

第2 非居住者等の課税その他国際的な側面に関する税制の整備

非居住者及び外国法人（以下「非居住者等」という。）に対する課税についての現行所得税法及び法人税法の規定は、きわめて簡単であり、現実に税務執行に当たって法律の解釈に疑義が生ずる点も少なくなく、その規定の整備合理化の必要が感ぜられていた。さらに、最近までにわが国が租税条約を締結した国は、アメリカを始め7カ国に及んでいるが、これらの条約に盛られた考え方を参考として国内法の整備を相当とする点、国内法と条約とが食い違った場合の法律関係につき明確化を要する点も見受けられる。

これらについては、国際的経済交流のいつそりの緊密化も考慮して、できるだけ租税条約、主要諸外国の制度等国際的に受け入れられている制度の「型」を参考としつつ、特に従来税務行政上の経験から合理的な立法的解決が要請されている問題を中心として検討を加えた。

その結果、非居住者等の課税の要件、課税所得の範囲、各所得種類に対する課税方法及び税率等に関し、次に述べるような整備合理化を行なうとともに、居住者及び内国法人の海外との経済関係の密接化に伴い、その外国発生の所得に対する国際的な二重課税排除のための制度たる外国税額控除の制度に関しても、諸外国の同種の制度を参照しつつ所要の整備を行なう必要が認められた。

I 事業所得の課税

1 事業所得の課税の要件

（現行制度の概要）

- (1) 所得税法又は法人税法では、非居住者（わが国に住所又は1年以上の居所を有しない個人）又は外国法人（わが国に本店又は主たる事務所を有しない法人）については、わが国に「事業」を有する場合にその事業所得について所得税又は法人税を課されることになっている。また、わが国と租税条約を締結している国（アメリカ、スウェーデン、デンマーク、ノルウェー、パキスタン、インド及びシンガポール）の間では、これらの国の居住者又は法人がわが国に「恒久的施設」を有する場合にだけ、事業所得について所得税又は法人税を課されることになっており、国内法上「事業を有する場合」という要件が、条約を結んだ場合には「恒久的施設を有する場合」という要件に置きかえられている。

「恒久的施設」の概念は、条約上ある程度詳しく規定されており、それぞれの条約により多少の相違はあるが、事務所、支店、工場等事業を行なう一定の場所のほか、代理人を通じて事業を営む場合でも、その代理人が外国企業のために契約を締結する権限を有する場合又は外国企業のために通常顧客の注文に応ずるにたりる在庫品を保有する場合等には「恒久的施設」を有するものとされている。なお、たとえばインドとの条約においては、相手国内で建設工事、組立工事又はこれらに類する工事を行なうだけでも、「恒久的施設」を有するものとして取り扱われることを明記している。

(諸外国の制度)

(2) ちなみに諸外国で外国企業の事業に対してどのような場合に課税することとしているかを概観すると次のとおりである。

(イ) アメリカでは非居住外国人及び外国法人が国内で事業を行なう(engaged in trade or business)場合には、アメリカ源泉の全事業所得に課税する要件を備えるものとされている。

いかなる場合に事業を行なうとみるかについては必ずしも明確でないが、たとえば代理人を通じて証券又は商品市場で取引されるような物品の取引を行なう場合には、代理人に契約締結権を与えている場合を除き、事業を行なう場合に該当しないこととされている。

なお、アメリカでは事業を行なう者の範囲が広く、アメリカ国内で人的役務を提供し、又は企業に雇用される非居住外国人をも含んでいる。ただし、被用者の場合には、その雇用者がアメリカで事業を行なわない外国企業であり、かつ、その被用者の滞在期間が年間90日以内で、給与の総額が3千ドル以下の場合には、事業を行なう者とはみなされない。

(ロ) イギリスでは、非居住者(外国法人を含む。)はイギリス国内で事業を行なう(a trade is exercised)場合に事業所得に課税されることになっている。事業を行なうかどうかは、原則的にはイギリス国内で契約が締結されるかどうかにより判定される。その事業が代理人を通じて行なわれる場合も、主として契約締結権を与えているかどうかにより、本人がイギリス国内で事業を行なうかどうか判定される。

なお、芸能人、自由職業者に対しては、イギリス国内で人的役務を提供した場合に課税するとしており、その課税所得の計算方法は事業所得とほぼ同様である。

(ハ) 西ドイツでは、制限納税義務者(非居住者及び外国法人)が国内に恒久的施設を設け、又は常置の代理人を通じて事業を行なう場合には、事業所得に課税されることになっており、恒久的施設の定義は、継続的に事業経営に利用される固定的な場所の施設又は営造物をいうものとされているが、6カ月をこえて継続して行なわれる建設工事の施行地もこれに含まれている。常置の代理人については、法律上明確な規定はないが、代理人の活動が外国企業のために一定期間継続して行なわれているかどうか判定の主要なポイントになっているようである。なお、芸能人、自由職業の役務提供による所得は、事業所得として取り扱わず、独立的労働から生ずる所得として、国内で役務を提供するかぎり、源泉徴収による課税を受けている。

(問題の所在)

(3) 現行の所得税法又は法人税法では、非居住者等がどのような場合にわが国に「事業」を有するとみなされるかについては詳しい規定がなく、従来、条約上の「恒久的施設」の概念を参考として解釈されているが、その実際上の適用についても問題があつた。

(イ) 非居住者等の事業の課税要件として「事業」があるといい、あるいは「恒久的施設」を有するといっているが、外国企業がわが国において継続反覆して事業活動を行なう場合には、わが国にならなかつたための事業上の拠点の有無が通例であり、このような場合、わが国における事業活動の有無、したがつて、そのような付加価値行為から生ずる所得の有無は、継続的活動を行なうための事業上の拠点の有無によつて判定することができる。恒久的施設の概念の内容

としてあげられる事務所、支店等事業を行なう一定の場所とは、このような意味における事業上の拠点を例示したものと考えられる。

- (甲) しかしながら、事業を行なう一定の場所でも、たとえば建設工事は、それ自体が付加価値行為の行なわれている場所である反面、本来一定の建設目的のために設けられ、工事の完了と同時に事業上の拠点としての性質を失うべきものである。現に建設又は据付けの工事のうちには、重機械やプラントの売却に伴う据付業務のような、単なるアフターサービスと区別することが困難な事例も少なくない。この点に関し、建設、組立又は据付け等の工事は、それが相当の期間をこえる場合にかぎり、事業所得の課税の要件に該当する拠点とみることが適当であるという考え方もある。

また、この種の工事は、工事現場を置かず、他の工事者を利用し、その指揮監督の役務を提供することによつて目的を達することもできるが、このような建設工事等の指揮監督の役務の提供に対する課税のあり方も問題である。

- (乙) 外国企業は、みずからわが国に事業上の拠点を設けることなく、代理人を通じて事業を行なうこともできる。一般に租税条約においては、本人のために契約を締結する権限のある代理人等一定の代理人は、本人の「恒久的施設」に該当するといつている。代理人がその外国企業と専属的な関係にあり、与えられた権限内でその企業の行なう事業活動の主要な部分を行なうことができるようなときは、その企業がみずから事業を行なう一定の拠点を設ける場合と実質的に差異がないと考えられる。このような意味で、外国企業がわが国に代理人を有するときは、どのような場合にわが国で課税される要件を備えるものとすべきかも問題である。
- (丙) さらに、一般的に芸能、自由職業のような人的役務の提供を目的とする事業は、その活動の遂行のために恒久的性格を有する事業上の拠点を必要とせず、また、役務の提供自体が事業活動の内容をなす付加価値行為であると考えられる。現在、国内法上、人的役務の提供を目的とする事業を行なう場合は、個人、法人を問わず、通常の税率により申告納税する義務があるためとてなつては、租税条約上は、人的役務の提供に対する報酬は、産業上商業上の利得から除外され、その課税の要件として恒久的施設が存在を必要とせず、その代わりに一定の短期滞在の場合は非課税とするためとてなつては、また、法人がこの種の役務の提供を目的とする事業を行なつてえた所得の条約上の取扱いについては、一般の産業上商業上の利得につきその課税要件として恒久的施設が存在を必要としていることと関連して、論議の多い点であるが、物的な意味における事業上の拠点となじまぬこの種の事業活動については、人的役務の提供自体がその事業活動の本質的部分を構成するものであるという点に着目して、人的役務を提供すること自体で条約上恒久的施設を有する場合に該当すると解釈すべしとする考え方もあり、また、この点を明らかに規定した条項が最近合意をみた条約案にそう入された例もある。このような点を含め、人的役務の提供を目的とする事業に対する課税のあり方をどう考えるかが問題である。

(検討と結論)

- (4) 事業所得の課税の要件としてどのような基準を定めるべきかにつき、上記のような点を中心に

検討を行なった結果、次のような結論をえた。

- (イ) 継続反復して行なわれる通常の事業活動は、そのために一定の恒久的性質を有する事業上の拠点を必要とするのが通例であり、外国企業がこのような拠点をわが国に設けた場合、その活動の遂行に当たって種々の保護を受け、わが国との属地的応益関係も一段と密接になると考えられる。このような理由から、一般的に外国企業が、わが国に支店、事務所、工場、作業場、鉱山その他天然資源を採取する場所のような事業を行なう一定の場所を有して事業を行なう場合には、事業所得の課税要件を備えることとすることが適当である。
- (ロ) しかしながら、事務所、事業所等の事業上の拠点をわが国に有する場合であつても、その拠点がもつばら物品の購入に利用されている場合には、後に述べるように、物品の購入販売の利益は単なる購入活動からは発生しないものとする事とも関連して、そのような拠点の活動からは課税さるべき利益を生じないものと考えられる。また、その拠点が単に物品の陳列、広告、科学研究その他副次的な事業活動を行なう場合も同様である。このような理由から、外国企業がこのような種類の事業上の拠点を有するにとどまる場合は、わが国で事業所得の課税要件をそなえないものとする事が適当であり、また、この取扱いは、比較的多くの国の間の租税条約のたてまえにも合致している。
- (5) 建設、組立又は据付けの工事は、それ自体が事業活動の内容をなす付加価値行為の行なわれている場所であるという見地から、工事期間のいかんを問わず、課税要件を備えているとみる考え方もありうる。しかしながら、この種の工事は、特定の目的のために一定期間に限って設けられた拠点であつて、短期間の場合は、他の事業取引に伴うサービスの提供や単なる契約の履行のための活動と解される場合も多い。西ドイツ等の立法例や各国間の租税条約で、このような工事が一定期間以上にわたつて行なわれた場合に限り恒久的施設に該当することとしているのもこのような事情に基づくと思われる。同様の見地から、わが国でも建設、組立又は据付けの工事については、12ヵ月以上の期間にわたる場合に事業所得の課税要件に該当することを明らかにすることが適当である。

