽培場その他の場所 (i) 店舗その他の販売所 	日印租税条約第 5条

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>(j) 天然資源の探査のために使用する設備又は構築物（六箇月を超える期間を使用する場合に限る。）</p> <p>3 建築工事現場又は建設、据付若しくは組立工事は、六箇月を超える期間存続する場合に限り、「恒久的施設」とする。</p> <p>4 企業が一方の締約国内における建築工事現場又は建設、据付若しくは組立工事に関連して、六箇月を超える期間、当該一方の締約国内において監督活動を行う場合には、当該企業は、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有し、当該「恒久的施設」を通じて事業を行うものとされる。</p> <p>5 3及び4の規定にかかわらず、企業が一方の締約国内における石油の探査、開発又は採取に関連して、六箇月を超える期間、当該一方の締約国内において役務又は施設を提供する場合には、当該企業は、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有し、当該「恒久的施設」を通じて事業を行うものとされる。</p> <p>6 1から5までの規定にかかわらず、「恒久的施設」には、次のことは、含まれないものとする。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 企業に属する物品又は商品の保管又は展示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を保管又は展示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、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。 <p>7 1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する者（8の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）が次のいずれかの活動を行う場合には、当該企業は、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 当該一方の締約国内で、当該企業に代わって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こと。ただし、その活動が6に掲げる活動（事業を行う一定の場所で行われたとしても、6の規定により当該一定 	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>の場所が「恒久的施設」とされない活動)のみである場合は、この限りでない。</p> <p>(b) (a)の権限は有しないが、当該一方の締約国内で、物品又は商品の在庫を反復して保有し、かつ、当該在庫により当該企業に代わって物品又は商品を規則的に引き渡すこと。</p> <p>(c) 当該一方の締約国内で、専ら又は主として当該企業自体のため又は当該企業及び当該企業を支配し、当該企業により支配され若しくは同一の共通の支配下に当該企業と共に置かれている他の企業のため、反復して注文を取得すること。</p> <p>8 企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業活動を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。</p> <p>9 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業（「恒久的施設」を通じて行われるものであるかないかを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の「恒久的施設」とはされない。</p> <p>日印租税条約においては、我が国が先進国および他の新興国と結んでいる租税条約に比べて、PE の範囲が広がっていることが特徴である。</p> <p>例えば、建設工事の PE について、日印租税条約第 5 条第 3 項では PE として認定される建設工事の期間が「6 ヶ月超」とされている。これは、OECD モデル租税条約に定める「12 ヶ月超」よりも短く、PE として認められる範囲が広がっている。また、他の者が行う工事について監督活動を行った場合でも、その活動が「6 ヶ月超」であれば PE として認定されることとなる。なお、インドにおける建設プロジェクトを遂行するために現地に設置したプロジェクト・オフィスは、日印租税条約第 5 条第 2 項(a)の「事業の管理の場所」に該当するため、PE に該当する。</p> <p>また、日印租税条約における代理人 PE の認定条件についても、我が国が他国と結んでいる多くの租税条約よりも広い範囲となっている。原則として、我が国の企業がインドにおいて販売代理人等を利用している場合、その代理店が独立している代理人（独立代理人）ではなく、</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>日本企業に従属している関係（従属代理人）にある場合には、当該代理人を通じて得られた利益はインドにおいて課税対象となる。日印租税条約における代理人 PE には、OECD モデル租税条約に定められている契約締結代理人だけでなく、在庫保有代理人および注文取得代理人についても含まれている。したがって、日本企業がインドに現地法人を設立し販売代理店として活動させている場合、当該現地法人が親会社の名での契約締結、在庫の保有、または注文の取得を行っている場合には、PE として認定される可能性が高くなる。</p> <p>日印租税条約上では恒久的施設は「事業を行う一定の場所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」と定義されており、そのなかには例えば「企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の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」等は含まれないこととされている。しかし、このように条約上では、現地の駐在員事務所が「準備的又は補助的な性格の活動」のみを行っている場合には租税条約の規定により PE には該当しないとされる一方で、実務上では、インドの税務当局は本来課税対象とはならない駐在員事務所が営業行為を行っているとは判断して PE 課税を試みるケースがあり、その判断根拠が明確ではないという問題が生じている。</p>	
<p>1.3 PE 帰属所得の計 算方法</p>	<p>I. 課税範囲</p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>日印租税条約の第 7 条において、PE について PE 所在地国は当該 PE に帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている（OECD モデル租税条約の旧 7 条型）。</p> <p>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直接又は間接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。</p> <p>上記のとおり、日印租税条約では PE の課税対象としては「その企業の利得のうち当該恒久的施設に直接又は間接に帰せられる部分」のみ課税できると定めている。そ</p>	<p>日印租税条約第 7 条第 1 項</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>のため、日本企業のインドにおける現地法人が PE として認定された場合には、当該現地法人に利益が帰属する取引が PE 課税の対象となり、それ以外の利益については課税対象に含まれることはない。なお、「間接に帰せられる部分」についても課税対象となることから、たとえば日本の本社とインドの顧客が直接取引するような場合でも、日本企業のインド支店が貢献した部分がある場合には、その部分については PE に帰属するとされている。この点については、我が国の告示である「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とインド共和国政府との間の条約に関する書簡及びインドの経済開発を促進するための特別の奨励措置に関する書簡交換の告示（平成元年外務省告示第 602 号）」の第 6 条において以下のように定められている。</p> <p>条約第 7 条 1 に関し、「当該恒久的施設に直接又は間接に帰せられる」という用語の使用に当たっては、恒久的施設が関与した取引から生じた利益のうち、当該取引において当該恒久的施設が果たした役割に対応する部分が当該恒久的施設に帰せられることとなる。また、物品又は役務の販売又は提供に関する契約又は注文が、恒久的施設との間よりもむしろ海外にある当該企業の本店との間で直接的に行われる場合においても同様に、当該利得のうち前記の部分が当該恒久的施設に帰せられることとなる。</p> <p>一方、インド国内法においても、PE に帰属する所得のみを課税する「帰属主義」が採用されている。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p> <p>前述のとおり、インドの国内法上では、非居住者については、(a)インドにおいて受領したもしくは受領したとみなされる所得、(b)インドで生じたもしくは生じたとみなされる所得が課税対象とされている。</p> <p>また、インドの所得税法第 9 条では、インドの事業に関連して生じた所得 (business connection in India) はインドの国内源泉所得として非居住者について課税が行われることとされている。この「business connection」については、インドの所得税法には定義は設けられていないが、インドの最高裁判所の 1965 年の判決 (R.D. Aggarwal (1965 AIR 1526)) によると、「非居住者の所得に貢献している、インドの国内、国外で行われる事業活動の綿密な関係」であるとされている。この定義に基づくと、「business connection」の範囲は</p>	<p>根拠法令等</p> <p>所得税法第 9 条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>幅広いものとなるため、国内源泉所得の範囲についても広く解釈することが可能となる。</p> <p>上述のとおり、我が国の企業がインドに PE を有する場合には、日印租税条約により PE に帰属する所得のみがインドでの課税対象とされるべきであるが、現地の税務執行上では、この「PE に帰属する所得」が拡大解釈されインドに関係した所得の全てに対して課税が行われているのが実態である。</p> <p>II. <u>課税所得の算定方法</u></p> <p>インドにおいて PE 認定を受けた場合の課税所得の算定方法については明確な規定等はなく、個々のケースごとに事実に基づいて算定されることとなる。そのため、PE の有無に関する考え方を含めて、訴訟等により争われるケースが多い。なお、インドでは英国のコモンローの影響が強いため、過去の判例が重要視される。</p> <p>最近の判例における PE の課税所得に関する考え方の一つに、独立企業間価格に基づいて課税所得を算定するというものがある。これは、移転価格ベースの独立企業間価格に基づいて PE の所得が計算されているのであれば、類似の独立した第三者が稼得する利益と PE での利益は同じになるため、その場合には PE に対してインドでの追加課税は発生しない、というものである。また、全世界売上に占めるインドでの売上の割合を用いて利益を計算する方法等も一般的に用いられている。</p> <p>III. <u>内部取引の認識</u></p> <p>インドの国内法上、インドに所在する PE の課税所得を計算する上で、内部取引（例えば、我が国における本社と現地の支店との取引等）は PE の収益または費用として認識する。</p> <p>内部取引の金額は、独立企業間価格に基づいて算定する。</p> <p>なお、上記の国内法による規定と租税条約における内部取引に関する規定と異なる場合には、原則として租税条約の規定が優先される。</p> <p>IV. <u>みなし利益課税の有無と法的根拠</u></p> <p>インドの国内法では、特定の取引についてはみなし利益率が定められている。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>そのうち外国法人の PE が該当するケースとしては、電力関係のプロジェクトについて PE が稼得した当該プロジェクトにかかる総売上金額の 10% をみなし利益として課税を行うという規定がある。</p> <p>インドの国内法では、他に個人やインド法人に関するみなし利益率の規定が設けられているが、これらは外国法人には原則として適用されない。ただし、税務当局が外国法人に対して課税を行う際に、これらの規定を参考にしてみなし利益を計算するという可能性はある。</p> <p>V. <u>二重課税排除の方式</u></p> <p>外国税額控除制度が設けられている。</p> <p>VI. <u>法人所得税以外で課される税目</u></p> <p>法人の所得に対して課される地方税等、その他の税金はない。</p>	<p>所得税法 44BBB</p>
<p>1.4 税率</p>	<p>外国法人に対しては、課税所得に以下の税率を乗じて税額が計算される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 課税所得 1,000 万ルピー未満：41.20%（法人税 40% + 教育税 3%） ➤ 課税所得 1,000 万ルピー以上、1 億ルピー未満：42.024%（法人税 40% + 外国法人向け課徴金 2% + 教育税 3%）※ ➤ 課税所得 1 億ルピー以上：43.26%（法人税 40% + 外国法人向け課徴金 5% + 教育税 3%） <p>※合計税率の計算方法は、$40\% \times (1+0.02) \times (1+0.03) = 42.024\%$（課税所得 1 億ルピー以上の場合の 43.26% も同様）</p>	

(2) 事例

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査		
インドにおける PE 課税の実態	<p>調査した範囲においては、建設プロジェクトにおける PE 認定および駐在員事務所の PE 認定等の事例が見受けられた。</p> <p>PE 認定される代表的な要因は以下のようなものが挙げられる。</p> <p>< 一括請負プロジェクトに対する考え方の相違 ></p> <p>インドにおいてプロジェクト・オフィスを設けて実施する建設プロジェクトに関して、インド国内で締結されていた契約書にインド国内での建設業務に加えて、インド国外での設備売買や役務提供等を含めている場合に、税務当局よりそれらすべてがインドの PE に帰属する損益であるとの認定を受けることがある。</p> <p>< 駐在員事務所の機能に対する考え方の相違 ></p> <p>インドの現地子会社が我が国の親会社から物品を輸入して販売を行っている場合に、親会社が現地に有する駐在員事務所がその輸入販売取引に関与している、あるいは駐在員事務所が現地で営業活動を行っている、と判断され、PE 認定を受けることがある。</p>	

1-3 タイ

(1)制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
<p>1.1 現地における PE の定義</p>	<p>タイ国内法である内国歳入法では、外国法人の納税義務に関し、第 66 条において以下のように規定している。</p> <p>タイ国の法律またはタイ国以外の法律によって設立された法人又はパートナーシップでタイ国内において「事業を行っている」とされる法人は、法人税を納付しなければならない。</p> <p>外国法人でタイ国内において「事業を行っている」法人は、タイ国内において行った活動の結果生じた純利益について、法人税を納付しなければならない。純利益は第 65 条及び第 65 条 bis により計算することとし、この方法で計算することができない場合は、第 71 条 (1) * に準じて計算するものとする。</p> <p style="text-align: center;">* 総収入の 5% を課税所得とする計算方法</p> <p>上記の第 66 条の規定において、タイ国内に事務所や支店といった物理的な存在を通して活動を行うものは法人税の課税対象になると定められている。</p> <p>また、代理人 PE の範囲について規定されている下記の第 76 条 bis(2) には、租税条約のようなタイムテストがないため、規定上はたとえ 1 日の活動であっても課税関係が生じることになる。なお、代理人とみなされる者には、法人及びパートナーシップを含むが、リスクを自らを負い代理店業を業としている独立代理人は、ここでいう代理人にはみなされない（租税委員会採決（B.T.R.No.2/2526））。</p> <p><第 76 条 bis(2)> 外国法人が、タイ国内において事業を行うために使用人、代理人又は仲介人を置き、その結果としてタイ国内において、収入又は所得を稼得した場合には、当該外国法人はタイ国内で事業を営んでいるものとみなされる。そして、当該使用人、代理人又は仲介人は、その所得に関し、当該外国法人等の代理人とみなされ、内国歳入法に規定する申告書の提出及び納税義務を負うこととなる。</p> <p>我が国の国内法では、PE について支店 PE、建設 PE、</p>	<p>内国歳入法 第 66 条</p> <p>租税委員会 採決 （B.T.R.No. 2/2526）</p> <p>内国歳入法 第 76 条 bis (2)</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>代理人 PE の 3 種類を積極的に定義しているのに対して、タイの国内法ではそのような明確な定義は置かず、法人税の納税義務者である「タイ国内で事業を行っている」者という概念のなかに PE を含ませているのが特徴である。</p> <p>また、タイの判例において、外国法人等がタイ国内で事業を営んでいるか否かについての判定の考え方が以下のとおり示されている。</p> <p>① 物品販売 売買契約がタイ国内で締結されている場合、当該事業はタイ国内で行われていると判断される。当該契約に基づく取引からタイ国内の源泉所得が生じている場合、物品の引渡や代金支払がタイ国外で行われているとしても、タイ国内で事業が行われているとされる。</p> <p>② 役務提供 役務提供がタイ国内で行われている場合には、タイ国内で事業が行われていると判断される。</p> <p>③ 融資 タイに支店を有する外国法人がタイの法人に対して融資を行っている場合、当該融資がタイ支店によるものでない場合であっても、当該外国法人はタイにて事業を行っているものとみなされる。</p> <p>駐在員事務所が営業活動を行っておらず、その活動が情報収集・市場調査等に限定される場合には、当該駐在員事務所は PE とは認定されず課税は行われぬ。</p> <p>ただし、駐在員事務所が、投資または事業環境の調査報告、一般情報の収集、タイ国内で製品の品質管理等のサービスを本店以外の第三者に提供している場合には、当該駐在員事務所が対価を得ているか否かにかかわらず、法人所得税が課される。この場合、サービスにより得られるであろう収入総額から損金を控除した額が課税対象の所得金額とされる。</p> <p>また、駐在員事務所が、顧客の勧誘、顧客と本店との間の連絡の仲介、本店に代わって行う契約の締結、見積書や送り状の作成、計算書及び領収書の代理発行等を行っている場合には、当該駐在員事務所は PE として認定され、当該行為により外国法人が得たであろう所得について課税される。</p>	<p>歳入局告示 D.N 30 June B.E 2529</p>
<p>1.2 租税条約上の PE</p>	<p>我が国とタイは 1990 年 4 月 7 日に租税条約を締結しており、当該租税条約は 1990 年 8 月 31 日に発効してい</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
<p>の定義</p>	<p>る。日本・タイ租税条約の第5条においてPEを以下のとおり定義している。</p> <p>1 この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所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。</p> <p>2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 事業の管理の場所 (b) 支店 (c) 事務所 (d) 工場 (e) 作業場 (f) 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 (g) 農場又は栽培場 (h) 保管のための施設を他の者に提供する者に係る倉庫 <p>3 建築工事現場若しくは建設、据付け若しくは組立ての工事又はこれらに関連する監督活動は、3箇月を超える期間存続する場合には、「恒久的施設」とする。</p> <p>4 一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員を通じて役務の提供（コンサルタントの役務の提供を含む。）を行う場合には、このような活動が単一の工事又は複数の関連工事について12箇月の間に合計6箇月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <p>5 1から4までの規定にかかわらず、「恒久的施設」には、次のことは、含まれないものとする。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 企業に属する物品又は商品の保管又は展示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を保管又は展示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、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。 <p>6 1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する者(7</p>	<p>日本・タイ租税条約第5条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。)が次のいずれかの活動を行う場合には、当該企業は、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <p>(a) 当該一方の締約国内で、当該企業に代わって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こと。ただし、その活動が5に掲げる活動(事業を行う一定の場所で行われたとしても、5の規定により当該一定の場所が「恒久的施設」とされない活動)のみである場合は、この限りでない。</p> <p>(b) (a)の権限は有しないが、当該一方の締約国内で、当該企業に属する物品又は商品の在庫を反復して保有し、かつ、当該在庫により当該企業に代わって定期的に注文に応じ又は引き渡すこと。</p> <p>(c) (a)の権限は有しないが、当該一方の締約国内で、専ら又は主として、当該企業のために、又は当該企業及び当該企業が支配し若しくは当該企業に支配的利益を有している他の企業のために反復して注文を取得すること。</p> <p>7 一方の締約国の企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて他方の締約国内において事業を行っているという理由のみでは、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。</p> <p>8 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業(「恒久的施設」を通じて行われるものであるかないかを問わない。)を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の「恒久的施設」とはされない。</p> <p>日本・タイ租税条約における PE の定義には、OECD モデル租税条約と異なる点が多い。まず、日本・タイ租税条約第5条第2項の PE に該当するものの列挙のなかに、OECD モデル租税条約には含まれていない「農場又は栽培場」および「保管のための施設を他の者に提供する者に係る倉庫」が含まれている。</p> <p>建設 PE については、日本・タイ租税条約第5条第3項では PE として認定される建設工事の期間が「3ヶ月超」とされている。これは、OECD モデル租税条約に定める「12ヶ月超」よりも短く、PE として認められる範囲</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>が広がっている。また、OECDモデル租税条約では、建設 PE に建設等に係る「監督活動」が含まれていないが、日本・タイ租税条約における建設 PE には含まれている。</p> <p>次に、日本・タイ租税条約第 5 条第 4 項では「役務の提供（コンサルタントの役務の提供を含む。）」で「12 箇月の間に合計 6 箇月を超える期間」行われるものについては、PE に該当するとしている。このような規定は、OECD モデル租税条約にはない。</p> <p>また、日本・タイ租税条約第 5 条第 5 項の(a)および(b)において、企業が商品の「保管又は展示」のためのみに施設を使用すること、または商品等の在庫の「保管又は展示」のためのみに保有する場合には PE には該当しないとされているが、OECD モデル租税条約ではいずれの場合も「保管、展示又は引渡し」とされており、「引渡し」の有無という違いが生じている。</p> <p>日本・タイ租税条約第 5 条第 6 項(b)および(c)においていわゆる在庫保有代理人および注文取得代理人は PE に含まれると規定しているが、OECD モデル租税条約では在庫保有代理人および注文取得代理人については明記されていない。</p>	
<p>1.3 PE 帰属所得の計算方法</p>	<p>I. 課税範囲</p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>日本・タイ租税条約の第 7 条において、PE について PE 所在地国は当該 PE に帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている（OECD モデル租税条約の旧 7 条型）。</p> <p>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。</p> <p>一方、国内法上では、タイ歳入局はOECDの解釈のような機能に基づいてPEの帰属利益を計算する「帰属主義」の考え方に基づいた解釈をしていないため、「総合主義」</p>	<p>日本・タイ租税条約第 7 条第 1 項</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>で課税が行われると解される。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p> <p>上記 1.1 の通り、タイ国内法では内国歳入法第 66 条および第 76 条 bis により、タイ国内で事業を行う外国法人は、対価の受領地を問わず法人税の課税を受けることとなる。</p> <p>タイ支店、または、タイ国内に代理人等の PE を有する外国法人等は、タイの国内源泉所得のみが法人所得税の課税対象所得とされ、タイ国法人と同様に、その正味所得金額に対し、課税される。ただし、代理人等を通じてタイ国内で事業を営んでいるとみなされた場合において、代理人とみなされ申告義務を負う者が、当該課税年度における正味所得金額を立証できない場合、総収入金額から計算したみなし所得に対し課税が行われる。</p> <p>II. <u>課税所得の計算方法</u></p> <p>内国歳入法には、外国法人がタイ国内で事業を行う場合タイ国内での事業から生じた利益について課税すると規定しているのみで、その計算方法について詳細の規定は設けていない。</p> <p>外国法人の本店や他国の支店へ支払う支援やサービスの対価の損金算入可能性については、歳入局通達Paw13が参照される。</p> <p>外国法人の本店や他国の支店へ支払う支援やサービスの対価として損金に算入できる費用は下記の通り制限されている。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 外国法人の本店や他国の支店による支援やサービス費用については、タイ国内支店に関するものに限る。 (2) 試験研究費については、タイ国内の支店が役務の提供を受け、または実際にタイ国内支店の事業に利用したものに限る。 (3) 本店や他国支店がそれぞれの損金に算入したものについては、タイ国内支店の損金に算入することはできない。 (4) 本店や他国支店がタイ国内支店に請求する費用は一般的に認められた方法で計算されたものであり、他国支店と同様の方法で計算し、継続的に適用する。 (5) これらの費用は、家賃、光熱費、消耗品費、減 	<p>歳入局通達 Paw13</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>償却費などの本店や他国支店特有のものでないこと。</p> <p>III. 内部取引の認識</p> <p>内部取引については前述 Paw 13 の通り、一定の本店から請求される費用を損金とすることができる。これは支店が他の法人格との取引から収入を得た場合に、その収入に関連する費用が本店から支店に請求された場合に認識されるものである。一方、本店からの収入を支店が得たとしても、支店側で益金として認識することはない。</p> <p>IV. みなし利益課税の有無と法的根拠</p> <p>通常の課税所得計算ができない場合、歳入局職員は総収入金額からみなし所得を計算することができるとする規定（歳入法典 71 条(1)）がある。</p> <p>V. 二重課税排除の方式</p> <p>外国税額控除制度が設けられている。</p> <p>VI. 法人所得税以外で課される税目</p> <p>① <u>課税後利益の送金課税</u></p> <p>課税後の利益について送金する場合、配当と同様に 10% の源泉徴収課税がなされる。この源泉徴収課税は、内国歳入法第 70 条 bis の規定である「法人は未処分利益をタイ国外へ支払う場合、支払金額から源泉徴収し、支払いの日から 7 日以内に申告書の提出とともに納付しなければならない。」を根拠として行われる。</p> <p>② <u>地方税その他の税</u></p> <p>法人の所得に対して課される地方税等、その他の税金はない。</p>	<p>内国歳入法第 70 条 bis</p>
1.4 税率	<p>企業所得税率：30%</p> <p>（ただし、時限立法により、2013 年 1 月 1 日以後 2014 年 12 月 31 日以前の開始事業年度については 20% となる。また、当該時限立法は期限後も維持される見込みである。）</p> <p>課税後利益の送金課税：10%</p>	

(2) 事例

タイの税務当局（歳入局）は、近年は PE 課税についてあまり積極的ではないため、PE 課税の事例はほとんどないのが現状である。ただ、過去においては、1990 年代～2000 年代に日系大手商社に対して PE 課税が行われた経緯がある。ここでは一般に公表されている情報をもとに商社の事例を記述する。

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査①		
2.1 会社名	A 社（日系大手商社のタイ子会社）	
2.2 業種	総合商社の現地法人	
2.3 現地における事業活動の概要	公表されていない。	
2.4 現地機能の規模	公表されていない。	
2.5 PE 課税の概要	A社が外国法人の B 社にタイ法人の C 社を紹介し、B 社と C 社の間で商品売買が行われるようになった。A 社は当該商品売買や代金の支払について関与していないものの、売り手と買手の間を取り次いでいる。	判例 No. 1015/2539（1996 年）
2.6 PE 認定の理由	<p>タイ法人である日系企業 A 社が外国法人の B 社にタイ法人の C 社を紹介して B 社と C 社の間で商品売買が行われるようになったことに関し、A 社は商品売買や代金の支払について関与していないものの、売り手と買手の間を取り次いでいる。A 社はタイで事業を行う外国法人の代表者であるとみなされ、また、外国法人が受ける商品代金には利益が含まれていることから内国歳入法第 76 条 bis により法人税の申告・納付を行わなければならない。</p> <p>なお、第 70 条 bis の送金課税については、納税義務があるのはタイから利益を送金する者であり、A 社はタイ国内で仲介を行う代理にすぎず、利益を送金する者ではないため、顧客の支払う商品代金に利益が含まれているとしても、A 社はその支払に関与していないため、外国法人の支店であることや利益を送金している者とは言えず、第 70 条 bis による納税義務はない。</p> <p>※A 社に関する同種の事案として、1997 年の判例（No. 484/2540）がある。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
2.7 認定されたPEの 税額計算の過程	<p>タイ国内の代理人を通して商品販売を行う日系企業に適用される課税所得の計算式については、タイ歳入局と我が国の国税庁の間で合意がなされており（商品売買のみ適用）、下記計算式に従い、課税所得を計算する。なお、適用を受けるためには、監査済かつ公証済の日本の損益計算書を歳入局へ提出する必要がある（原則と異なり、この場合タイの監査を受ける必要はない）。</p> <p>（計算式）</p> <p>総利益 = タイ国への輸出を扱う部門の総輸出利益（外貨建） / タイ国への輸出を扱う部門の総輸出売上高（外貨建） × タイ国への総輸出売上高（パーツ）</p> <p>費用 = { 販売費及び一般管理費（外貨建） + その他関連費用（外貨建） } / 全世界総売上高（外貨建） × タイ国への総輸出売上高（パーツ）</p>	
2.8 当該措置への対応	公表されていない。	
2.9 外国税額控除の適用	公表されていない。	
現地実態調査②		
2.1 会社名	A社（日系大手商社のタイ子会社）	
2.2 業種	総合商社の現地法人	
2.3 現地における事業活動の概要	公表されていない。	
2.4 現地機能の規模	公表されていない。	
2.5 PE課税の概要	<p>A社は、外国法人である日本の親会社B社とタイ国内の買い手との間で行われる商品売買を仲介し、歳入法第76条bisに基づき、親会社B社に代わって法人税を申告し、還付請求を行った。</p> <p>しかし、損金に算入する交際費や顧客への便宜に関する</p>	判例 No. 3936/2548 (2005年)

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>費用、利子について実際の支払の証拠や支払いの証人がなく、これらを提示することができなかったため、税務調査の結果、A社に対し更正通知書が発行された。</p>	
<p>2.6 PE 認定の理由</p>	<p>A社は、外国法人である日本の親会社B社とタイ国内の買い手との間で行われる商品売買を仲介し、歳入法第76条bisに基づき、親会社B社に代わって法人税を申告し、還付請求を行った。これを受けて調査官は税務調査を実施し、A社に対し更正通知書が発行した。</p> <p>課税所得計算上、損金に算入する交際費や顧客への便宜に関する費用、利子については内国歳入法の規定に従って計算しなければならないとされている。これらの項目はB社の監査済かつ公証された財務諸表に含まれているものであるが、A社には実際の支払の証拠や支払いの証人がなく、これらを提示することができなかったため、第65条bis (11) および第65条ter (9) (14) により損金不算入とされたためである。</p> <p>また、タイ国内の買い手によるB社への商品代金の支払は、タイからの利益送金とみなされる。内国歳入法第76条bisによれば、B社はタイ国内で事業を行う外国法人であり、その代表者または仲介人は「法人税」の規定に従い申告・納付しなければならないとされているが、第70条bisの利益送金にかかる課税もこの法人税の規定に含まれることとされた。したがって、タイで事業を行う外国法人の従業員、代表者または仲介人は利益の送金についても納税義務を有している。</p> <p>B社はA社を通してタイ国内の顧客へ商品を販売しており、A社は一般的な営業活動を行う代理人ではなく外国法人の代表者である。買い手が利益を含む商品の対価を日本のB社へ支払っているのは、単なる売り手と買手の取り決めによるものであって、A社はB社の代表者としてタイから利益を送金していると考えることができる。したがってA社は第76条bisおよび第70条bisに基づきタイから支払われる利益について申告・納付する義務がある。</p>	
<p>2.7 認定されたPEの 税額計算の過程</p>	<p>商品販売を行う日系企業に適用される課税所得の計算式については、上記の「現地実態調査① 2.7 認定されたPEの税額計算の過程」を参照。</p>	
<p>2.8 当該措置への対応</p>	<p>本最高裁判決は過去の同種の事案の判決を覆す最高裁大会議の議決によって結審したものである。</p> <p>本判決によると、タイ国内の買い手が外国の売り手に直</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>接対価を支払う場合、通常タイからの利益の送金とされることはないが、その取引がタイ国内に代理人のいる外国法人によって行われた場合には商品売買から生じた利益についてタイにおいて法人税を納付しなければならないとされた。</p> <p>過去には、タイ国内の代理人を通して商品売買を行う外国法人について第 76 条 bis による法人税が課されると判断しているものの、タイ国内の顧客から外国法人へ直接商品代金が支払われる場合には、タイ国内で稼得された利益が送金されるわけではないため、第 70 条 bis の利益の送金課税はないと判断されてきた。しかし、2005 年の本最高裁判決により、商品代金の支払が直接行われるかどうかは支払条件にすぎないとして過去の判例を覆し、外国へ直接支払われた商品売買から生じる利益についてもタイから送金したものとみなして源泉徴収課税することとされた。</p>	
<p>2.9 外国税額控除の適用</p>	<p>公表されていない。</p>	

1-4 インドネシア

(1)制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	<p>インドネシアの国内法である所得税法では、PE を以下のとおり定義している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 恒久的施設とは、インドネシアに居住しない個人、または 12 ヶ月の間に 183 日間を超えない滞在者、あるいはインドネシアで設立・所在していない団体が次のような事業活動のために利用する施設である。 <ul style="list-style-type: none"> (a) 経営管理事務所 (b) 支店 (c) 駐在員事務所 (d) 事務所ビル (e) 工場 (f) 修理工場 (g) 倉庫 (h) 販売・促進のための場所 (i) 天然資源の採掘 (j) 石油または天然ガスの採掘作業地域 (k) 漁業、畜産業、農業、農園業、林業 (l) 建設プロジェクト、装置プロジェクト、組立プロジェクト (m) 12 ヶ月の間に 60 日間以上にわたって、社員または他の人によって行われた、形式のいかんに関わりない各種サービスの提供 (n) 拘束された形で、個人または団体によって行われる代理店業務 (o) インドネシアにおいて保険料を受け取り、保険リスクを負うインドネシア国外で設立され、国外に所在する保険会社の代理店あるいは保険会社社員 (p) インターネットで事業活動を行うためにエレクトロニクス取引の運営者が保有、賃貸されるもしくは利用されるコンピューター、その代理店、もしくは自動機器 <p>上記の m 項のとおり、インドネシア税法では、サービスの提供が一定の期間（60 日間）を超えてインドネシアでなされる場合、PE として認定されることになる（タイムテスト）。通常、租税条約を締結している国については、タイムテストの対象となる活動および期間は各租</p>	<p>所得税法第 2 条 5 項</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>税条約に規定されているが（後述）、インドネシアと租税条約を締結していない国の居住者の場合には、インドネシアの国内法におけるタイムテストが適用される。</p> <p>我が国の国内法における PE の定義規定には、タイムテストが設けられているのは建設 PE のみである一方、インドネシア国内法における「a.12 ヶ月の間に 60 日間以上にわたって、社員または他の人によって行われた、形式のいかんに関わりない各種サービスの提供」という規定は、対象業務が限定されておらず、かつ、タイムテストの期間が短いため、我が国の国内法の規定に比べて範囲が広いものとなっている。それ以外の項目には、我が国の国内法における支店 PE、代理人 PE に相当するものが含まれており、さらに我が国の国内法にないものとして保険代理人とインターネット事業のためのコンピューター等が含まれている。なお、代理人 PE については、我が国の国内法のように契約締結代理人、在庫保有代理人、注文取得代理人の区分までは言及されていない。</p>	
<p>1.2 租税条約上の PE の定義</p>	<p>我が国とインドネシアは 1982 年 3 月 3 日に租税条約を締結しており、当該租税条約は 1982 年 12 月 31 日に発効している。日本・インドネシア租税条約の第 5 条において PE を以下のとおり定義している。</p> <p>1 この協定の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所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。</p> <p>2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。</p> <p>(a) 事業の管理の場所 (b) 支店 (c) 事務所 (d) 工場 (e) 作業場 (f) 農場又は栽培場 (g) 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</p> <p>3 建築工事現場又は建設若しくは据付工事は、六箇月を超える期間存続する場合に限り、「恒久的施設」とする。</p> <p>4 1 から 3 までの規定にかかわらず、「恒久的施設」には、次のことは、含まれないものとする。</p> <p>(a) 企業に属する物品又は商品の保管又は展示のためにのみ施設を使用すること。</p>	<p>日本・インドネシア租税条約第 5 条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>(b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管又は展示のためにのみ保有すること。</p> <p>(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のためにのみ保有すること。</p> <p>(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、事業を行う一定の場所を保有すること。</p> <p>(e) 企業のために、広告、情報の提供、科学的調査又はこれらに類する準備的又は補助的な性格の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。</p> <p>(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合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</p> <p>5 一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員（8の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）を通じてコンサルタントの役務又は建築、建設若しくは据付工事に関連する監督の役務を提供する場合には、このような活動が単一の工事又は複数の関連工事について一課税年度において合計六箇月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。ただし、このような役務が経済協力又は技術協力に関する両締約国の政府間の合意に基づいて提供される場合には、当該企業は、この条のいかなる規定にもかかわらず、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。</p> <p>6 一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する者（8の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）が次のいずれかの活動を行う場合には、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、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <p>(a) 当該一方の締約国内において、当該企業の名において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こと。ただし、その活動が4に掲げる活動のみである場合は、この限りでない。</p> <p>(b) 当該一方の締約国内において、当該企業に属する物品又は商品の在庫を保有し、かつ、当該在庫により当該企業に代わって反復して注文に応ずること。</p>	根拠法令等

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>7 保険業を営む一方の締約国の企業が、使用人又は代表者（8に規定する独立の地位を有する代理人を除く。）を通じ、他方の締約国内において保険料の受領（再保険に係る保険料の受領を除く。）をする場合又は当該他方の締約国内において生ずる危険の保険（再保険を除く。）をする場合には、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <p>8 一方の締約国の企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて他方の締約国内において事業活動を行っているという理由のみでは、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。</p> <p>9 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業（「恒久的施設」を通じて行われるものであるかないかを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の「恒久的施設」とはされない。</p> <p>日本・インドネシア租税条約における PE の定義には、OECD モデル租税条約と異なる点が多い。まず、日本・インドネシア租税条約第 5 条第 2 項の PE に該当するものの列挙のなかに、OECD モデル租税条約には含まれていない「農場又は栽培場」が含まれている。</p> <p>建設 PE については、日本・インドネシア租税条約第 5 条第 3 項では PE として認定される建設工事の期間が「6 ヶ月超」とされている。これは、OECD モデル租税条約に定める「12 ヶ月超」よりも短く、PE として認められる範囲が広がっている。</p> <p>日本・インドネシア租税条約第 5 条第 4 項の(a)および(b)においては、企業が商品の「保管又は展示」のためだけに施設を使用する場合、または商品等の在庫の「保管又は展示」のためだけに保有する場合には PE には該当しないとされているが、OECD モデル租税条約ではいずれの場合も「保管、展示又は引渡し」とされており、「引渡し」の有無という違いが生じている。また、同項(e)は「準備的又は補助的な性格な活動」に関する規定であるが、OECD モデル租税条約にない「広告、情報の提供、科学的調査」が挙げられており、この点は PE の除外範囲が広がっている。</p> <p>また、日本・インドネシア租税条約第 5 条第 5 項では「コンサルタントの役務又は建築、建設若しくは据付工事に</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>関連する監督の役務」で「一課税年度において合計六箇月を超える期間」行われるものについては、PEに該当するとしている（ただし、政府間合意に基づく経済協力または技術協力に係る場合を除く）。このような規定は、OECDモデル租税条約にはない。</p> <p>日本・インドネシア租税条約第5条第6項(b)においては、いわゆる在庫保有代理人はPEに含まれると規定しているが、OECDモデル租税条約では在庫保有代理人については明記されていない。</p> <p>加えて、日本・インドネシア租税条約第5条第7項では、企業が他方の国で保険料の受領や保険の引受をする場合には（独立代理人による場合を除き）PEに該当するとしているが、このような保険に関するPEについてはOECDモデル租税条約には含まれていない。</p> <p>なお、前述のとおり、特定の活動が一定の期間（タイムテスト）を超えてインドネシアでなされる場合にはPEとして認定されることになり、インドネシアが各国と締結している租税条約には、そのタイムテストの日数が規定されている。たとえば、日本・インドネシア租税条約においては、上記の第5条第3項において「建築工事現場又は建設若しくは据付工事」が6ヶ月を超える場合には、PE認定されることが規定されている。</p> <p>ちなみに、インドネシアと租税条約を締結していない国の居住者の場合には、インドネシアの国内法におけるタイムテスト（継続する12ヶ月（暦年ではない）のうちに60日超）が適用される。</p>	
<p>1.3 PE 帰属所得の計算方法</p>	<p>I. 課税範囲</p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>日本・インドネシア租税条約の第7条において、PEについてPE所在地国は当該PEに帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている（OECDモデル租税条約の旧7条型）。</p> <p>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</p>	<p>日本・インドネシア租税条約第7条第1項</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>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。</p> <p>インドネシアの国内法では、下記の所得税法第 5 条第 1 項 b の規定にあるとおり、外国法人が PE 認定された場合の課税所得は、PE に直接帰属する所得に加えて、外国法人の本社がインドネシア国内で行う同種類の事業活動により得た所得も PE の所得とみなして課税する「Force of Attraction」方式が採用されている（総合主義）。</p> <p>この考え方により、インドネシア内に PE が存在すると認定された場合、PE に帰属しないインドネシア内の所得がある場合でも課税対象に含まれるケースが生じることになる。ただし、日本・インドネシア租税条約のように、租税条約において PE の課税所得は PE に直接帰属する所得に限るとしている国もある（その場合でも、国内法が総合主義であることに引きずられ、所得税法第 5 条第 1 項 b 及び c の所得について、現地の税務当局より PE に帰属する所得とみなされ、課税されることがある）。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p> <p>PE 認定された場合、その外国法人は税法上非居住者という地位は存続するが、その PE に帰属する所得に対して、税務上の居住者と同じ納税義務を負うことになる。インドネシアの国内法である所得税法（第 5 条）では、PE の課税対象となる所得について以下のとおり規定している。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 恒久的施設の課税対象は下記のとおりである。 <ol style="list-style-type: none"> a. 恒久的施設の営業活動、その所有または管理する資産の運用から得られた収益。 b. 恒久的施設がインドネシアで営むのと同類の事業・活動、商品の販売、サービス提供を親会社がしている場合、それらは恒久的施設の所得と認める。 c. 第 26 条に述べられたような親会社を得る収益(*1)。ただし、その収益を生む資産や活動と恒久的施設との間に実効的な関連がある場合に限る。 2 上記 1 項 b 及び c の所得に関する経費は、恒久的施設の所得から控除できる。 3 恒久的施設の利益算出については下記のとおりである。 <ol style="list-style-type: none"> a. 海外の外国法人の本社が、損金として支店に 	<p>所得税法第 5 条第 1 項 b</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>配賦できる管理費は、インドネシアにおける恒久的施設の営業・活動と関係のある費用に限られ、その額は租税総局長が定める。</p> <p>b. 海外の外国法人の本社への支払で下記のもの、損金算入できない。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 資産、特許その他の権利の使用に関するロイヤルティー、またはその報酬金の支払 2) マネージメントコンサルタントまたはその他の役務の報酬 3) 金利、ただし銀行業務に関する利子は除く <p>c. 海外の外国法人の本社より受け取った上記b.の支払は、課税対象とみなされない。ただし、銀行業務に関する利子を除く。</p> <p>(*1) 第26条では、政府機関、国内課税対象者、活動主催者、恒久的施設、外国企業代表部がインドネシアで恒久的施設を利用する者以外の外国納税者に支払う配当、利息、ロイヤルティー、サービス対価等に対しては、支払側にて20%の源泉徴収を行うことが規定されている。</p> <p>II. <u>課税所得の計算方法</u></p> <p>インドネシア国内法における税務上の課税所得の計算は、一般に認められた会計原則を基に、一定の税務上の調整を加えて計算される。課税対象となる課税所得の金額の算出に当たっては、原則として、その所得を稼得、回収、維持するためにかかる支出を損金に算入することができるが、特定の費用については損金算入の限度額が定められているものや損金算入が認められていないものがある。</p> <p>III. <u>内部取引の認識</u></p> <p>内部取引については、一定のものについてのみ認識する旨、所得税法第5条第3項にて規定されている（上記I②参照）。</p> <p>なお、インドネシアにおける支店設立については、設立手続を定めた規則はあるが、実際には、政府の方針で30年以上、一件も認可されていない。日系企業では、1970年代に進出した銀行の1社のみが、唯一、支店としての地位を現在も保ち続けている。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>銀行の場合、本社への支払は既述の所得税法第 5 条 3 項にあるように、原則損金処理は認められず、金利取引についてのみ損益に計上することが可能となっている。これは税務上、関連者間取引として独立企業原則が適用される。</p> <p>IV. <u>みなし利益課税の有無と法的根拠</u></p> <p>外国法人の駐在員事務所に関しては、本社およびグループ会社からインドネシアへの輸出金額の 1% を駐在員事務所の利益とみなすというルールが適用されている。これは、当初プライベートルーリング（個別通達）として規定されていたものである。その後、正式な税務ルール（所得税法第 15 条）となり、現在に至っている。</p> <p>V. <u>二重課税排除の方式</u></p> <p>外国税額控除制度が設けられている。</p> <p>VI. <u>法人所得税以外で課される税目</u></p> <p>① <u>支店利益税</u></p> <p>PE に対しては、法人所得税に加えて、税引後利益に対して 20% の税率で支店利益税が課される。ただし、租税条約によっては軽減措置が設けられているものもある。日本・インドネシア租税条約では 10% に軽減される。また、税引後利益がインドネシアで再投資される場合には、当該支店利益税は課されない。</p> <p>② <u>地方税その他の税</u></p> <p>法人の所得に対して課される地方税等、その他の税金はない。</p>	
1.4 税率	<ul style="list-style-type: none"> ● 法人所得税率 課税所得に対して 25% （ただし、上場会社で株式の 40% 以上を公開している場合は 20%。年間売上高 500 億ルピアまでの企業は 48 億ルピアまでの課税所得に対して税率を 50% 軽減） ● 支店利益税 PE の税引後利益に対して 20% （ただし、日本・インドネシア租税条約により日本企業の PE については 10%） 	

(2) 事例

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査		
インドネシアにおける PE 課税の実態	<p>調査した範囲においては、現地に駐在員事務所を有する我が国企業とインドネシアの国税総局が討議し、妥協策を討議した結果、「日本本社およびグループ会社からインドネシアへの輸出金額の 1% を駐在員事務所の利益とみなす」という特別ルールで合意することになった事例がある（2-3（1）②(iv)にて後述）。</p> <p>これは、当初プライベートルーリング（個別通達）として規定されていたものである。その後、正式な税務ルール（所得税法第 15 条）となり、現在に至っている。</p> <p>なお、本事案の背景事情としては、インドネシア税務当局が、我が国企業の駐在員事務所が現地において情報収集、販売促進、品質管理などの業務以上の業務を行っているのではないかという疑義を持ったことから発展したものである。</p>	

1-5 マレーシア

(1) 制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	マレーシアの国内法である所得税法には、PE の定義規定はない。この点、PE の定義を明確に設けている我が国の国内法と異なっている。	
1.2 租税条約上の PE の定義	<p>我が国とマレーシアは 1999 年 2 月 19 日に租税条約を締結しており、当該租税条約は 1999 年 12 月 1 日に発効している。日本・マレーシア租税条約の第 5 条において PE を以下のとおり定義している。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 この協定の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所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。 2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。 <ol style="list-style-type: none"> (a) 事業の管理の場所 (b) 支店 (c) 事務所 (d) 工場 (e) 作業場 (f) 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 3 建築工事現場若しくは建設若しくは据付けの工事又はこれらに関連する監督活動については、六箇月を超える期間存続する場合には、「恒久的施設」を構成するものとする。 4 1 から 3 までの規定にかかわらず、「恒久的施設」には、次のことは、含まれないものとする。 <ol style="list-style-type: none"> (a) 企業に属する物品又は商品の保管又は展示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を保管又は展示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、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。 	日本・マレーシア租税条約第 5 条

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>(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合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</p> <p>5 1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する者(6の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。)が次のいずれかの活動を行う場合には、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、当該一方の締約国内に、「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <p>(a) 当該一方の締約国内で、当該企業の名において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こと。ただし、その者の活動が4に掲げる活動(事業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により当該一定の場所が「恒久的施設」とされない活動)のみである場合は、この限りでない。</p> <p>(b) (a)の権限は有しないが、当該一方の締約国内で、物品又は商品の在庫を恒常的に保有し、かつ、当該在庫から当該企業に代わって物品又は商品を反復して引き渡すこと。</p> <p>6 企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業活動を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。</p> <p>7 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業(「恒久的施設」を通じて行われるものであるかないかを問わない。)を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の「恒久的施設」とはされない。</p> <p>日本・マレーシア租税条約における PE の定義は、いくつか相違点はあるものの、概ね OECD モデル租税条約と類似した内容となっている。</p> <p>建設 PE については、日本・マレーシア租税条約第 5 条第 3 項では PE として認定される建設工事の期間が「6ヶ月超」とされている。これは、OECD モデル租税条</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>約に定める「12ヶ月超」よりも短く、PEとして認められる範囲が広がっている。また、OECDモデル租税条約では、建設PEに建設等に係る「監督活動」が含まれていないが、日本・マレーシア租税条約における建設PEには含まれている。</p> <p>また、日本・マレーシア租税条約第5条第4項の(a)および(b)において、企業が商品の「保管又は展示」のためだけに施設を使用する場合、または商品等の在庫の「保管又は展示」のためだけに保有する場合にはPEには該当しないとされているが、OECDモデル租税条約ではいずれの場合も「保管、展示又は引渡し」とされており、「引渡し」の有無という違いが生じている。</p> <p>加えて、日本・マレーシア租税条約第5条第5項(b)において、いわゆる在庫保有代理人はPEに含まれると規定しているが、OECDモデル租税条約では在庫保有代理人については明記されていない。</p>	
<p>1.3 PE 帰属所得の計算方法</p>	<p>I. 課税範囲</p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>日本・マレーシア租税条約の第7条において、PEについてPE所在地国は当該PEに帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている（OECDモデル租税条約の旧7条型）。</p> <p>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。</p> <p>一方、国内法においては、非居住者に対しては、原則としてPEの有無にかかわらず、マレーシアを源泉とする所得があればすべて課税対象とすることとしている（所得税法 Section 3、Section 4）。非居住者がマレーシア国内にPEを有する場合、マレーシア源泉所得のうちPEに帰属する所得のみを課税対象とすることかどうか（「帰属主義」かどうか）については言及されていない。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p>	<p>日本・マレーシア租税条約第7条第1項</p> <p>所得税法 Section 3、Section 4</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>PEの有無にかかわらず、マレーシアを源泉とする所得があればすべて課税対象とするというのがマレーシアの所得税法の趣旨であり、同法の Section 3 で所得税の課税範囲を、Section 4 で課税対象となる所得の種類を規定している。</p> <p><Section 3> 当該所得税法に従い、マレーシア内にて生じる所得、マレーシアで稼得する所得またはマレーシア国外の所得でマレーシア内で受領するものに対しては、毎年所得税が課される。（※下線部の所得は別規定により免税とされている。）</p> <p><Section 4> 当該所得税法に従い、課税対象となる所得は以下のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 事業から生じる所得 (b) 雇用により得られる所得 (c) 配当、利子または割引債 (d) 賃貸料、使用料またはプレミアム (e) 年金、恩給、その他の定期的に支払われる所得で上記以外のもの (f) 上記以外のその他所得 <p>従って、マレーシアの非居住者でマレーシアと租税条約が存在しない国の居住者における課税範囲については、上記の Section 3、Section 4 および関連する判例に基づき判断すると解されている。</p> <p>II. 課税所得の計算方法</p> <p>通常の法人税の計算においては、税引前利益に税務調整を行い、税務上の減価償却費・繰越欠損金を控除して事業所得を算定する。これにその他の所得（投資所得・資産所得・その他の所得）を合算した上で、事業損失、認定寄附金等を控除するなどして課税所得を算定する。</p> <p>III. 内部取引の認識</p> <p>マレーシアの国内法上、そもそも支店や PE といった概念がないため、内部取引を認識するという特段の規定はない。ただし、逆に「本支店間取引はなかったとみなす」という規定もない。</p> <p>他方で、マレーシアにおける 2012 年の移転価格ガイドラインの 3.4 では次の通り、本支店間取引にも移転価格の考え方が適用される旨が示されており、国内法が未整備のままガイドラインでは内部取引を認識すべきこ</p>	<p>所得税法 Section 3、 Section 4</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>とが示されている。この移転価格ガイドラインでは、内部取引を独立企業間価格に基づいて算定すべきこととされている。</p> <p><2012年 移転価格ガイドライン 3.4> 本ガイドラインは、PE とその本社あるいは他の支店との取引についても類推して適用する。本ガイドラインにおいては、PE は本社および他の支店とは独立した事業体とみなして取扱う。</p> <p>なお、国外からの本店配賦経費についても、国内法上は特段の規定はなく、以下の下線部の要件を満たす費用が損金算入されるという原則規定があるのみだが、建設会社のマレーシア支店などの事例を見る限り、配賦経費の全部または一部が、マレーシアの事業のために発生したとは認められないとして税務調査で否認されるケースがある。</p> <p><Section 33> 本法を適用する場合において、納税者の <u>basis period</u> における所得は、その事業年度の総収入から、その事業年度において生じた費用または支出でもつばら当該総収入を稼得するためだけに生じたものを控除して算定するものとする。（以下省略）</p> <p>IV. <u>みなし利益課税等の法的根拠</u></p> <p>みなし利益に基づく課税は行われていない。</p> <p>V. <u>二重課税排除の方式</u></p> <p>マレーシア国内へ送金されない国外所得については原則として国外所得免税が適用される。加えて、国内に送金され、マレーシアで課税を受ける国外所得のうち一定のものについては外国税額控除制度の適用を受けることができる。</p> <p>VI. <u>法人所得税以外で課される税目</u></p> <p>① <u>4A 所得に対する源泉税</u></p> <p>上記のSection 4に加えて、Section 4Aにおいては、非居住者の場合に課税される所得の種類が追加的に規定されている（「4A所得」）。</p> <p><Section 4A> Section 4 の規定にかかわらず、マレーシア非居住者の所得のうち下記に該当するものでマレーシアにて</p>	<p>2012年移転価格ガイドライン 3.4</p> <p>所得税法 Section 33</p> <p>所得税法 Section 4A</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>稼得されたものについては、当該所得税法に従って課税対象となる。</p> <p>(i) 不動産や権利を有する者もしくはその使用人がそれらの使用に関連して提供するサービス、または工場もしくは機械装置の据付もしくは使用に関連してその売手もしくはその使用人により提供されるサービスの対価として支払われるもの</p> <p>(ii) 科学的、工業的もしくは商業的な事業やプロジェクト等において、技術面における管理や監督のために行われる技術的なアドバイス、支援またはサービスの対価として支払われるもの</p> <p>(iii) 動産の使用に関する契約等により支払われる賃貸料またはその他の支払い</p> <p>上述の Section 4A は、1984 年に追加された規定で、諸外国において通例とされている「PE なければ課税なし」の原則に従い、納税者勝訴を言い渡した最高裁の判例 (Euromedical Case) を受け、税源の減少を抑えるためにマレーシア内国歳入庁 (MIRB) が新設した規定である。</p> <p>Section 4A の導入にあたって、MIRB は「Section 4A の所得は Section 4(a) に規定される事業所得とは別の所得であり、租税条約の事業所得条項の適用を受けるものではない」との一方的な考え方を示しており、当該 Section 4A はその意図を反映したものとも言える。</p> <p>所得税法 Section 109B(1) において、Section 4A の所得を非居住者に支払う者は支払時に源泉徴収を行い、当該源泉税を税務当局に納付すべきこととされている。Section 109B に規定されている通り源泉税は税率 10% であり、源泉徴収により課税関係は終了する。</p> <p><Section 109B (1)> マレーシア源泉所得とみなされる下記の支払をマレーシア非居住者に対して行う者 (源泉徴収義務者) は、各支払に適用される税率にて源泉徴収を行い、1 か月以内に税務署長に報告および納税を行う。ただし、税務署長が特別の事情があると認める場合には、納税期限を延長することができる。</p> <p>(a) 不動産や権利を有する者もしくはその使用人がそれらの使用に関連して提供するサービス、または工場もしくは機械装置の据付もしくは使用に関連してその売手もしくはその使用人により提供されるサービスの対価として</p>	<p>所得税法 Section 109B (1)</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>支払われるもの</p> <p>(b) 科学的、工業的もしくは商業的な事業やプロジェクト等において、技術面における管理や監督のために行われる技術的なアドバイス、支援またはサービスの対価として支払われるもの</p> <p>(c) 動産の使用に関する契約等により支払われる賃貸料またはその他の支払い</p> <p>日系企業でよくみられるのは、日本の会社がマレーシアの子会社や顧客に技術者を派遣し技術支援という形での役務の提供を行うケースである。この場合に日本の会社が受領する対価に対しては、Section 109B(1)の(a)または(b)に基づき対価に10%の源泉税が課されることになる。</p> <p>なお、上記のSection 109Bの源泉税が課されるのはマレーシアにPEを有しない非居住者の場合であり、PEを有する非居住者の場合は、一般にSection 107Aの源泉徴収(10% + 3%)が行われ、その上で法人税の申告(法人税率: 25%)を行うこととされている。この3%は、PEに属する駐在員等の個人所得税見合いとされ、関連する個人所得税の申告納付の履行を前提として別途会社に還付されることとなる。</p> <p><Section 107A (1)></p> <p>非居住者と役務提供に関する契約を締結し、当該契約に基づき支払をする者(源泉徴収義務者)は、下記の税率にて源泉徴収を行い、1か月以内に税務署長に報告および納税を行う。</p> <p>(a) 非居住者に課される法人税として10%</p> <p>(b) 非居住者の使用人に課される個人所得税として3%</p> <p>ただし、下記の場合にはこの限りではない。</p> <p>(i) 税務署長が、源泉徴収義務者に対して書面により、上記と異なる税率で源泉徴収すること、または源泉徴収を要しないこと、を通知することができる。</p> <p>(ii) 税務署長が特別の事情があると認める場合には、納税期限を延長することができる。</p> <p>なお、所得税法における4A所得が日本・マレーシア租税条約の第7条の事業所得に該当するのであれば、日本企業のPEがマレーシアに存在しない場合には課税されないこととなる。</p>	<p>所得税法 Section 107A(1)</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>但し、マレーシア税務当局は、租税条約に「Technical Fee 条項」がある場合を除き、4A 所得が租税条約のどの条項に該当するかの検討は行わずに国内法に基づく課税がされるべきと考えており、日系企業に支払いを行う現地法人も通常 Section 109B に基づく源泉徴収・納付を行っているのが実情である。なお、「Technical Fee 条項」のある租税条約の場合は、当該条項にしたがい Section 109B の源泉税率の軽減を認めている（例：マレーシア・シンガポールの租税条約）。</p> <p>② <u>地方税その他の税</u></p> <p>法人の所得に対して課される地方税等、その他の税金はない。</p> <p>VII. その他</p> <p>① <u>マレーシアにおける申告義務</u></p> <p>マレーシアにおける会社の申告義務については、所得税法 Section 77A (1) で規定されており、すべての会社（居住者・非居住者を問わない）は申告書を提出することとされている。ただし、申告書を提出する義務があるのは”basis period”が存在する場合である。この”basis period”については Section 21A で規定されており、その第 5 項において会社が営業を開始した場合は、その日から期末までが basis period を構成するとしている。以上より、営業を開始していない会社の場合は、basis period がなく、したがって申告義務がないと解される。なお「営業」の定義は Section 21A の第 8 項にあり、これに従えば、マレーシアで事業または投資を行っている会社であるかどうかで、申告義務の有無が決まることになる。</p> <p><Section 77A(1)> すべての法人、有限責任事業組合、信託機関、協同組合は、毎年、事業年度（申告対象となる“basis period”）終了から 7 か月以内に所定の様式により申告書を税務署長に提出しなければならない。</p> <p><Section 21A> 第 5 項 法人が営業を開始し、かつ、 (a) 設立地の法令により、定められた日を事業年度末とするよう規定されている場合、または (b) 当該法人が企業グループに属している場合に</p>	<p>所得税法 Section 77A(1)</p> <p>所得税法 Section 21A</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>は、同一企業グループの他の法人と同じ日を事業年度末とする場合には、事業開始の日から事業年度末までの期間を、税務申告における“base period”とする。</p> <p>第 8 項 この Section において、法人、有限責任事業組合、信託機関、協同組合における「営業」とは以下のものとする。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 継続して行う事業に関する活動 (b) 投資に関連して行う活動 (c) 事業の継続的な遂行および投資の両方に関する活動 (d) 事業開始前に行う投資または事業の中断後に行う投資に関する活動 <p>② <u>納税者の区分と課税所得の範囲</u></p> <p>マレーシアの法人税制上、納税義務者は居住法人と非居住法人に区分される。</p> <p>(1) 居住法人 マレーシアの会社法に基づいて設立されたか否かにかかわらず、取締役会がマレーシアで開催され、取締役がマレーシアで業務執行・管理を行っている場合には、居住法人とされる。</p> <p>(2) 非居住法人 居住法人以外の法人をさす。</p> <p>マレーシアの法人所得課税では、原則として国内源泉所得のみを課税対象とし、国外源泉所得は、マレーシアに送金されない限り免税所得とされる。</p> <p>(1) 居住法人は、①マレーシアから生ずる所得、②マレーシアで稼得する所得、③マレーシアで受領する所得（ただし、銀行・保険・空輸・開運事業を除き、マレーシア国外源泉所得のうちマレーシアに送金された金額は免税所得とされる）が課税所得とされる。</p> <p>(2) 非居住法人は、①②のみが課税対象所得となる。</p>	
1.4 税率	<p>法人税率は 25% ただし、資本金額が 250 万 RM 以下の居住法人である中小法人は、50 万 RM までについては 20%の税率となる。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	※RM：リンギット（マレーシアの通貨単位）	

(2) 事例

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査		
マレーシアにおける PE 課税の実態	<p>I. <u>PE 課税の事例</u></p> <p>マレーシアにおいて、日本企業に対して PE 認定による課税が行われたケースは現在のところ聞き及んでいない。</p> <p>II. <u>その他の二重課税の問題</u></p> <p>「現地制度調査」にて記述したとおり、国内法である所得税法の Section 4A では、非居住者が特定のサービス提供を行った場合には、その対価をマレーシアにおける課税の対象とし、通常、その対価の受領時に Section 4A および Section 109B により源泉徴収が行われる。</p> <p>我が国の国内法によれば、租税条約の規定によりその租税条約の条約相手国等において租税を課することができるとされる所得については国外源泉所得に該当する、とされている。4A 所得が日本・マレーシア租税条約の第 7 条の事業所得に該当すると考えれば、当該 4A 所得に対しては PE がなければ課税はされるべきではないこととなる。</p> <p>しかしながら、MIRB は「4A 所得は租税条約の事業所得条項の適用を受けるものではない」との方針を示している。</p> <p>また、日本・マレーシア租税条約の場合は「その他の所得」の源泉地国課税が認められており、マレーシア当局がこれを論拠としてマレーシアでの課税の妥当性を主張する可能性もある。「その他の所得」とは、事業所得等の特定の所得区分に分類できない所得というのが我が国における考え方であり、4A 所得は事業所得に近い性質であることから「その他の所得」に該当しないと考えられるが、この考え方がマレーシアに対して通用するとは限らない。</p> <p>従って、我が国の税務上の判断としてマレーシアにおける 4A 所得に対する課税が租税条約によって認められている課税ではないとされる可能性があると考えられ、この場合、国外源泉所得には該当しないことになるため、結果、4A 所得につきマレーシアで課された源泉税について日本側での外国税額控除の適用に問題が生じると考えられる。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>なお、4A所得の源泉税課税について、日系企業がこれを不服として提訴した事例は聞き及んでいない。日系企業以外では過去に裁判例があるが、各国の条約の内容によっても争点は異なるものの、いずれにしてもSection 4A導入以降で最終的に納税者が勝訴した例はない。</p> <p>最近の訴訟例ではAlam Maritim Caseが有名である。このケースでは、シンガポール企業の船舶の賃貸所得に係るSection 109Bの源泉税課税の妥当性が争われた。マレーシア高裁 (High Court)、上訴裁 (Court of Appeal) では「PEなければ課税なし」との納税者の主張が受け入れられたが、最高裁 (Federal Court) 判決では、旧マレーシア・シンガポール租税条約のArticle 6 “Shipping and Air Transport”に基づき、マレーシアの源泉地国課税を認める判決となった。しかし、現在のマレーシア・シンガポール租税条約ではArticle 6の内容も改定されており、現行条約下であれば異なる判決が出る可能性がある。</p>	

1-6 香港

(1) 制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	<p>香港の内国歳入規定（Inland Revenue Rules）のルール 5 において、PE は以下のように定義されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 恒久的施設とは、支店、事業の管理場所または事業に関するその他の場所をいう。 ・ 代理人が本人の名において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場合および代理人が商品の在庫を有し本人の名において反復的に注文に応じる場合を除き、代理人は永久機構には含まれない。 <p>上記のとおり、香港の国内法上の PE の定義は、我が国の国内税法の PE の定義に比べて簡素なものとなっている。支店 PE については、我が国の国内法上の規定（支店、出張所、その他の事業所若しくは事務所、工場、倉庫）に比べて例示されている項目が少なくなっており、また、我が国の国内法上は PE に含まれている建設 PE が、香港の国内法上では挙げられていない。代理人 PE に関しても、我が国の国内法が、契約締結代理人、在庫保有代理人、注文取得代理人の 3 種類が区分して定義されているのに対して、香港の国内法ではそれらを混在させた定義となっている。</p> <p>なお、香港の法人税（事業所得税）は、原則として香港内の源泉所得のみを対象とし、香港外の源泉所得（オフショア所得）は非課税としている。</p> <p>したがって、香港での課税関係を考える上では、香港内で所得の源泉となる事業活動を行っているかどうかのポイントとなる。</p>	内国歳入規定 ルール 5
1.2 租税条約上の PE の定義	<p>我が国と香港は 2010 年 11 月 9 日に租税条約を締結しており、当該租税条約は 2011 年 8 月 14 日に発効している。日本・香港租税条約の第 5 条において PE を以下のとおり定義している。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 この協定の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っているものをいう。 2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。 	日本・香港租税条約第 5 条