なお、建設、組立又は据付け等の工事の指揮監督の役務の提供についても、それが12ヵ月以上の期間にわたつて行なわれる場合には、建設工事を行なった場合と同様に事業所得の課税要件を充足するとすることが適当と思われる。

- (6) 外国企業がわが国に代理人を有している場合、その代理人が当該企業に代わつてその事業活動を行なうときに、その企業が自己の拠点を有して事業活動を行なうに等しいと認められる場合もある。しかし、外国企業がわが国にある代理人等を通じて事業を行なう場合、その事業の所得のうちわが国で課税すべき部分は、その代理人が通常受け取る手数料を多く出ないものと考えられるから、一般的に代理人を有するという理由で外国企業自体につき課税する実益は乏しいともいえる。

したがつて、代理人を通じて事業を行なう外国企業がわが国で課税要件を備えるものとする必要があるのは、次のような場合に限ることが適当であると考ええる。

- (イ) たとえば、外国保険会社がわが国にある保険代理店に契約を締結する権限を与えた場合のよ

りに、与えられた権限内でその代理店にその企業の事業活動の主要な部分を行なわせることができる場合、

(四) 又は、外国企業がそれと専属関係にある代理人をわが国に有する場合で、その代理人がその企業のために常時在庫を有して顧客のために物品の引渡しをなし、その他常習的に注文を取得し、商議を行なう等の活動をする場合のように、実質的にその企業が代理人を通じてわが国で物品の売却を行なうと認められる場合

(7) 芸能人、自由職業者等が行なう人的役務の提供を内容とする事業は、元来事業上の拠点の考え方となじまない性質の事業活動であり、しかも、このような役務の提供自体が事業活動の本質的な内容を構成していることに着目し、そのような内容の事業活動については、それを国内で行なうことそのものがわが国で課税を受ける要件を満たすものと考えを適当と認めた。しかしながら、この種事業活動の実体にてらし、人的役務の提供による所得の課税のあり方については、後に2で述べるような検討を行なつた。

2 事業所得の課税の範囲

(現行制度の概要)

(1) 現行の国内法上、非居住者等の事業所得の課税の範囲については、法人税法にいわゆるコスト主義の規定があるに過ぎないが、その内容は、外国法人の事業所得の計算に際して、外国から移送された資産の原価として、その資産の取得又は製作に要した金額に運送費等を加算した金額を計上すべきことを規定しているものである。

一方、わが国が締結した租税条約の規定をみると、事業所得の課税の範囲について、いわゆる独立企業の原則が設けられており、その原則によると、外国企業のわが国にある恒久的施設が独立の企業として活動を行ない、独立の立場でその外国企業と取引を行なつた場合に取得すべき所得がその恒久的施設に帰せられるものとしている。そして、インド及びシンガポールとの条約では、この恒久的施設に帰せられる所得がとりもおおさず事業所得として課税できるものとされている。アメリカ及び北欧3国との条約では、この独立企業の原則を一部修正するものとして、購入した物品の売却によつて生ずる所得は、すべてその物品の売却が行なわれた国から生ずるものとして取り扱うという規定があり、わが国の国内法のコスト主義の考え方と購入販売の場合については一致している。なお、インドとの条約を除き、日本における物品の単なる購入活動からは所得が発生しないものとする規定が設けられている。

(諸外国の制度)

(2) 非居住者等の事業所得の課税の範囲については、諸外国はおおむね次のように取り扱っている。

(イ) アメリカでは、アメリカ源泉のすべての所得を課税するむねの規定があり、この場合、アメリカ源泉の所得とは、たとえば、外国で購入した物品をアメリカで販売することから生ずる所得はすべてアメリカ源泉の所得とし、外国で製造した物品をアメリカで売却することから生ずる所得は、製造益とみなされる部分を除いて、アメリカ源泉の所得とするむねの規定を設けている。なお、アメリカで売却が行なわれたかどうかの判定は、譲渡人の物品に対する権利が、譲

受人に移転された場所が国内であるかどうかによるが、法律上の権利の移転だけが保留されるような場合は、物品に対する受益権及び危険負担が買主に移転された場所によつて判定する。さらに、租税回避のための作為があるような場合には、商議、契約の履行、物品の保管地、代金の支払地等取引のすべての要素を考慮したうえで、販売の重要な部分が行なわれた場所がどこかによつて判定する。そのほか、特殊な事業所得として国際的運輸事業と国際的通信事業の場合の課税所得の範囲を定めている規定がある。

- (ロ) イギリスでは、非居住者が事業を行なう場合には、原則的には、国内にある事業を独立した企業とみなし、その企業に帰属すべき所得につき課税するむね規定され、さらに、外国で購入され国内で販売された物品の売却益の全部及び外国で製造され国内で販売された物品の売却益のうち、製造益を除く部分を課税する取扱いとなつていといわれている。なお、外国人の事業所得の計算が困難な場合には、売上金額に対し一定率で賦課することが認められている。
- (ハ) 西ドイツでは、制限納税義務者の事業所得の計算上、恒久的施設を独立した企業とみて所得を計算する方法を採用しているが、この方法によりがたい場合には、売上高、支出した経費の金額等により間接的に事業所得を推計して課税する方法も認められている。

(問題の所在)

- (3) 非居住者等の事業に対し課税する場合の課税所得の範囲については、次のような問題が指摘されている。
 - (イ) 非居住者等の事業所得の課税の範囲、あるいは所得計算の方法について現行法の規定はきわめて簡単なものに過ぎないため、個々のケースに当たつて具体的に妥当な解釈をみいださなければならない例も少なくなく、執行上も問題がある。したがつて、この際、たとえば租税条約上一般に採用されている独立企業の原則のような一般的規定を国内法上でも採用することが望ましいとの意見がある。
 - (ロ) また、かりに租税条約の場合と同様、このような一般規定として独立企業の原則を採用した場合、わが国で販売された物品について、その販売益はすべて課税する反面、わが国からの物品の単なる購入からは利益が生じないとする現行法の取扱いをどうするかの問題がある。

(検討と結論)

- (4) 非居住者等の事業所得の課税の範囲は、その企業が国内で行なつた事業活動に対応するものとして計算された所得とすることが合理的である。この点につき、国内法上設けられるべき一般規定としては、租税条約上のたてまえも参考として検討した結果、非居住者等が継続して行なう事業活動の拠点を国内に有することを前提とし、そのような事業上の拠点をあたかも独立した企業体とみなした場合に、その拠点の事業活動から生じたものとして計算された所得とする独立企業の原則を採用することが適当であると認められた。
- (5) しかしながら、外国で購入し、わが国で販売される物品の売却益の算定についてまで独立企業の原則による場合には、仕入原価をどのように決定するか等について執行上の困難があると思われる。したがつて、外国で購入し、わが国で売却された物品については、その購入販売から生ずる全所得がわが国から生じたものとする現行の取扱いは、アメリカ、イギリス等でも採用されて

おり、わが国でも既に慣熟した取扱いであるうえ、税務執行上の見地からも簡明であるので、これを維持することが適当である。また、その反面わが国における物品の単なる購入活動からは、所得が生じないこととするのが適当である。

(イ) この点と関連し、物品の売却地がどこであるかの判定をどうするかについては、国内法上も条約上も明らかでないので、その基準を明らかに法定する必要があると考えられる。

物品の売却につき、注文の取得、商議、契約の締結から履行までにわたる諸行為のうちいずれを重視すべきかは、物品の種類や取引の態様により種々の論議のありうるところである。アメリカでは、前述のとおり、原則として物品に対する権利又は物品に対する受益権及び危険負担が買主に移転された場所で売却が行なわれたとしているが、このような基準による場合には、物品の権利の形式的な移転がどこであるか、あるいは物品の輸出入がFOBベースで行なわれたか、CIFベースで行なわれたか等の形式的要件によつて売却地の判定が区々になりがちであり適当とは考えられない。物品の売却につき実質的商議がどこで行なわれたかも重要であることはいうまでもないが、商取引の実態をみると、通常商議に参加した支店等は契約の履行の段階まで関与するのが通例である。他方、契約の履行のための行為として物品がどこで引き渡されたかは重要な要素の一つであり、かつ、執行上の見地からも物品が最終的に売主の支配から離れたのはどこであるかは比較的判定しやすいものと考えられる。たとえば、わが国からの物品の輸出に当たり、その物品が外国にあるその企業の支店等に移転される場合は、わが国で売却されたとはみられないが、直接外国にある買主等に移転される場合には、わが国で売却が行なわれたとみるのが合理的である。このように、物品が買主に移転されるため売主の支配から離れる最後の時点において、売主のわが国にある事業所によつて管理されている場合には、わが国で売却が行なわれたとみるべきである。

ただし、物品は外国の事業所から直送されたが、注文の取得、商議あるいは契約の締結のように契約の成立のために必要な行為のうち実質的な部分が、わが国にある事業上の拠点を通じて行なわれたような場合には、例外的にわが国で売却が行なわれたとすることが適当と考えられる。

(ロ) なお、コスト主義に基づく現行の規定によれば、外国で製造した物品をわが国にある事業所に移送した場合に、その物品に付すべき帳簿価額は製造原価によらなければならないので、外国において行なわれた製造益まで販売地たるわが国で課税されることとなるが、各国における通常の取扱いや租税条約上の一般原則に従い、このような場合には製造益相当部分には課税しないこととするのが適当である。

- (注) ① 物品の購入活動からも一部利益が発生するというインドとの租税条約上の規定のように、国内法のたてまえと異なる取扱いが条約上に明記されている場合には、国内法上の取扱いにかかわらず、条約上の規定によることを国内法上も明らかにすべきである。
- ② 租税条約上も売却の概念が明らかでないため、物品の売却地の判定が国によつてまちまちになる結果、二重課税を生ずるおそれがある。売却の概念につき当事国間で統一した解釈をみいだし努力を行なう必要が認められる。
- ③ なお、利子、配当等のように、ほぼ各国共通にその所得に固有の源泉地規定が設けられている所得については、その所得ごとに定められた源泉地規定によりわが国における課税の有無を判定

する考え方は、現行どおり維持すべきである。ただし、その所得がたとえわが国にある恒久的施設に帰属するものであつても、わが国に源泉地がない場合にこのような所得をわが国が課税するとすれば、所得の源泉地国及び企業の居住地国(本店所在地国等)とあわせて三重の課税を受けるおそれがあるからである。

3 事業所得のほか資産所得を有する場合の課税方式

(現行制度の概要)

- (1) 現行制度は、わが国に「事業」を有する非居住者等が事業所得のほか、わが国の源泉から利子、配当、ロイヤルティ等他の所得をもえている場合には、これらの全所得を総合合算して通常税率を適用して課税するたてまえをとつている。

わが国が締結した租税条約のうちでも、アメリカのほか、北欧3国及びパキスタンとの条約では、わが国に恒久的施設を有して事業を行なう者は、事業所得のほかわが国に源泉のある利子、配当、ロイヤルティ等他の所得を総合課税することができるたてまえをとつているが、インド及びシンガポールとの条約では、恒久的施設に帰属する所得についてだけ合算課税することを規定している。したがつて、後者の条約によれば、たとえば、外国にある本店がわが国にある支店等の事業と無関係にわが国に対する投資を行ない、その投資収益として配当、利子等を受け取る場合には、これらの所得は支店の事業所得と総合して課税されないたてまえとなつている。

(諸外国の制度)

- (2) 非居住者等が事業所得のほか、資産所得を有する場合の課税方式について諸外国における立法例と、これらの国が租税条約を締結した場合に採用する課税方式をみると、おおむね次のようになつている。

(イ) アメリカでは、非居住外国人又は外国法人がアメリカで事業を行なう場合は、アメリカ源泉のすべての所得を総合したうえで、居住者又は内国法人と同様の税率で課税しており、代理店を通じて事業を行なう場合等についても例外は認めていない。他の国との租税条約においても、アメリカはこの総合課税の原則を維持した規定を設けている。

(ロ) イギリスでは、事業を行なう非居住者等は、イギリス源泉のすべての所得について同一の標準税率(現行38.75%)で課税されたりえて、付加税も事業所得のほか、すべての所得を総合して累進税率によつて課税される。しかしながら、租税条約を締結した場合は、非居住者等の恒久的施設に帰属しない利子、配当、ロイヤルティの所得のうち、条約上税率の軽減又は免税を規定したものについては、総合課税としての付加税の対象からはずしている。

(ハ) 西ドイツでは、制限納税義務者の内国所得については、原則として総合して課税するたてまえであるが、恒久的施設等に帰属しない所得のうち、配当、ロイヤルティ等のように源泉徴収で課税されるものについては、総合課税の対象としていない。

(ニ) カナダでは、国内法上、事業に帰属しない配当、利子、ロイヤルティ、賃貸料等は15%の源泉徴収をするにとどめ、総合課税はいつさい行なつていない。

(ホ) 各国の租税条約上の規定の仕方を見ると、OECC(ヨーロッパ経済協力機構)の財政委員会が作成したモデル条約及びヨーロッパ諸国の締結している条約の大部分は、恒久的施設に帰属しない利子、配当、ロイヤルティについて源泉地国の租税を軽減又は免除しているが、源泉地国

が恒久的施設を有する者の事業所得を課税する際、この種の資産所得を含めた場合の累進税率を適用できるかどうかは、源泉地国の国内法にゆだねている。これに対し、わが国が締結した一部の条約のほか、アメリカが締結した条約では恒久的施設を有する場合には、その国に源泉のある全所得を総合課税するたてまえをとり、利子、配当、ロイヤルティに対する軽減免除も国内に恒久的施設を有しない者に限り適用することとしている。

(問題の所在)

(3) 事業を有する非居住者等に対する課税については、わが国の現行法やアメリカ、イギリスの国内法のたてまえのように、事業所得のほか国内源泉から生ずる他の全所得を総合し通常税率を適用して課税すべしとする考え方と、カナダ、西ドイツの国内法のたてまえのように、源泉徴収を受ける投資所得は、恒久的施設に帰属しないかぎり総合課税しないものとする考え方がある。国内源泉から生ずる全所得を総合して課税する考え方は、事業を有する非居住者等については、国内の源泉から生ずる全所得につき居住者等と同一に取り扱う趣旨であり、一方、恒久的施設に帰属しない投資所得の総合合算を要求しない考え方は、事業を有する非居住者等は、国内における事業活動に関連する所得に限って居住者と同様に取り扱う趣旨である。このような考え方と関連して、わが国の現行法のたてまえについて、次のような問題がある。

(イ) たとえば、非居住者等の海外にある本店が直接わが国に投資を行ない、利子、配当等の投資収益をあげているときに、たまたまわが国に支店を開設した場合、従来からの投資はその支店となら関係がないにもかかわらず、その収益が支店の事業所得と合算課税をしいられる結果、20%の源泉徴収による税負担から通常税率による税負担に激変することは適当かどうか。特に、その非居住者等のわが国における事業が一定期間に限られる建設工事であるような場合には、その投資収益が、その期間に限って合算課税されるため税負担が変わることは不合理ではないか。

(ロ) また、インド、シンガポールとの租税条約では、わが国の恒久的施設に帰属しない所得を合算課税しないたてまえをとっているが、このように国内法のたてまえと異なるたてまえを条約上採用することをどう考えるか。また、条約上このように国内法と異なつたたてまえをとつた場合には、不動産所得、資産の譲渡からの所得等のように申告による納税義務のある所得につき事業所得と別個に申告書を提出する場合の取扱い等について規定の整備を要するのではないか。

(検討と結論)

(4) 上記の点を中心に、わが国に事業を有する非居住者等の投資所得等の課税上の取扱いにつき検討を行なつた結果、次のような結論をえた。

(イ) 非居住者等がわが国に事業所を有し、継続反覆して事業を行なう場合、その企業のわが国に対する属地的応益関係も深く、一般的に国内の源泉から生ずる所得の課税上、居住者又は内国法人の場合と取扱いを異にする理由も乏しいと考えられる。このような見地から、事業を有する非居住者等につき日本源泉の全所得を総合合算し通常の税率で課税する現行法のたてまえは、原則としてこれを維持することが適当と考えられる。

(ロ) しかし、わが国に事業を有するといつても、さきに述べたように、一定期間をこえる建設工

事や一定の代理人をわが国に有するにとどまる場合、あるいは人的役務の提供を行なつたことのみを理由として課税をうける場合には、実際に事業所等を有して事業を行なう者に比べて、わが国に対する属地的応益関係もそれほど深くなく、また、このような者の日本における事業活動は、その性質上一定期間に限られる場合が多く、その限られた期間についてのみ、事業所得以外の利子、配当等、資産の所得の税負担が激変することも常識的ではないので、このような場合には、利子、配当、ロイヤルティのように源泉徴収をうける所得は、わが国におけるこのような事業に帰属しないかぎり合算課税を要しないものとするのが適当である。

(ハ) 一方、租税条約を締結する場合には、投資所得につき条約上税率の軽減又は相互免除の規定を設ける趣旨からみて、本店が直接行なつた投資でわが国にある恒久的施設に関連のないものから生ずる所得については、軽減免除を行なうことがむしろ適当であることも考慮し、また、各国間の租税条約の通常型も参考として、シンガポール、インドとの条約と同様、恒久的施設に帰属しない投資所得は、分離して課税する方式の採用を考慮することが適当である。

このような方式を採用した場合、申告納税を要する不動産所得又は資産の譲渡より生ずる所得で恒久的施設に帰属しないものについては、事業所得とは別個に合算のうえ、通常税率により課税することとし、これらの所得には、基礎控除を認めないこととする等、国内法上所要の規定の整備を行なうことが必要であると考えられる。

II 人的役務の提供による所得の課税

(現行制度の概要)

(1) 現行所得税法では、非居住者が日本において人的役務(芸能人、自由職業者等のサービス)の提供を行なう場合には、その報酬について、給与所得と同様に、20%の税率で源泉徴収されている。また、非居住者の人的役務の提供が事業に該当する場合、又は外国法人が人的役務の提供を内容とする事業活動を行なう場合には、そのような活動から生ずる所得につき通常税率により申告納税の義務があるたてまえとなつている。しかし、このような事務所等を有しない非居住者等につき申告納税を担保する制度がわが国にないため、実際は源泉徴収を受けるにとどまつている現状である。

わが国が締結した租税条約上の規定では、個人が受け取る人的役務の報酬は事業所得から除外し、恒久的施設の有無と関係なく原則として役務の提供が行なわれた国で課税できるとし、ただ、一定の短期滞在者については、相互免除の取扱いをすることとしている。しかし、芸能人に関しては、アメリカとの条約を除き、短期滞在者としての免税の特典を与えていない。一方、法人が人的役務の提供を目的とする事業を行なう場合には、恒久的施設を有しないかぎり課税されないことになるが、この種の事業の特殊な性格にかえりみ、事業所得の課税の要件としての恒久的施設の概念の解釈については、物理的な意味における事業を行なう一定の場所を要しないこととする等、特別な考慮を払う必要があると考えられている。

(諸外国の制度)

(2) 人的役務の提供による所得(給与所得を除く。)に対する諸外国の立法例とこれらの国が租税条約を締結した場合の取扱いについて検討してみると、おおむね次のとおりである。

(イ) アメリカでは、非居住外国人が人的役務の報酬を受ける場合には、いつたん30%の税率で源泉徴収されるが、一般的に人的役務の提供者は、アメリカで事業を行なう者のうちに含まれているので、さらに純所得に基づいて通常税率により申告納税する義務が課されており、この義務の履行は、後述する8の「出国の場合の納税証明書の提示」の制度で担保されている。外国法人の場合は、人的役務の提供による所得を源泉徴収する規定はないが、アメリカで事業を行なう場合に該当し、執行上の問題は別として、事務所等の有無を問わず申告納税の義務があるものと解されている。

なお、条約を締結して事業所得の課税の要件を恒久的施設を有する場合に限った場合でも、人的役務の提供がある程度継続反復的に行なわれた場合には、役務提供行為自体を恒久的施設とみる考え方もとられているようである。