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>(a) 事業の管理の場所 (b) 支店 (c) 事務所 (d) 工場 (e) 作業場 (f) 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</p> <p>3 建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事については、これらの工事現場又は工事が十二箇月を超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとする。</p> <p>4 1から3までの規定にかかわらず、次のことを行う場合は、「恒久的施設」に当たらないものとする。</p> <p>(a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡し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、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)までに規定す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合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</p> <p>5 1及び2の規定にかかわらず、企業に代わって行動する者（6の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）が、一方の締約者内で、当該企業の名において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、当該一方の締約者内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その者の活動が4に規定する活動（事業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により当該一定の場所が恒久的施設であるものとされないようなもの）のみである場合は、この限りでない。</p> <p>6 企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>の締約者内で事業を行っているという理由のみによっては、当該一方の締約者内に恒久的施設を有するものとはされない。</p> <p>7 一方の締約者の居住者である法人が、他方の締約者の居住者である法人若しくは他方の締約者内において事業（恒久的施設を通じて行われるものであるか否かを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の恒久的施設とはされない。</p> <p>なお、日本・香港租税条約における PE の定義は、OECD モデル租税条約と同じ内容となっている。</p>	
<p>1.3 PE 帰属所得の計算方法</p>	<p>I. 課税範囲</p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>日本・香港租税条約の第 7 条において、PE について PE 所在地国は当該 PE に帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている（OECD モデル租税条約の旧 7 条型）。</p> <p>一方の締約者の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約者内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約者内において事業を行わない限り、当該一方の締約者においてのみ租税を課することができる。一方の締約者の企業が他方の締約者内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約者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、当該他方の締約者において租税を課することができる。</p> <p>また、国内法上においては、香港で生じた国内源泉所得が課税対象とされており、帰属主義ではあるものの属地主義的と解釈している文献²もある。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p> <p>i. 課税所得の判定</p> <p>香港は所得の源泉地ベースで課税対象になるかどうかを判定することとしている。そのため、香港において事業を行う者は、当該事業から生じる所得でその源泉地が香港であるものに対して事業所得税が課される。</p>	<p>日本・香港租税条約第 7 条第 1 項</p>

² 「アジア諸国の税法<第 8 版>」（税理士法人トーマツ編、中央経済社）

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>客に対して提供した役務に対応するサービス収入や手数料等は、香港支店の課税所得に含めて申告するのが実務上一般的となっているため、実際は内部取引が認識されていると解される。</p> <p>IV. <u>みなし利益課税の有無と法的根拠</u></p> <p>内国歳入規定（Inland Revenue Rules）のルール 5 に基づいて、適切な利益率を用いて課税所得が計算される場合がある（下記 VII にて後述）。</p> <p>V. <u>二重課税排除の方式</u></p> <p>香港は原則として国外所得免税方式を採用しているため、通常二重課税の問題は生じないが、租税条約を締結している国との間で生じた二重課税については外国税額控除が認められている。</p> <p>VI. <u>法人所得税以外で課される税目</u></p> <p>法人の所得に対して課される地方税等、その他の税金はない。</p> <p>VII. <u>その他</u></p> <p>① <u>PE 帰属所得の把握方法</u></p> <p>内国歳入規定（Inland Revenue Rules）のルール 5 では、香港の PE における所得の把握方法について以下の 3 つの方法を提示している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 香港 PE に紐付いた勘定科目が設けられており、それにより香港にて生じた利益を把握することが可能な状態にあるのであれば、当該勘定科目の金額に基づいて課税所得を計算する。 ・ 当該香港 PE 用の勘定科目により香港にて生じた利益を把握することができない場合には、全世界利益を香港とそれ以外の地域の売上比により按分して香港の課税所得を計算する。 ・ 内国歳入庁の査定官により、上記 2 つの方法が実用的でない、または公平でないとされた場合、香港内における売上高に適切な利益率を乗じて課税所得を計算する。 	<p>内国歳入規定 ルール 5</p>
1.4 税率	16.5%（事業所得税率）	

(2) 事例

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査		
香港における PE 課税の実態	<p>今回調査した範囲では、日系企業が香港にて PE 認定を受けたという事例は確認できなかった。</p> <p>一方、外国企業が PE 認定を受けた事例として、香港の現地法人が香港外のグループ会社の調達業務を代行していた場合に、当該現地法人が PE 認定を受けたものがある。</p>	

1-7 シンガポール

(1) 制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	<p>シンガポールの国内法である所得税法では、PE について以下のように定義している。</p> <p>恒久的施設とは、事業の全部または一部が行われる固定した場所をいい、以下の場所を含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 事業の管理の場所 (b) 支店 (c) 事務所 (d) 工場 (e) 倉庫 (f) 作業場 (g) 農園 (h) 鉱山、石油または採石場その他天然資源を採取する場所 (i) 建築工事現場もしくは建設もしくは据付工事または組立工事 <p>もしその者（法人を含む）が以下の活動を行った場合、当該者は恒久的施設を有するものとみなす。</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) 建築工事現場もしくは建設もしくは据付工事または組立工事に関連する監督活動 (2) シンガポールにおいて、他の者の名において以下の活動を行う場合 <ul style="list-style-type: none"> (a) 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場合 (b) 物品又は商品を当該者に代わって引渡しする目的で保管する場合 (c) 当該者又は当該者によって支配されている企業のために反復してすべてあるいはほぼすべての注文を獲得する場合 <p>上記のとおり、シンガポール国内法上の PE の定義は、我が国の国内法の支店 PE、建設 PE、代理人 PE に相当するものとなっている。ただし、我が国の国内法上、建設 PE は「1 年超」という要件が設けられているが、シンガポール国内法上の建設 PE にはそのような規定</p>	所得税法第 2 条

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>はない。</p> <p>また、代理人 PE については、我が国の国内税法には「事業に関し、契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうちの重要な部分をする者」（法人税法施行令第 186 条第 1 項第 3 号）という「注文取得代理人」が含まれていることから、我が国の国内税法における代理人 PE の方が、上記（2）の「(c)当該者又は当該者によって支配されている企業のために反復してすべてあるいはほぼすべての注文を獲得する場合」よりも範囲が広いと考えられる。</p>	
<p>1.2 租税条約上の PE の定義</p>	<p>我が国とシンガポールは 1994 年 4 月 9 日に租税条約を締結しており、当該租税条約は 1995 年 4 月 28 日に発効している。日星租税条約の第 5 条において PE を以下のとおり定義している。</p> <p>1 この協定の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所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。</p> <p>2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。</p> <p>(a) 事業の管理の場所 (b) 支店 (c) 事務所 (d) 工場 (e) 作業場 (f) 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</p> <p>3 建築工事現場若しくは建設若しくは据付けの工事又はこれらに関連する監督活動は、六箇月を超える期間存続する場合に限り、「恒久的施設」とする。</p> <p>4 1 から 3 までの規定にかかわらず、「恒久的施設」には、次のことは、含まれないものとする。</p> <p>(a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡し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</p>	<p>日星租税条約第 5 条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>て、事業を行う一定の場所を保有すること。</p> <p>(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。</p> <p>(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合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</p> <p>5 1及び2の規定にかかわらず、企業に代わって行動する者（6の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）が、一方の締約国内で、当該企業の名において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、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。ただし、その者の活動が4に掲げる活動（事業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により当該一定の場所が「恒久的施設」とされない活動）のみである場合は、この限りでない。</p> <p>6 企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業活動を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。</p> <p>7 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業（「恒久的施設」を通じて行われるものであるかないかを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の「恒久的施設」とはされない。</p> <p>なお、日星租税条約における PE の定義は、建設 PE に関する規定を除き、OECD モデル租税条約と同じ内容となっている。建設 PE については、日星租税条約第 5 条第 3 項では PE として認定される建設工事の期間が「6 ヶ月超」とされている。これは、OECD モデル租税条約に定める「12 ヶ月超」よりも短く、PE として認められる範囲が広がっている。また、OECD モデル租税条約では、建設 PE に建設等に係る「監督活動」が含まれていないが、日星租税条約における建設 PE には含まれている。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
<p>1.3 PE 帰属所得の計 算方法</p>	<p>I. 課税範囲</p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>日星租税条約の第 7 条において、PE について PE 所在地国は当該 PE に帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている（OECD モデル租税条約の旧 7 条型）。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>また、国内法上においては、シンガポールで生じた国内源泉所得および国外源泉所得のうちシンガポールに送金されたもののみが課税対象とされており、帰属主義ではあるものの属地主義的と解釈している文献もある。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p> <p>シンガポール税制上、PE 帰属所得及び税額計算の過程に関し、特段の特別な規定はなく、通常の方法の取扱いに従い、国内源泉所得及び税額計算がなされる。シンガポールにおいては、通常、PE の有無ではなく所得の源泉に基づいて課税が行われる。国外源泉所得はシンガポールに送金されない限り非課税とされ、またキャピタルゲインも非課税となる。</p> <p>国内法上の納税義務者として居住法人と非居住法人は区分されているが、課税所得の範囲・計算方法及び税率については居住法人と非居住法人とで同一である。ただし、非居住法人には、以下の点で居住法人との相違点がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 経済拡大奨励法（一定の業種の法人等に特別な税法上の取扱い（優遇税制）を認めている根拠法）に基づく恩典を受けることができない。 ➤ 居住法人からの特定の支払いが源泉徴収の対象 	<p>日星租税条約第 7 条 1 項</p>

⁵ 「アジア諸国の税法<第 8 版>」（税理士法人トーマツ編、中央経済社）

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>となる(例えばシンガポール支店に対して第三者であるシンガポール法人が一定の支払(サービスフィー、利子等)を行う場合、原則として源泉徴収が必要となる。ただし、一般的にシンガポール支店は当該源泉徴収の免除申請を行い、源泉徴収を回避しているケースが多い)。</p> <p>➤ シンガポールにおける課税所得の計算において、居住法人であればシンガポール税制上の外国税額控除が適用できるが、非居住法人のシンガポールにおける課税所得計算においてはその外国税額控除の適用がない。</p> <p>II. <u>課税所得の計算方法</u></p> <p>課税所得は、税引前利益に税務調整を行い、国外源泉所得(シンガポールに送金されたもの)を加え、税務上の減価償却費・繰越欠損金・指定寄附金を控除して算定する。</p> <p>III. <u>内部取引の認識</u></p> <p>シンガポールの国内法上、シンガポールに所在する PE の課税所得を計算する上で、内部取引(日本の本社と現地の支店との取引等)の認識に関する規定はない。</p> <p>IV. <u>みなし利益課税等の法的根拠</u></p> <p>シンガポールでは、みなし利益等による課税に関する規定は設けられておらず、実際にそのような方法による課税は行われていない。</p> <p>V. <u>二重課税排除の方式</u></p> <p>シンガポール国内へ送金されない国外所得については原則として国外所得免税が適用される。加えて、国内に送金され、シンガポールで課税を受ける国外所得のうち一定のものについては外国税額控除制度の適用を受けることができる。</p> <p>VI. <u>法人所得税以外で課される税目</u></p> <p>法人の所得に対して課される地方税等、その他の税金はない。</p> <p>VII. <u>その他</u></p> <p>① <u>納税義務者</u></p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>シンガポール税制上、納税義務者は、居住法人と非居住法人に区分されている。</p> <p>(1) 居住法人 シンガポールの会社法に基づき設立されたか否かにかかわらず、取締役会がシンガポールで開催され、取締役がシンガポールで業務執行の運営及び管理を行っていれば、当該会社は居住法人となる。</p> <p>(2) 非居住法人 居住法人以外の法人をいう。</p>	
1.4 税率	17%	

(2) 事例

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査		
シンガポールにおける PE 課税の実態	調査した範囲において、日系企業でシンガポールの税務当局に PE 認定された事例は確認できなかった。	

1-8 韓国

(1) 制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	<p>韓国の国内法である法人税法では、PE に関し、以下のよう規定している。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 外国法人が韓国内で事業の全部又は一部を遂行する固定した場所がある場合には、国内に事業場（以下「国内事業所」という。）があるものとする。 2. 国内事業場には、次に該当する場所を含むこととする。 <ol style="list-style-type: none"> (1) 支店、事務所又は営業所 (2) 店舗その他の固定された販売場所 (3) 作業場、工場又は倉庫 (4) 6 月を超えて存続する建築場所、建設・組立・設置工事の現場又はこれらに関連する監督活動を行う場所 (5) 従業員により役務が提供される場所で以下のもの <ol style="list-style-type: none"> a. 12 ヶ月の期間のうち合計 6 ヶ月を超えて役務提供が行われる場所 b. 12 ヶ月の期間のうち役務提供が行われる期間は 6 ヶ月未満だが、類似した種類の役務が 2 年以上継続的、反復的に遂行される場所 (6) 鉱山・採石場又は海底天然資源その他天然資源の探査及び採取場所（国際法により韓国が領海外において主権を行使する地域であって韓国の沿岸に隣接した海底地域の海床及び下層土にあるものを含む。） 3. 外国法人が上記の国内事業場を有していない場合であっても、国内に自己のために契約を締結する権限を有し、その権限を反復的に行使する者またはこれに準ずる者であって大統領令が定める者(※)を置いて事業を営むときは、その者の事業を営む場所（事業を営む場所がない場合には住所地、住所地がない場合には居所地）に国内事業場を置いたものとみなす。 4. 国内事業場には、次に掲げる場所は、これを含まない <ol style="list-style-type: none"> (1) 外国法人が資産の購入のためのみに使用され 	<p>法人税法第 94 条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>る一定した場所</p> <p>(2) 外国法人が販売を目的としない資産の貯蔵又は保管のために使用する一定した場所</p> <p>(3) 外国法人が広告、宣伝、情報の収集及び提供、市場調査その他の準備的又は補助的な性格の活動を行うために使用される場所</p> <p>(4) 外国法人が自己の資産を他者に加工させるためにのみ使用する場所</p> <p>(※) 大統領令で定める者とは、以下の者をいう。</p> <p>(1) 外国法人の資産を常時保管し、習慣的にこれを配布または配送する者</p> <p>(2) 仲介人、一般受託販売人、または他の独立代理人として他の特定の外国法人のために契約を締結するなど、事業に関する重要な機能を果たす者</p> <p>(3) 保険事業（再保険を除く）を営む外国法人のために保険料を徴収する者、または国内所在の被保険物に対する保険を引受ける者</p> <p>上記のとおり、韓国の国内法上の PE の定義は、我が国の国内法の支店 PE、建設 PE、代理人 PE に相当している。ただし、我が国の国内法上、建設 PE は「1 年超」という要件が設けられているが、韓国の国内法上の建設 PE は「6 ヶ月超」とされている。また、(5)の「従業員による役務の提供」という項目は、我が国の国内法の PE の定義には含まれていない。</p> <p>代理人 PE については別途大統領令において定義されており、在庫保管代理人、契約締結代理人に加えて、我が国の国内法では言及されていない「保険料を徴収する者、または国内所在の被保険物に対する保険を引受ける者」が含まれている。</p>	<p>法人税法施行令 (Enforcement decree of the corporate tax act) 第 133 条</p>
<p>1.2 租税条約上の PE の定義</p>	<p>我が国と韓国は 1998 年 10 月 8 日に租税条約を締結しており、当該租税条約は 1999 年 11 月 22 日に発効している。日韓租税条約の第 5 条において PE を以下のとおり定義している。</p> <p>1 この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所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。</p> <p>2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。</p> <p>(a) 事業の管理の場所</p> <p>(b) 支店</p>	<p>日韓租税条約第 5 条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>(c) 事務所 (d) 工場 (e) 作業場 (f) 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</p> <p>3 建築工事現場若しくは建設若しくは据付けの工事又はこれらに関連する監督活動については、六箇月を超える期間存続する場合には、「恒久的施設」を構成するものとする。</p> <p>4 1から3までの規定にかかわらず、「恒久的施設」には、次のことは、含まれないものとする。</p> <p>(a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡し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、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合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</p> <p>5 1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する者(6の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。)が、当該一方の締約国内で、当該企業の名において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、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。ただし、その者の活動が4に掲げる活動(事業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により当該一定の場所が「恒久的施設」とされない活動)のみである場合は、この限りでない。</p> <p>6 企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業活動を行っているという理由の</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>みでは、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。</p> <p>7 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業（「恒久的施設」を通じて行われるものであるかないかを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の「恒久的施設」とはされない。</p> <p>なお、日韓租税条約における PE の定義は、建設 PE に関する規定を除き、OECD モデル租税条約と同じ内容となっている。建設 PE については、日韓租税条約第 5 条第 3 項では PE として認定される建設工事の期間が「6 ヶ月超」とされている。これは、OECD モデル租税条約に定める「12 ヶ月超」よりも短く、PE として認められる範囲が広がっている。また、OECD モデル租税条約では、建設 PE に建設等に係る「監督活動」が含まれていないが、日韓租税条約における建設 PE には含まれている。</p>	
<p>1.3 PE 帰属所得の計算方法</p>	<p>I. 課税範囲</p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>日韓租税条約の第 7 条において、PE について PE 所在地国は当該 PE に帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている（OECD モデル租税条約の旧 7 条型）。</p> <p>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。</p> <p>一方、国内法においても、PE に帰属する所得のみを課税する「帰属主義」が採用されている。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p> <p>外国法人は、韓国国内源泉所得がある場合にのみ納税義務を負うこととされている。韓国の国内法では、国内源</p>	<p>日韓租税条約第 7 条第 1 項</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>泉所得を以下のとおり規定している。</p> <p>(1) 次に規定する利子所得及びその他の貸付の利子及び信託の利益。ただし、居住者又は内国法人の国外事業場のためにその国外事業場が直接借用した借入金の利子は除く。</p> <p>ア 国家・地方自治体・居住者・内国法人・外国法人の国内事業場又は非居住者の国内事業場から支払われる所得</p> <p>イ 外国法人又は非居住者から支払われる所得であって当該所得を支給する外国法人又は非居住者の国内事業場と実質的に関連してその国内事業場の所得金額計算において必要経費又は損金に算入されるもの</p> <p>(2) 内国法人又は法人とみなされる団体その他国内から支給をうける配当所得</p> <p>(3) 国内にある不動産又は不動産上の権利及び国内において取得した鉱業権、租鉱権、土砂石採取に関する権利又は地下水の開発・利用権の譲渡・賃貸その他運営により発生する所得</p> <p>(4) 居住者・内国法人又は外国法人の国内事業場又は非居住者の国内事業場に船舶・航空機又は登録された自動車又は建設機械を賃貸することにより発生する所得</p> <p>(5) 国内において営む事業から発生する所得（租税条約により国内源泉事業所得として課税することができる所得を含む。）</p> <p>(6) 国内において人的用役を提供したことにより発生する所得</p> <p>(7) 譲渡所得。ただし、その所得を発生させる資産が国内にある場合に限る。</p> <p>(8) 次に該当する権利・資産又は情報を国内において使用し、又はその対価を国内において支給する場合の当該対価及びその資産・情報又は権利の譲渡により発生する所得。ただし、所得に関する租税条約において使用地を基準として当該所得の国内源泉所得の可否を規定している場合には、国外において使用された資産・情報又は権利に対する対価は、国内支給の可否にかかわらずこれを国内源泉所得とみなさない。</p> <p>ア 学術又は芸術上の著作物（映画フィルムを含む。）の著作権・特許権・商標権・意匠・模型・図面又は秘密の公式又は工程・ラジオ・テレビ放送用フィルム及びテープその他これと類似した資産又は権利</p> <p>イ 産業上・商業上又は科学上の知識・経験に</p>	<p>法人税法第4章（91条～99条）</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>関する情報又はノウハウ</p> <p>(9) 内国法人が発行した株式又は出資証券及び内国法人又は外国法人の国内事業場が発行したその他の有価証券の譲渡により発生する所得</p> <p>II. 課税所得の計算方法</p> <p>外国法人は、韓国国内源泉所得がある場合にのみ納税義務を負い、PE（国内事業場）の有無により、課税所得の計算方法および課税方法は以下のように大別される。</p> <p>(1) 国内事業場を有する場合 課税標準の計算方法は、韓国における内国法人の場合とほぼ同一となっており、課税標準は、（国内事業場に帰属する）韓国国内源泉所得に関連費用の控除および税務調整を行って税務上の課税所得を算出し、そこから過年度の繰越欠損金等を控除した金額とされる。適用される税率・申告・納付・決定・更正及び徴収については、内国法人に適用される規定を準用するよう規定されている。</p> <p>(2) 国内事業場を有さない場合 韓国国内源泉所得の種類別に収入金額の 2%から 20%の源泉徴収により、課税関係が完結する。韓国内に国内事業場を有さない外国法人の事業所得に対しては、2%の源泉徴収が行われる。ただし、日本法人の場合、韓国内に PE がない場合、租税条約 7条 1項により、事業所得に対しては、課税（源泉徴収）されない。</p> <p>III. 内部取引の認識</p> <p>韓国の国内法上、韓国に所在する PE の課税所得を計算する上で、内部取引（日本の本社と現地の支店との取引等）は PE の収益または費用として認識する。内部取引の取扱いについては、韓国の法人税法に以下のように規定されている。</p> <p>【法人税法施行令第 130 条（国内の事業所と本店などの取引に対する国内源泉所得金額の計算）】</p> <p>1. 外国法人の国内事業所の各事業年度の所得金額を決定するにあたっては国内の事業所と国外の本店や他の拠点（以下「本店等」という）との間の取引（以下「内部取引」という）による国内源泉所得金額の計算は、法令で特に定めるものを除いては、第 131 条第 1 項の正常価格（以下「正常価格」という）により計算した額とする。</p>	<p>法人税法施行令第 130 条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>2. 第1項の適用について、内部取引に伴う費用は正常価格の範囲で約定などによって実際の支出される場合に限定して損金に算入し、資金取引による利子(第129条の3の資金取引による利子は除く)など、企画財政部令で定める費用はこれを損金に算入しない。</p> <p>3. 外国法人の国内事業所の各事業年度の所得金額を決定するにあたっては、本店などの経費のうち、共通経費としてその国内事業所の国内源泉所得の発生と合理的に関連された部分については国内事業所に配分して損金に算入する。</p> <p>4. 第1項から第3項までの規定を適用する場合の、内部取引による国内源泉所得金額の計算方法、国内事業所に配分される経費の範囲・配分方式、業種別経費配分方法、経費配分市外貨のウォン換算方法及び内部取引明細、経費配分計算書など書類の提出、その他の必要な事項は企画財政部令で定める。</p> <p>【法人税法施行規則第64条（国内事業所や本店などの取引に対する国内源泉所得金額の計算）】</p> <p>1. 令第130条第2項で「企画財政部令で定める費用」という次の各号の金額をいう。</p> <p>(1) 資金取引で発生した利子費用（第63条の2第2項による外国銀行国内支店の利子費用は除く）</p> <p>(2) 保証取引で発生した手数料など費用</p> <p>2. 令第130条第1項及び第2項により、外国法人の国内事業所と国外の本店や他の拠点との間の取引による国内源泉所得金額を計算する際に適用する正常価格は、外国法人の国内の事業所が行う機能、負担するリスク及び使用する資産を考慮して計算した額となる。</p> <p>3. 令第130条第1項及び第2項によって外国法人が内部取引による国内源泉所得金額を計算したときは、内部取引に関する明細書や国際租税調整に関する法律施行規則第2条の4第1項第1号による別紙第1号書式の無形資産についての通常価格算出方法の申告書、同じ項第2号による別紙第1号の2書式の委託取引についての通常価格算出方法の申告書、同じ項第3号による別紙第1号の3書式の通常価格算出方法の申告書を法第60条第1項による申告期限内に納税地の管轄税務署長に提出しなければならない。この場合、内部取引に関する明細書は国際租税調整に関する法律施行規則第6条第1項による、別紙第8号書式(甲)を準用する。</p> <p>4. 令第130条第3項により、外国法人の国内事業所</p>	<p>法人税法施行規則第64条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>に本店及びその国内事業所を管轄する関連の支店などの共通経費を配分することについて、次の各号のいずれかに該当する本店等の経費は国内事業所に配分しない。</p> <p>(1) 本店などで遂行する業務のうち会計監査、各種財務諸表の作成又は株式発行など本店だけの固有業務を遂行することによって発生する経費</p> <p>(2) 本店などの特定部門や特定拠点だけのために支出した経費</p> <p>(3) 他の法人に対する投資と関連して発生する経費</p> <p>(4) その他国内源泉所得の発生と合理的な関連がない経費</p> <p>5. 令第130条第3項によって外国法人の国内事業所に本店及びその国内事業所を管轄する関連の支店などの共通経費を配分するにあたっては、配分の対象となる経費を経費の項目別基準に応じて配分する項目別配分方法により、又は配分の対象となる経費を国内の事業所の総収入金額が本店及びその国内事業所を管轄する関連の支店などの総収入金額に占める割合に応じて配分される一括の配分方法によることができる。</p> <p>6. 第5項により、共通経費を配分する場合、外国為替のウォン換算は、当該事業年度の外国為替取引法による基準為替レート又は財政の為替レートの平均を適用する。</p> <p>なお、上記の国内法による規定と租税条約における内部取引に関する規定とが異なる場合には、原則として租税条約の規定が優先される。</p> <p>IV. <u>みなし利益課税の有無と法的根拠</u></p> <p>みなし利益に基づく課税は行われていない。</p> <p>V. <u>二重課税排除の方式</u></p> <p>外国税額控除制度が設けられている。</p> <p>VI. <u>法人所得税以外で課される税目</u></p> <p>法人税額に対して10%の税率で地方所得税が賦課される。</p>	
1.4 税率	● 法人税 (PEがある場合)	法人税法第

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>2億ウォン以下： 10%</p> <p>2億ウォン超～200億ウォン： 20%</p> <p>200億ウォン超： 22%</p> <p>確定した法人税額に対し、10%の地方所得税が賦課される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 源泉税（PEがない場合） 2%～20%（ただし、我が国企業は租税条約により、事業所得について源泉徴収は行われない） 	<p>95条、第55条、</p>

(2) 事例

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査		
韓国における PE 課税の実態	<p>韓国においては、移転価格に関する税務調査は多いが、PE についてはあまり積極的に行われていない。そのため、日本企業に対して PE 認定による課税が行われたケースは聞き及んでいない。</p> <p>韓国において PE への税務調査が積極的に行われていないのは、以下のような理由によるものと推察される。</p> <ul style="list-style-type: none">・ 韓国に進出する企業の PE に対する認識が高まったため、進出の際、PE に該当するかどうかを事前に十分に検討している。・ 外国投資企業の場合、PE に該当するリスクがあるのであれば、自ら積極的に PE を有しているものとして申告する傾向がある。・ 従属代理人と見なされる可能性がある場合でも、代理人の所得に対する課税や源泉徴収などを通じて十分な課税所得が韓国で申告されていることが認められれば、課税官庁では積極的に課税しない傾向がある。また、最終的には移転価格課税問題に帰結される場合が多い。 <p>ただし、現段階では上述の通り韓国税務当局は PE 認定について積極的な姿勢をとっていないものの、韓国で所得が発生しているにもかかわらず韓国内で納税が行われないと認められる場合には、PE に対して当然に課税がなされる可能性は存在する。</p>	

1-9 台湾

(1) 制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	<p>国内法である台湾所得税法では、PE を以下のとおり定義している（台湾所得税法における PE の定義は「固定した営業場所」と「営業代理人」の 2 種類となっている）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 固定した営業場所 本法における固定した営業場所とは、事業を営む固定した場所を指し、管理事務所、支店・代表事務所、事務所、工場、作業場、倉庫、鉱場および建築工事現場を含む。但し、専ら消費の購入用に使われる倉庫または保管場所で、消費の製造加工に使用されない場所は含まれない。 ・ 営業代理人 本法においていう営業代理人とは、以下に挙げる条件の一つに該当する代理人を指す。 <ol style="list-style-type: none"> 1. 購入業務の代理を行うとともに、経常的にその代理する事業を代表して商談かつ契約締結の権限を有する者 2. 経常的にその代理する事業の製品を保管し、かつ代理する事業を代表してその製品を他人に納品する者 3. 経常的にその代理する事業のために受注を行う者 <p>上記のとおり、「固定した営業場所」は我が国の国内税法の支店 PE と建設 PE に相当しており、また「営業代理人」は我が国の国内税法の代理人 PE に概ね相当している。</p> <p>ただし、我が国の国内税法には「事業に関し、契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうちの重要な部分をする者」（法人税法施行令第 186 条第 1 項第 3 号）という「注文取得代理人」が含まれていることから、我が国の国内税法における代理人 PE の方が、台湾所得税法における上記 3 の「経常的にその代理する事業のために受注を行う者」よりも範囲が広いと考えられる。</p>	<p>台湾所得税法第 10 条第 1 項</p> <p>台湾所得税法第 10 条第 2 項</p>
1.2 租税条約上の PE の定義	我が国と台湾の間では租税条約は締結されていない。	

調査項目	調査結果	根拠法令等
<p>1.3 PE 帰属所得の計 算方法</p>	<p>I. <u>課税範囲</u></p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>台湾の国内法においては、非居住者に対する課税は台湾源泉所得に対して行われることになるが、台湾源泉所得の考え方は下記②のとおりである。基本的には、総合主義に近いと考えられる。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p> <p>PE 認定された場合、台湾源泉所得が課税対象となる。台湾税法における台湾源泉所得は、以下のように規定される。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 中華民国会社法の規定に基づいて登記設立した会社、または中華民国政府の認許を受けて中華民国領域内において営業する外国の会社が行う配当 2. 中華民国領域内の協同組合（「合作社」）、または共同出資組織の営利事業が配当する利益 3. 中華民国領域内において役務を提供して支払われた報酬。ただし、中華民国に居住しない個人で、1 課税年度内における中華民国領域内の居留が合計 90 日を超えない場合、その中華民国外の雇用者から取得した役務報酬はこの限りではない。 4. 中華民国の中央および地方政府、中華民国の法人および中華民国に居住する個人から取得した利息 5. 中華民国領域内にある財産の賃貸によって取得した賃貸料 6. 特許権、商標権、著作権、ノウハウおよび各種のライセンス権を、中華民国の領域内において他人の使用に供して取得した権利金 7. 中華民国における財産取引の利益 8. 中華民国政府が国外駐在に派遣した人員および一般の被雇用人員が国外における役務提供で取得した報酬 9. 中華民国領域内において、工商、農林、漁牧、鉱冶などを経営して取得した利益 10. 中華民国において各種の競技、試合、確率抽選によって得た賞金または給与 11. 中華民国において取得したその他の利益 <p>II. <u>課税所得の計算方法</u></p>	<p>台湾所得税 法第 8 条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>PE 認定された場合の課税所得の計算方法としては、以下の二通りがある。</p> <p>1 原則的方法 帳簿に基づく課税所得計算を行って課税所得を確定し、それに基づき税額を計算する方法。</p> $\text{収益} - \text{費用} = \text{課税所得}$ <p>上記算式で計算した金額に、必要に応じて税務調整（例えば交際費は売上高の一定比率までしか損金算入できない等）が行われる。</p> <p>2 みなし利益率による方法 主たる事務所が台湾外にあり、かつ、台湾内で国際運輸業、建設請負工事、技術サービス提供、機器設備リース業などを営んでいる場合には、台湾財政部の認可を得た上で、みなし利益率を用いた申告も可能。</p> $\text{収入金額} \times \text{みなし利益率} = \text{課税所得}$ <p>※みなし利益率は、国際運輸業は 10%、それ以外の業務は 15%</p> <p>III. <u>内部取引の認識</u></p> <p>本支店間の役務の提供取引については、内部取引として独立企業間価格によって認識する。一方、物品の授受にかかる取引については、役務の提供とは異なり、内部取引としては認識しないこととされている。</p> <p>IV. <u>みなし利益課税等の法的根拠</u></p> <p>前述のとおり、台湾所得税法の第 25 条において国際運輸業、建設請負工事、技術サービス提供、機器設備リース業についてみなし利益率の適用が認められている。</p> <p>V. <u>二重課税排除の方式</u></p> <p>外国税額控除制度が設けられている。</p> <p>VI. <u>法人所得税以外で課される税目</u></p> <p>法人の所得に対して課される地方税等、その他の税金はない。</p> <p>VII. <u>その他</u></p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>① <u>台湾源泉所得の判定</u></p> <p>台湾源泉所得に該当するかどうかの判定については、台湾財政部から「所得税法第 8 条に規定する中華民國源泉所得の認定原則」が發布されている。同認定原則によると、台湾内での営業行為により得られた利益およびサービス提供による利益については以下のような考え方が示されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 台湾内での営業で得られた利益 台湾内での商工業等の営業行為により得られた利益は台湾源泉所得に該当する。台湾内と台湾外の両方で営業行為が行われた場合には、台湾内外の相対的貢献度を証明することで、台湾内の貢献相当分のみが台湾源泉所得となる。営業行為がすべて台湾外で行われており、かつ以下の場合には台湾源泉所得にはならない。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 台湾内に固定した営業場所がなく、営業代理人もいない場合 ➤ 台湾内に営業代理人はいるが、当該業務の代理は行っていない場合 ➤ 台湾内に固定した営業場所はあるが、当該業務の協力は行っていない場合 ・ サービス提供による所得 以下の場合には、サービス提供により得られた所得は台湾源泉所得となる。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ サービス提供者がサービスのすべてを台湾内で提供する場合 ➤ サービス提供者がサービスの一部を台湾内で提供する場合 ➤ サービス提供者はサービスをすべて台湾外で提供しているが、サービス提供において台湾居住者（個人または営利事業者）の協力を受けている場合 <p>② <u>裁判判例に基づく一般的な取扱い</u></p> <p>台湾源泉所得の判定についての基本的な考え方は上記のとおりであるが、実務上は外国企業への役務提供の対価の支払時には源泉徴収を行うのが通例となっている。これは台湾源泉所得の判定に関して裁判所が示した見解が背景となっている。</p> <p>台湾最高行政裁判所 2010 年 5 月 第二回裁判長会議結論</p>	<p>所得税法第 8 条に規定する 中華民國 源泉所得の 認定原則</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>によると、営利事業による役務提供の所得は「工商、農林、漁牧、鉱業などの経営による所得」に該当するため、その内外判定は台湾所得税法第 8 条第 9 号により「役務の成果の利用地」により判断すべきとされた。この考え方によると、役務がすべて日本で提供されたとしても、その成果の利用地が台湾であればその役務提供の対価は台湾源泉所得に該当することになる。</p> <p>台湾所得税法では、台湾に PE を有しない外国法人に対して台湾源泉所得を支払う場合には、支払者は源泉徴収を行う必要がある。源泉徴収漏れがあった場合には、台湾の税務当局により支払者に対してペナルティが課されることになる。</p> <p>たとえば、日本の法人が台湾の顧客にサービスを提供した場合、そのサービスの提供地が日本であってもその成果が台湾で利用されるのであれば、台湾側にとっては台湾源泉所得に該当することになるため、通常、対価の支払時に源泉徴収（税率は 20%）が行われる。一方、日本側では、役務提供地により判定を行い、当該サービスの対価を日本の国内源泉所得と考えるため、日本と台湾の判定結果に齟齬が生じることとなる。</p> <p>その結果、日本法人側で、このサービスの対価にかかる源泉徴収税額について外国税額控除を適用しようとしても、我が国の税務当局は当該サービスの対価は台湾にて源泉徴収されるべきものではないと考えて、外国税額控除の適用が認められない可能性がある。</p>	
1.4 税率	17% （12 万台湾元以下は免税）	