(ロ) イギリスにおいては、芸能人、自由職業者がイギリス国内でその役務を提供する場合には、イギリスで事業を行なう場合と同様に課税を受けるが、個人、法人を問わず源泉徴収により課税されることはない。

(ハ) 西ドイツでは、人的役務の報酬は独立的労働の対価という範ちゆうに入れ、事業所得又は非独立的労働の対価たる給与所得と異なつた取扱を行なつている。すなわち、制限納税義務者の給与所得は無制限納税義務者と同様の税額表に基づいて源泉徴収を行なうのであるが、制限納税義務者の人的役務の報酬については総収入金額に対し15%又は25%の一定率で源泉徴収を行なつている。なお、法人形態で人的役務の提供を行なう場合には、源泉徴収の規定は適用されないようである。

(ニ) OEECの財政委員会が作成したモデル条約においては、自由職業その他独立的労働の所得は、給与所得と区別し、その国に事務所に類する一定の施設を有しないかぎり課税しないたてまえであるが、芸能人の場合は事務所等の有無を問わず、サービスの提供国で課税できるとしている。なお、短期滞在者の免税の取扱いは、給与所得についてだけ認めているが、芸能人の場合は本人が被用者としてサービスを提供した場合でも免税の取扱いをしていない。法人が人的役務を内容とするサービスの提供を行なう場合には、特別の規定がなく、通常の事業所得と同様に恒久的施設を有しないかぎり課税されないものと解される。

(問題の所在)

(3) 人的役務の提供を目的とする事業は、一般の事業活動と異なり事業上の拠点を必要とせず、また、建設工事やそれに伴う指揮監督の役務のように一定の場所に定着して行なわれる組織活動というよりは、むしろ役務の提供自体が事業活動の内容をなす付加価値行為とみることができる。このような見地から、この種の役務をわが国で提供するときは、事業上の拠点の有無、役務提供の期間のいかんを問わず、その所得につき課税することが適当と認められることは前に述べたとおりである。

このような観点から、現行法上、人的役務の提供から生ずる所得の課税上の取扱いについては、次のような問題がある。

(イ) 人的役務の報酬を非居住者たる個人が受け取る場合には、一律に20%の税率で源泉徴収す

ることとしているが、一般の事業所得の課税、給与所得の課税との関連において、このように収入金額のいかんを問わず、一律に20%の税率を適用する現行制度は適当か。この場合、一般の事業所得とのバランスを考慮して、通常の累進税率による課税を考慮するとしても、これをこの種の所得につき、すべての場合に行なり考え方のほか、たとえば建設工事及びそれに伴う指揮監督役務の提供につき12カ月をこえる期間にわたる場合にのみ事業所得として課税することも考慮して、人的役務の提供が行なわれた期間が一定期間をこえる場合にのみ行なりとする考え方、あるいは通常の累進税率と源泉徴収税率との関連でその事業所得が一定金額をこえるときに行なりとする考え方等があるが、そのいずれを適当と考えるか。

(ロ) また、この種の所得について通常税率により課税することとした場合、どのようにして申告納税を担保するか。たとえば、現行法上、外国法人がわが国における事業を廃止した場合には、個人の準確定申告に相当する制度を欠き、また、アメリカの緊急賦課の制度もないので、わが国に事業上の拠点を有しない外国法人の申告納税を確保することは、きわめて困難な点をどう考えるか。他方、人的役務の報酬を非居住者が受け取る場合に源泉徴収はされるが、その役務の提供が事業に該当する場合でも、わが国にはアメリカ等一部の国で行なわれている出国者に対する納税証明の制度もないため、實際上申告納税の確保が容易ではない点はどうか。

(ハ) また、上記のように人的役務の提供による所得は、個人が受け取る場合には源泉徴収を受けるが、法人が受け取る場合には源泉徴収が行なわれないので、役務の提供を個人形態で行なった場合と法人形態で行なった場合のこの種の所得の課税のアンバランスを是正する必要はないか。

(検討と結論)

(4) 上記の問題点につき、次のような検討を行なった。

(イ) 人的役務の提供を目的とする事業については、一般の事業所得の場合と同様、通常の税率を適用して課税すべしとする考え方があり、特にこの種所得の課税が一定率による源泉徴収にとどまる場合には、その額が著しく高額の場合には問題があると考えられる。しかしながら、事業上の拠点を通常必要とせず、期間も比較的短期に限られるこの種の事業につき申告による課税を確保する方法には、技術的に問題があるので、たとえば、この種の事業が一定期間をこえて行なわれた場合又はその所得が一定金額をこえる場合に、通常の税率により申告納税をする義務を課すべきか否か等についてはさらに検討を続けるべきであろう。

(ロ) しかし、現行制度上、人的役務の報酬を個人が受け取る場合に限って源泉徴収される結果、この種の役務の提供を個人形態で行なうか、法人形態で行なうかにより課税上の取扱いに差異が生ずることは問題である。

この種の役務の提供が法人形態で行なわれた場合にも、法人が受け取る対価は、個々の役務提供者に対する報酬と法人に帰属すべき利益部分の集積であるが、通常の場合、その大部分が役務提供者たる個人に対して支払われる報酬であつて、実質上個人の受け取る報酬と大差ないことが多い。また、現行法では、同様の理由から、この種の役務の報酬を個人が受け取る場合

には、それが役務の対価であるか事業上の利得であるかにかかわらず、一律に源泉徴収することとしている。

このような点を考慮して、人的役務の対価を外国法人が受ける場合にも、個々の役務の提供者の報酬とその法人に帰属する利益とを含めて課税する簡便方法として、個人が受ける場合と同様の源泉徴収をすることを考慮する必要があると考えられる。

- 5) 以上の検討の結果、この種の役務提供を目的とする事業に対しては、現行の課税上の取扱いの実情も勘案して、たとえば、自由職業者等がわが国に事務所に類する一定の拠点を有する場合を除き、当面は現行のような源泉徴収による課税にとどめることが適当であろう。

また、法人形態で行なわれた人的役務の提供の対価についても、その外国法人が受け取るときに、個人の場合と同様20%の税率で源泉徴収すべきである。この場合、その法人が既に源泉徴収を受けた収入金額のうちから、役務提供者に報酬を支払う場合につき次のような調整措置を講ずることが必要である。

(イ) その法人が役務を提供した個人に対して支払い報酬につき二重に源泉徴収を行なわないこととする。

(ロ) その法人が役務提供者に支払った報酬については、既にその金額の25%に相当する税が源泉徴収されているものとみなす。したがって、役務提供者のうちに居住者が含まれている場合等、その報酬を受け取った個人でわが国で申告納税する者がある場合には、その報酬の25%相当額も課税所得に算入するとともに、その25%相当の金額を税額控除できるものとする。

(注) 外国法人の受け取る人的役務の対価が海外で支払われる等の事情により、わが国で源泉徴収も代位納付もできない場合には、非居住者の場合と同様に申告により納税させる方法を講ずる必要がある。

III 給与所得及び退職所得の課税

(現行制度の概要)

- (1) 現在、非居住者がわが国に勤務したことの対価として受け取る給与所得及び退職所得については、その収入金額に対し一律に20%の税率で源泉徴収が行なわれており、基礎控除、給与所得控除、退職所得の特別控除等は認められていない。どのような者が非居住者に該当するかについては、現行法上、わが国に住所も一年以上の居所も有しない個人と定義している。しかるに、住所の概念が外国人にとつてはドミサイル(domicile)の概念により理解される傾向があること、このドミサイルの概念は本人がそこで永続して生活する意図を有するかどうか等、本人の主観的な意思を重視して判定され、わが国でいう常識的な意味における本籍地の概念と類似する面があることも関連して、戦後、来日した外国人については税務執行上原則としてわが国に住所がないものとして取り扱われている。その結果このような外国人は、わが国に1年以上居所を有することとなるまでの間は、原則として非居住者として一律に20%の源泉徴収を受けている。

なお、これらの外国人が入国してから1年を経過すると居住者となるが、わが国に居所を有する期間が5年をこえるに至るまでの間、非永住者として特別の取扱いを受け、外国に源泉がある所得は、わが国に送金されないかぎり課税されないたてまえとなつている。

(諸外国の制度)

- (2) 諸外国における非居住者の給与所得等の課税の立法例をみると、これらの所得の特殊性にかんがみ、利子、配当等の資産所得に対する課税とは異なつた取扱いを講じているのが通例である。
- (イ) アメリカの場合は、非居住外国人でアメリカにおいて勤務する者は、アメリカで事業を営む者のうちに含めているので、給与の支払の際にいつたん30%の税率で源泉徴収を行なうが、本人の申告により、基礎控除後の金額に居住者と同様の税率で課税を行ない、源泉徴収額の過納額があれば還付している。退職所得については、退職の際になんらかの名目で一時金を支払う場合に、それが過去の勤務の対価であれば給与所得と同様に課税することになっている。しかし、外国では退職の際一時金を支払う制度は一般的でなく、むしろ退職後の生活保障のための支給は年金の形をとるのが通常のようなものである。なお、アメリカの立法によると退職年金の一時払の場合は、本人の拠出額を差し引いた差額に30%の税率で源泉徴収を行なうむねの規定がある。
- (ロ) イギリスの場合は、非居住者でイギリスにドミサイルを有しないもの(たいてい一般の外国人はイギリスにドミサイルを有しない。)は、その給与がイギリスの非居住者又は外国法人(つまり、外国企業のイギリスにある支店等が該当する。)たる雇用主から支払われる場合には、非課税とする取扱いがあるので、大多数の外国人たる非居住者はこの種の給与につきイギリスで課税を受けていない。
- 非居住者が、イギリスの居住者又は外国法人に雇用されて、イギリスで勤務する場合は、標準税率で源泉徴収される(この場合非居住者がイギリス臣民でない限り原則として人的控除は認められない。)
- (ハ) 西ドイツの場合、給与所得については、非居住者も居住者と同様の税額表で源泉徴収され、この税額表には、基礎控除等の控除もあらかじめ織り込まれている。
- (ニ) なお、通常各国間の租税条約では、原則として6カ月以内自国に滞在する相手国の居住者が相手国の居住者又は法人から雇用されたことの対価として支払を受ける給与については課税しないこととしており、わが国が締結した条約もその例外ではない。
- (3) 次に参考までに非居住者等の定義について各国の立法例をみると次のとおりとなつている。
- (イ) アメリカでは、外国人は一般に非居住者と推定され、滞在の期間とか、滞在の性質からみて、一時的の滞在でないこと等が証明される場合には、居住者として取り扱われるむねの規定がある。なお、わが国の非永住者に当たる概念はない。
- (ロ) イギリスでは、原則的に6カ月以上滞在する者を居住者とし、それ以外の者を非居住者としているが、日本の非永住者の取扱いとはほぼ近いものとして、イギリスにドミサイルを有しない者又はイギリス臣民であつても通常の居住者でない者について外国源泉所得に関する送金課税の取扱いを認めている(なお、外国源泉の雇用所得は、一般居住者についても送金課税のためまえをとつている。)
- (ハ) 西ドイツでは、国内に住所又は通常の滞在地のいずれをも有しない者を制限納税義務者としているが、この場合国内に6カ月以上滞在する者は常に無制限納税義務者として取り扱うとす

る規定がある。なお、西ドイツにはわが国の非永住者に当たるものの規定は設けられていない。

(問題の所在)

- (4) 戦後、来日した外国人について、税務執行上原則としてわが国に住所を有しないものとして取り扱っているのはさきにも述べたように住所の概念が外国人にとりドミサイルの概念と同様に理解される傾向があつたことのほか、一定の外国人の給与所得に対し、わが国に住所がないことを要件として特別の軽減措置を講じた租税特別措置法の規定の適用があつた時代から引きつがれたものである。また、現在ではこの取扱いの結果、所得税法上「非永住者」を「日本に現に住所がなく過去1年以上5年以下の期間居所又は住所を有する者」と定義していることと関連して、これら外国人は、わが国に住所を有せず非永住者の取扱いを受けることができる一面がある。

しかしながら、この取扱いは、現行の国内法上の住所の概念の本来の内容からみて適当でないばかりでなく、このような取扱いの結果、たとえば家族を伴つて来日し、かつ、雇用契約により相当長期間わが国に滞在することが明らかなような者まで、最初の1年間は一律に20%の課税を受けていることは妥当であるかという批判がある。

- (5) さらに一般的に非居住者の受け取る給与所得及び退職所得につき、一律に20%の税率で源泉徴収する現行制度については次のような問題がある。

(イ) 非居住者の給与所得については、アメリカ、西ドイツ等いずれも居住者と同様の税率を適用して課税するたてまえをとつているが、わが国内法上も一般の事業所得が通常税率で課税されることとの関連において、給与所得に対し一律の税率で課税する現行の制度は、再検討が必要ではないか。

(ロ) また、退職所得についても、過去の勤務に対する一種の後払い報酬であると同時に、退職後の生活の保障に充てられるという特殊な性格にてらして、一律の税率で課税する現行制度は適当でなく、たとえば、退職所得の特別控除及び基礎控除を認め、居住者と同様の方法で課税することも考慮する必要があるのではないか。現に、たとえば過去の在勤期間の大部分をわが国で過ごし、たまたま外地勤務となつた直後に役員に昇任した結果、非居住者の身分で退職所得を受けたような場合には、居住者として退職所得を受けた場合に比し、酷な課税を受けた事例も報告されている。

(検討と結論)

- (6) 非居住者の給与所得の課税のあり方につき、次のような検討を行なつた。

(イ) 非居住者の給与所得についても、一般の事業所得と同様通常の累進税率による課税を行なうことが適当であるとする考え方もあるが、課税年度中一定期間に限つて滞在する非居住者の所得につき一般の居住者と同様に取り扱うことが困難な面もあり、ことに源泉徴収の方法について技術的なお検討を要する点も指摘されている。

また、非居住者の事業所得以外の所得は原則として画一的に20%の税率で源泉徴収することとし、所得の種類による差別を設けていない現行制度のたてまえをどう考えるかも問題である。このような点とも関連して非居住者の受ける給与所得の課税のあり方については、その給

与の実態も調査のうえ、なお検討を続けるべきであると考える。

- (6) しかしながら、給与所得の課税と関連して外国人は原則としてわが国に住所がない者として取り扱い、1年以上わが国に滞在する者も最初の1年だけは常に非居住者としての源泉徴収を受けることは常識的にも合理的でないと考えられる。また、家族を同伴し、かつ、雇用契約からみて入国当初から相当長期間わが国に滞在することが明らかなものについても住所なしとすることは、本来の住所の概念からみても適当ではない。そこで、住所の有無について、たとえば住居の有無、勤務地、家族の所在地による等具体的な判定基準に関する規定の整備を行なうことも考慮したうえで、たとえば1年以上にわたり滞在することが雇用契約上明らかなもの等一定の要件に該当する外国人については、入国当初からわが国に住所があることとし、居住者としての課税を認めるみちを開くことを検討することが適当と考えられる。

ただし、入国当初から居住者として給与所得の課税を受けることとすれば、現行の取扱いより不利になる場合もあるので、具体的な事例を検討のうえ、居住者として取り扱われるかどうかは本人の選択とすべきかについては、なお検討する必要があると考える。

- (6) また、このような住所の判定基準による場合、外国人がわが国に住所ありとされるときは、非永住者の取扱いを受けられなくなるという問題がある点にかえりみ、非永住者の定義にも整備を加える必要があると考える。現行の取扱いでは、實際上外国人でわが国に永住の意思のないものは原則として非永住者と認める趣旨にかんがみ、たとえば非永住者の概念の定義上、現在の「日本に住所がないこと」という要件にかえて「日本に永住の意思がないこと」という要件とすることを考慮することが適当である。この場合、わが国に永住の意思があるか否かは、出入国管理令に規定する永住許可の取得の有無によることとすれば、客観的にも判定が容易であると考えられる。
- (7) 退職所得については、さきに問題としたように、わが国で在勤期間の大部分を過したが、たまたま非居住者の身分で退職したような場合の課税上の取扱いを合理化するため、このような者につき居住者と同様の方法で課税することの可否につき検討を行なった。

しかし、非居住者の受ける退職所得に対する現行の取扱いは、わが国に勤務した期間に対応する部分のみを国内源泉の所得とし、その部分に限って課税するたてまえとも関連しており、上記の考え方のように居住者と同様の課税をする案は、その性質上このような所得源泉の考え方とはなじまないと思われる。この場合、たとえば在職期間のなかば以上の期間わが国で勤務した者の受ける退職所得は全額国内源泉の所得とみなし、その全額につき居住者と同様の方法で課税することも考えられるが、退職所得の金額によりかえって現行制度上の課税よりも増税になる場合も生ずることがありうるわけで、一般的にこのような案によることも困難と思われる。

そこで、非居住者が、現行の課税方法にかえて、過去の勤務地のいかんを問わず退職所得の全額を課税所得に含め、居住者と同様の課税を受けることを選択した場合には、退職所得の収入金額からその勤務年数等に応じた退職所得の特別控除を行ない、さらに、その控除後の金額の2分の1相当額に通常の税率を適用して算出した税額によつて納税することを認めることが適当であると考える。

しかし、このような選択を認めるための条件として、その者が、その退職所得の基礎となつた在職期間中一定割合(たとえば2分の1)以上の期間、わが国で勤務したか否かを要件とする必要があるか等については、なお、非居住者に対して支払われた退職所得の実例にも徴して検討する必要があると考える。

IV 資産所得に対する課税

(現行制度の概要)

- (1) 現行法ではわが国に事業を有しない非居住者等が取得する日本源泉の利子、配当、ロイヤルティ等の資産所得(原則として譲渡所得を除く。)については、通常20%の源泉徴収が行なわれ、不動産所得についてのみ、純所得を基として通常の税率による税額で清算を認めている。

(注) 資産所得につき申告が認められている場合には、基礎控除及びわが国にある資産に係る雑損控除を認めている。

上記の20%の税率は、租税条約を締結した場合には一定の軽減(たとえば15%)又は免除の規定を設けることが通例となつている。また、国内法上特別措置として特定の重要技術のロイヤルティについて15%の軽減税率の適用があり、また国等が発行する外貨債及び戦前外貨債利子については一定の免税の取扱いがある。

(諸外国の制度)

- (2) 諸外国における事業を有しない非居住者等の利子、配当及びロイヤルティについての取扱いは次のとおりである。

(イ) アメリカ

① 非居住外国人が利子、配当、その他国内の源泉からの一定の所得を受け取る場合には、その収入金額について一律30%の税率で源泉徴収される。ただし、その者のアメリカ源泉の全所得を合算して、15,400ドル以上になる場合は、さらに申告により通常税率を適用した税額により納税しなければならない。ただし、その税額がその収入金額の30%未満になる場合には、収入金額の30%とする。

② 外国法人でアメリカにおいて事業を行なわないものは、利子、配当等アメリカ源泉の一定の所得について、その収入金額に対して一律30%の税率により源泉徴収を受ける。

(ロ) イギリス

非居住者は配当、利子、賃貸料、年金その他一般に源泉徴収の適用がある所得及び特に非居住者について源泉徴収の適用があるロイヤルティについては、収入金額に対して一律に標準税率によつて源泉徴収を受ける。なお、これらの所得については、理論上、付加税の納税義務が発生するが、実際上は徴収不可能とされている。

(ハ) 西ドイツ

制限納税義務者は配当及びロイヤルティについて収入金額に対し25%の税率による源泉課税を受ける(なお、きわめて限られた一定の確定利付債券の利子につき30%の源泉徴収の規定がある。)

(問題の所在)

- (3) 非居住者等の受け取る不動産所得につき、純所得を基とし、通常の税率により清算すること

を認めているのは、この種の所得には、通常相当のコスト部分があり、収入金額に対する上記の税率による源泉徴収では税負担が過重になることがあることを考慮した結果である。

(イ) ところが、外国の金融機関がその貸付金について受け取る利子についても、相当の資金コストがかかることは明らかであり、その金融機関がわが国に支店を有する場合には、純所得に対して課税されるからよいが、わが国に支店を有しない場合には、利子の収入金額に対する源泉徴収は、相当大きい負担を課する結果となつている。そのため、その金融機関の本店所在地国に外国税額控除制度がある場合でも、わが国で徴収された税額が、外国税額として控除し切れない場合が生じ、その控除不足額につき、わが国の企業に対し追加利子として支払うことを要求されている事例がある。その金融機関の本店所在地国に外国税額控除制度がない場合には、このようなわが国の企業に対する税負担の転嫁はさらに著しいものとなるであろう。以上のような事情を考慮するときは、相当の資金コストがかかることが明らかな金融機関の貸付金利子については、不動産所得と同様、純所得による課税を認めることを考慮する必要があるのではないかという問題がある。