(2) 事例

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査		
台湾における PE 課税の実態	<p>台湾において、税務当局が PE 認定にあまり積極的ではないということもあり、日本企業が現地の税務当局と折衝等を行う場合に、いわゆる典型的な PE の問題が論点となるケースはほとんどない。なお、税務当局が PE 認定に積極的でないのは、PE 認定した場合には現地所得に対して 17%しか課税できないが、PE 認定しない場合は対価に 20%の源泉税を課すことができ、この方が税収は多くなることが理由と考えられている。</p> <p>一方、国際的二重課税という観点では、「(1)制度」の「1.3 PE 帰属所得の計算方法」の「VII. ②裁判判例に基づく一般的な取扱い」にて記述したとおり、日本の法人が台湾の顧客にサービスを提供した場合に、そのサービスの提供地が日本であってもその成果が台湾で利用されるのであれば、通常、台湾にて源泉徴収が行われるが、日本法人における法人税の計算において外国税額控除が認められないという問題が生じている。このケースは、日本企業が台湾の顧客へのサービス提供を行う場合であれば通常生じうるため、正確な件数は把握することは難しいが、昨今の日本と台湾の取引の活発さを考えると、その件数は多数に上ると推測される。</p>	

1-10 ベトナム

(1)制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	<p>ベトナムの国内法である法人税法では、PE を以下のとおり定義している。</p> <p>外国企業の恒久的施設とは、外国企業がベトナム国内に有する製造、その他の事業活動の一部または全部を行い、収入を獲得する場所であり、以下のものが含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 支店、事業所、工場、作業場、貨物輸送手段、採鉱場、油井およびガス井その他の天然資源の採掘場所 ➤ 建設、据付けおよび組み立て場所 ➤ サービスの提供場所（自社の従業員もしくはその他の者を通じてサービスを提供する場合を含む） ➤ 外国企業の代理人 ➤ 外国企業の名義で交渉し、契約を締結する権限を有するベトナム駐在者、または契約を締結する権限は有しないものの商品または役務の提供を反復継続して行う権限を有する者 <p>上記のとおり、ベトナムの国内法上の PE の定義は、我が国の国内税法の支店 PE、建設 PE、代理人 PE に相当するものに加えて、「サービスの提供場所」が含まれているのが特徴である。</p> <p>建設 PE については、我が国の国内法上、「1年超」という要件が設けられているが、ベトナム国内法上の建設 PE には明確な期間設定がない。</p> <p>また、代理人 PE に関しては、我が国の国内法が、契約締結代理人、在庫保有代理人、注文取得代理人の 3 種類を区分して定義しているのに対して、ベトナムの国内法では、まず「外国企業の代理人」を挙げ、それに加えて「外国企業の名義で交渉し、契約を締結する権限を有するベトナム駐在者」（契約締結代理人に相当すると解される）および「商品または役務の提供を反復継続して行う権限を有する者」（在庫保有代理人に役務提供を組み合わせたものと解される）を挙げているのが特徴である。</p>	<p>法人税法第 2 条第 3 項</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
<p>1.2 租税条約上の PE の定義</p>	<p>我が国とベトナムは 1995 年 10 月 24 日に租税条約を締結しており、当該租税条約は 1995 年 12 月 31 日に発効している。日越租税条約の第 5 条において PE を以下のとおり定義している。</p> <p>1 この協定の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所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。</p> <p>2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 事業の管理の場所 (b) 支店 (c) 事務所 (d) 工場 (e) 作業場 (f) 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 (g) 倉庫 <p>3 建築工事現場若しくは建設、据付け若しくは組立ての工事又はこれらに関連する監督活動については、六箇月を超える期間存続する場合には、「恒久的施設」を構成するものとする。</p> <p>4 一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員を通じて役務の提供（コンサルタントの役務の提供を含む。）を行う場合には、このような活動が単一の事業又は複数の関連事業について十二箇月の間に合計六箇月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <p>5 1 から 4 までの規定にかかわらず、「恒久的施設」には、次のことは、含まれないものとする。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 企業に属する物品又は商品の保管又は展示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を保管又は展示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、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 	<p>日越租税条約第 5 条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>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合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</p> <p>6 1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する者（8の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）が次のいずれかの活動を行う場合には、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、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <p>(a) 当該一方の締約国内で、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を常習的に行使すること。ただし、その者の活動が5に掲げる活動（事業を行う一定の場所で行われたとしても、5の規定により当該一定の場所が「恒久的施設」とされない活動）のみである場合は、この限りでない。</p> <p>(b) (a)の権限は有しないが、当該一方の締約国内で、物品又は商品の在庫を常習的に保有し、かつ、当該在庫から当該企業に代わって物品又は商品を反復して引き渡すこと。</p> <p>7 1から6までの規定にかかわらず、保険業を営む一方の締約国の企業が、8の規定が適用される独立の地位を有する代理人以外の者を通じ、他方の締約国内で保険料の受領（再保険に係る保険料の受領を除く。）をする場合又は当該他方の締約国内で生ずる危険に係る保険（再保険を除く。）を引き受ける場合には、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとする。</p> <p>8 企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業活動を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。</p> <p>9 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業（「恒久的施設」を通じて行われるものであるかないかを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の「恒久的施設」とはされない。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>日越租税条約における PE の定義には、OECD モデル租税条約と異なる点が多い。まず、日越租税条約第 5 条第 2 項の PE に該当するものの列挙のなかに、OECD モデル租税条約には含まれていない「倉庫」が含まれている。</p> <p>建設 PE については、日越租税条約第 5 条第 3 項では PE として認定される建設工事の期間が「6 ヶ月超」とされている。これは、OECD モデル租税条約に定める「12 ヶ月超」よりも短く、PE として認められる範囲が広がっている。また、OECD モデル租税条約では、建設 PE に建設等に係る「監督活動」が含まれていないが、日越租税条約における建設 PE には含まれている。</p> <p>次に、日越租税条約第 5 条第 4 項では「役務の提供（コンサルタントの役務の提供を含む。）」で「十二箇月の間に合計六箇月を超える期間」行われるものについては、PE に該当するとしている。このような規定は、OECD モデル租税条約にはない。</p> <p>また、日越租税条約第 5 条第 5 項の(a)および(b)において、企業が商品の「保管又は展示」のためのみに施設を使用する場合、または商品等の在庫の「保管又は展示」のためのみに保有する場合には PE には該当しないとされているが、OECD モデル租税条約ではいずれの場合も「保管、展示又は引渡し」とされており、「引渡し」の有無という違いが生じている。</p> <p>日越租税条約第 5 条第 6 項(b)において、いわゆる在庫保有代理人は PE に含まれると規定しているが、OECD モデル租税条約では在庫保有代理人については明記されていない。</p> <p>加えて、日越租税条約第 5 条第 7 項では、企業が他方の国で保険料の受領や保険の引受をする場合には（独立代理人による場合を除き）PE に該当するとしているが、このような保険に関する PE については OECD モデル租税条約には含まれていない。</p>	
<p>1.3 PE 帰属所得の計算方法</p>	<p>I. 課税範囲</p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>日越租税条約の第 7 条において、PE について PE 所在地国は当該 PE に帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている（OECD モデル租税条約の旧 7 条型）。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>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。</p> <p>一方、国内法においても、PE に帰属する所得のみを課税する「帰属主義」が採用されている。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p> <p>PE 認定された場合、その外国企業はベトナムにて生じた所得に加えて、ベトナム外で生じた所得でベトナム内の PE に帰属するものに対して課税される。</p> <p>国内法における課税所得とは、法人税法第 3 条第 1 項及び第 2 項により、以下のように定義されている。</p> <p>第 1 項 課税所得は、製品およびサービスにかかる製造および（または）事業活動から生じる所得および第 2 項に規定するその他の所得とする。</p> <p>第 2 項 第 1 項に定めるその他の所得には、資本取引により得られる所得、不動産の譲渡により得られる所得、資産の所有または使用する権利により得られる所得、資産の譲渡または賃貸もしくは清算により得られる所得、預け金または貸付金により得られる利息、外貨の売却による得られる所得、損失準備金の戻入益、貸倒債権の取立益、債権者不明未払金の戻入益、過年度の収益計上もれ、ベトナム国外の製造活動および（または）事業活動により生じる所得が含まれる。</p> <p>II. <u>課税所得の計算方法</u></p> <p>法人所得税の課税標準は、課税年度に生じた収入から支出を控除した金額に税務調整を行って計算されるのが通常である。</p> <p>また、課税標準の計算上、費用を損金算入するためには、以下の要件を満たす必要がある。</p>	<p>日越租税条約第 7 条第 1 項</p> <p>法人税法第 3 条第 1 項及び第 2 項</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<ul style="list-style-type: none"> ・ 事業活動に関連して実際に発生した費用であること ・ 証憑類があり、立証可能なものであること <p>III. 内部取引の認識</p> <p>ベトナムの国内法上、ベトナムに所在する PE の課税所得を計算する上で、内部取引は PE の収益または費用として認識する。内部取引の金額は、独立企業間価格に基づいて算定する（ただし、国内法による規定と租税条約における内部取引に関する規定と異なる場合には、原則として租税条約の規定が優先される）。</p> <p>なお、当局からの通達（Circular 205/2013）では、支払利息、ロイヤリティ、サービスフィーについては PE の課税所得を計算する上で費用として認識はできないとされている。ただし、当該通達は 2013 年の 12 月に公布された新しいものであるため、当該通達に従って PE の所得を計算した例はまだ聞き及んでいない。</p> <p>IV. みなし利益課税の有無と法的根拠</p> <p>法人所得税については、みなし利益に基づく課税は行われていない。</p> <p>後述の外国契約者税のみなし付加価値税率およびみなし法人税率については、通達（Circular 60/2012/TT-BTC）により規定されている。</p> <p>V. 二重課税排除の方式</p> <p>外国税額控除制度が設けられている。</p> <p>VI. 法人所得税以外で課される税目</p> <p>① <u>外国契約者税</u></p> <p>外国法人がベトナム内の個人または法人と締結した契約等に従い、その外国法人がベトナム内で得た所得に対しては、PE の有無に関係なく、外国契約者税が課される。ただし、下記に該当する場合には外国契約者税は課税されない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ ベトナムにおける投資法、石油ガス法、信用機関法に基づき事業を営む外国法人 ・ サービスの提供を行わずに物品販売を行う外国法人 	<p>通達 （Circular 205/2013）</p> <p>通達 （Circular 60/2012/TT-BTC）</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<ul style="list-style-type: none"> ・ ベトナムの国外で提供され、ベトナムの国外で消費されるサービスを行う外国法人 ・ ベトナムの企業や個人に対して、ベトナム国外で航空機・船舶の修繕、広告宣伝サービス、トレーニングサービス等を行う外国法人 <p>外国契約者税は、付加価値税部分と法人税部分から成る。税率は、事業の種類により異なるが、サービスの場合には付加価値税部分 5%、法人税部分 5%である。</p> <p>外国契約者税の納税義務者は、一義的には外国法人であるが、当該企業がベトナム会計システム (VAS) を採用していない場合には、納税義務者はベトナム側の法人となる。実際は、外国法人がベトナム会計システムを採用していないケースがほとんどである。ベトナム側の法人が納税義務者である場合、契約金額を支払う際に付加価値税部分と法人税部分の双方についてみなし税率にて源泉徴収し、10 日以内に申告する。</p> <p>この外国契約者税は、日越租税条約第 2 条第 3 項 (iv) において租税条約上の対象税目として規定されている。ただし、「利得に対する税とみなされるものに限る」と限定されているため、外国契約者税の付加価値部分は対象外とされ、法人税部分のみが対象となる。</p> <p>前述のとおり、外国契約者税はベトナム国内における PE の有無にかかわらず、外国法人がベトナムの個人または法人から受ける所得に対して課される。一方、日越租税条約第 7 条第 1 項において、一方の締約国 (日本) の企業が他方の締約国 (ベトナム) 内に PE を有していない場合には、他方の締約国 (ベトナム) は当該企業の利得に対して課税を行うことはできないとされている。そのため、例えば、ベトナムに PE を有しない日本企業がベトナムの顧客に対してサービス提供等を行った場合には、日越租税条約の規定に従えば、外国契約者税 (法人税部分) を課されることはないこととなる。</p> <p>したがって、仮に外国契約者税がベトナム国内に PE を有しない日本企業に課された場合、これは日越租税条約に規定に従って課された税ではないことから、日越租税条約第 22 条第 2 項により、ベトナムに PE を有しない日本企業は外国契約者税について、規定上は我が国における外国税額控除の適用を受けられないこととなる。</p> <p>② <u>地方税その他の税</u></p> <p>法人の所得に対して課される地方税等、その他の税金</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	はない。	
1.4 税率	<ul style="list-style-type: none"> ● 法人所得税率 課税所得に対して 25% （2014 年 1 月から 22%） ● 外国契約者税 売上金額に対して 3%～7%（みなし付加価値税） 売上金額に対して 0.1%～10%（みなし法人税） 	

(2) 事例

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査		
ベトナムにおける PE 課税の実態	<p>ベトナムにおいて、日本企業に対して PE 認定による課税が行われたケースは現在のところ聞き及んでいない。PE 認定を積極的に行わなくても日本企業を含む外国法人に対しては、前述のとおり、外国契約者税によって課税を行うことができるということがその理由と考えられる（実際に外国法人に対しては、当該外国法人が PE をベトナムに有しているか否かにかかわらず外国契約者税の課税が発生している）。</p> <p>なお、「現地制度調査」にて記述したとおり、外国法人がベトナム内の個人または法人と締結した契約等に従い、その外国法人がベトナム内で得た所得に対しては、外国契約者税が課される。外国契約者税は PE の有無に関係なく課税されるため、外国法人がベトナムの税務当局から PE 認定を受けなかったとしても、ベトナム内で役務提供等を行った場合には納税義務は免除されない。なお、恒久的施設を有していない外国法人の外国契約者税については、対価の受領時に支払者により源泉徴収される。当該外国契約者税については、前述のとおり、日本側で外国税額控除が適用できず、二重課税が発生する可能性がある。</p>	

1-1-1 オーストラリア

(1)制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	<p>オーストラリアの国内法の所得税法（1936年連邦所得税査定法）では、PEを以下のとおり定義している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・個人（法人を含む。以下同じ。）が代理人を通じて事業を行う場所 ・個人が相当な設備や機械装置を有する場所、またはそれらを使用する場所もしくはそれらの据え付けを行う場所 ・個人が建設工事に従事する場所 ・個人が自らのためもしくは自らの指示に基づく他者によって製造、組立、加工、包装、配送された製品の販売に従事し、かつ、当該個人または当該他者のいずれか一方が他方に対して管理支配もしくは出資を行う場合または第三者が当該個人および当該他者の両方に対して管理支配もしくは出資を行う場合における、当該製品が製造、組立、加工、包装、配送された場所 <p>ただし、以下の場合には、PEに該当しない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・個人が、委託代理人や仲買人を通じて事業活動に従事する場所で、当該委託代理人や仲買人は通常の事業活動としてこれらを行っており、同種の取引における通常の報酬額以上の金額を受けないもの（ただし、当該個人が別途事業を行っている場所は除く） ・個人が、以下に該当する代理人を通じて事業を行っている場所（ただし、当該個人が別途事業を行っている場所は除く） <ul style="list-style-type: none"> (i) 当該個人を代理して、交渉および契約を締結する一般的な権限を有さず、または反復的に行使しない代理人 (ii) 当該個人を代理して、その場所の所在する国に在庫のある商品又は製品の注文を行う権限を有するが、その権限を規則的には行使しない代理人 ・もっぱら商品または製品を購入する目的で維持している事業場所 <p>上記のとおり、オーストラリアの国内法上の PE の定義は、我が国の国内法における PE の定義規定と構成が異</p>	<p>1936年連邦所得税査定法 Section 6(1)</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>なるものの、我が国の国内法における支店 PE、建設 PE、代理人 PE に相当するものを含んでいると解される。ただし、我が国の国内法上、建設 PE は「1 年超」という要件が設けられているが、オーストラリアの国内法上の建設 PE には期間が定められていない。また、製品の製造、組立、加工、包装、配送にかかる場所で一定のものについては PE に含むとしており、これは管理支配下にある他者の製造等の場所も含むとされているので、我が国の国内法の PE の定義規定における「工場」よりも範囲が広いと考えられる。</p>	
<p>1.2 租税条約上の PE の定義</p>	<p>我が国とオーストラリアは 2008 年 1 月 31 日に租税条約を締結しており、当該租税条約は 2008 年 12 月 3 日に発効している。日豪租税条約の第 5 条において PE を以下のとおり定義している。</p> <p>1 この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っているものをいう。</p> <p>2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 事業の管理の場所 (b) 支店 (c) 事務所 (d) 工場 (e) 作業場 (f) 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 (g) 農業、牧畜業又は林業の用に供されている財産 <p>3 建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事については、これらの工事現場又は工事が十二箇月を超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとする。</p> <p>4 1 から 3 までの規定にかかわらず、一方の締約国の企業が次の(a)から(c)までに規定するいずれかの活動を行う場合には、当該活動は当該企業が他方の締約国内に有する恒久的施設を通じて行われるものとされる。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 当該他方の締約国内における建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事に関連して当該他方の締約国内で行う監督活動又はコンサルタントの活動であって、十二箇月を超える期間継続するもの (b) 当該他方の締約国内において当該他方の締 	<p>日豪租税条約第 5 条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>約国内に存在する天然資源を探索し、又は開発する活動（大規模設備の運用を含む。）であって、いずれかの十二箇月の期間において合計九十日を超える期間行われるもの</p> <p>(c) 当該他方の締約国内における大規模設備の運用（(b)の規定に該当するものを除く。）であって、いずれかの十二箇月の期間において合計百八十三日を超える期間行われるもの</p> <p>5 (a) 3及び4に規定する活動の期間は、ある企業が一方の締約国内において行う活動の期間とその企業と関連する企業が当該一方の締約国内において行う活動の期間を合計して決定する。ただし、これらの活動が関連している場合に限る。</p> <p>(b) (a)に規定する活動の期間の決定に当たって、二以上の関連する企業が同時に行う活動の期間は、一度に限り算入する。</p> <p>(c) この条の規定の適用上、次の(i)又は(ii)の規定に該当する場合には、一方の企業は他方の企業と関連するものとする。</p> <p>(i) 一方の企業が他方の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合</p> <p>(ii) 同一の者が一方の企業及び他方の企業の経営、支配又は資本に直接又は間接に参加している場合</p> <p>6 1から5までの規定にかかわらず、企業は、次のことを行っているという理由のみでは、恒久的施設を有するものとはされない。</p> <p>(a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。</p> <p>(b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。</p> <p>(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のためにのみ保有すること。</p> <p>(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、事業を行う一定の場所を保有すること。</p> <p>(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。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>7 1及び2の規定にかかわらず、企業に代わって行動する者（8の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）が次のいずれかの活動を行う場合には、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、一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その者の活動が6に規定する活動（事業を行う一定の場所で行われたとしても、1の規定により当該一定の場所が恒久的施設であるものとされないようなもの）のみである場合は、この限りでない。</p> <p>(a) 当該一方の締約国内において、当該企業に代わって実質的に交渉する権限又は当該企業の名において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こと。</p> <p>(b) 当該一方の締約国内において、当該企業のために当該企業に属する物品又は商品を製造し、又は加工すること。</p> <p>8 企業は、仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人としての通常の方法でその業務を行う者を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとはされない。</p> <p>9 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業（恒久的施設を通じて行われるものであるか否かを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の恒久的施設とはされない。</p> <p>10 第十一条7及び第十二条5の規定の適用上、両締約国以外の国内に恒久的施設があるか否か及びいずれの締約国の企業でもない企業が一方の締約国内に恒久的施設を有するか否かを決定するに当たっては、1から9までに規定する原則を適用する。</p> <p>日豪租税条約における PE の定義は、OECD モデル租税条約と異なる点が多い。まず、日越租税条約第5条第2項の PE に該当するものの列挙の中に、OECD モデル租税条約には含まれていない「農業、牧畜業又は林業の用に供されている財産」が含まれている。</p> <p>日豪租税条約第5条第3項の建設 PE の規定については OECD モデル租税条約と一致しているが、日豪租税条約第5条第4項(a)において建設工事等に関する「監督活動又はコンサルタントの活動であって、十二箇月を超</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>える期間継続するもの」が挙げられているが、OECDモデル租税条約ではこのような監督活動やコンサルタント活動はPEには含まれていない。</p> <p>また、日豪租税条約第5条第4項(b)および(c)における「天然資源を探索し、又は開発する活動（大規模設備の運用を含む。）であって、いずれかの十二箇月の期間において合計九十日を超える期間行われるもの」と「大規模設備の運用（（b）の規定に該当するものを除く。）であって、いずれかの十二箇月の期間において合計百八十三日を超える期間行われるもの」はOECDモデル租税条約にはない規定である。</p> <p>日豪租税条約第5条第5項においては、第3項および第4項における活動期間の日数の判定（タイムテスト）についての考え方に言及しており、これもOECDモデル租税条約にはないものである。</p> <p>日豪租税条約第5条第6項においては(a)から(e)までPEに該当しないものを挙げているが、OECDモデル租税条約では(e)の次に(f)として「(a)から(e)までに掲げる活動を組み合わせた活動」で「準備的又は補助的な性格」の活動を行う一定の場所を挙げている。</p> <p>日豪租税条約第5条第7項(b)において、「当該企業のために当該企業に属する物品又は商品を製造し、又は加工する」はPEに含まれると規定しているが、OECDモデル租税条約ではこのような製造又は加工を行う代理人については明記されていない。</p> <p>加えて、日豪租税条約第5条第10項では、利子（同条約第11条）および使用料（同条約第12条）の規定におけるPEの判定について同条約第5条の原則を適用する旨が明らかにされているが、OECDモデル租税条約にはこれに相当する規定はない。</p>	
<p>1.3 PE 帰属所得の計 算方法</p>	<p>I. 課税範囲</p> <p>① <u>課税原則（帰属主義・総合主義等）</u></p> <p>日豪租税条約の第7条において、PEについてPE所在地国は当該PEに帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている（OECDモデル租税条約の旧7条型）。</p> <p>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</p>	<p>日豪租税条約第7条第1項</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>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。</p> <p>一方、国内法においても、PE に帰属する所得のみを課税する「帰属主義」が採用されている。</p> <p>② <u>課税所得の範囲</u></p> <p>外国法人等がオーストラリア内に PE を有していると認定された場合、オーストラリアにおける国内源泉所得が PE に係る法人所得税の課税対象所得とされる。</p> <p>II. <u>課税所得の計算方法</u></p> <p>PE を有する外国法人等に対して課税が行われる場合、オーストラリアにおける国内源泉所得のみが法人所得税の課税対象所得とされるが、その課税所得は通常のオーストラリア法人と同じ計算方法(会計上の利益に一定の税務調整を行う方法)で算定される。</p> <p>III. <u>内部取引の認識</u></p> <p>オーストラリアの国内法上、オーストラリアに所在する PE の課税所得を計算する上で、内部取引(日本の本社と現地の支店との取引等)は PE の収益または費用として認識する。 内部取引の金額は、独立企業間価格に基づいて算定する。</p> <p>IV. <u>みなし利益課税の有無と法的根拠</u></p> <p>オーストラリアでは、納税者が申告書を未提出の場合、税務当局がデフォルト・アセスメント (Default Assessment) というものを発行する仕組みがある。納税者が申告書を未提出の場合、納税者が所得計算を行うよう税務当局が支援を行う。それでも納税者が申告書を提出しない場合には、税務当局は推定課税により課税所得の計算を行い、その結果を「デフォルト・アセスメント」という名称で納税者に通知する。デフォルト・アセスメントを受け取った納税者は、納税額にペナルティ(納税額の 75%)を加えて納付することとなる。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>V. <u>二重課税排除の方式</u></p> <p>外国税額控除制度が設けられている。</p> <p>VI. <u>法人所得税以外で課される税目</u></p> <p>法人の所得に対して課される地方税等、その他の税金はない。</p>	
1.4 税率	30%	

(2) 事例

調査した範囲において、日系企業でオーストラリアの税務当局に PE 認定された事例はなかったため、オーストラリアの税務当局が公表している PE に関する事例（非日系企業のもの）をご参考までに記述する。

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査①		
2.1 会社名	A 社 (英豪租税条約における英国居住法人に該当する)	
2.2 業種	公表されていない。	
2.3 現地における事業活動の概要	公表されていない。	
2.4 現地機能の規模	公表されていない。	
2.5 PE 課税の概要	<p>英国法人である A 社は、オーストラリア内にて事業を行っていた（オーストラリア内において英豪租税条約 5 条 1 項上に定められた PE を有していない）。</p> <p>また、この A 社はオーストラリアの居住法人である Y 社と同一の親会社の傘下にある。</p> <p>Y 社は、オーストラリアにおいて、大規模設備の供給およびその据付けを行う契約を顧客と締結した。なお、当該据付事業は完成まで 3 年を要するものである。</p> <p>A 社は Y 社と下請契約を締結し、当該契約に基づき、A 社は据付事業の完成に必要な部品を供給するとともに、据付け及び調整の監督のため、自社の従業員を 2 か月間現場に派遣することとなった。</p> <p>A 社による当該監督活動は、英豪租税条約 5 条 2 項(a)にいう「監督活動」に該当し、その場合、英豪租税条約上、12 か月以上継続する場合には PE に該当することになる。A 社が従業員を現場に派遣していた期間は 2 か月間であるが、A 社によって行われた監督活動は当該プロジェクトの一部であり、Y 社の事業と同時に行われたことから、A 社の活動と Y 社の活動を合計してカウントされ、12 か月以上に及ぶものとして PE として認定された。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
<p>2.6 PE 認定の理由</p>	<p>Y 社と顧客と締結した契約は、英豪租税条約 5 条 3 項 a における「据付事業」に該当するものであったため、上記事実関係をもとに、オーストラリアの課税当局は以下のような判断を行った。</p> <p>英豪租税条約 5 条 3 項(a)によると、以下の場合、事業体は PE を有し、かつ PE を通じて事業を行ったとみなされる（ただし、下記の現場、プロジェクトまたは活動が 12 か月以上継続する場合にのみ限る）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 当該事業体がオーストラリアに建築現場を有する、または、オーストラリアにおいて建設又は据付事業を行う場合 ・ 上記の現場又はプロジェクトに関連する監督又はコンサルティング活動を行う場合 <p>英豪租税条約によると、上記期間が 12 か月以上かどうかは、企業がオーストラリアにおいて行う活動の期間とその企業と関連する企業がオーストラリアにおいて行う活動の期間を合計して決定することされている。また、二以上の関連する企業が同時に行う活動の期間は、その重複する期間は 1 回のみカウントする。（※日豪租税条約第 5 条第 5 項にも同様の規定あり。）</p> <p>ここで、A 社の当該監督活動は、Y 社の行う事業の一部を構成しているので、Y 社の据付事業に関連していることとなる。また、A 社の活動自体は 2 か月間だが、Y 社の据付事業と同時に行われており、かつ、その Y 社による据付事業は 3 年間に及ぶため、A 社の活動は Y 社の活動と合計してカウントされるため 12 か月以上に及ぶものとなる。その結果、A 社はオーストラリア内で PE を有し、かつ、PE を通じて事業を行っていることとなり、オーストラリアにて課税されることとなった。</p>	
<p>2.7 認定された PE の税額計算の過程</p>	<p>公表されていない。</p>	
<p>2.8 当該措置への対応</p>	<p>公表されていない。</p>	
<p>2.9</p>	<p>公表されていない。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
外国税額控除の適用		
現地実態調査②		
2.1 会社名	B 社	
2.2 業種	証券会社	
2.3 現地における事業活動の概要	公表されていない。	
2.4 現地機能の規模	公表されていない。	
2.5 PE 課税の概要	<p>本件は、PE に該当しないとされた事例である。</p> <p>B 社は、オーストラリアの居住法人である。B 社は非条約締結国の株式市場において自己勘定にて値付けおよび裁定取引を行う証券会社である。B 社は、対象となる非条約締結国にて、独自のコンピューターシステムを用いての電子取引と非電子的なマニュアル取引の両方を行っていた。電子取引とマニュアル取引のそれぞれの使用割合は 50% である。独自のコンピューターシステムは、おおよそ 10 のハードウェアから構成されており、それぞれの大きさは 4.4 cm×44.7 cm×71.1 cm～46 cm×26.2 cm×68.8 cm であり、コンピューターシステム全体の大きさは 260 cm×398 cm×470 cm であった。コンピューターシステム全体の重量は 164 kg であり、その価値は \$ 200,000 相当である。</p> <p>国内法上、「相当」な設備等を有するまたはそれらを使用する場所は PE に該当するとされている。このケースの場合の設備が「相当」なものに該当するかどうか、その規模、金額的価値、役割等から検討されたが、最終的には「相当」なものに該当せず、PE には当たらないと判断された。</p>	
2.6 PE 認定の理由	<p>上記事実関係をもとに、オーストラリアの課税当局は以下のような判断を行った。</p> <p>個人が相当な設備や機械装置を有する場所、またはそれらを使用する場所もしくはそれらの据付けを行う場所は PE に該当する（1936 年連邦所得税査定法 Section 6(1)）。また、設備や機械装置が「相当」な</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>ものに該当するかどうかは、大きさ、量、価値、重要性から判断される。</p> <p>当該コンピューターシステムは「設備」に該当する。しかし、個々のアイテムは大規模なものとは言えず、コンピューターシステム全体から判断しても、決して大規模とは言えない。また、わずか 10 個のアイテムから構成されていること、\$ 200,000 は価値として高くないこと、電子取引の利用割合は 50% でありコンピューターシステムはB社の収入活動の重要な役割を担っているとはいえないこと、等から判断すると、当該コンピューターシステムは「相当な設備」とはいえない。したがって、B社の有するコンピューターシステムは、オーストラリアの国内法に定める PE には該当しないこととなる。</p>	
2.7 認定された PE の 税額計算の過程	課税なし。	
2.8 当該措置への対応	公表されていない。	
現地実態調査③		
2.1 会社名	C 社（オーストラリア法人） D 社（シンガポール法人）	
2.2 業種	C 社：エンジニアリング業 D 社：船舶の貸付業	
2.3 現地における事業活動の概要	公表されていない。	
2.4 現地機能の規模	公表されていない。	
2.5 PE 課税の概要	<p>本件は、（税務当局が主張した）源泉徴収の支払について、裁判にて不要と判示された事例である。</p> <p>C 社はオーストラリア居住法人である。</p> <p>D 社はシンガポール居住法人でありオーストラリア内にて事業は行っておらず事務所、従業員等も有していない。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>C社は、D社と船舶賃借契約を締結し、オーストラリアで使用するための裸用船をD社から賃借した。C社はD社に対して船舶の賃借料を支払った。C社は自社の税金計算において、船舶の賃借料を損金として処理している。なお、C社は賃借料の支払時に源泉徴収は一切行っていない。</p> <p>税務当局より、当該船舶の賃借料は国内法に定める「使用料」に該当するため、源泉徴収が必要と判断した。これに対して、C社は租税条約に基づいて、源泉徴収は必要ないと主張した。</p> <p>この点について連邦裁判所にて審議された結果、C社は賃借料の支払時に源泉徴収が必要との見解が示された。その後、連邦裁判所大法廷にて審議されたところ、一転して、C社は賃借料の支払時に源泉徴収は必要ないとの結論が示された。</p>	
<p>2.6 PE 認定の理由</p>	<p>税務当局は、C社がD社に支払う当該船舶の賃借料は、産業設備または商業設備の使用のための支払であるため、1936年連邦所得税査定法に定める「使用料」に該当すると判断した。1936年連邦所得税査定法 Section 128Bによると、使用料を支払う際には源泉徴収が必要とされ、源泉徴収が行われていない場合には、1936年連邦所得税査定法の Section 221YRA により当該使用料は損金算入ができないこととなっている。</p> <p>これに対して、C社の主張は、オーストラリア・シンガポール租税条約第10条第4項により、D社はオーストラリアにPEを有しているため、船舶の賃借料に対して源泉徴収は必要ないというものであった。オーストラリア・シンガポール租税条約の第4条(3)(b)では「一方の締約国の企業が、契約に基づき他方の締約国内において大規模設備を使用する場合には、当該企業は他方の締約国内において恒久的施設を有するものとみなす」とされている。この規定によると、D社はオーストラリアにて大規模な設備を使用しているためPEを有していることとなり、その場合、D社はオーストラリアにて税務申告を行う義務が生じることから源泉徴収は不要となる。D社がオーストラリア内にPEを有するかどうかの判断にあたっては、このオーストラリア・シンガポール租税条約の第4条(3)(b)における「使用(“use”）」の解釈が重要となる。</p> <p>連邦裁判所の判決では、D社は船舶をC社に貸しているのみであり、D社は受動的な立場にある。この受動的な使用は租税条約第4条(3)(b)における「使用」には含</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>まれないと解釈された。したがって、連邦裁判所は「D社はオーストラリア内に PE を有していないため、C社において支払時に源泉徴収が必要」との見解を示し、C社は支払った船舶の使用料を税務計算上損金とすることができないとされた。</p> <p>一方、大法廷における判決では、租税条約第 4 条 (3)(b) における「使用」は以下の 3 つの分類に分けられるとした。</p> <ul style="list-style-type: none"> (1) 企業自らによる大規模設備の使用 (Use of the substantial equipment by the enterprise itself) (2) 企業のための大規模設備の使用 (Use of the substantial equipment for the enterprise) (3) 企業との契約に基づいて行われる大規模設備の使用 (Use of the substantial equipment under a contract with the enterprise) <p>本事案における C 社と D 社の船舶の貸借は、上記の(3)に該当するとして、D 社がオーストラリア内で船舶を「使用」していると解釈した。最終的に「D社はオーストラリア内に PE を有する」とされ、C社は賃借料の支払時に源泉徴収は行う必要はないと結論づけられた。</p>	
2.7 認定された PE の 税額計算の過程	公表されていない。	
2.8 当該措置への対応	前述のとおり、連邦裁判所および連邦裁判所大法廷にて審議され、最終的に C 社は賃借料の支払時に源泉徴収は不要と結論づけられた。	

1-12 ロシア

(1) 制度

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地制度調査		
1.1 現地における PE の定義	<p>ロシアの国内法であるロシア連邦法では、PE を以下のとおり定義している。</p> <p>第 2 項 ロシア連邦における外国組織の恒久的施設とは、支店、代理店、出張所、支所、事務所、取次店、その他のあらゆる独立した下部組織、また当該組織がロシア連邦領域内における下記に関連する企業活動を定期的実施する当該組織のその他の活動場所のことである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 地下資源の利用および（または）他の天然資源の利用。 ・ 遊戯用機械を含む設備の建設、設置、据付け、組立て、整備、メンテナンスおよび稼働に関して、契約で定められている作業の実施。 ・ ロシア連邦領域内に所在し、当該組織に属するか、当該組織が賃借している倉庫からの商品の販売。 ・ その他の作業の遂行、サービスの提供、本条第 4 項に定められた事業を除くその他の事業の遂行。 <p>（中略）</p> <p>第 4 項 本条第 2 項に定められた恒久的施設の特徴を欠いている条件下において、ロシア連邦領域内において外国組織が遂行した予備的および補助的性格の事業は、恒久的施設の設立をもたらすものとみなすことはできない。予備的および補助的事业には、特に下記の業務が含まれる。</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) 当該の外国組織が所有する商品の保管、実物宣伝、および（または）納入のみを目的として、当該の納入の開始まで施設を利用する業務。 (2) 当該の外国組織が所有する商品在庫の保管、実物宣伝および（または）納入のみを目的として、当該の納入の開始まで商品在庫を維持する業務。 (3) 当該の外国組織による商品の買い付けのみを目的として、事業を行う一定の場所を維持する業務。 	<p>ロシア連邦法第 306 条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>(4) 情報の収集、処理および（または）普及、税務会計、マーケティング、広告、外国組織が販売する商品（作業、サービス）の市場調査を目的とした事業を行う一定の場所を維持する業務。ただし、当該の業務が当該組織の主たる（通常の）事業ではない場合。</p> <p>(5) 当該の組織の名において単なる契約締結のみを目的として事業を行う一定の場所を維持する業務。ただし、契約締結が外国組織の書面による詳細な指示書に基づいて行われる場合。</p> <p>また、ロシア連邦法第 306 条の第 9 項では、個別のケースとして以下のものも恒久的施設に該当するとしている。</p> <p>9. 外国組織が恒久的施設を有するものとみなされるのは、次の場合である。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・当該の組織が関税地域内または税関監督下での加工の結果取得した自社所有の商品をロシア連邦領域内から供給する場合。 ・当該の組織が本条第 2 項に定められた特徴に合致する事業を、ロシア連邦領域内で当該外国組織の名のもとに活動し、当該外国組織との契約関係に基づきロシア連邦における当該組織の利益を代表するとともに、当該組織の名のもとに契約を締結する全権または契約の重要条件を調整する全権を有しこれを定期的に行使する主体で、かつ、当該外国組織にとっての法的帰結をもたらす主体（従属代理人）を通じて実施する場合。 <p>上記のとおり、ロシア国内法上の PE の定義は、我が国の国内法における PE の定義規定と構成が大きく異なっているが、第 2 項において支店 PE、建設 PE に相当するものが含まれている。ただし、建設 PE については、我が国の国内法上は「1 年超」という要件が設けられているが、ロシア国内法上の建設 PE には明確な期間設定がない。また、「その他の作業の遂行、サービスの提供、本条第 4 項に定められた事業を除くその他の事業の遂行」という包括的な項目が含まれているのが、我が国の国内法と大きく異なる点である。</p> <p>また、代理人 PE については明確には言及されていないが、第 2 項本文の「取次店、その他のあらゆる独立した下部組織」に含まれていると解される。</p>	

調査項目	調査結果	根拠法令等
<p>1.2 租税条約上の PE の定義</p>	<p>ロシアに対しては、1986年1月18日に我が国とソビエト連邦が締結した租税条約(1986年11月27日発効)が適用される。日ソ租税条約の第4条において PE を以下のとおり定義している。</p> <p>1 この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって一方の締約国の居住者がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。</p> <p>2 建築工事現場又は建設若しくは据付工事は、12箇月を超える期間存続する場合に限り、「恒久的施設」とする。</p> <p>3 1及び2の規定にかかわらず、「恒久的施設」には、次のことは、含まれないものとする。</p> <p>(a) 1の居住者に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。</p> <p>(b) 1の居住者に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。</p> <p>(c) 1の居住者に属する物品又は商品の在庫を他の者による加工のためにのみ保有すること。</p> <p>(d) 1の居住者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、事業を行う一定の場所を保有すること。</p> <p>(e) 一の居住者のためにその他の準備的又は補助的な性格の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。</p> <p>(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合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</p> <p>4 1の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者が他方の締約国内において代理人を通じて事業を行う場合には、次の(a)から(c)までに掲げることを条件として、その居住者は、当該代理人がその居住者のために行うすべての活動について、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。</p> <p>(a) 当該代理人が、当該他方の締約国内において、その居住者の名において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こと。</p>	<p>日ソ租税条約第4条</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>(b) 当該代理人が、5の規定が適用される独立の地位を有する代理人ではないこと。</p> <p>(c) 当該代理人の活動が3に掲げる活動に限られないこと。</p> <p>5 一方の締約国の居住者は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて他方の締約国内で事業活動を行っているという理由のみでは、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。</p> <p>6 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の「恒久的施設」とはされない。</p> <p>なお、日ソ租税条約における PE の定義は、現行の OECD モデル租税条約とは規定の構成は異なるものの、概ね同じ内容となっている。異なる点としては、OECD モデル租税条約の第 5 条第 2 項において PE に含まれるものとされている「支店、事務所、工場、作業場、(以下省略)」等が、日ソ租税条約には記載されていない点である。</p>	
<p>1.3 PE 帰属所得の計算方法</p>	<p>I. 課税範囲</p> <p>① <u>課税原則 (帰属主義・総合主義等)</u></p> <p>日ソ租税条約の第 5 条において、PE について PE 所在地国は当該 PE に帰属する所得に対してのみ課税できるとする「帰属主義」の原則が示されている (OECD モデル租税条約の旧 7 条型)。</p> <p>1 一方の締約国の居住者が行う事業から生ずる利得に対しては、その居住者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。一方の締約国の居住者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、その居住者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。</p> <p>一方、国内法においても、PE に帰属する所得のみを課税する「帰属主義」が採用されている。</p>	<p>日ソ租税条約第 5 条第 1 項</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p data-bbox="488 297 743 331">② <u>課税所得の範囲</u></p> <p data-bbox="488 365 1182 472">ロシア国内に PE を有する場合の課税対象については、ロシア連邦法第 307 条第 1 項に以下のとおり規定されている。</p> <ul data-bbox="512 510 1182 797" style="list-style-type: none"> ・ 外国組織が当該外国組織の恒久的施設を通じてロシア連邦領域内における事業を実施した結果、取得した収益から本条第 4 項（※）の規定を考慮して算定される当該恒久的施設の費用を差し引いたもの。 ・ 外国組織のロシア連邦における恒久的施設の資産の所有、利用および（または）運用から生ずる当該外国組織の収益から、その収益の取得に関連する費用を差し引いたもの。 <p data-bbox="552 831 1182 1010">※第 4 項 外国組織が、ロシア連邦領域内に二つ以上の出張所を有するとともに、これらの出張所を通じて実施する事業が恒久的施設の成立をもたらすものである場合には、課税標準および税額は各々の出張所別に算定する。</p> <p data-bbox="488 1043 807 1077">II. <u>課税所得の計算方法</u></p> <p data-bbox="488 1111 1182 1182">PE 認定された場合の計算方法としては、以下の二通りがある。</p> <p data-bbox="512 1216 695 1249">1 原則的方法</p> <p data-bbox="536 1261 1182 1473">収益 - 費用 = 課税所得 会計上の利益に対して、必要に応じて税務調整を行う。ただし、ロシアでは支店に決算書作成義務はないため、支店では税務申告用の決算書のみを作成するケースが一般的であり、その場合、税務調整は生じないこととなる。</p> <p data-bbox="512 1507 1182 1579">2 第三者に役務提供を行ったものとして発生費用をベースに計算する方法</p> <p data-bbox="536 1612 1182 1684">駐在員事務所にて第三者への役務提供に関連して発生した費用 × 20% = 課税所得</p> <p data-bbox="536 1718 1182 1825">課税所得の計算方法として原則は 1 の方法であるが、駐在員事務所が第三者に対して役務提供を行った場合には 2 の方法を適用することができる。</p> <p data-bbox="488 1859 751 1892">III. <u>内部取引の認識</u></p> <p data-bbox="488 1926 1182 1960">ロシア国内にある支店間の取引（例：モスクワ支店とウ</p>	<p data-bbox="1211 398 1362 506">ロシア連邦法第 307 条第 1 項</p> <p data-bbox="1211 1312 1362 1420">ロシア連邦法第 307 条第 1 項</p>

調査項目	調査結果	根拠法令等
	<p>ラジオストック支店との間の取引)については移転価格税制の適用はなく、内部取引の認識もしない。</p> <p>また、ロシアにおける支店と国外の本店との取引も、同一エンティティ内での取引とみなされるので認識はしない。</p> <p>なお、ロシア国内における関連会社間の取引については移転価格税制が適用されるため独立企業間価格で認識することになる。</p> <p>IV. <u>みなし利益課税の有無と法的根拠</u></p> <p>駐在員事務所に対するみなし利益課税については、ロシア連邦法第 307 条第 3 項に以下のとおり規定されている。</p> <p>外国組織が第三者の利益のために、恒久的施設の成立をもたらす予備的および（または）補助的性格の事業をロシア連邦領域内で実施した場合で、当該の事業に対する報酬の取得が定められていない場合には、課税標準は当該の事業に伴う当該恒久的施設の費用の総額の 20%として算定する。</p> <p>V. <u>二重課税排除の方式</u></p> <p>外国税額控除制度が設けられている。</p> <p>VI. <u>法人所得税以外で課される税目</u></p> <p>法人利潤税のうち一部が地方税に相当するものとして、地方政府予算に割り当てられる。</p>	
1.4 税率（法人税）	最高 20%（法人利潤税率）（うち 2%が連邦政府予算、18%が地方政府予算に割り当てられる）	

(2) 事例

調査項目	調査結果	根拠法令等
現地実態調査		
ロシアにおける PE 課税の実態	<p>現在、ロシアに進出している日本企業は約 200 社あり、そのうち 6 割は現地法人、4 割が駐在員事務所の形態である。</p> <p>日本企業の駐在員事務所の職員は、現地の情報収集活動（現地のビジネスショーの報告等）以外に、現地の販売代理店のセールスサポート（アフターセールス業務等）も行っているのが実情である。</p> <p>そのため、商社などでは 100 人規模の駐在員事務所も珍しくなく、彼らは課税駐在員事務所として納税を行う（例えば駐在員事務所の全経費の半分を課税対象として納税）ことで PE リスクを回避している。</p> <p>実態として、ロシアの税務当局はその他の業務に忙殺されていることもあり、日系企業の駐在員事務所への PE 認定には積極的ではない。</p>	

2. 新興国と我が国の制度上・運用上の違いから生じる二重課税の体系的整理

2-1 租税条約の概要

(1) 租税条約の意義

租税条約とは、国際的二重課税の排除および国際的な脱税・租税回避行為の防止等を目的として締結される二国間の条約である。

企業が国と国とを跨いだクロスボーダーの事業展開を行う場合、両国で課税権が行使されるため、国と国との間で課税が重複する「国際的二重課税」が発生することとなる。国際的二重課税が生じた場合、企業の税負担は過重なものとなり、国際的な事業活動に支障をきたすこととなる。

従って、そのような国際的二重課税が生じている状況はその企業および企業が所在する国にとって好ましいものではなく、各国では、租税が経済活動の妨げとならないよう国内法において外国税額控除や国外所得免税等の制度を設けるとともに、諸外国と租税条約を締結することで二重課税の排除のための施策を講じている。

租税条約のひな型としては、OECDによるモデル（OECDモデル租税条約）や国際連合によるモデル（国連モデル租税条約）等がある。我が国が締結している租税条約についてはOECDモデル租税条約に拠っているものが多い⁶。

なお、平成26年3月1日現在、我が国は80ヶ国に適用される60の租税条約を締結している。

(2) 具体的内容

① 事業所得の配分

(i) 課税の範囲

(a) 「PE なければ課税なし」の原則

外国にて事業を行う場合、企業がその国にPEを有していなければその国では課税されないといういわゆる「PE なければ課税なし」の原則が国際的に広く認められている。この「PE なければ課税なし」という課税原則の背景として、企業がPEを有することなく他国で事業を行っている場合には、他国で課税を受けるほどまだ本格的に事業を行っていないと判断することができるという考え方があり、また、課税実務上、PEを有さない外国企業の課税所得を捕捉するのは困難という側面もある。我が国が締結している租税条約においても、

⁶ OECDモデル租税条約は、所得の源泉地国での課税よりも所得の受益者の居住地国における課税を重視することで二重課税を排除しようとするモデルであり、先進国同士による租税条約の多くでこのモデルが用いられている（先進国と開発途上国との条約においてもこのモデルをベースとしているものがある）。一方で、国連モデル租税条約は、OECDモデル租税条約と異なり、源泉地国における課税を広く認めるものであり、条約締結国の一方が開発途上国である場合にしばしば用いられているモデルである。

この「PE なければ課税なし」という考え方が基本原則とされている。

(b) 恒久的施設の定義

今回の調査対象国（台湾⁷を除く。以下「本件条約締結国」という。）と我が国が締結している租税条約のほぼすべてにおいて、恒久的施設とは以下のとおり定義されている。

「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所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。「恒久的施設」には次のものを含む。

- ・ 事業の管理の場所
- ・ 支店
- ・ 事務所
- ・ 工場
- ・ 作業場
- ・ 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

なお、上記の項目以外に個々の租税条約で「恒久的施設」として例示されている項目は以下のとおりである。

- ◆ インドネシア
 - 農場又は栽培場
- ◆ オーストラリア
 - 農業、牧畜業又は林業の用に供されている財産
- ◆ ベトナム
 - 倉庫
- ◆ タイ
 - 農場又は栽培場
 - 保管のための施設を他の者に提供する者に係る倉庫
- ◆ インド
 - 保管のための施設を他の者に提供する者に係る倉庫
 - 農業、林業、栽培又はこれらに関連した活動を行う農場、栽培場その他の場所
 - 店舗その他の販売所
 - 天然資源の探査のために使用する設備又は構築物（六箇月を超える期間

⁷ 台湾とは現在租税条約の締結はされていないが、租税条約に相当する枠組みづくりに係る交渉を 2013 年 12 月 18 日に開始したことが公益財団法人交流協会より発表された。
http://www.koryu.or.jp/ez3_contents.nsf/Top/D8FC4420D622D00249257C44000F4B85?OpenDocument

使用する場合に限る。)

また、ロシアと我が国の間で現在も適用される日本とソビエト連邦との租税条約においては上記のような恒久的施設の例示はなされていない。

(c) 恒久的施設から除外されるケース（駐在員事務所等）

本件条約締結国との租税条約においては、基本的に以下のケースは「恒久的施設」には含まれないと規定されている。

- ・ 企業に属する物品又は商品の保管又は展示のためにのみ施設を使用すること。
（※1）
- ・ 企業に属する物品又は商品の在庫を保管又は展示のためにのみ保有すること。
（※2）
- ・ 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のためにのみ保有すること。
- ・ 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、事業を行う一定の場所を保有すること。
- ・ 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の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。（※3）
- ・ 上記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。

※1 シンガポール、韓国、ロシア、オーストラリア、中国との租税条約においては、「引渡のための施設の使用」を含む。

※2 シンガポール、韓国、ロシア、オーストラリア、中国との租税条約においては、「引渡のための在庫の保有」を含む。

※3 インドネシアとの租税条約においては「広告、情報の提供、科学的調査又はこれらに類する準備的又は補助的な性格の活動」と規定されている。

なお、駐在員事務所については、その活動が上記のように「商品を購入し又は情報を収集することのみ」または「その他の準備的又は補助的な性格」のものに留まっている場合には、恒久的施設に該当しないこととなる。ただし、駐在員事務所であっても、租税条約上で恒久的施設に該当しないと認められる範囲を超えた活動（例：駐在員事務所自らが営業行為を行い、手数料収入を得る等）を行う場合には、恒久的施設に該当することとなる。

(d) 建設 PE

(ア) 定義

本件条約締結国と我が国が締結している租税条約の大部分において、建設 PE は「建築工事現場又は建設若しくは据付工事」と定義されているが、ベトナム、タイ、インドとの租税条約においては「組立ての工事」も含まれている。

(イ) タイムテスト

本件条約締結国との租税条約において、建設 PE のタイムテストについては、「6 ヶ月」と定めているものが大多数ではあるが、なかには 3 ヶ月（タイ）、12 ヶ月（香港、ロシア、オーストラリア）といったタイムテスト期間を設けている租税条約もある。

(ウ) 監督活動

本件条約締結国の多くは建設 PE の定義のなかに建築工事等に関連する「監督活動」を含めていないが、以下の国々については「監督活動」が建設 PE の範囲に含まれている（タイムテストの期間はタイ、オーストラリアを除いて 6 ヶ月）。

- シンガポール
- 韓国
- マレーシア
- インド
- 中国（継続する 12 ヶ月のうち 6 ヶ月を超える期間行われる場合）
- インドネシア（1 課税年度において合計 6 ヶ月を超える期間行われる場合）
- タイ（3 ヶ月を超える期間行われる場合）
- ベトナム（12 ヶ月のうち 6 ヶ月を超える期間行われる場合）
- オーストラリア（12 ヶ月を超える期間行われる場合）

(e) 代理人 PE

本件条約締結国との租税条約においては、いわゆる代理人 PE を以下のとおり規定している。

一方の締約国内において他方の締約国の企業に代わって行動する者（ただし、後述の独立代理人を除く。）で次のいずれかの活動を行う場合には、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、当該一方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。

- ① 当該一方の締約国内において、当該企業の名において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こと。
- ② 当該一方の締約国内において、当該企業に属する物品又は商品の在庫を保有し、かつ、当該在庫により当該企業に代わって反復して注文に応ずること。
- ③ 当該一方の締約国内で、専ら又は主として、当該企業のために、又は当該企業及び当該企業が支配し若しくは当該企業に支配的利益を有している他の企業のために反復して注文を取得すること。

上記①については、本件条約締結国のすべての国との租税条約に当該規定が含まれている。②および③については、これらを代理人 PE の範囲に定めていないものもあり、租税条約により異なっている。本件条約締結国においては、②および③は以下の国々との租税条約に含まれている。

- ② : インドネシア、ベトナム、タイ、インド、マレーシア
- ③ : タイ、インド、中国

また、オーストラリアとの租税条約においては、以下のとおり、製造又は加工を行う者を代理人 PE と規定している。

当該一方の締約国内において、当該企業のために当該企業に属する物品又は商品を製造し、又は加工すること。

なお、代理人 PE とされる上記①②③のいずれかに該当する場合であっても、独立の地位にある代理人（独立代理人）と認められる場合には、代理人 PE には該当しないとされている。この「独立代理人」については、本件条約締結国との租税条約においては以下のとおり規定されている。

通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて他方の締約国内において事業活動を行っているという理由のみでは、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされない。

この「独立代理人」の租税条約上の規定については、本件条約締結国のいずれにおいても相違は見られない。

(f) 役務の提供

本件条約締結国のうち、役務の提供（コンサルタントによる役務の提供を含む。）を恒久的施設に該当するものとしている国は、中国、ベトナム、タイ、インドネシア、オーストラリアである。

各国の租税条約において、恒久的施設に該当することとなる役務提供の期間（タイムテスト）は以下のとおりである。

- 12ヶ月の間に合計6ヶ月超：中国、ベトナム、タイ、
- 一課税年度において合計6ヶ月超：インドネシア
- 12ヶ月超：オーストラリア

中国、インドネシア、タイ、オーストラリアおよびベトナムとの租税条約における「役務」については、以下のとおり規定されている。

◆中国

一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員を通じてコンサルタントの役務を提供する場合には、このような活動が単一の工事又は複数の関連工事について12箇月の間に合計6箇月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。

◆インドネシア

一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員を通じてコンサルタントの役務又は建築、建設若しくは据付工事に関連する監督の役務を提供する場合には、このような活動が単一の工事又は複数の関連工事について一課税年度において合計六箇月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。

◆タイ

一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員を通じて役務の提供（コンサルタントの役務の提供を含む。）を行う場合には、このような活動が単一の工事又は複数の関連工事について12箇月の間に合計6箇月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。

◆オーストラリア

当該他方の締約国内における建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事に関連して当該他方の締約国内で行う監督活動又はコンサルタントの活動であって、十二箇月を超える期間継続するもの

◆ ベトナム

一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員を通じて役務の提供（コンサルタントの役務の提供を含む。）を行う場合には、このような活動が単一の事業又は複数の関連事業について十二箇月の間に合計六箇月を超える期間行われるときに限り、当該企業は、当該他方の締約国内に「恒久的施設」を有するものとされる。

(g) 子会社

本件条約締結国との租税条約においては、現地における子会社の取扱いについて、以下の規定が設けられている。

一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業（「恒久的施設」を通じて行われるものであるかないかを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の「恒久的施設」とはされない。

これは、一方の締約国の法人と他方の締約国の法人との間に支配関係があるということだけで恒久的施設に該当するということはないという趣旨である。

例えば、海外に子会社を設立したような場合において、その子会社が前述の代理人 PE に該当する活動のいずれか（契約締結、在庫保有、注文取得等）を行っているのであれば、当該子会社は親会社の PE に該当することになるが、それはあくまで個々の活動内容によって判定されるものであり、外形的な支配関係のみによって判定されるものではないということがこの規定により定められている。

(h) その他

➤ インドネシア

他方の締約国内において「保険料の受領」又は「他方の締約国内において生ずる危険の保険」をする場合には、恒久的施設に該当すると規定されている。

➤ オーストラリア

「天然資源を探索し、又は開発する活動であって、いずれかの 12 箇月の期間において合計 90 日を超える期間行われるもの」や「大規模設備の運用であって、いずれかの 12 箇月の期間において合計 183 日を超える期間行われるもの」についても恒久的施設に該当すると規定されている。

(ii) 租税条約における帰属主義

我が国と本件条約締結国との間の租税条約においては、恒久的施設に対する課税は恒久的施設に帰属する所得に対してのみ行うことができるとする「帰属主義」の原則が採用されている⁸。本件条約締結国との租税条約における帰属主義の原則は、いずれも 2010 年に改正される前の OECD モデル租税条約の 7 条（旧 7 条）型となっている⁹が、PE に帰属する所得の計算方法については租税条約上で統一的に定められているのではなく、それぞれの国の国内法における課税の方式に委ねられている。

なお、旧 7 条第 4 項では以下にある通り、PE に帰属する所得の企業全体の所得を一定の基準によって按分して算出する方法を容認している。

OECD モデル租税条約旧第 7 条第 4 項

2 の規定は、恒久的施設に帰せられるべき利得を企業の利得の総額の当該企業の各構成部分への配分によって決定する慣行が一方の締約国にある場合には、租税を課されるべき利得をその慣行とされている配分の方法によって当該一方の締約国が決定することを妨げるものではない。ただし、用いられる配分の方法は、当該配分の方法によって得た結果がこの条に定める原則に適合するようなものでなければならない。

② 追いかけて課税の禁止

OECD モデル租税条約の第 10 条第 5 項では、一方の条約締約国の居住者である法人が支払う配当および当該法人に留保された所得に対しては、この配当および留保所得の全部または一部の原資が他方の条約締約国から生じたものであっても、他方の条約

⁸ 我が国の国内法においては、PE に対する課税対象は全ての PE 所在地国源泉の所得とする「総合主義」の原則が採用されており、国内法における課税原則と租税条約における課税原則の平仄を合わせるため、平成 26 年度税制改正において国内法の改正が予定されている（詳細は後述「2-4 国内法への帰属主義及び AOA 導入による影響の分析」参照。）。

⁹ なお、平成 25 年 12 月 17 日において日英租税条約改正議定書の署名が行われ、我が国の締結する租税条約で初めて OECD モデル租税条約新 7 条に規定されている OECD 承認アプローチ（Authorized OECD Approach、詳細は後述「2-4 国内法への帰属主義及び AOA 導入による影響の分析」）が導入される旨、我が国財務省より発表されている。

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/press_release/251218uk_pt.htm

締約国はその配当および留保所得に対して課税することはできないことを規定している（いわゆる「追いかけて課税の禁止」）。

我が国と本件条約締約国との間の租税条約においては、日本・ソ連租税条約を除き、この「追いかけて課税の禁止」の規定が設けられている¹⁰。

一方で、インドネシアにおける支店利益税やタイにおける送金課税（詳細は「2-3 課税問題の体系的整理及び二重課税排除可能性の検討」参照）など、租税条約や議定書において、例外的に容認している場合もある。

③ 租税条約の「二重課税の排除」条項

OECD モデル租税条約においては「二重課税の排除」条項が設けられており、条約締結国双方においてそれぞれの国内法に基づき、二重課税排除の施策を採ることとされている。当該条項においては二重課税排除の方法として、国外所得免除方式と外国税額控除方式の2つが記載されている。

我が国と本件条約締結国との間の租税条約においては、日本の居住者が租税条約に従って相手国にて課税された場合には、我が国国内法において規定されている外国税額控除方式により相手国における納税額を日本において発生する税額から控除することで二重課税を排除することを定めている。

なお、2010年に改正され AOA の考え方が盛り込まれた OECD モデル租税条約の第7条（新7条）第2項では、租税条約の「二重課税の排除」条項（OECD モデル租税条約の第23条）により外国税額控除を適用する場合についてもその国外所得計算において AOA の考え方を適用することとされている。