(ロ) また、最近外資導入の方法として外債を発行する例が多くなつているが、このような外債は、事実上外国の金融機関に保有されることが多い。転々流通する外債の性質上、外債の保有者によつて源泉徴収税率を異にすることも適当でないから、金融機関の受け取る利子に対する上記の問題とも関連して、一般に外債利子に対する税率をどのようにすることが適当かの問題がある。

(4) 上記のような問題と関連して、一般的に現行法上非居住者の受け取る利子、配当等、資産の所得に対する 20%の源泉徴収税率が適当なものかどうかという問題がある。前記の各国の制度をみると、わが国の 20%の税率は、アメリカ、イギリス、西ドイツの同様の税率に比べて概して低く、この種の税率でわが国より低い例は、カナダの 15%の例を除いてはほとんど見当たらない。20%の税率は、現行の居住者に対する税率の適用上、おおむね夫婦及び子 3 人で 200 万円程度の所得層の実効税率に相当するといわれるが、一般的に非居住者に対する源泉徴収税率は、何を目安に定めることが合理的かの議論もあり、また、所得の種類によつて税率に差等を設ける必要はないかという議論もある。

(注) なお、利子、配当、ロイヤルティ等に対する税率は、租税条約を結んだ場合には国内法上の税率をさらに軽減するのが通例であるが、わが国の場合には利子、配当、ロイヤルティにつき 15%まで引き下げる例が多い。しかしながら、たとえば金融機関の受け取る貸付金利子については、(3)で述べたように、資金コストがあることを考慮にいれば、現行の 15%の軽減税率でも過重であるという批判もあり、15%の軽減税率を定めた租税条約のある国との関係でも、本国の課税上外国税額控除できない部分を追加利子としてわが国の企業に転嫁する事例が報告されている。また、OECD のモデル条約案では、たとえば利子に対する源泉地国の税率は、10%をこえてはならないという規定を採用しているが、このような点と関連して、わが国の締結した条約上の軽減税率は適当かの問題も検討の必要があろう。

(検討と結論)

(5) 現行のわが国の非居住者に対する 20%の源泉徴収税率は、昭和 25 年にそれが採用された当時は、国内法上の基本税率の最低税率に見合うものであり、居住者に対する利子、配当の源泉徴収税率と同一であつたという経緯がある。非居住者の資産所得に対する課税については、たとえば、

イギリスのように、居住者に対する標準税率と合致するものがあり、また、アメリカのように、非居住外国人の資産所得の額が一定額をこえ、源泉徴収税率では居住者に比して負担が軽少に過ぎる場合について申告納税により通常税率を適用するとする考え方もある。このような各国の制度も参考としながら、非居住者に対するわが国の源泉徴収税率につき種々検討を行なつたが、事業を有せず単に資産所得を有するに過ぎない非居住者は居住者と同様の課税を受けるほどわが国との応益関係が密接でないということ、また、これらの非居住者の資産所得につき通常税率を適用して課税するための申告納税を確保する制度的担保もないこと等も考慮し、さらに現行の税率を特に変更する理由も見当たらないので、一般的には、当分の間現行の制度を維持すべきであると考えられる。

- (6) しかし、金融機関の貸付金利率については、その収入金額に対する20%の源泉徴収税率では、金融機関がその利率につき負担した資金コストを考慮すれば、金融機関の通常の利益率からみて税負担が過重に過ぎると思われる。この場合、この種の利率についても、不動産所得と同様ネットベースで清算することを認める考え方もありえよう。しかし、わが国に支店を有しない金融機関についても、この種の所得計算を行なつた申告書の提出を要求するのは、手続的に煩雑の嫌いがあるので、これに代わる便法として、金融機関の通常の利益率、最近の租税条約における税率の軽減の傾向等を考慮し、この種の貸付金利率に限つて、その源泉徴収税率をたとえば10%程度に引き下げることが適当である。

また、外債利率についても、それが金融機関に保有されることが多いこと、また、転々流通する外債の性質上、その保有者により源泉徴収税率を異にすることは、執行上も困難であることにかえりみ、金融機関の受け取る利率について源泉徴収税率を引き下げる一般的事情も考慮して、この際、金融機関に対すると同様10%まで税率を引き下げることが適当と考える。

V 譲渡所得その他資産の譲渡による所得に対する課税

(現行制度の概要)

- (1) 現行法では、非居住者等は一般的にわが国にある資産の所得につき納税義務があることとしており、そのような資産の譲渡による所得のすべてにつき課税するたてまえをとつている。しかしながら、わが国にある資産といつても、各種の資産の所在地をどう判定するのか、また、たとえば、有価証券につきその資産の譲渡益の源泉地をどう考えるかは、法律上明確でないため、具体的な事例について種々の論議があるが、一般的には、たとえばわが国にある不動産の譲渡による所得とか、動産のわが国における譲渡による所得等については納税義務があると解されている。

一方、わが国が締結した租税条約においては、不動産、又は恒久的施設の譲渡による所得はその所在地国に、動産の譲渡による所得は譲渡の行なわれた国に所得の源泉地があるものとして取り扱うという規定が設けられている場合がある。しかし、この場合資産がどこで譲渡されたとみるべきかについては条約上必ずしも明らかにされていない。

(諸外国の制度)

- (2) 主要諸外国における非居住者等のキャピタル・ゲインの課税上の取扱いは次のとおりである。

(イ) アメリカ

アメリカに事業を有する非居住外国人又は外国法人は、アメリカ源泉から取得したすべてのキャピタル・ゲインについて課税される。

アメリカに事業を有しない非居住外国人については、次のような取扱いとなつている。

- ① 課税年度中国内に滞在しない場合には、山林、年金債権の譲渡等特定の例外を除き、原則としてキャピタル・ゲインは課税されない。
- ② 課税年度中 90 日未満の期間国内に滞在した場合には、その滞在期間中に国内源泉から取得したキャピタル・ゲインについてのみ課税される。
- ③ 課税年度中 90 日以上期間国内に滞在する場合には、課税年度中に国内源泉から取得したすべてのキャピタル・ゲインについて課税される。

また、アメリカに事業を有しない外国法人は、山林、工業所有権等特定の例外を除き、原則としてキャピタル・ゲインは課税されない。

(ロ) イギリス

居住者、非居住者を問わず原則としてキャピタル・ゲインには課税しない。ただし、山林所得に類するキャピタル・ゲインはスケジュール B 又は D により課税されるほか、工業所有権等の譲渡から生ずる所得も課税される。

(ハ) 西ドイツ

制限納税義務者のキャピタル・ゲインは原則として非課税であるが、次のような経常的な性格のキャピタル・ゲイン等につき限定的に課税することとしている。

- ① 国内にある事業上の資産の譲渡（営業の譲渡及び農林業経営の譲渡を含む。）からの利得
- ② 実体的関与を有すると認められる内国資本会社の株式の譲渡（譲渡人が単独に又はその家族とともに直接間接に最近 5 年以内においてその会社の議決権株式の 25 % 以上を保有し、1 % をこえる部分を譲渡した場合）からの利得
- ③ 国内における独立的労働（自由職業等の役務）の用に供される財産の譲渡からの利得
- ④ 国内にある土地（土地に関する権利を含む。）の投機的売買からの利得

（問題の所在）

- (3) 上述のように、非居住者等は、わが国に所在する資産の譲渡から生ずるものでわが国に源泉のあるすべての所得につき申告納税するたてまえになつているが、資産の所在地はどう考えるかが問題であり、また、その譲渡益の源泉地の判定上資産がどこで譲渡されたかについても論議があつた。たとえば、有価証券の譲渡益の課税に当たり、その資産の所在地の判定基準が明らかでないこと、あるいは資産の譲渡が形式上どこで行なわれたかにより課税関係が変わる不合理があること等が指摘され、税務当局側も容易に判定をくだすことができない事例がいくつか見受けられた。

さらに、一般的にわが国にあるすべての資産の譲渡による所得を課税の対象とする現行法上のたてまを確実に執行することは、実際問題としてきわめて困難な場合が少なくないと思われる。

(検討と結論)

(4) 非居住者等の資産の譲渡による所得の課税については(2)で述べたように、イギリスのように原則としてキャピタル・ゲインを課税しない国は別としても、西ドイツ、アメリカ等でも、事業資産、不動産、特定の株式の譲渡のように資産の種類によるか、あるいはその非居住外国人の滞在期間等によつて、課税する場合を限定している。これはいずれも税務執行上の難点も考慮にいれてのことと思われ、主要諸外国のうちでわが国のように広くすべての資産の譲渡より生ずる所得を課税するたてまえをとつている国は見当たらない。

(5) このように非居住者等の資産の譲渡益の課税における執行上の困難性を考慮にいれ、また、現行制度上資産の所在地、売却地等の判定につき論議がたえなかつたことにかえりみ、法人、個人を通じて、非居住者等が資産の譲渡から生ずる所得につきわが国で課税される場合を、より具体的に列挙する制度をとることが適当と考えられる。

このような見地から、最近交渉が妥結した租税条約案のうちには、キャピタル・ゲインに対する相手国の課税の範囲との調整の見地から、また各国の制度、執行上の難易等をも考慮して、相手国の居住者のキャピタル・ゲインに課税する場合を具体的に限定列挙する方式を採用しているものもある。

(6) 以上の検討の結果、非居住者等のキャピタル・ゲインに対する現行法のたてまえを改め、わが国で課税されるのは、次に該当するものに限ることとし、これを国内法上明記することが適当である。

(イ) わが国にある不動産、不動産上に存する権利の譲渡によるもの

(ロ) わが国にある山林の伐採又は譲渡によるもの

(ハ) わが国における業務の用に供される工業所有権等を譲渡したことによるもの

(ニ) 内国法人の発行する株式の譲渡による所得で

① 所得税法第6条第6号イ及びロに掲げる継続的な譲渡又は買占めに伴う譲渡によるもの

② 事業譲渡に類するもの(たとえば、同族関係者の持株を含めて25%以上の株式を有するものが、その法人の全株式の5%をこえる株式を譲渡する場合とする)。

(ホ) 上記(イ)から(ニ)までに掲げるもののほか

① わが国に事業所等を有する者が、その事業所等の事業資産を譲渡することによるもの(事業所等自体を譲渡する場合を含む。)及びその他の資産をわが国で譲渡することによるもの