④ 相互協議

OECD モデル租税条約では第25条に「相互協議」の規定を設けており、租税条約の規定に適合しない課税を受けた（または受けることになる）と認める者は、法令における救済手段とは別に、その者の居住する締約国の権限のある当局に対して申立てをすることができるとしている。これにより、両国の課税当局は申し立てられた問題事案について協議を行い、解決を図ることとなる。我が国が締結している租税条約においては、すべてこの相互協議に関する規定が盛り込まれている。

このように、租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合には、相互協議の手続きにより両国の税務当局が話し合うことになるが、OECD モデル租税条約では、両国は課税問題を解決するよう「努める」ものとする努力規定となっており、必ずしも何らかの合意に至ることが保証されているわけではない。相互協議を行っても課税問題

¹⁰本件条約締約国以外で「追いかけて課税の禁止」規定が設けられていない租税条約として、ブラジル、ニュージーランドとの租税条約が該当する。

が解決されないのであればこの相互協議の手続き自体が実効性のないものとなってしまいうため、それを補完するものとして「仲裁」という手続きが設けられている（OECDモデル租税条約第25条第5項）。この「仲裁」とは、相互協議開始後2年を経過しても両国が合意に至らない場合に、納税者の要請に基づいて、独立した仲裁人を選定し、その仲裁人に当該事案の解決を求める手続きである。なお、現在、我が国が締結している租税条約（議定書を含む）のうち、現時点で仲裁条項が盛り込まれているのは、オランダ、香港、ポルトガル、ニュージーランド、米国、英国、スウェーデンとの各租税条約である。

2-2 外国税額控除制度の概要

(1) 意義

外国税額控除とは、国際的な二重課税の排除を目的とした制度の 1 つであり、企業がその本店等が所在する国で納付する法人税額を計算する際、その国の法人税制において全世界所得課税（国内源泉所得及び国外源泉所得を課税所得とする方式）が採用されている場合に、国外源泉所得に対して外国で課された税額を、本店等の所在地国において納付すべき税額から控除する制度である。

このように外国で納付した税額を控除することで、本店等所在地国における納付税額は減額されることとなり、結果的に国際的な二重課税が排除されることとなる。

外国税額控除制度以外に、国際的な二重課税を排除する仕組みとしては国外所得免税制度がある。これは、企業の税額を計算する上で、国外源泉所得についてはその国において課税を免除する方法であり、外国税額控除制度に比べて制度自体の仕組みを簡素にすることができるといって特徴を有している。

我が国では、内国法人の国外源泉所得を含む全世界所得を課税標準として法人税が課されることとされている。全世界所得課税の結果生じる国際的な二重課税を排除する方法としては、平成 21 年の税制改正前までは直接外国税額控除制度および間接外国税額控除制度¹¹という 2 種類の外国税額控除制度を採用してきたが、平成 21 年の税制改正により、外国子会社配当益金不算入制度を導入するとともに間接外国税額控除制度は廃止されることとなった。その結果、現在の我が国における外国税額控除制度は直接外国税額控除制度を柱とする仕組みとなっている。

また、「外国税額控除」の範囲を広く捉える場合には、①直接外国税額控除、②間接外国税額控除、③みなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）¹²、④外国子会社合算税制（いわゆるタックス・ヘイブン税制）における外国税額控除¹³、といったものも含まれるという解釈が一般的である。ただし、本調査は特に外国における恒久的施設において課された外国税についての二重課税の考察が主目的であることから、②③④の各制度の分析については割愛することとし、本報告書のこれ以降の記述において使用する「外国税額控除（制度）」とは「直接外国税額控除（制度）」を意味するものとする。

¹¹ 間接外国税額控除制度とは、日本企業が有する外国の子会社が納付する外国法人税について、その外国子会社から配当を受領した場合に、その外国税額のうちその配当に対応する部分の金額を日本の親会社が納付したものとみなして外国税額控除の適用を受けることを認める制度である。

¹² みなし外国税額控除とは、租税条約の規定に基づいて、源泉地である外国で免除または軽減された税額について、課税がなされたものとみなして日本の税額計算上、外国税額控除の適用を認めるという制度である。

¹³ 外国子会社合算税制により、軽課税国等に所在する子会社等において留保された所得が日本の親会社の所得に合算された場合に、その子会社等が納付した外国税のうち合算された金額に対応する部分の金額を、日本の親会社が納付したものとみなして外国税額控除の適用を受けることを認める制度である。

(2) 我が国の外国税額控除の概要

我が国の法人税制における外国税額控除制度では、我が国の企業が外国に有する支店等において生じた所得について現地で課された法人税や、利子・配当等に対して現地で課された源泉税等のように、当該企業自身の国外所得に対して当該企業自身が納税者となって課された外国税について、その企業が我が国で納付することとなる法人税から控除することが認められている。

同制度は、法人税法第 69 条を根拠規定としており、同条第 1 項に定める外国法人税の額（法人税法第 69 条においては「控除対象外国法人税の額」という。）を同項に定める「控除限度額」の金額を限度として、その事業年度の法人税額から控除するという仕組みとなっている。

(3) 対象となる外国税の範囲

外国税額控除の対象となる外国税については、法人税法第 69 条第 1 項において以下のよう規定されている。

外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの

また、法人税法施行令第 141 条第 1 項にて、上記の「政令で定めるもの」についての規定が設けられている。

法第 69 条第 1 項（外国税額の控除）に規定する外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものは、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税とする。

さらに、法人税法施行令第 141 条第 2 項にて、上記の「外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」に含まれるものが規定されている（なお、下記の各項目においてカッコ書きで示した具体例は補足のための一例であり、条文上規定されたものではない）。

- ① 超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税
（例：かつて我が国に存在した超過所得に対する法人税に相当する税）
- ② 法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税
（例：我が国における法人住民税の法人税割に相当する税）
- ③ 法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの

(例：利子、配当等について収入金額を基準として課される源泉所得税)

- ④ 法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、法人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税

(例：新興国における農産物税、石油会社税等)

一方、法人税法施行令第 141 条第 3 項にて、上記の「外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税」に含まれないものが規定されている(上記同様、下記の各項目の具体例は補足のため一例であり、条文上に規定されたものではない)。

- ① 税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税

(例：タックスヘイブン国等にみられる後日還付請求が可能な税)

- ② 税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税

(例：納期限が無期限とされており、実質的に税負担がないに等しい税)

- ③ 複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税(当該複数の税率のうち最も低い税率(当該最も低い税率が当該合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合には当該適用されるべき税率)を上回る部分に限る。)

(例：タックスヘイブン国等にみられる納税者が複数税率の中から任意選択できる税)

- ④ 外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

(例：利子税、延滞税、加算税等の遅延利息またはペナルティの性格を有する税)

上述のとおり、外国において納付したすべての税金が外国税額控除の対象となるものではなく、もし納付した外国税が上記の定義に該当するものでなければその外国税について外国税額控除は適用することはできない。なお、外国の法令に基づき「法人の所得を課税標準として課される税」に該当するかどうかを判定する場合において、現地の法制度と我が国の法制度は異なることがあり判定が容易でないケースが生じうることに注意が必要である。

(4) 控除対象外国法人税の額

(3)で述べた外国法人税の範囲に含まれるものについては、基本的に外国税額控除の対象となるが、以下のものについては法人税法第 69 条第 1 項により外国税額控除の適用対象から除かれている。したがって、外国税額控除の対象となるのは、実際に外国で納付した外

国法人税の額から以下のものを除外した金額となり、これを法人税法の規定上は「控除対象外国法人税」と称している。

- ① その所得に対する負担が高率な部分として政令で定める外国法人税の額
- ② 内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額
- ③ 内国法人の法人税に関する法令の規定により法人税が課されないこととなる金額を課税標準として外国法人税に関する法令により課されるものとして政令で定める外国法人税の額
- ④ その他政令で定める外国法人税

上記①の「所得に対する負担が高率な部分」とは、法人税法施行令第 142 条の 2 第 1 項において、内国法人が納付する外国法人税のうち「当該外国法人税を課す国又は地域において当該外国法人税の課税標準とされる金額に 100 分の 35 を乗じて計算した金額を超える部分の金額」とされている（金融業における利子等に関する規定は別途あり）。

我が国の外国税額控除制度においては、控除限度額の計算において、国外所得をその種類別や国別に区分することをせず、国外所得を一括して控除限度額の計算を行うこととしている（一括限度額方式）。しかし、一括限度額方式においては、我が国の法人税の実効税率を超える税率で課された外国法人税が、我が国の法人税の実効税率よりも低い税率で課された（または非課税とされた）国外所得により生じる控除枠を利用して税額控除を行うことができるという彼我流用の問題が生じることとなる。この問題を解決するために、我が国の外国税額控除制度では、高率で課された部分については外国税額控除の対象外とすることとした。なお、この「高率な部分」は、昭和 63 年の当該措置の導入以来「50%超」とされていたが、その後の法人実効税率の引下げと平仄を合わせるべく平成 23 年 12 月の税制改正により 35%に引き下げられた。

上記②の「内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引」とは、法人税法施行令第 142 条の 2 第 5 項において、「内国法人が金銭の借入れをしている者又は預入を受けている者と特殊の関係のある者に対し、その借り入れられ、又は預入を受けた金銭の額に相当する額の金銭の貸付けをする取引」または「貸付債権その他これに類する債権を譲り受けた内国法人が、当該債権に係る債務者（当該内国法人に対し当該債権を譲渡した者と特殊の関係のある者に限る。）から当該債権に係る利子の支払を受ける取引」とされている。また、上記③については、法人税法施行令第 142 条の 2 第 7 項により、みなし配当に係る源泉税、外国子会社配当益金不算入制度の対象となる配当等に係る外国源泉税等、内国法人の法人税に関する規定により法人税が課されないこととなる課税標準として課税される外国法人税が除かれることとなる。なお、これらの上記②③④について

は本報告書においては詳細は割愛する。

(5) 控除限度額の計算

我が国の外国税額控除制度においては、前述のとおり、法人税法第 69 条の「控除対象外国法人税額」のうち一定の「控除限度額」の範囲内において我が国の法人税額から控除することができる制度となっている。ここでいう「控除限度額」の計算方法は、法人税法施行令第 142 条第 1 項に規定されており、「内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の額に、当該事業年度の所得金額のうち当該事業年度の国外所得金額の占める割合を乗じて計算した金額」とされている。これを算式で示すと以下のとおりとなる。

$$\begin{array}{c} \text{◆ 控除限度額の算式} \\ \\ \text{内国法人の各事業年度の所得} \quad \times \quad \frac{\text{当該事業年度の国外所得金額}}{\text{当該事業年度の所得金額}} \\ \text{に対する法人税の額} \end{array}$$

上記算式における「内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の額」とは、法人税法施行令第 142 条第 1 項により、法人税法および租税特別措置法の次の規定を適用しないで計算した場合の法人税の額とし、附帯税の額を除くものとされている。

- ・ 特定同族会社の特別税率及び税額控除（法人税法第 67 条 から第 70 条）
- ・ 連結納税の承認を取り消された場合の試験研究費の額に係る法人税額（租税特別措置法第 42 条の 4 第 11 項）
- ・ 連結納税の承認を取り消された場合のエネルギー環境負荷低減推進設備等に係る法人税額（租税特別措置法第 42 条の 5 第 5 項）
- ・ 連結納税の承認を取り消された場合の機械等に係る法人税額（租税特別措置法第 42 条の 6 第 5 項）
- ・ 連結納税の承認を取り消された場合の沖縄の特定地域における工業用機械等に係る法人税額（租税特別措置法第 42 条の 9 第 4 項）
- ・ 連結納税の承認を取り消された場合の国際戦略総合特別区域における機械等に係る法人税額（租税特別措置法第 42 条の 11 第 5 項）
- ・ 連結納税の承認を取り消された場合の経営改善設備に係る法人税額（租税特別措置法第 42 条の 12 の 3 第 5 項）
- ・ 使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例（租税特別措置法第 42 条第 1 項）
- ・ 土地の譲渡等がある場合の特別税率（租税特別措置法第 42 条の 3 第 1 項及び第 8 項）
- ・ 短期所有に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率（租税特別措置法第 63 条

第 1 項)

また、上記算式における「当該事業年度の所得金額」とは、法人税法施行令第 142 条第 2 項により、法人税法および租税特別措置法の次の規定を適用しないで計算した場合の当該事業年度の所得の金額とされている。

- ・ 青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し（法人税法第 57 条）
- ・ 青色申告書を提出しなかつた事業年度の災害による損失金の繰越し（法人税法第 58 条）
- ・ 公益法人等が普通法人に移行する場合の所得の金額の計算（法人税法第 64 条の 4）
- ・ 対外船舶運航事業を営む法人の日本船舶による収入金額の課税の特例（租税特別措置法第 59 条の 2）
- ・ 組合事業等による損失がある場合の課税の特例（租税特別措置法第 67 条の 12 及び第 67 条の 13）

(6) 国外所得の範囲

上記(5)の控除限度額の計算における「当該事業年度の国外所得金額」とは、法人税法施行令第 142 条第 3 項により、以下のように規定されている。

当該事業年度の国外所得金額とは、当該事業年度において生じた法人税法第 138 条（国内源泉所得）に規定する国内源泉所得以外の所得に係る所得のみについて各事業年度の所得に対する法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき当該事業年度の所得の金額（外国法人税が課されない国外源泉所得がある場合には、当該金額から当該外国法人税が課されない国外源泉所得に係る所得の金額を控除した金額）に相当する金額をいう。

ただし、当該金額が当該事業年度の所得金額の 100 分の 90 に相当する金額を超える場合には、当該 100 分の 90 に相当する金額とする。

ここで控除限度額の計算上用いられる「当該事業年度の国外所得金額」とは、我が国の法人税法に定める国内源泉所得以外の所得について我が国の法人税法の規定を適用して計算した場合の課税所得の額を意味しており、外国において実際に納付した外国法人税の計算上その課税標準とされた所得金額とは異なる。この点は法人税法基本通達 16-3-9 においても明らかにされている。

現行制度上、国外源泉所得は、国内源泉所得以外の所得として定義されているのみであ

り¹⁴、下記の法人税法第 138 条において定められている国内源泉所得以外の所得がこれに該当することとなる。

1. 国内における事業等から生じる所得

国内において行う事業から生じ、又は国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得（次号から第 11 号までに該当するものを除く。）その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの

2. 国内における人的役務の提供に係る対価

国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で一定のものを行う法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価

3. 国内における不動産等の貸付等による対価

国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利若しくは採石法の規定による採石権の貸付け（地上権又は採石権の設定その他他人に不動産、不動産の上に存する権利又は採石権を使用させる一切の行為を含む。）、鉱業法の規定による租鉱権の設定又は所得税法に規定する居住者若しくは内国法人に対する船舶若しくは航空機の貸付けによる対価

4. 利子等

所得税法第 23 条第 1 項（利子所得）に規定する利子等のうち次に掲げるもの
イ）日本国の国債若しくは地方債又は内国法人の発行する債券の利子
ロ）外国法人の発行する債券の利子のうち当該外国法人が国内において行う事業に帰せられるものその他の一定のもの
ハ）国内にある営業所、事務所その他これらに準ずるものに預け入れられた所得税法第 2 条第 1 項第 10 号に規定する預貯金の利子
ニ）国内にある営業所に信託された合同運用信託、公社債投資信託又は公募公社債等運用投資信託（所得税法第 2 条第 1 項第 15 号の 3 に規定する公募公社債等運用投資信託をいう。）の収益の分配

5. 内国法人から受ける配当等

所得税法第 24 条第 1 項（配当所得）に規定する配当等のうち次に掲げるもの
イ）内国法人から受ける所得税法第 24 条第 1 項に規定する剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配又は基金利息
ロ）国内にある営業所に信託された所得税法第 2 条第 1 項第 12 号の 2 に規定する投資信託（公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除く。）又は第 2 条第 29 号ハ（定義）に規定する特定受益証券発行信託の収益の分配

¹⁴ 平成 26 年度税制改正大綱において、今後我が国国内法に帰属主義及び AOA を導入するにあたり、外国税額控除制度における国外源泉所得を積極的に定義することが示されている。

6. 国内において業務を行う者に対する貸付金に係る利子

国内において業務を行う者に対する貸付金（これに準ずるものを含む。）で当該業務に係るものの利子（一定の利子を除き、債券の買戻又は売戻条件付売買取引として一定のものから生ずる差益として一定のものを含む。）

7. 国内において業務を行う者から受ける使用料等

国内において業務を行う者から受ける次に掲げる使用料又は対価で当該業務に係るもの

イ) 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料又はその譲渡による対価

ロ) 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の使用料又はその譲渡による対価

ハ) 機械、装置その他政令で定める用具の使用料

8. 広告宣伝のための賞金

国内において行う事業の広告宣伝のための賞金として定められた一定のもの

9. 生命保険の年金等

国内にある営業所又は国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結した生命保険会社又は損害保険会社の締結する保険契約その他の年金に係る契約で一定のものに基づいて受ける年金（年金の支払の開始の日以後に当該年金に係る契約に基づき分配を受ける剰余金又は割戻しを受ける割戻金及び当該契約に基づき年金に代えて支給される一時金を含む。）

10. 給付補てん金等

次に掲げる給付補てん金、利息、利益又は差益

イ) 所得税法第 174 条第 3 号（内国法人に係る所得税の課税標準）に掲げる給付補てん金のうち国内にある営業所が受け入れた定期積金に係るもの

ロ) 所得税法第 174 条第 4 号に掲げる給付補てん金のうち国内にある営業所が受け入れた同号に規定する掛金に係るもの

ハ) 所得税法第 174 条第 5 号 に掲げる利息のうち国内にある営業所を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの

ニ) 所得税法第 174 条第 6 号に掲げる利益のうち国内にある営業所を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの

ホ) 所得税法第 174 条第 7 号に掲げる差益のうち国内にある営業所が受け入れた預貯金に係るもの

ヘ) 所得税法第 174 条第 8 号に掲げる差益のうち国内にある営業所又は国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの

11. 匿名組合契約等に基づく利益の分配

国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（これに準ずる契約として一定のものを含む。）に基づいて受ける利益の分配

なお、国外源泉所得の判定においては、その国外源泉所得に対して外国で実際に課税を受けているかどうかは影響せず、たとえば現地の国内法や租税条約により非課税とされているケースのように外国法人税が課されていない所得であっても、国内源泉所得以外のものであれば国外源泉所得に該当する。ただし、外国税額控除の限度額の計算においては、「外国法人税が課されない国外源泉所得（非課税所得）」は「当該事業年度の国外所得金額」（分子の金額）から控除することとなっている。

また、「当該事業年度の国外所得金額」は「当該事業年度の所得金額」の90%に相当する金額が上限とされている。これは、内国法人が我が国に本社を置いている以上は、少なくとも全世界所得の10%程度は我が国に所在する本社等の貢献により発生したものと考えることによるものである。

(7) 租税条約との関係

国内源泉所得の範囲について我が国の法人税法と租税条約で規定が異なる場合には、以下の法人税法第139条により、租税条約の定めが優先することとされている。

本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約において国内源泉所得につき前条（法人税法第138条）の規定と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける法人については、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約に定めるところによる。この場合において、その条約が同条第2号から第11号までの規定に代わって国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす。

これにより、外国税額控除を適用する際の国外源泉所得の範囲についても、我が国の法人税と租税条約の規定が異なる場合には租税条約が優先されることになる。

たとえば、日本とオーストラリアとの租税条約の第22条においては、所得の源泉に関して以下のとおり規定されている。

1. 一方の締約国の居住者が取得する所得、利得又は収益であって、第6条から第8条（※1）まで及び第10条から第18条（※2）までの規定に基づき他方の締約国において租税を課することができるものは、当該他方の締約国の租税に関する法令の適用上、当該他方の締約国内の源泉から生じたものとされる。

2. 一方の締約国の居住者が取得する所得、利得又は収益であって、第 6 条から第 8 条まで、第 10 条から第 18 条まで及び第 20 条 (※3) の規定に基づき他方の締約国において租税を課することができるものは、第 25 条 (※4) の規定及び当該一方の締約国の租税に関する法令の適用上、当該他方の締約国内の源泉から生じたものとされる。

※1 不動産所得、事業所得、海上運送及び航空運送、の各規定

※2 配当、利子、使用料、財産の譲渡、給与所得、役員報酬、芸能人及び運動家、退職年金及び保険年金、政府職員、の各規定

※3 匿名組合に関する規定

※4 二重課税の除去に関する規定 (後述)

上記の 2. に基づくと、たとえば我が国の法人が外国にて租税条約の規定に基づいて課税を受けた所得は、我が国の法人税の規定の上では国外源泉所得に該当しなくても、外国税額控除の適用上、国外源泉所得として取り扱うことになる。つまり、租税条約の規定いかんにより、国外源泉所得の範囲が拡大 (または縮小) するケースが生じうるといふことである。

なお、上記のような所得の源泉地に関する規定は、日米租税条約、日英租税条約等多くの条約に設けられているが、今回の調査対象国のなかでは上記のオーストラリアとの租税条約及び香港との租税条約に盛り込まれている。

また、本件条約締結国との間の租税条約においては、「2-1 租税条約の概要」において記載の通り、すべて二重課税の排除に関する規定が盛り込まれている。例えば、日本・オーストラリア租税条約の第 25 条第 1 項の規定は以下のとおりである。

日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令の規定に従い、

(a) 日本国の居住者がこの条約の規定に従ってオーストラリアにおいて租税を課される所得をオーストラリア内において取得する場合には、当該所得について納付されるオーストラリアの租税の額は、当該居住者に対して課される日本国の租税の額から控除する。ただし、控除の額は、日本国の租税の額のうち当該所得に対応する部分を超えないものとする。

(b) オーストラリア内において取得される所得が、オーストラリアの居住者である法人により、当該法人の議決権のある株式又は発行済株式の十パーセント以上を配当の支払義務が確定する日に先立つ六箇月の期間を通じて所有する日本国の居住者である法人に対して支払われる配当である場合には、日本国の租税からの控除を行うに当たり、当該配当を支払う法人によりその所得について納付されるオーストラリ

アの租税を考慮に入れるものとする。

上記(a)により、現地（この場合はオーストラリア）において租税条約の規定に従って課される税金については、我が国における外国税額控除の対象となる旨が規定されている。

2-3 課税問題の体系的整理及び二重課税排除可能性の検討

(1) みなし利益課税

① 内容

PE の帰属所得計算について、現地における帳簿上の利益をベースとするのではなく、収入や経費の額にみなし利益率を乗じることで PE 帰属所得を算出する方法。本調査対象国においては、このようなみなし利益率を用いた算定方法は、益金および損金から所得を算定するいわゆる通常の算出方式と併記される形で各国の国内法に規定されていることが多い。

※現地当局は、あくまでも租税条約で規定している帰属主義を踏襲し、その中で PE 帰属所得の計算方法をこのように定めているため条約違反ではないとしている。

② 各国の状況

(i) 中国

PE 認定された場合の課税方法としては、実質課税方式(実際所得課税による申告)と推定課税方式(みなし利益率を用いた推定課税による申告)の2通りが通達により定められている(国税発[2010]19号)。

◆ 推定課税方式(実質課税方式で計算できない場合)

非居住企業の会計帳簿が完全ではなく、資料が不足していることで監査が難しい、あるいはその他の原因により正確な計算が困難で課税所得額を申告できない場合には、税務機関は以下の方法により課税所得額を確定する。

A) 収入は正確に計算できる、又は合理的な方法により収入総額を推定できるが、原価費用の正しい計算ができない場合

$$\text{課税所得金額} = \text{収入総額} \times \text{みなし利益率} \times$$

B) 原価費用は正確に計算できるが収入総額の正確に計算ができない場合

$$\text{課税所得金額} = \text{費用総額} / (1 - \text{みなし利益率} \times) \times \text{みなし利益率} \times$$

C) 経費支出総額を正確に計算できるが、収入総額と原価費用を正確に計算できない場合

課税所得額 =

$$\text{経費支出総額} / (1 - \text{みなし利益率} \times - \text{営業税税率}) \times \text{みなし利益率}$$

※みなし利益率は業種により 15%～50%

具体的には、

請負工事作業・設計・コンサルティング：15～30%

管理サービス：30～50%

その他税務又は役務提供以外の経営活動：15%を下回らない

(ii) 香港

内国歳入規定（Inland Revenue Rules）のルール 5 では、香港の PE における所得の把握方法について以下の 3 つの方法を提示している。

※2 点目がワールドワイド課税（後述）、3 点目がみなし利益課税の規定。

- 香港 PE に紐付いた勘定科目が設けられており、それにより香港にて生じた利益を把握することが可能な状態にあるのであれば、当該勘定科目の金額に基づいて課税所得を計算する。
- 当該香港 PE 用の勘定科目により香港にて生じた利益を把握することができない場合には、全世界利益を香港とそれ以外の地域の売上比により按分して香港の課税所得を計算する。
- 内国歳入庁の査定官により、上記 2 つの方法が実用的でない、または公平でないとされた場合、香港内における売上高に適切な利益率を乗じて課税所得を計算する。

(iii) 台湾

PE 認定された場合の課税所得の計算方法としては、帳簿に基づく課税所得計算を行う原則的方法とみなし利益率による方法の二通りがある（台湾所得税法第 25 条）。

◆みなし利益率による方法

主たる事務所が台湾外にあり、かつ、台湾内で国際運輸業、建設請負工事、技術サービス提供、機器設備リース業などを営んでいる場合には、台湾財政部の認可を得た上で、みなし利益率を用いた申告が可能。

収入金額 × みなし利益率※ = 課税所得

※みなし利益率は、国際運輸業は 10%、それ以外の業務は 15%

(iv) インドネシア（事例）

個別事案として、現地に駐在員事務所を有する我が国企業とインドネシアの国税総局が討議し、妥協策を討議した結果、「日本本社およびグループ会社からインドネシ

アへの輸出金額の1%を駐在員事務所の利益とみなす」という特別ルールで合意することになった事例がある。

なお、インドネシア国内法における原則的な税務上の課税所得の計算は、一般に認められた会計原則を基に、一定の税務上の調整を加えて計算される。

本事案の背景事情としては、インドネシア税務当局が、我が国企業の駐在員事務所が現地において情報収集、販売促進、品質管理などの業務以上の業務を行っているのではないかという疑義を持ったことから発展したものである。

(v) ロシア

PE 認定された場合の課税所得の計算方法として、帳簿に基づく課税所得計算を行う原則的方法とみなし所得を計算する方法の二通りがある（ロシア連邦法第 307 条第 3 項）。

◆ 第三者に役務提供を行ったものとして発生費用をベースに計算する方法
駐在員事務所で役務提供に発生した費用 × 20% = 課税所得

③ 国際的二重課税に関する論点

我が国の外国税額控除制度における国外所得計算においては現地の課税標準の額を使用するのではなく、我が国法令に基づいて計算した場合に算出される所得金額に引き直す必要があるため、その国外所得と上記のようなみなし利益課税の課税標準とが乖離する懸念がある。また、経費の額を基にみなし利益を算出する方法については、国際的二重課税が生じていると言えずそもそも外国税額控除の適用対象にならない可能性もある。

さらに、相互協定の俎上に上げたとしても、帰属主義に対する考え方の違いから当局同士の折り合いがつかず、解決に至らない懸念もある。

(2) ワールドワイド(W/W)課税

① 内容

PE の帰属所得計算について、帳簿上の PE に係る利益をベースとするのではなく、全世界利益を一定の配分方法（売上比率を乗じる等）で按分し、PE 帰属所得を算出する方法。上記「(1)みなし利益課税」と同様、現地はあくまでも租税条約で規定している帰属主義を踏襲し、その中で PE 帰属所得の計算方法をこのように定めているため条約違反ではないとしている。

② 各国の状況

(i) 香港

上述の内国歳入規定 (Inland Revenue Rules) のルール 5 では、香港の PE における所得の把握方法として認められている 3 つの方法のうち次の方法がある。

・当該香港 PE 用の勘定科目により香港にて生じた利益を把握することができない場合には、全世界利益を香港とそれ以外の地域の売上比により按分して香港の課税所得を計算する。

(ii) タイ (事例)

個別事案として、タイ歳入局と我が国の国税庁の間での合意により、下記計算式に従い課税所得を計算した (商品売買のみ適用) という事例がある。

(計算式)

$$\text{総利益} = \text{タイ国への輸出を扱う部門の総輸出利益(外貨建)} / \text{タイ国への輸出を扱う部門の総輸出売上高(外貨建)} \times \text{タイ国への総輸出売上高(パーツ)}$$
$$\text{費用} = \{ \text{販売費及び一般管理費(外貨建)} + \text{その他関連費用(外貨建)} \} / \text{全世界総売上高(外貨建)} \times \text{タイ国への総輸出売上高(パーツ)}$$

(iii) インド

課税所得計算においていくつかの方法が認められている中で、全世界売上に占めるインドでの売上の割合を用いて利益を計算する方法も一般的に用いられている。

③ 国際的二重課税に関する論点

我が国の外国税額控除制度における国外所得計算においては現地の課税標準の額を使用するのではなく、日本法令に引き直す必要があるため、その国外所得と上記のような W/W 課税の課税標準とが乖離する懸念がある。

例えば、現地では赤字であっても全世界では黒字であれば現地でも事業所得にかかる納税額が生じてしまうという例が考えられる。

さらに、上記「(1)みなし利益課税」と同様、相互協議の俎上に上げたとしても、帰属主義に対する考え方の違いから当局同士の折り合いがつかず、解決に至らない懸念もある。

(3) 法人所得税以外の所得税

① 内容

事業所得とも言えるようなものに対して、現地国内法により法人所得税以外の税が課される。

② 各国の状況

(i) インドネシア

◆支店利益税

PE に対しては、法人所得税に加えて、税引後利益に対して 20%の税率で支店利益税が源泉徴収される。ただし、日本インドネシア租税条約により 10%に軽減される。

(ii) 台湾

◆源泉税

我が国の法人が台湾の顧客にサービスを提供した場合に、そのサービスの提供地が我が国であってもその成果が台湾で利用されるのであれば、通常、台湾にて源泉徴収が行われる。しかしながらこれについて我が国における法人税の計算において外国税額控除が認められないという問題が生じている。このケースは、我が国の企業が台湾の顧客へのサービス提供を行う場合であれば通常生じうる。

(iii) ベトナム

◆外国契約者税

外国法人がベトナム内の個人または法人と締結した契約等に従い、その外国法人がベトナム内で得た所得に対しては、PEの有無に関係なく、外国契約者税が課される。外国契約者税は、付加価値税部分と法人税部分から成る。税率は、事業の種類により異なるが、サービスの場合には付加価値税部分 5%、法人税部分 5%である。この外国契約者税は、日越租税条約第 2 条第 3 項 (iv) において租税条約上の対象税目として規定されており (ただし、対象は法人税部分のみ)、日越租税条約第 7 条第 1 項において、一方の締約国 (日本) の企業が他方の締約国 (ベトナム) 内に PE を有していない場合には、他方の締約国 (ベトナム) は当該企業の利得に対して課税を行うことはできないとされている。従って、外国契約者税がベトナム国内に PE を有しない我が国企業に課された場合には、当該課税は日越租税条約に規定によって認められている課税ではないことから、外国税額控除の適用に疑義が生じることとなる。

(iv) マレーシア

◆源泉税

PEを有しない非居住者が一定の所得を得る場合に源泉税10%が課される。これはマレーシア国内法に定めるいわゆる「Section4A所得」に対する源泉税であり、マレーシアの内国歳入庁は「Section 4Aの所得は事業所得とは別の所得であり、租税条約の事業所得条項の適用を受けるものではない」との方針を示していることから、租税条約の規定に従って課される外国税に該当するかどうか、ひいては外国税額控除が適用可能であるかどうかという点に疑義が生じている。

なお、日系企業では、我が国における親会社がマレーシアの子会社や顧客に技術者を派遣し技術支援という形での役務の提供を行う場合に当該源泉税が課されるケースが見られる。

③ 国際的二重課税に関する論点

上記の各種税が我が国における外国税額控除制度の適用対象になり得るかが問題となる。これらは我が国の企業が現地で事業を行う上では不可避なものであるため、明らかに条約に適合しないとは言えないような課税について、租税条約上又は国内法上において我が国企業を救済することができる措置を盛り込むことができないかが課題であると考えられる。

(4) 内部取引に係る送金課税

① 内容

PEから本店に対して利益を送金する際に源泉課税を受ける。¹⁵

② 各国の状況

(i) タイ (PE→本店送金課税)

◆課税後利益の送金課税 (税率10%)

課税後の利益について送金する場合、配当と同様に10%の源泉徴収課税がなされる。この源泉徴収課税は、内国歳入法第70条bisの規定である「法人は未処分利益をタイ国外へ支払う場合、支払金額から源泉徴収し、支払いの日から7日以内に申告書の提出とともに納付しなければならない。」を根拠としている。

③ 国際的二重課税に関する論点

「追いかけて課税」に該当する課税 (詳細は「2-1 租税条約の概要」参照) である

¹⁵本報告書では課税後利益の送金時に課される源泉税が当項目に該当すると整理しているが、前述の「支店利益税」の1つという整理も有り得る。

が、我が国では上述のタイにおける送金課税については、租税条約に係る議定書において例外的に容認しているため、外国税額控除の適用対象になるものと考えられる。

一方で、我が国国内法への帰属主義・AOA 導入にあたり、平成 26 年度税制改正大綱によれば「国外 PE から本店等に対する内部利子等のみなし支払について国外 PE の所在地国において源泉課税された場合は、わが国の外国税額控除の対象としない」とされている。内部取引に係る送金課税について、租税条約において課税が認められている場合には外国税額控除の適用に問題は生じないが、租税条約の適用がなく、かつ、それが外国税額控除の適用対象から除かれる「内部利子等のみなし支払」に該当する場合には、外国税額控除の適用可否が問題となる。

(5) 所得計算方式の乖離

① 内容

既述のとおり、我が国の外国税額控除制度における国外所得は現地で課税標準とされた金額をそのまま用いるのではなく、国内法において所得に対する法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき所得の金額に引き直すこととされている。

つまり、国外所得の金額を算出するにあたっては、現行の我が国の国内法で法人税の課税標準として規定している、いわゆる益金の額から損金の額を控除して算出される所得の金額とすることとされている。

そのため、現地における所得計算の方法と我が国における外国税額控除の国外所得金額の計算方法とに乖離が生じる場合がある。その乖離により、外国税額控除の控除限度額が小さくなる場合には、海外で支払った税額の我が国での控除が制限されるというケースが生じうる。

② 現状（各国共通）

(a) 本店配賦経費等の取扱い

海外支店等の課税所得計算において、本店から支店に配賦される費用（本店配賦経費）が支店の損金として認められるかどうか、または認める場合に金額の算定はどのように行うか（独立企業間価格等）といった点については、各国で取扱いが異なっている（「II. 調査結果」における各国制度の「1.3 III」参照）。

一方、我が国国内法の外国税額控除の適用上、販管費は、国外業務の遂行上直接要した費用の額（直接費用）については全額を国外所得金額の計算上損金として認識することとし、国外業務と国内業務の両方に関連する費用については、収入金額、資産の価額、使用人の数、売上総利益の比により按分計算することになっている（同様に、負債利子、特別償却額、引当金・準備金、寄附金・

交際費の損金不算入額等についても国外業務に対応する分は配賦することとされている)。

このように本店配賦経費として現地の課税所得計算上損金に算入される額と、外国税額控除の国外所得金額の計算上国外業務に係るものとして損金に算入される金額は、根拠となる法令等が異なるため、両者に乖離が生じる可能性がある。

また、例えば、現地では費用として認識しておらず PE の課税所得計算上は損金として取り扱っていない費用であったとしても¹⁶、上述の通り、我が国で生じた費用のうち国外業務と国内業務の両方に関連するものは外国税額控除の国外所得金額の計算上は損金として認識されることになるため、両者に乖離が生じることとなる。

これらのように現地の課税所得と外国税額控除の国外所得金額に乖離が生じることにより、外国税額控除の国外所得金額の方が小さくなる場合には外国税額控除の控除限度額も小さくなり、支払った外国法人税のうち一部について外国税額控除が制限される可能性がある。

(b) 内部取引

海外支店等の課税所得計算上、本店と支店との間の内部取引による損益を認識するか、または認識する場合に金額の算定はどのように行うか（独立企業間価格等）といった点については、本店配賦経費と同様に、各国で取扱いが異なっている（「II. 調査結果」における各国制度の「1.3 III」参照）。

一方、我が国の現行の国内法では外国税額控除の適用上、国外所得金額の計算において内部取引による損益は認識しないこととされている。

そのため、現地の課税所得計算において内部取引による損益を認識する場合には、外国税額控除における国外所得金額と乖離が生じることとなる。

(c) 所得の計算期間の相違

我が国の企業が海外で課税を受けた場合、当該企業の現地における課税期間と我が国における課税期間とが異なる場合、外国税額控除における国外所得金額は我が国における課税期間である事業年度によって計算する。そのため、課

¹⁶なお、現地法令上、本店配賦経費の損金算入が認められている場合でも、現地の税務当局の執行上の判断により損金算入が否認されることもある。例えば、マレーシアでは、本店配賦経費がマレーシアにおける「収入を稼得するためだけに生じたもの」であれば現地法令上は損金算入が可能であるが、実際に、税務調査において配賦経費の全部または一部がマレーシアの事業のために発生したとは認められず損金算入が否認されたケースがある。

税期間の相違により、現地の課税期間における所得と我が国の事業年度における国外所得金額に乖離が生じ、外国税額控除の控除限度額に影響が出る場合がある。ただし、これを是正するために外国税額控除の控除限度超過額または控除限度額の余裕額の3年間の繰越が措置されており、一定程度この所得金額の乖離を解消することは可能と考えられる。一方で、繰越可能期間についてはその期間が限定されており、完全に二重課税を排除しきれないケースもあるため、実態に合わせて再考する余地もあるものとする。

(d) 各国の課税所得計算における各項目における取扱いの相違

税務上の課税所得は、「益金－損金＝所得」という計算式で算出されるのが原則であり、実際の計算方法としては、会計上の利益に税務上の調整を加える方法が国際的にも一般に用いられている。ただ、税務上の益金・損金の取扱いは国によって異なるため、現地における課税所得と我が国における国外所得金額との間で、例えば以下のような各項目について相違が生じることがある。

- 減価償却計算における減価償却方法、耐用年数等
- 繰延資産（創業費等）の処理方法（一括損金処理、繰延処理）
- 非課税とされる所得（配当金、キャピタルゲイン、国外源泉所得等）の取扱い
- 以下の項目における税務上の損金算入可否及び損金算入限度額
 - 交際費・寄附金
 - 引当金・準備金等
 - 給与（役員給与、賞与、退職金等）
 - 貸倒損失および貸倒引当金
 - 支払利子 等

③ 国際的二重課税に関する論点

現地における所得の計算方法と我が国の外国税額控除制度における国外所得の計算方法との乖離は、それぞれ基準となる法令が異なるため、法令そのものを改正し相手方の規定と合わせるという方策は現実的ではない。基になる法令が異なるため所得計算において乖離が生じること自体はやむを得ないと考えられるが、その乖離が生じることによって納税者にとって不利に働くケース（外国税額控除の控除限度額が小さくなる等）もあり、そのように納税者不利に働いた場合に、納税者の責めに帰すべき事情がない限りにおいて、租税条約上又は国内法上において救済することができる措置を盛り込むことができないかが課題であると考えられる。

2-4 国内法への帰属主義及び AOA 導入による影響の分析

(1) 制度概要

① 導入の背景

我が国では、国内法における外国法人課税の原則としていわゆる「総合主義（全所得主義）」に基づく規定を採用してきたが、我が国が締結する租税条約においては帰属主義（旧 7 条型）が採用されており、その両者の乖離が問題とされていた。

OECD では二重課税の排除をより効果的に行うために、OECD モデル租税条約の第 7 条（旧 7 条）の見直しを行い、恒久的施設（PE）に帰属すべき利得の算定アプローチを定式化した OECD モデル租税条約の新 7 条を 2010 年に導入した。

新 7 条では、PE の独立企業としての擬制をより厳格に行うことによって PE に帰属する所得を捉える AOA（Authorized OECD Approach）というアプローチを採用している。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こととなる。

OECD モデル租税条約に新 7 条が導入されたことに伴い、我が国においても従来の外国法人課税の原則である総合主義を改め、国際的に調和のとれた課税原則の実現を図るべく、国内法を新 7 条に基づく帰属主義へ見直すこととなった。その結果、2013 年 12 月 12 日に自由民主党および公明党から公表された「平成 26 年度税制改正大綱」（以下「税制改正大綱」という。）において、総合主義から（AOA を取り入れた）帰属主義への変更に係る具体案が盛り込まれた。

今回の改正は、これまでの我が国の国際課税の原則を大きく変えるものであり、この改正により、外国法人の日本支店の所得計算だけでなく、内国法人の外国税額控除の適用にあたって大きな影響を及ぼすものである。

なお、本改正は非居住者及び外国法人に対する課税の大きな転換と位置づけられるが、本報告書の趣旨を踏まえ、以下では内国法人に係る課税の視点からの部分のみを記載することとする。

② 内国法人に対する課税に関する主な論点

(i) 国外源泉所得の定義

外国税額控除の控除限度額計算における国外源泉所得は現行法令上、「国内源泉所得以外の所得」と定義されているが、平成 26 年度税制改正大綱によれば、その控除限度額の計算における国外源泉所得を積極的に定義することとなる。また、その中で内国法人の国外に有する PE に帰せられる所得（国外 PE 帰属所得）が国外源泉所得の一つとして定義されることとなる。

(ii) 国外 PE 帰属所得

2010年に改正され新7条が盛り込まれたOECDモデル租税条約（以下、「新モデル条約」という。）の第7条第2項においては、PE帰属所得については、PE帰属所得について次のように規定している。

PEに帰せられる利得は、特にPEを有する企業の他の構成部門との取引において、当該PEが同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う分離・独立した企業であるとしたならば、当該企業がPEを通じ、又は、当該企業の他の部門を通じて遂行した機能、使用した資産及び引き受けたリスクを考慮して、当該PEが取得したとみられる利得とする。

PE帰属所得の算定方法は、具体的には以下の2ステップで行われる。

第1ステップ

PEを本店等から分離・独立した企業とみなす擬制（機能・事実分析）

① 外部取引の帰属

外部取引から生ずる権利・義務のPEへの帰属

② 資産の帰属

PEが果たす機能・事実に基づき、PEに帰属すべき資産の特定

③ リスクの帰属

PEが果たす機能・事実に基づき、PEが引き受けたリスクの特定

④ 内部取引の認識・性質決定

PEと本店等との間で行われた内部取引の認識・性質決定

⑤ 資本の帰属

PEに帰属する資産・リスクに応じたPEへの資本の帰属

第2ステップ

内部取引に係る利得の計算（比較可能性分析）

① 内部取引と非関連者取引の比較可能分析

資産の種類、役務の内容、PE及び本店等が果たす機能、市場の状況、PE及び本店等の事業戦略等の比較可能要素の分析

② 内部取引に係る独立企業間価格の算定

移転価格税制における独立企業間価格の算定方法と同様の方法で算定

新モデル条約においては外国税額控除の適用上も国外PE帰属所得をAOAに従っ

て算定することとされており、国外 PE 帰属所得の計算において本支店間の内部取引等を勘案することとなる。

我が国では既述の通りこのような AOA の考え方が平成 26 年度税制改正において盛り込まれる予定であるが、本改正による国外所得計算に係る主な論点として、下記項目が挙げられる。

(a) 内部取引

本税制改正により、PE 帰属所得の算定において PE と本店等との間の内部取引については、移転価格税制と同様に、独立企業間価格に基づいて損益を認識することとなる。また、もし内部取引価格が独立企業間価格と異なることにより PE 帰属所得が過少となっている場合には、内部取引価格を独立企業間価格に引き直して、PE 帰属所得を計算することとなる。

ただし、PE と本店等との間での内部保証取引に係る保証料及び内部再保険取引に係る再保険料については内部取引として認識せず、また、旧モデル条約第 7 条型の租税条約締結国との間では、国内法よりも条約が優先するため、PE と本店等との間の無形資産の内部使用料及び一般事業会社の内部利子を認識しないこととされている。

さらに、内部取引に関しては源泉課税を行わず、かつ国外 PE から本店等に対する内部支払利子等のみなし支払に対して、国外 PE の所在地国において源泉課税された場合、その源泉税は外国税額控除の対象とはならない。

(b) 費用配賦

費用配賦については、新 7 条においても許容されている。そのため、本店等で行う事業と PE で行う事業に共通する費用を合理的な基準で PE に配賦した場合には、PE における費用として認められる。

(c) 国外 PE への資本配賦及び国外 PE 帰属所得の加減算

内国法人の国外 PE 帰属所得の算定においては、国外 PE の自己資本相当額が国外 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帰せられるべき資本（国外 PE 帰属資本）の額に満たない場合、国外 PE で計上された支払利子総額のうち、その満たない部分に対応する金額については国外 PE 帰属所得に加算することが認められる。

また、国外 PE 帰属資本の額の計算方法は、次のいずれかの方法で計算することとされており、選択された方法は継続適用が求められる。

➤ 資本配賦アプローチ

外国法人の自己資本の額に、外国法人の資産の額に対する PE 帰属資産の額の割合を乗じて計算する方法

➤ 過小資本アプローチ

我が国において同種の事業を行う法人で事業規模その他の状況が類似するものの資産の額に対する自己資本の額の割合を PE 帰属資産の額に乘じて計算する方法

※どちらのアプローチを用いる場合においても、一般事業会社についてはリスクを考慮しない簡便法を採用することが可能とされている。

③ 適用時期

帰属主義への改正は、2016年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税に適用される。

(2) 帰属主義及び AOA 導入による個別分析

① AOA による国外源泉所得の算定

前述のとおり、国内法への帰属主義の導入により、内国法人の外国税額控除の控除限度額計算における国外源泉所得の計算においても AOA のアプローチが採用されることとなった。上記(1)②(ii)で示したとおり、AOA に基づく国外 PE 帰属所得の計算は、2つのステップ（第1ステップの「機能・事実分析」、第2ステップの「比較可能性分析」）で行われることになっているが、これ以上の具体的な算定方法は OECD レポート等では示されていない。そのため、我が国の国内法に AOA が導入された場合の国外 PE 帰属所得の算定方法は、我が国の法令や通達等により手当てされると考えられる。ただ、本報告書執筆時点では詳細は明らかにされていない。

② 想定される影響

(i) みなし利益課税への影響

(a) 現行制度における状況

上記「2-2 外国税額控除制度の概要」のとおり、我が国の外国税額控除制度における国外所得は現地で課税標準とされた金額をそのまま用いるのではなく、国内法において所得に対する法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき所得の金額に引き直すこととされている。

つまり、国外所得の金額を算出するにあたっては、現行の我が国国内法で法人税の課税標準として規定している、いわゆる益金の額から損金の額を控除し

て算出される所得の金額とすることとされている。

一方で、諸外国（特に新興国）における PE の認定課税の中で行われるみなし利益率等に基づく課税は、本来であれば PE に帰属する益金および損金から算定されるべき所得を把握することが難しい状況において、実務上用いられている簡便的な方法であると言え、当該方法は、現行の我が国国内法での所得計算方式とは考え方を異にするものであり、その結果として導き出される所得についても乖離するものと考えられる。従って、外国税額控除制度による二重課税の排除が完全には達成されない可能性がある。

ちなみに、みなし利益課税のような推定課税は、我が国の税務執行上においても納税者の提出した資料に不備がある場合に徴税をする有効な手段として位置づけられている。

なお、上述の通り、諸外国においても所得計算の原則的な考え方は益金の額から損金の額を控除した額であり、一定の条件の下でみなし利益課税がなされるという建付けとなっていることが多い。しかし、特に新興国において、課税当局がこの限定的に適用されるべきであるはずのみなし利益課税を、納税者が適正にエビデンス等を準備し原則的な計算を行っている場合にまで適用し、過大に課税をしようとするケースが散見され、これが問題視されている。

(b) 帰属主義及び AOA 導入による影響

AOA による PE 帰属所得は PE の機能およびリスク等の経済実態に着目して算定されるものであり、外部取引および内部取引を PE に「帰属」するものかどうかという観点から認識するものである。

これは、現行制度でも規定されている所得計算方式をベースとして、そこに本支店に係る独立企業概念を取り入れるものである。したがって、AOA を導入したとしても、諸外国にてみなし利益率等に基づく課税がなされた場合、現行の国内法と同様その二重課税を排除することはできないと考えられる。

すなわち、みなし利益率等を用いた課税が諸外国の国内法において規定されていることを踏まえれば、我が国の国内法で AOA を導入したとしても、相手国との租税条約で AOA を導入しない限り、その、みなし利益率を用いた執行に対し反論することは必ずしもできない。特に新興国等では、みなし利益率の設定が税務当局の裁量に委ねられている場合もあり、自国の税収確保のために現地における課税所得を大きくするため、税務当局がみなし利益率を恣意的に高く設定して課税所得を計算するというケースも報告されている。そのような場合には、AOA に基づいて算定される PE 帰属所得（あるべき所得）よりも大きい所得金額に対して課税を受けることになるため、国内法に AOA を導入した後でも特段二重課税の排除につながらないことが懸念される。

また、仮に AOA ベースの租税条約が締結されている場合であっても、執路上納税者の提出した資料に実際に不備がある場合には、みなし利益率に基づく徴税に対処することは難しいと考えられる。さらに別途のアプローチとして、諸外国の国内法及びその執行に対して是正を働きかけていくことも考えられるが、前述の通り、我が国においてもこの方法が有効な手段として位置づけられている以上、この方向での解決も難しいと考える。

以上を踏まえれば、AOA ベースの租税条約を締結することで、それを論拠として反論することができるようになるのは、(a)に記載した「不当なみなし利益課税が行われたケース」に限られると考えられる。

みなし利益率等により PE 課税が行われた場合、外国税額控除制度が帰属主義および AOA 導入前後いずれにおいて二重課税の排除に有効に働くかという点は、国際展開する企業にとって関心の高い論点と言えるが、これらの比較は、個々の企業の状況にも左右され、また、現時点では新制度の詳細が明らかにされていないこともあり検証することは難しい。

(ii) ワールドワイド (W/W) 課税への影響

(a) 現行制度における状況

既述のとおり、この形態における課税は、法人の全世界利益を売上比等により按分し、PE に帰属する所得を算定する方法である。

この場合、現地の税務当局は、原則的な方法による PE 帰属所得の計算が困難であるため、(現地の税務当局は合理的な方法の一つと考えて) 売上比等による利益按分を行うのであるが、現行の我が国国内法で法人税の課税標準として規定している所得計算方式とは考え方を異にするものであり、その結果として導き出される所得についても乖離するものと考えられる。従って、外国税額控除制度による二重課税の排除が完全には達成されない可能性がある。

例えば、国内法ベースに引き直して計算された PE 帰属所得がマイナスである場合でも、全世界利益がプラスである場合には売上比等により按分された現地所得もプラスになるため課税が発生することになり、かつ、国外所得がマイナスであることから外国税額控除における控除限度額が生じず、この場合結果的に二重課税を排除することができない。

(b) 帰属主義及び AOA 導入による影響

売上比等による按分で求める所得計算方式は上記のみなし利益課税と同様、PE に帰属する所得の計算方式に係るものであるため、AOA を導入したとしても、依然として両者の考え方は乖離したままにあると考えられる。

したがって、我が国の国内法で AOA を導入しただけでは、その根本解決は

望めない。ただし、相手国との租税条約で AOA を導入し、国内法における売上比等による按分で所得を求める課税方式を排除すれば、相当程度の二重課税の排除が図られると考えられる。

(iii) 法人所得税以外の所得税への影響

ここでは、前述のインドネシア、台湾、ベトナム、マレーシアの4ヶ国における法人所得税以外所得税に係る課税事例が、新制度導入によりどのように影響を受けるかを検討する。

◆インドネシア 支店利益税

(a) 現行制度における状況

インドネシアにおける支店利益税は、インドネシアに所在する PE の税引後利益に対する税であることから法人所得税の一形態とされるが、支店利益を一種の配当とみなして、当該 PE から外国の本店等に送金された場合または（送金されない場合でも）いつでも配当可能な状態にあると考えて課されるものである。これは、我が国とインドネシアとの租税条約に係る議定書第5項(a)において認められているものである。従って、我が国の外国税額控除制度の適用対象になり得る。

(b) 帰属主義及び AOA 導入による影響

当項目については、支店利益税の対象となるインドネシア PE に係る、外国税額控除制度上の国外所得計算（詳細は(iv)に記載）以外に、帰属主義及び AOA 導入による影響はないものと考えられる。

◆台湾 源泉税

(a) 現行制度における状況

我が国の内国法人が台湾の顧客にサービスを提供した場合に、そのサービスの提供地が我が国であってもその成果が台湾で利用されるのであれば、当該サービスの対価に対して台湾にて源泉徴収が行われるとするものである。この場合、日本法人には本取引に係る国外源泉所得は生じないため、外国税額控除が適用できない状況にある。

(b) 帰属主義及び AOA 導入による影響

当項目については、租税条約を有しない我が国と台湾両国の課税権に関連する問題であるため、PE 帰属所得の計算に係る問題に起因する二重課税ではない。そのため、国内法に帰属主義及び AOA の考え方が導入されたとしても、当該ケースにおける二重課税は解消されないと考えられる。当項目について問題解決を図るためには、例えば、現在進められている租税条約に相当する枠組

みづくりに係る交渉（「2-1 租税条約の概要」参照）において、事業所得に対する課税原則として一般的に用いられている「PE なければ課税なし」の考え方を取り入れ、当該税目に関する課税権の調整を図りつつ、併せて相互協議条項を盛り込むことでその実効性を担保することが一案になり得る。又は、当該枠組みにおいて台湾に当該税目の課税を明示的に認めることで、我が国企業が外国税額控除の適用可能とする方法が考えられる。

◆ベトナム 外国契約者税

(a) 現行制度における状況

既述の通り、我が国と租税条約締結国との関係においては、通常、租税条約に従って課税された外国税のみが我が国における外国税額控除の対象となると規定されているため、租税条約の規定に基づかない外国税については外国税額控除の対象とならない。PE を有しない日本企業に対して課されるベトナムの外国契約者税は、租税条約に従って課される税でないと言えるため、外国税額控除の適用ができないという問題が生じている。

(b) 帰属主義及び AOA 導入による影響

本ケースは、租税条約における外国税額控除の適用対象に関する規定に起因するものであるため、国内法に帰属主義および AOA の考え方が導入されたとしても、外国税額控除と租税条約との適用関係が現状のままであれば、当該二重課税は解消されないと考えられる。

この問題を解決するためには相互協議により現地における課税の改善を促すことが本来的な方法であるが、この方法でも是正されない場合、当該税目の課税を明示的に認めることで、我が国企業が外国税額控除を適用することを可能とする方法が考えられる。

◆マレーシア 源泉税

(a) 現行制度における状況

マレーシアにおけるいわゆる「4A 所得」に対する源泉税に関する二重課税は、上記のベトナムの外国契約者税の問題と同様に、当該源泉税が租税条約に基づいて課される外国税に該当するかどうか、という点に起因している。マレーシア内国歳入庁（MIRB）が出している方針によると「当該源泉税は租税条約に定める事業所得条項の適用を受けるものではない」とされている。そのため、当該源泉税の性格は明確ではなく、租税条約に基づく課税かどうか疑義が生じている。租税条約にて規定されていないと判断されるのであれば、外国税額控除を適用することができず、二重課税を招くこととなる。

(b) 帰属主義及び AOA 導入による影響

本ケースは、外国税額控除と租税条約との適用関係に起因するものであるため、帰属主義および AOA の考え方が導入されたとしても、当該実務上の疑義及び二重課税の問題は解消されないと考えられる。

この問題を解決するためには租税条約や議定書においてその取扱いを明確化する方法が考えられる。これにより、マレーシアに課税を認めないことが明らかとなれば条約違反として相互協議等での問題解決が図れることとなり、また、課税を認めるのであれば我が国企業が外国税額控除の適用が可能となるため、二重課税の排除につながる。

(iv) 内部取引に係る送金課税

(a) 現行制度における状況

内部取引に係る送金課税は、本調査対象国の中ではタイにおいて報告がなされている¹⁷ものであるが、これは、我が国とタイとの租税条約に係る議定書第 5 項において認められているものである。従って、我が国の外国税額控除制度の適用対象になり得る。

(b) 帰属主義及び AOA 導入による影響

租税条約に係る議定書において課税が認められているタイとの関係については、当該課税の対象となるタイ PE に係る、外国税額控除制度上の国外所得計算以外に、帰属主義及び AOA 導入による影響はないものと考えられる。

なお、平成 26 年度税制改正大綱によれば「国外 PE から本店等に対する内部利子等のみなし支払について国外 PE の所在地国において源泉課税された場合は、わが国の外国税額控除の対象としない」とされている。「内部利子等のみなし支払」に該当する取引内容は現時点では明らかではないが、課税後利益の送金がこれに該当することとなり、かつ我が国と当該源泉税が課される国との間で租税条約上の手当がない場合には、外国税額控除の対象とならないという問題が生じる。

(v) 所得計算方式の乖離に係る影響

(a) 現行制度における状況

我が国の外国税額控除における国外所得金額の計算方式と諸外国における課税所得の計算方式は、それぞれ計算の基準となる法令等が異なるため、諸外国において法人税の課税を受けた場合、課税標準となる所得金額と外国税額控除における国外所得金額に乖離が生じ、外国税額控除の適用が制限される可能性がある。

¹⁷ 本報告書では課税後利益の送金時に課される源泉税が当項目に該当すると整理しているが、前述の「支店利益税」の 1 つという整理も有り得る。

(b) 帰属主義及び AOA 導入による影響

我が国国内法において AOA の考え方が導入された場合、外国税額控除の国外所得金額の計算においても AOA が適用されることになる（「2・1 租税条約の概要」参照）が、相手国との租税条約で AOA が導入されないまま、現地の法令に基づいて非 AOA の課税所得計算が行われている限りは、両者の所得金額の乖離により生じる二重課税は解消されない。また、AOA の考え方の基では、本店と PE 間の内部取引損益について認識することとなるが、既述の通り、現地の課税所得計算において内部取引を認識することとなっているか否かについては各国で規定がまちまちとなっており、本改正が即二重課税排除につながっているとは必ずしも言えないものと考えられる。

我が国で取り入れられる帰属主義及び AOA の下で、現地における課税所得の金額と我が国国内法における外国税額控除の国外所得の金額との乖離を極力なくすためには、我が国国内法に AOA の考え方を導入するだけではなく、相手国との租税条約においても AOA の考え方を採用し、現地における PE への課税が租税条約に従い AOA ベースにて行われるということが要諦になる。

3. 二重課税解消のための施策の考察

3-1 租税条約の改正または外国税額控除制度における配慮

(1) 外国税額控除の対象となる外国税の範囲の拡大

我が国が租税条約を締結している国との間では、通常、現地において所得に対して課された外国税のうち租税条約に基づいて課されたものが、我が国における外国税額控除の対象となる。しかし、マレーシアにおける4A所得に対する源泉税等、一部の国においては租税条約に基づかない（または租税条約に基づくものかどうか不明確な）税が課されるというケースも生じている。

外国における課税は現地の税務当局の裁量による面が大きく、租税条約に基づかない課税を受けたとしても、現地に進出している我が国企業としては対策の取りようがなく、その課税を受け入れざるを得ない状況も多い。そのような場合に、我が国企業とすれば現地で発生した納税額について外国税額控除を適用したいところではあるが、租税条約に適合しない課税は外国税額控除を適用できずに二重課税が発生することになる。

このような二重課税の問題を解消するには、まず本来的には租税条約違反であることを相互協議等で訴求していくことが考えられるが、現実的には現地当局との交渉の中で期待通りに進まない、又は費用対効果の問題からそもそも相互協議に持ち込めないという問題もある¹⁸。従って、制度上の改善策としては、租税条約や議定書の改正により我が国の外国税額控除の対象となる外国税の範囲を議定書等で明確に否定するあるいは逆に拡大することが一案として考えられる。ただし、租税条約が国と国との取り決めである以上、実現に至るまでには多大な時間と労力が必要となるという問題点がある。

もしこのような条約上の手当がなされない場合、租税条約はそのまましつつも、海外にて健全な事業を行っている納税者の二重課税リスクに鑑み、我が国における税務執行面で救済策を講じるという方法も検討すべきである。例えば、租税条約上の取扱いが不明確であり、外国税額控除の適用に疑義が生じるような外国税について、日本企業が外国税額控除を適用したとしても税務当局はその処理を是認することとし、具体事案とともにその旨を通達等で明確に定めておくといった方法が考えられる。

(2) 租税条約への仲裁条項の導入推進

既述のとおり、我が国の企業が海外で租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合には、租税条約上では「相互協議」の手続きにより解決を図ることとされている。ただし、実態として、相互協議の申立を行ったとしても、相手国の税務当局がマンパワーその他の

¹⁸ 一方で、我が国の企業が進出している国において、我が国の業界団体や税務当局が現地の税務当局と交渉を行い、特定の業種や企業に適用される個別ルールを設けることに合意している例は存在する。これは正式な相互協議の手続きに則るものではないが、相手国の税務執行の状況等に鑑みて、このような二国間の実務レベルでの個別協議が有効となるケースもあると考えられる。

理由により申立に応じず相互協議の場の設定が行えないケース、我が国の税務当局が多量の案件を処理しきれないケース、また、両国で交渉を行う段階まで進んだが結果的に合意に至らず決裂するケースなどがあり、この相互協議の手続きによってすべての事案が解決に至っているわけではないのが現状である。そのような中、未解決の事案を救済する手段としては、「仲裁」の手続きが有効と考えられる。

現在、我が国が締結している租税条約（議定書を含む）のうち、現時点で仲裁条項が盛り込まれているのは、オランダ、香港、ポルトガル、ニュージーランド、米国、英国、スウェーデンとの各租税条約のみである。今後は、他の国々との租税条約にも仲裁条項の導入が検討されると考えられるが、特に、課税問題が多く発生している新興国においては仲裁制度へのニーズが高いと考えられるため、そのような国との租税条約について優先的に仲裁条項の導入を推進すべきである。

(3) 租税条約への AOA 導入の推進

既述のとおり、我が国の外国税額控除における国外所得金額と諸外国の法令等における課税所得では所得計算方式が異なるため、両者の金額に乖離が生じることで、外国税額控除を受けられる金額に制限が生じることがある。我が国の国内法については、平成 26 年度税制改正大綱において帰属主義および AOA が導入されることが盛り込まれたが、我が国の国内法が AOA の考え方を採用したとしても、相手国の課税所得計算が AOA に則っていなければ依然として所得計算方式の相違により課税所得に乖離が生じることになる。当該乖離を是正するためには相手国において AOA の考え方に基づく課税所得計算が行われることを確保する、つまり AOA の考え方を取り入れた租税条約を相手国と締結することが必要である。

我が国の状況としては、2013 年 12 月 17 日に署名された日英租税条約を改正する議定書において、PE に帰属する事業所得に対する課税について AOA の考え方が導入され、本支店間の内部取引を認識するとともに独立企業原則を適用して PE 帰属所得を計算することとされた。これは我が国が締結する租税条約に AOA が導入された初めてのケースで、現在、我が国が締結している租税条約は、この日英租税条約以外は OECD モデル租税条約の旧 7 条型となっており、AOA の考え方は導入されていない状況にある。