(注) 一定期間継続する建設工事又は一定の要件に該当する代理店等を有することにより、わが国に事業があるとみなされる者については、その事業に帰属する資産を譲渡する場合にかぎることが妥当と思われる。

(ヘ) わが国に滞在する者が滞在期間中に資産をわが国で譲渡することによるもの

(注) わが国で資産が譲渡されたかどうかの判定は、物品の売却の概念も参考にして、現実にはわが国において、その資産の引渡しが行なわれた場合等とすることが適当と考えられる。

Ⅶ 所得の源泉地

(現行制度の概要)

(1) 所得税法上、非居住者等については、利子、配当、人的役務の報酬、ロイヤルティ、貸付金利

子、不動産所得等の所得を列挙し、それぞれにつき、わが国で課税されるものの範囲を明らかにしているほか、一般的にわが国にある資産又は事業の所得を有するときにも、所得税を納める義務があるとしている。また、法人税法上外国法人はわが国に「資産又は事業を有するとき」に、法人税を納める義務があるとしている。以上のように、所得税法及び法人税法においては、非居住者等に関する所得の源泉を規定している。

(諸外国の制度)

(2) 非居住者等の課税所得の範囲をどのように定めているのかにつき、各国の例をみると次のようになつている。

(イ) アメリカでは、非居住外国人等は国内源泉からの所得についてだけ課税されることが法律上明らかにされており、また、各所得ごとにどのような場合を国内源泉とみるべきかについてかなり詳細な規定を設けている。

(ロ) イギリスでは、アメリカのような所得の源泉に関する規定はないが、非居住者の課税所得の範囲につき各所得スケジュールごとに明らかにしている。非居住者の課税の範囲はスケジュールA(不動産所有による所得)、B(山林所得)、C(英国内で支払われる国債利子)では居住者と同じであるが、スケジュールD(事業所得、自由職業からの所得等)ではイギリス国内で行なわれた事業又は自由職業等から生じた所得及び英国内にある資産より生じた所得についてのみ課税され、また、スケジュールE(給与所得)では原則としてイギリス国内で提供した役務に対する報酬について課税されることになつている。

(ハ) 西ドイツでは制限納税義務者は、内国所得についてだけ納税義務があるものとされ、かつ、その内国所得の定義が税法に設けられている。

内国所得の範囲としては、①国内にある営業所等の営業所得、②国内で行なわれる人的役務の報酬、給与、③内国法人からの配当、④国内の不動産を担保とした債権の利子、⑤国内の土地の賃貸料、⑥土地の投機的売買からのキャピタル・ゲイン、⑦内国資本会社の株式を25%以上有する株主が、会社資本の1%以上を譲渡することによる所得等があげられている。

(問題の所在)

(3) 非居住者等の課税所得の範囲を決定する基準としての所得の源泉地の判定について、現行法の規定には整備を要する点も多く、従来から執行上微妙なケースを処理する場合に、解釈上疑義を生じた例も少なくない。

たとえば、5に述べたとおり、資産の譲渡益の課税の可否の判定上、何がわが国にある資産であるかの問題につき論議があり、また、重役報酬や船員の給与等のような特殊の人的役務の報酬、あるいは金融機関の手形割引から生ずる割引料収入の取扱い等についても、現行法の規定の仕方が明確でないことが問題である。

その他、租税条約上にも源泉規定が設けられるのが例となつているが、条約上の源泉規定と国内法の規定が抵触する場合の取扱いの問題につき整備を要する点がある。

(検討と結論)

(4) 非居住者等の課税所得の範囲をどのように明らかにするかについて、各国の制度及び条約上の

規定も参考として検討を行なつたが、従来、資産の所在地の判定をめぐつて論議の多かつた資産の譲渡による所得については、5に述べたような整備を行なうとともに、その他の源泉規定はおおむねこれを維持することとし、特に早急に整備を要する次のような点について所要の整備を加えることが適当と考える。

(イ) 年金のうち、厚生年金その他社会保障の性格をもつた年金については、その支払原資の一部が国庫から拠出されている事情にも着目して、わが国に源泉がある所得として取り扱うのが適当である。また、年金に限らずこのような性格を持つ一時金の支払も同様に取り扱うべきである。

貯蓄的性格をもつ年金については、銀行預金の利子と同様の性格をもつものであるが、契約期間が長期にわたり、その間に掛金の払込地が変わることもあり得ることを考慮して、年金の債務者の所在地に源泉があることとして取り扱うこととする。

なお、年金のうち、過去の勤務の対価として支払いを受けるものについては、従来どおり、勤務した国に所得の源泉があるものとするのが適当である。

(ロ) 勤務又は人的役務に対する報酬の所得の源泉地に関する現行の規定の適用上、次のような特殊の報酬については、次のような整備を行なうことを考慮することが適当である。

① 法人の常務に従事しない重役に対する報酬については、法人の利益の分配として賞与に類する性格、あるいはその法人の一般業務に対する無形のサービスの対価としての性格をもつものであるから、その法人が内国法人である限りその報酬は国内の源泉から生じたものとして取り扱うこと。

② わが国の企業が国際航路に運航する船舶又は航空機の乗務員等は、租税条約上の規定と対応して、わが国において勤務又は人的役務を提供したものとして取り扱うこと。

(ハ) 外国銀行の手形割引業務から生ずる割引料収入は、貸付金利子と同一視することは執行上も困難であり、現在でも商業取引等にかかる短期(返済期間がおおむね6ヵ月以内のもの)の手形の割引料収入は、貸付金利子から除外する取扱いを認めている。よつて、この点の取扱いを合理化するため、外国の通常の金融機関における手形割引業務から生ずる割引料収入(支払期限が6ヵ月をこえない手形の割引から生ずるものに限る。)は、貸付金の利子から除外し、これを事業所得に含めることを明らかにすることが適当である。

(ニ) また、租税条約上、国内法と異なつた源泉規定が設けられている場合には、国内法上の源泉規定にかかわらず、条約上の規定に基づいて源泉地を判定することを国内法上明記すべきである。

Ⅶ 外国政府の職員等に対する非課税

(現行制度の概要)

(1) 外交官の免税特権については、国際法上一応の原則があり、わが国でもこれに従つて一定の免税の取扱いをしているが、外国政府の外交官以外の職員及び国際条約等で課税関係を明確にしていなない国際機関の職員の報酬に対する課税上の取扱いについては、必ずしも国際法上確立した基準がなく、また、国内法上明文の規定がない。一方租税条約上は、政府の職員が受け取る俸

給、給与等については、その職員の従事する職務が収益事業の性格をもっていないこと、職員が自国の国籍をもっていないこと等を条件として、相互免除を行なう規定を設けるのが通例となっている。

(諸外国の制度)

(2) 外国政府、国際機関の職員の給与等の課税についての諸外国の立法例を見ると、次のとおりである。

(イ) アメリカでは、国内法上、外国政府又は国際機関の職員が受け取る俸給、給与等については、その職員が自国の市民でなく、かつ、その職員が行なう職務が外国に在勤するアメリカ政府職員の職務と類似のものであることを条件として相互免除することを規定している。この場合、国際機関の範囲については、別途個別に指定することになっている。

(ロ) イギリスの場合も国内法で政府職員及び一定の国際機関の職員に対しアメリカの場合と同様の特典を与えている。

(ハ) カナダでは政府職員の公的報酬の免税につき、アメリカ、イギリスと同様に、国内法の規定を設けているが、その職員が公務以外の営利活動を行なっていないことを条件としている。

(問題の所在)

(3) 最近諸外国との政治経済関係が密接化するとともに、外国政府の職員や国際機関の職員でわが国で公務に従事するものも少なくなく、これらの者の受ける公的報酬の課税上の取扱いについて国内法の規定が明らかでないため実際上の問題が生じている。

(検討と結論)

(4) 外交官の免税特権については、国際慣習上一応の原則があるとはいえ、なおその具体的な範囲については問題があるが、本年4月ウィーンにおいて「外交関係に関するウィーン条約」が国際連合の「外交関係及び特権免除に関する会議」において正式に採択され、わが国もこれに加入すべく目下検討中である。また、領事についても同種の一般条約が国際連合の国際法委員会において研究されており、いずれ採択されると思われる。これらの条約は、従来の国際法又は国際慣行を成文化したものであり、わが国も近い将来に加入する運びとなると思われ、外交官、領事官の免税特権の要件、範囲等の明確化については、これらの条約の発効をまつて、国際的に一般に認められた基準によることとすることが適当である。

(5) しかし、外国政府及び国際機関の職員については、その公的報酬の取扱いを国内法上明らかにする必要が認められる。その免税の要件、範囲等につき、諸外国の例や租税条約の国際協定の内容を参考として検討したが、おおむね次のとおり取り扱うことが適当と考えられる。

(イ) 外国政府の職員

外国政府(地方公共団体を含む。)の職員は、次のいずれにも該当する場合に、その政府から受け取る俸給、給与等に対する所得税を免除する。

① その職員が日本国籍を有する者又はわが国に永住を許可された者でないこと。

② その者がわが国において、その公務の他に職業、営業その他営利活動を営んでいないこと。

- ③ その従事する職務が収益事業の性質を有しないものであること。
- ④ その外国で勤務するわが国の国家公務員，地方公務員が受ける報酬に対する免税につき相互主義の要件が充たされていること。

(ロ) 国際機関の職員

わが国が当事国として参加している国際機関その他特定の国際機関の職員で上記(イ)①から③までの要件に該当するものは，当該機関より受け取る報酬について所得税を免除することとする。

VIII 出国等の際の規制

(現行制度の概要)

- (1) 現在，所得税法では，居住者又は事業等を有する非居住者がわが国に住所又は居所を有しなくなる場合には，出国の日までに準確定申告書を提出する義務があることになっている。

一方，わが国に事業を有する外国法人の場合は，わが国におけるその事業を廃止した場合や海外にその事業を移転した場合につき，事業年度の特例が設けられていないため，たとえばわが国における事業を廃止した外国法人も，その本店の事業年度が終了するまでは申告書の提出を要しないこととなつている。