そのため、2013 年 12 月に改正議定書が署名された日英租税条約と同様に、他の国との租税条約についても AOA の考え方を盛り込んだ新 7 条型へ改正するよう積極的に推進すべきである。

3-2 外国税額控除制度の改正

(1) 外国における間接税への対応

昨今、先進国、新興国を問わず、対外的にビジネスに適した国としてアピールするため

に国際的な法人実効税率の引き下げ競争が過熱している。その一方で、法人税率引き下げにより税収が減少するため、付加価値税（VAT）等の間接税の税率の引き上げや課税対象の拡大を行い、税収を確保するのが国際的な潮流となっている。

このような状況下では、海外進出している日本企業が負担する税の種類が、これまでは高い税率の法人税（法人の所得に対して課される税）が中心であったが、法人税率の引下げとともに法人税の割合が減少し、一方で間接税として現地国の税収に貢献する割合が高まることが予想される。言い換えれば、これまで法人税として納付していた金額の一部が、VATのような間接税として形を変えて徴収されることになる。

現行の外国税額控除制度では、その対象を「法人の所得を課税標準として課される税」としており、VAT等の間接税は含まれていない。今後、各国の税制の中心が法人税から間接税に移行していく場合、企業は海外で多額の間接税を支払ったとしても、我が国の法人税申告上は外国税額控除の救済は受けられないこととなり、日本企業の税負担は大きくなる可能性がある。

そもそも外国税額控除の仕組みは法人税を対象として設けられたものであることを考えると、その既存の枠組みに間接税を組み込むのは容易ではないと予想される。そのため、既存の外国税額控除制度に捉われることなく、国際的な間接税の負担を軽減する新たな仕組みを作ることも将来的には検討の余地があると考えられる。

(2) 控除対象外国法人税の高率負担の見直し

我が国の外国税額控除制度においては、すべての国外源泉所得を一括して控除限度額を計算するという一括限度額方式が採用されている。この一括限度額方式では、ある国で我が国の法人税率よりも高い税率で課された外国法人税が、我が国の法人税率よりも低い税率の別の国で生じた国外源泉所得により発生する控除枠を使って控除するという彼此流用が原理的には可能となる。この際、外国法人税のうち我が国の法人税率よりも高い税率で課された部分について国際的²重課税が発生しないことは企業側にとってのメリットである一方で、彼此流用により我が国の法人税から控除可能となってしまうことは理屈として問題があることから、我が国の制度設計においては外国法人税額に上限を設けて「高率負担部分」として外国税額控除の対象から除外する措置が設けられている。

この外国税額控除の対象から除外される「高率」な外国法人税の水準は、当該措置が導入された昭和63年当時の法人実効税率が地方税込みで概ね50%であったことから「50%」とされていたが、2011年12月の改正において、法人税率の引下げを考慮して「35%」に引き下げられた。この改正により、従来は控除限度額の余裕がある場合に彼此流用により控除が可能であった外国法人税（税率35%超50%以下の外国税額）が、当該改正により高率負担部分として控除対象から除外されることになり、外国税額控除制度による得られるメリットが減少したことになる。なお、この「高率負担部分」に該当するかどうかは、法人税基本通達16-3-22において「一の外国法人税ごとに、かつ、当該外国法人税の課税標準

とされる金額ごとに判定する」と解釈されている。

高率負担の水準である「35%」は、我が国における法人税率に合わせた数値であり、35%を超えて外国で税金を払っている場合、基本的にはさらに追加で我が国において税金を支払う可能性は低いと考える。そのため、高率負担部分に外国税額控除が認められないからといって、二重課税が発生するわけではない。したがって、高率負担部分が外国税額控除から除外されることは、理論上は合理的であるといえる。

ただ、国際展開に積極的な日本企業の場合、その進出先に高税率の国と低税率の国が混在しているケースが珍しくなく、全世界の合算ベースで見ると、その企業が負担している外国法人税の割合が国外源泉所得に対して 35%以下となることも考えられる。そのような場合には、低税率の国で生じた控除枠を使って（彼此流用を認めて）、高税率な部分について外国税額控除を認めるべきである。そのためには、例えば、上述の法人税基本通達 16-3-22 における解釈を変更し、高率負担部分の判定を全世界ベースで行うことを認める措置の導入等が考えられる。

(3) 税額控除と損金算入の柔軟な選択適用

現行制度上では、納付した外国法人税について外国税額控除を適用するか、あるいは外国税額控除を適用せずに損金に算入するかは、法人の選択に任されているが、その選択については事業年度ごとにその年度中に納付した外国法人税のすべてについて同じ方法を適用しなければならないこととされている。例えば、当期に 2 つ以上の外国法人税を納付した場合に、そのうち片方は外国税額控除を適用し、他方については損金に算入するという方法は認められない。

国際展開している企業においては同一事業年度に複数の外国法人税が発生することは珍しくないが、それらすべてにおいて同一の方法を適用しなければならない現行の制度は利便性が低く、同一事業年度において発生したものであっても、個々の外国法人税ごとに外国税額控除か損金算入かを選択できるような柔軟性のある制度への変更も選択肢の一つとなりうる。ただ、その反面、個々の外国税ごとに損金算入を認めるとした場合、現行の外国税額控除の控除限度額の計算方法についても影響が出る可能性がある。その場合においても実務上の負担を増大させないために、現行の一括限度額方式を維持した上で、本施策を講じることが望ましいと考える。

また、現行制度では、外国税額控除の対象から除外される「高率負担部分」については、法人税の所得計算上、損金算入が認められているが、「高率負担部分」でない外国法人税についても控除限度額を超過したため控除不能となった部分については翌期への繰越以外に損金算入も認めるべきである。また、繰越した控除限度超過額を繰越期間内に控除できなかった場合にはそのタイミングで損金算入を認めることが可能となれば、その分二重課税を軽減することができる。

(4) 控除限度超過額の繰越期間の見直し

現行の外国税額控除制度においては、控除対象外国法人税の額がその事業年度の法人税の控除限度額を超える場合には、地方税の額から控除することができ、それでもなお控除しきれない額がある場合には、その控除しきれない額（繰越控除対象外国法人税額）は翌期以後 3 年間繰り越すことができる。また、当期の控除対象外国法人税の額が当期の控除限度額に満たない場合には、その控除余裕額（繰越控除限度額）についても翌期以後 3 年間繰り越すことができる。

例えば外国法人税を納付した事業年度に国外源泉所得が発生しない場合や、国外源泉所得は生じているが外国法人税の納付は翌事業年度以降になる場合等において、納付事業年度の控除限度額の範囲内のみで外国税額控除を認めるとすれば、国際的な二重課税の排除が図れないことになる。その問題を解消するために、繰越控除対象外国法人税額と控除限度額いずれも 3 年間の繰越を認め、国外源泉所得と外国税の発生時期のずれを調整することで、外国税額控除制度の実効性を高めている。

ただし、繰越した限度超過額と控除余裕額はいずれも 3 年以内に使用しないときは期限切れとなるため、例えば長期の工事プロジェクト等、国外所得の発生時期と外国税の発生時期にタイムラグがあり外国税を支払ったときには繰越期間が終わっており税額控除ができず、その結果、二重課税が排除されないというケースは起こりうる。「3 年間」という繰越期間の妥当性については議論があるだろうが、そもそも「3 年間」とすべき理論的な根拠はない¹⁹。納付した外国法人税と対応する国外源泉所得が把握可能であれば無期限に繰越を認めるべきとの考え方や、米国の外国税額控除制度にならい繰越期間を 10 年とすべきとの考え方もある。いずれにせよ、海外展開する日本企業を税務面でのサポートする策として、外国税額控除の対象範囲の拡大とともに、繰越期間の延長についても検討されるべきである。

(5) 事務負担の軽減

外国税額控除制度は、海外で支払った外国税の把握、控除対象かどうかの判断、国外源泉所得の算定、確定申告書への別表添付、現地の税務書類の収集・保存等、納税者が制度を利用する際の事務負担は非常に大きなものとなっている。また、制度の利用にあたっては、複雑さを増している本制度への理解と海外現地における税制の理解も不可欠であり、社内のリソースに限界がある場合にはこれらのノウハウを社外から獲得する必要がある。また、外部に委託する場合には、その分野に造詣の深い税務専門家に対して相応の委託報酬が発生する。

¹⁹ 1988 年の税制改正以前は繰越期間は 5 年間とされていた。当時の先進諸国の類似制度においては繰越期間は 3 年以内とされており、日本の 5 年の繰越期間は国際比較上長すぎるとの批判があったため、1988 年の改正により 3 年に短縮された。しかし、近年この繰越期間は先進諸国の間でも長く取られる傾向にあり、例えば米国では 10 年間、英国等の欧州諸国では無期限に繰り越すことができる。

このような事務的な負担や追加コストの発生を敬遠した結果、本来であれば外国税額控除の適用対象となる外国法人税を支払っているにもかかわらず、外国税額控除を自ら放棄し、結果として二重課税が完全には排除しきれないケースもある。

帰属主義および AOA の導入により外国税額控除制度は更に複雑になると見込まれ、制度利用者への負担はますます大きくなる。例えば、現地の税務書類は我が国に集約する必要はなく現地に保存されていれば良いものとする、又は税務書類の電子的な保存を（制度上で明示的に）認める等の制度利用時の事務負担を軽減するための見直しが望まれる。

3-3 その他の考えられる施策

(1) 本支店間取引への APA の適用

国内法に AOA の考え方が導入されると、PE の帰属所得の算定上、内部取引についても移転価格税制の考え方にに基づき独立企業間価格にて損益認識を行うことになる。現行の移転価格税制では、独立企業間価格の算定方法について事前確認制度（Advance Price Agreement（APA））²⁰が設けられているが、我が国の企業の海外支店と日本の本店との内部取引については現行の APA では対象とはされていない（但し、外国法人の日本支店と本国の本店との取引については APA の対象とされている）。

AOA の導入後においても内部取引が現行のまま APA の対象外とされるとするならば、企業は採用する内部取引の価格算定方法が適切なものかどうかを事前に税務当局に確認する手段がなく、将来の税務リスクを抱えることになる。そのため、AOA の導入に伴い、海外支店と日本の本店との内部取引についても APA の対象とするよう見直すべきであり、かつ、二国間 APA 及び多国間 APA も可能となるよう措置されるべきである。

(2) 国外支店所得免税制度の導入の検討

PE における二重課税を解消するための一つの方向性として、2011 年に英国にて導入された「国外支店所得免税制度」のような制度を我が国にも導入するという事も考えられる。ただし、これは課税方式を根本から大きく変える制度変更であるため、その変更に係る利点・欠点を冷静に分析する必要がある。英国の国外支店所得免税制度については<別添>を参照。

²⁰ 法人が国外関連者との取引価格算定方法及びその内容について、事前に税務当局に確認することができる制度。税務当局に認められた方法によって取引価格を計算している限りにおいては、移転価格税制に基づく課税を受けない。

III. <別添資料> 英国の国外支店所得免税制度 概要

1. 国際課税の原則

国際課税の原則としては、①全世界所得課税と②領土主義課税の 2 つがある。全世界所得課税を採用する国においては、国内で発生した所得に加えて、外国支店や外国子会社等を通じて発生した国外所得に対しても課税を行う。一方、領土主義課税を採用する国においては、国内で発生した所得のみを課税対象とし、海外で発生した所得に対しては課税を行わない。世界各国の税制においては、純粋な全世界所得課税又は純粋な領土主義課税を採用している国はないと言われており、その濃淡こそ違うものの、この 2 つの原則を取り入れた形態となっている。

全世界所得課税を採用する場合には、外国支店や外国子会社等を通じて発生した国外所得に対して現地で課された外国税との国際的な二重課税の問題が生じるため、外国税額控除方式により二重課税を排除するのが一般的である。外国税額控除方式とは、居住地国において国外所得を含めた全世界所得をベースに算出した税額から、外国で納付した税額を控除する方式のことをいう。

一方、領土主義課税を採用する国では、国外所得に対する課税権を放棄するため（国外所得免除方式）、国際的な二重課税の問題は生じないこととなる。

なお、我が国の法人税法は、長い間、全世界所得課税及び外国税額控除方式を採用してきたが、平成 21 年税制改正により外国子会社配当益金不算入制度を導入したため、現在では全世界所得課税の国ではなく領土主義課税の国として分類される。同様に、英国も以前は全世界所得課税を採用していたが、2007 年から国際課税方式について検討を開始した結果、国外配当免税制度や国外支店所得免税制度の導入、CFC ルールの改正等を行ったため、現在では領土主義課税の国として分類されている。PE の帰属所得に係る源泉地国と居住地国の認識の相違から二重課税が生じることを防止するためには、一つの手法として国外支店所得免税を導入することも考えられる。以下では、この英国の国外支店所得免税制度について概要を説明する。

2. 国外支店所得免税制度導入に係る英国における動き

国外支店所得免税制度²¹は、英国の 2011 年財政法（Finance Act 2011）の制定に伴

²¹ この法制度は、英国内では「国外支店所得免税制度 ("foreign branch exemption")」として普及している（英国の歳入関税庁（HMRC）も「国外支店所得免税制度」という名称を使用している）。ただ、本制度を定めた法律である S18A Corporation Tax Act 2009 では「国外 PE の利益または損失に係る免税制度 ("Exemption for profits or losses of foreign permanent establishments")」と称している。本報告書では一般的な名称である「国外支店所得免税制度」を使用する。

い、2011年7月19日に導入された²²。同制度は、2009年の国外配当免税制度、2012年の新CFC税制²³と並んで、英国法人に関する国外所得税制における三つの大きな改正の一つとされている。

これらの改正は、1960年代の法人税の導入以来、事実上100年以上にわたる英国法人の課税所得の考え方を抜本的に変えるものであり、英国の法人税制に関する最大の改正の一つだともいわれている。

改正以前においては、税務上、英国の居住者である法人は、英国内外を問わずすべての所得に対して課税されていた（全世界所得課税）。当該課税所得には、海外支店を通じて行われるトレーディング収入、海外投資により生じる配当等の収益、そして場合によっては海外子会社の利益（CFCルールが適用される場合）等が含まれていた。

改正が行われた結果、英国法人は、海外で生じた利益（およびまたは海外子会社で生じた利益）のうち、大まかに言うと英国内で行われる事業活動もしくは英国から拠出された余剰資本に帰属する部分及び意図的に英国から移転させた部分のみが課税対象とされた。

改正の際に英国政府が行った一般からの意見公募の回答をまとめた資料によると本制度に対する評価は以下の通り。

- 納税者、企業、会計事務所等の回答者に好意的に受け止められ、英国の法人税制の国際競争力向上に資するものとして捉えられている。
- 英国の国外支店所得免税制度はあらゆる諸外国における支店に係るキャピタルゲインも適用対象とすることで、より英国企業の国際競争力が高まるという声もある。
- 国外支店所得免税制度を選択適用制にしたことが制度に柔軟性を与えていたとの意見もあった。
- 海外子会社に対する課税制度と海外支店に対する課税制度を均一化する目的も達成されたとの意見も見受けられた。

3. 国外支店所得免税制度の導入前における国外支店所得の税務上の取扱い

国外支店所得免税にかかる税制改正が行われる前は、英国居住者が国外で得た利益に対しては、英国内での利益と同じ方法で課税することとされており、以下の外国税

²² 2011年財政法（Finance Act 2011）s48 および Schedule 13

²³ 新CFCルールの導入は国外支店所得免税制度と相互に関連しているため、新CFCルールによって英国法人の国外PEへの流出防止ルールが規定されたことを受け、2011年に制定された当初の国外支店所得免税制度について2012年に再度改正を行い、所要の措置を講じた。（2012年財政法s180 および Pt 2, Schedule 20 参照）

額控除の方法により国際的な二重課税を排除するというのが一貫した方針であった。

- 当該国外地域で課税対象となる利益については課税権を当該地域に譲る。
- 当該国外地域で得た利益のうち、利益が生じた当該地域の恒久的施設 (PE) に帰属するもの以外の部分については、当該地域では課税を免れるよう英国政府が当該国外地域の政府に対して交渉を行う。
- 当該国外地域で支払った税金について英国法人税の計算上で税額控除を行う。この場合、外国で支払った税額と、その税額に対応する所得に対して英国にて課税された場合の税額のいずれか少ない方が控除額となる。

具体的には、英国居住者の国外における事業所得のうち租税条約で減免措置が設けられておらず国外で課税を受けた部分について、英国側で二重課税排除のために外国税額控除を適用することで、英国は当該国外における所得についての課税権を放棄していた。

4. 国外支店所得免税制度に関する法制度改正の背景

2010年、保守党と自由民主党の連立政権が発足し、「ビジネスに開かれた英国」となるためのさまざまな方策が考えられた。この方針との関係性は定かではないが、新政権は、①英国法人の海外子会社の利益のうち CFC ルールにおける課税対象となる部分を少なくすること、②英国法人の海外支店の利益の課税対象を狭めるように検討すること、を発表した²⁴。

また、新政権は、法人税制をより領土主義的な課税制度にするとともに、海外支店と海外子会社の課税制度を調和の取れたものとする意向があることを公表した。国外支店所得免税制度がない状況では、国外 PE の利益は英国では発生ベースで課税対象となる（外国税額控除は適用可）。一方で、海外子会社の利益については、原則として、親会社側では発生ベースでは課税対象とはならず²⁵、また海外子会社が得た利益を英国の親会社に還流した場合でも配当免税制度および SSE 制度²⁶（substantial shareholdings exemption）により課税対象とはならない。このため、国外支店所得免税制度を導入することで、平仄を合わせることにした。

これらの方針を発表した際に、新政権は以下の点についても言及している。

²⁴ Foreign branch taxation: a discussion document July 2010

²⁵ CFCルールが適用されない場合

²⁶ SSE制度とは、英国法人がその保有する株式を譲渡したことにより生じる売却益または売却損について、所定の要件を満たす場合には、英国では課税対象とはならないとする英国法人税上の制度である。

- 海外支店にて生じた損失を本店側で取り込み、また海外支店の利益にかかる現地で支払った税額を外国税額控除方式により控除し、二重課税を調整する方式を引き続き選択可能とする。
- 可能な限り、以下の点について整備する。
 - 海外支店利益にかかる外国税額控除制度と国外支店所得免税制度の制度間調整
 - 海外支店と海外子会社における所得／欠損金の計算方法の平準化
- 税源確保のため、免税制度の濫用を防止する²⁷。

国外支店所得免税制度の導入に向けた協議は比較的スムーズに進み、上記方針の公表から約1年後（2011年7月19日）に法律が制定され、同日から適用された。英国法人の海外での利益に対する課税方法の大きな方針転換であったにもかかわらず、協議を行うなかで障害となるようなものはほとんどなかった。

5. 国外支店所得免税制度の制度内容

5-1 概要

国外支店所得免税制度とは、英国の居住者である法人の海外 PE に帰属する所得を免税扱いとするものである。

国外支店所得免税制度は選択適用となっており、その選択は個々の法人ごとに行う²⁸（つまり一の法人における複数の PE は個別選択方式（詳細については後述(5-5)）の適用を受ける場合を除き、原則としてすべて同様の取扱いとなり、他方、当該制度を適用したとしても同一企業グループ内の他の会社は必ずしも強制的に適用されるわけではない）。当該制度の適用を選択した場合には、基本的に PE に帰属する所得のすべてについて英国法人税の課税が免除される（ただし、後述する **Loss transitional rules** および流出防止ルールが適用される場合には国外支店所得免税制度の適用は受けられない）。

また、国外支店所得免税制度の適用を選択した場合には、課税所得の計算上、支店で生じた損失の取り込みができなくなる。さらに、当該制度の適用を開始する時点で PE に純損失が生じている場合には、その後の利益がこの開始時点における純損失の額に達するまで免税制度は適用されない（詳細については後述(5-5)）。したがって、損失が生じる PE を有する法人は、当該制度の適用開始を延期する、もしくは当該制度の適用を選択しないといった選択肢も検討する必要がある。

²⁷ Corporate tax reform: delivering a more competitive system: Part IIIB: Foreign branch taxation November 2010.

²⁸ 国外支店所得免税制度を選択し、適用が開始された後では基本的に取り消すことはできない。

5-2 利益または損失の PE への帰属²⁹

PE に帰属する利益の決定方法は、OECD が 2010 年に公表した PE 帰属利益に関するレポートにて示されたアプローチである AOA (Authorized OECD Approach) に従うこととなる。

PE が所在する国が英国と租税条約（無差別条項がある租税条約）を締結している場合には、PE に帰属する利益または損失は租税条約の規定に基づいて計算される。

PE が租税条約を締結していない国・地域（または租税条約は締結しているが無差別条項がない国・地域）に所在している場合には、PE を有している法人の規模が小さい場合を除き、PE に帰属する利益または損失は英国国内法の規定（OECD モデル租税条約の規定と同一）に基づいて計算される³⁰。

法人の規模が小さく、かつ PE の所在地が無差別条項がある租税条約の締結国でない場合には、当該 PE に帰属する利益については国外支店所得免税制度の適用を受けることはできない³¹。なお、この場合の「小さい規模の法人」とは、2003 年 5 月 6 日の欧州委員会の勧告の付属書（Annex Commission Recommendation 2003/361/EC）に定義されている零細法人または小規模法人³²を意味している。

5-3 対象税目

通常、国外支店所得免税制度は PE が稼得した事業利益等の他、chargeable gains³³（課税対象となるキャピタルゲイン）と allowable losses³⁴（控除可能なキャピタルロス）にも適用される。

また、Capital Allowance Act 2001 Part 2 にて規定されている設備および機械に関する設備投資税額控除制度上、国外支店所得免税制度を適用している場合には、PE での活動は当該税額控除制度の要件を満たさないこととなる。これは、国外支店所得免税制度を適用した場合には、PE での活動により得た利益とキャピタルゲインは、そもそも英国では課税対象外の利益として取り扱われるためである³⁵。

²⁹ S18A Corporation Tax Act (“CTA”) 2009

³⁰ S18A (6) CTA 2009

³¹ S18P(1) CTA 2009

³² 参考 URL

http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm

³³ S18B CTA 2009

³⁴ S18C CTA 2009

³⁵ S18A および Capital Allowance Act (“CAA”) 2001 s15 (2A)(b)

5-4 所得の計算方法

国外支店所得免税制度の法律上の規定自体はわかりやすいものとなっており、海外 PE に帰属する利益はその英国法人の法人税の課税所得の計算から除外されることが規定されている。

まず、PE が所在する各国ごとに PE に帰属する利益または損失を計算する。計算された利益または損失はそれぞれ「関連利益の額」または「関連損失の額」と呼ばれる³⁶。

関連利益の額の合計から関連損失の額の合計を控除した残額が「海外 PE の課税所得の額³⁷」となる。これは PE の最終的な利益または損失を意味することになるが、利益または損失を構成する個々の項目の属性は引き続きとどめておく必要がある。

次に、法人の課税所得の計算において「海外 PE の課税所得の額」を課税対象から除外するために、個々の項目について「免税調整」とよばれる処理が行われる³⁸。たとえば、「海外 PE の課税所得の額」が、トレーディング³⁹による利益とトレーディングに関係のない借入金（ノン・トレーディング・ローンリレーションシップ）から生じた損失により構成されている場合、トレーディングによる利益は免税扱いとなるため課税所得から減算されることになり、その一方で、トレーディングに関係のない借入金から生じた損失は加算することとなる。

5-5 Loss transitional rules⁴⁰（国外支店所得免税制度が適用される前に、PEにて生じた損失がある場合に適用されるルール）

通常、国外支店所得免税制度を選択した場合、PE に帰属する損失を課税所得から控除することは認められない。また loss transitional rules では、国外支店所得免税制度を選択する前に PE にて生じていた損失を英国法人の本店において取り込んでいた場合、PE にてその損失の額を超える利益が生じるようになるまで国外支店所得免税制度の選択はできないという制度である。

PE にかかる純損失（計算上、chargeable gains（課税対象となるキャピタルゲイン）と allowable losses（控除可能なキャピタルロス）を除く）で前期以前 6 年の間に生じたもの（opening negative amount、"ONA"）を有している法人が国外支店所得免税制度を適用する場合、当該制度適用後に生じた PE に帰属する利益が ONA を超えるまでは、PE 帰属利益は免税扱いとはならない。つまり、当該免税制度の適用開始時期が延期されることになる。

³⁶ SS18A(6)-18A(7) CTA 2009

³⁷ S18A(4) CTA 2009

³⁸ S18A(2) CTA 2009

³⁹英国における法人税の課税所得計算はカテゴリーごとに行われる。「トレーディングによる利益」と「トレーディングに関係のない借入金から生じた損失」はいずれもその課税所得計算上のカテゴリーである。なお、英国税法上の「トレーディングによる利益」とは一般的な「事業所得」に近いものである。

⁴⁰ SS18J-O CTA 2009

ONA は、前期以前 6 年間のうち損失が生じた最も古い事業年度を把握することで計算される。それ以降の事業年度に生じる利益または損失は繰越損失の額に加算または減算されることになるが、利益は繰越損失がある場合に限り加算される（加算後の額がゼロよりも大きくなることはない）⁴¹。このように、ONA は前期以前 6 年間における利益または損失を単純に合算したものとはならない。英国の歳入税関庁が出しているマニュアル⁴²には、以下の例が示されている。

Year	利益 / (損失)	損失の繰越額 (もしあれば)
-6	100	0
-5	(100)	(100)
-4	300	0
-3	(500)	(500)
-2	100	(400)
-1	100	(300)

この場合、ONA は 300 となる。

合計 ONA に合計利益を充当する方法の他に、法人は個々の地域ごとに「個別選択方式（ストリーミング方式）による選択」を行うことができる⁴³。原則として、法人が有する PE に帰属する ONA の合計額が PE に帰属する利益よりも大きい場合（合計で損失超過になる場合）には、当該法人は国外支店所得免税制度を即時適用できない。しかし、個別選択方式を適用することで PE が所在する地域ごとに国外支店所得免税制度の選択が可能となる。例えば、ONA がある PE については今後の利益が ONA を超えるまで国外支店所得免税制度の適用を延期し、ONA が元々生じていない地域の PE、またはすでに利益を充当して ONA の残額がない地域の PE には国外支店所得免税制度の適用が認められる。個別選択方式の適用は、国外支店所得免税制度の選択と同時にを行う必要があり、取消は認められていない⁴⁴。

5-6 流出防止ルール（新 CFC ルール）⁴⁵

国外支店所得免税制度を選択することにより海外 PE は英国で税金が課されないことになるが、その場合に英国法人の利益が海外 PE に流出することを防止するためのルールが設けられている。これは事実上、PE に対する CFC ルールであるといわれている

⁴¹ S18K (1) CTA 2009

⁴² HM Revenue & Customs International Manual (“HMRC INTM”) 284020

⁴³ Ss18L-N CTA 2009 および HMRC INTM 284040

⁴⁴ S18L (3) CTA 2009

⁴⁵ SS18G-I CTA 2009

る。なお、2012年財政法（Finance Act 2012）により、2013年1月1日以降に開始する事業年度から、従前の流出防止ルールとその他関連する免税制度の適用が廃止され、それらに代わり、国外支店所得免税制度を適用する海外 PE に対しては新 CFC ルールに基づく流出防止ルールが適用されることとなっている⁴⁶。この流出防止ルールは、海外 PE に対して適用することを想定したものであり、PE での利益に含まれる「流出した利益」を把握するためのいくつかの変更が加えられている。「流出した利益」は国外支店所得免税制度の対象から除外され、課税対象となる。

5-7 適用の開始と取り消し⁴⁷

2011年7月19日から、英国法人が国外支店所得免税制度の適用を選択することができるようになった。法人が当該制度の適用を選択した場合には、通常、その法人の翌事業年度から適用される。たとえば、12月が事業年度末である法人が2011年9月30日に当該制度の適用を選択した場合には、免税は2012年1月1日から適用される。

当該制度の適用を選択した場合でも、実際に適用開始となる以前であれば取り消すことができるが、適用が開始された後では通常取り消すことができない。ただし、適用が開始された後で当該制度の適用を選択した法人が英国の居住者でなくなった場合には、選択を取り消されることになる。

6. 国外支店所得免税制度が有効な場合とそうでない場合

6-1 軽課税国に所在する PE

法人が海外に PE を有して活動を行っている場合で、その PE 所在地の税負担が英国における税負担よりも軽いのであれば、国外支店所得免税制度の選択適用が効果的と考えられる。

外国税額控除制度は、PE 所在国での税額または同じ利益を英国の税法に換算した場合の税額のいずれか少ない値が適用される。この場合 PE 所在地国での税金は英国での税金よりも少ないので、国外支店所得免税制度を選択しないとすると、外国税額控除制度により英国での当該利益に対しての法人税額を完全に免れることはできない。

逆に、法人が重課税国に PE を設けて活動を行っている場合は、外国税額控除制度により二重課税が完全に排除され、かつ損失が生じた年度で損失の控除が可能のため、国外支店所得免税制度を選択しない方が得策と考えられる。

⁴⁶ 2012年財政法（Finance Act 2012）により導入

⁴⁷ S18F CTA 2009

6-2 商業的な理由により設けられた PE

法人が子会社形態ではなく支店形態で海外事業を行うことがあるが、これには多くの商業的な理由がある。たとえば、現地の法規制の問題、顧客への配慮等である。そのようにやむをえない理由により支店形態にて海外展開を行う会社にとっては、国外支店所得免税制度を適用することで子会社形態での海外展開と同様の税務面での効果（英国における配当免税）を得ることができるため、当該制度の適用は有効な選択肢となると思われる。

6-3 租税条約の手当てがない子会社に対する課税

実務上はほとんど生じないと考えられるが、英国の租税規定の中には、株主が英国居住者であり、会社が英国非居住者である場合において当該会社の収入や利益に対して株主に税金を課す規定もある⁴⁸。租税条約に軽減規定が設けられていない場合は海外での活動を子会社形態で行えば現地での利益は英国で課税対象となるが、子会社形態ではなく支店形態で行い、さらに国外支店所得免税制度を適用する場合には海外での収益やキャピタルゲインを免税扱いとすることが可能であるため、海外での活動を子会社形態ではなく支店形態で行うことも検討に値する。

6-4 損失の控除

当該制度の適用を選択した場合、課税所得の計算上、PE で生じた損失の控除は認められない。国外支店所得免税制度は一旦選択すると取消することができないため、もし PE にて損失が生じている場合、または損失が生じる予定である場合には、当該制度の適用を選択することは得策ではない。

⁴⁸例えば、S714 Income Tax Act 2007 (transfer of assets abroad) はその一つである（なお、この規定は限られた状況においてのみ適用されるものであり、また、CFCルールが適用されるケースで、実務上、税務当局がこの規定を併せて適用するかどうかについては議論の余地がある）。

ちなみに、S714 Income Tax Act 2007 とは、海外に所在する者に資産を移転することにより所得の移転を図るという租税回避行為を防止するために設けられたものである。この規定が適用されるのは、以下の条件を含む場合である。

- (1) 資産の移転が行われていること。
- (2) 資産の移転の結果、海外の者に対して収益が支払われるようになること。
- (3) 資産を移転した者以外の個人が利益を受けること。なお、この利益とは英国の Income Tax の課税対象とはならないものであり、また、移転された資産から得られるものである。
- (4) 利益を受ける者は、課税年度において英国の居住者であること。

ここでいう「資産の移転」については明確な定義はないが、過去の判例によってその意味について広く解釈が行われている。海外の会社の株式の引受けや海外の受託者に対して現金を信託するなどのケースは明確に「資産の移転」に含まれるとされ、また特許権などの譲渡も含まれるとされている。なお、この規定は個人のみ適用されるものだが、法人が租税回避行為を行った場合、（その法人の株主が個人であれば）その株主が租税回避行為を行ったとみなされる点も注意が必要である。