(諸外国の制度)

- (2) 納税者の出国等の際に納税を担保する制度として，アメリカでは，一部の旅行者を除く外国人に対して，出国の際に納税証明の提示を求めている。また，この制度と併行して緊急賦課(Jeopardy assessment)の制度があり，外国人に限らず一般の納税者について，出国，逃亡又は財産の隠匿等の意図が認められるとき，又は法人が解散による資産の分配を行なつているとき等で，政府が直ちに賦課手続を行なわなければ租税の徴収が困難であると認定した場合には，その納税者の課税年度(法人の場合は事業年度)の終了を宣言し，その終了した日までの所得について申告及び納税を命ずることができることになっている。なお，この緊急賦課の場合の納税については，納税者が担保を提供した場合には，本来の納期限まで徴収猶予を認めている。

また，アメリカ以外の国でも，インド，パキスタン，ビルマ，フィリッピン，オーストラリア，ニュージーランド等の諸国において，アメリカと類似した納税証明の制度が採用されている。

(問題の所在)

- (3) わが国の現行制度については，非居住者等のわが国における納税義務を履行させるための制度的担保が不十分であるとして，次のような問題がある。
- (イ) 準確定申告書の提出期限が出国の日までとなつているため，無申告のまま出国するおそれがある非居住者についても，出国の当日までは無申告かどうかの判定ができず，また，出国の当日に無申告の事実が判明しても賦課決定する時間的余裕がなく執行上問題ではないか。
 - (ロ) さらに，外国法人の場合は非居住者の場合のような事業年度の特例措置がなんら設けられていないため，たとえわが国における事業を事実上廃止しても，解散手続を行なわない限り事業年度が終了しないため，事業年度の途中においてわが国における財産を処分して海外に引き揚げるという事例があるのは問題ではないか。

(検討と結論)

- (4) わが国から出国する非居住者等の納税義務の履行を確保する方策につき、次のような検討を行なった。
- (イ) 外国法人がわが国にある事業を廃止し、又はそれを海外に移転する場合等には、遅滞なくわが国における納税義務を履行せしめるため、このような事実が発生した時に事業年度を終了させ、個人の場合と同様に、準確定申告書を提出させるよう事業年度の特例を設けることが必要である。
 - (ロ) さらに、非居住者、外国法人を問わず、わが国における納税義務を履行させる制度的担保として一部の国で行なわれている納税証明書の制度の採用についても検討したが、このような制度は一般的には出国手続をいたずらに煩雑にする弊があるので適当でないと考える。
 - (ハ) 一般の出国者に対してはこのような煩雑な手続を課することなく、特に必要な場合に限って納税を確保するという趣旨を活かす方法として、たとえば、前述したようなアメリカの制度を参考として、非居住者等が出国、逃亡、財産の隠匿等の意図が認められる場合で租税債権の確保を図る必要があるときは、申告書の提出期限前でも賦課決定ができる制度を設けることを検討することが適当であると考える。

K 外国税額控除制度

(現行制度の概要)

- (1) 外国税額控除制度は、国際的二重課税を防止するためにわが国の採用している基本的な制度であつて、居住者又は内国法人が外国から生じた所得について外国で所得税又は法人税に相当する税を課された場合に、当該外国源泉所得に対応するわが国の所得税又は法人税の額を限度として、当該外国の税額を所得税又は法人税の金額から控除するものである。この制度において、控除の対象となる租税は、外国の租税でわが国の所得税又は法人税に相当する税に限られている。また、その外国の租税の控除は、各国ごとにその国に源泉のある所得に対応する限度額を計算して、その限度額の範囲において行なうことになっている。この限度額の計算は、所得の生じた日又は期間の属する年(度)分のわが国の所得税又は法人税に、各国源泉の所得がその年(度)分の全所得に占める割合を乗じて算出する。

他面、地方税においては、特に外国税額控除の制度は設けられていない。しかし、法人住民税については、外国税額控除後の法人税額に対し法人税割を課するので、外国税額の国税からの控除不足額のいかんにかかわらず、自動的に法人税割の税率に対応する額だけ住民税が減少する結果になっている。個人住民税においては、本年の課税方式の改正により、所得税額を課税標準とする制度が廃止されたので、現在のところ外国税額はなんら控除が認められないたてまえになっている。

- (2) また、わが国が締結した租税条約においても、上記の国内法の規定に基づき外国税額控除を行なうことを明らかにしている。さらに、最近、低開発国に対する経済協力促進のため、一部の国(インド、パキスタン、シンガポール)との間の租税条約においては、いわゆる「みなし外国税額

控除」の制度を採用し、その国が産業奨励のための一定の特別措置等によつて軽減免除した税額を、その国に支払つたものとみなして控除を認めることとしている。

(諸外国の制度)

(3) 主要各国における外国税額控除制度 その他二重課税の調整方法を概観すると次のとおりである。

(イ) アメリカにおいては、海外投資も多く、外国との経済交流が盛んなため、かなり整備された外国税額控除制度が設けられており、広く納税者によつて活用されている。アメリカの制度の特色としては、次の点があげられる。

- ① 外国税額控除の限度額計算を、その所得の源泉地国別に行なう方法(国別限度額方式)と外国源泉の所得について全体として行なう方法(一括限度額方式)との選択適用を認めている。
- ② 税額控除の限度額を超過した外国税額については、前2課税年度又は翌期以降5課税年度に限り、それぞれその年度の控除限度額の範囲内で繰もどし又は繰越して控除することを認めている。
- ③ 控除の対象となる外国の租税のうちには、外国の地方税をも含めることとしている。
- ④ さらに、外国法人たる子会社の議決権株式の少なくとも10%をもっているアメリカ法人が、その子会社から配当を受け取る場合には、

$$\text{「子会社の利益に対する租税」} \times \frac{\text{親会社の受取配当}}{\text{子会社の利益}}$$

の税額をそのアメリカ法人が外国において支払つたものとみなして外国税額控除を行なうこととしている。この子会社の利益に対する外国の租税のうちには、議決権株式の少なくとも50%をその子会社が保有している孫会社からの配当につき、その子会社が支払つたとみなされる税額が含まれる。この場合、アメリカ法人は外国に支払つたとみなされる税額を課税所得に算入する必要はない。しかし、この現行の方法は、子会社からの配当につき、親会社が支払つたとみなさるべき金額を正確に算出する方法として適当ではないという批判があり、現行の算式を改めて、親会社が支払つたとみなされる金額は、

$$\text{「子会社の利益に対する法人税」} \times \frac{\text{親会社の受取配当}}{\text{子会社の税引利益}}$$

という算式で算出するとともに、この支払つたとみなされる金額を親会社の課税所得に含めることとする改正案が提案されている。

(ロ) イギリスでも国内法上外国税額控除の制度を設けて二重課税の調整を行なっている。控除限度額計算については、わが国の現行法と同じく国別限度額方式である。イギリスの制度の特色としては次の点があげられる。

- ① 限度額を超過した外国税額については常に経費としての控除が認められる結果となるような制度となつている。
- ② 本年度の改正の結果、外国の地方税を控除の対象に含めることとなつている。
- ③ また、外国法人たる子会社の議決権株式の少なくとも50%を持つているイギリス法人は、その子会社から配当を受け取る場合には、子会社の利益に対して課された税のうち、その配当に対応するものとして計算された税額をイギリス法人が支払つたものとして、通常の外国

税額控除の規定を適用することとしている。この場合においても子会社の支払った法人税で配当に対応する額のうち、親会社の税額から控除し切れない額を経費として控除する結果となる制度となつている。なお、租税条約で特に規定するか、又は、その外国子会社が英連邦諸国の法人である場合には、議決権の支配の程度が50%未満のときも、また、配当の受領者が個人のときであつても、子会社の支払った法人税をグロス・アップして税額控除することが認められている。

- (イ) その他西ドイツ、カナダ等も国内法上外国税額控除制度を採用している。このうち、西ドイツは、租税条約を締結した場合には、二重課税を回避する方法として、外国で課税された外国源泉所得には課税しないこととする方式も採用している。
- (ロ) スイス、フランス、イタリー等は、国内法上外国税額控除の制度はないが、たとえば事業所得については、外国にある事業所の所得は自国で課税しない方法で二重課税を排除している例もある(ただし、フランス、イタリーでは付加税の課税上は、これらの所得も合算している)。

(問題の所在)

- (4) 現行の外国税額控除の制度については、その規定が簡単に過ぎることや諸外国の同種の制度との比較から、検討を要する点として、次のような問題がある。
 - (イ) 現行法上外国税額控除の対象となる租税は外国の所得税又は法人税に相当する税と規定しているが、その範囲が必ずしも明らかではない。これに関連し、
 - ① まず、外国の地方税が控除の対象となるか否かが明らかではないが、外国の地方税のうちには、性質上所得税又は法人税に相当するものがあり、国税とあわせてその国における納税者の総合税負担の一部を構成していること、また、外国によつては直接税の負担として地方税が大きなウェートを占めていることを考慮して、外国の地方税でも性質上所得税又は法人税に相当するものは控除の対象となることを明らかにする必要はないか。
 - ② 外国で所得税として課される税のうちには、非居住者等の受け取る利子、配当等につき、収入金額に対する一定比率で課されるものもあり、また、船舶等の運航所得等につき純所得に対する課税に代えて収入金額に対する一定率で課される場合もある。このように、収入金額を課税標準として課される税についての取扱いを明らかにすべきではないか。
 - (ロ) 次に、地方税における外国税額控除の制度について、法人住民税では外国税額控除後の法人税額に対し、法人税割が課されるため、法人税の段階で外国税額が完全に控除されている場合にも、さらにその控除が法人税割に拡大される結果となり、また、外国税額の国税からの控除に当たりいくらの控除不足があるかという点に関係なく、法人税に対する法人税割の割合だけ外国税額控除が地方税で行なわれることになるが、国税、地方税を通じて正確に外国税額を控除する制度としては不十分ではないか。

他方、個人住民税については、本年度からの改正により課税標準をOPⅡに統一したことに伴い、外国税額控除は行なわれない形になつているが、外国税額控除の制度をどのようにすべきか。

- (イ) 現行法のように外国税額の控除限度額を源泉地国別に計算した限度額(国別限度額)による場

合には、各国の税率、所得計算等の関係で、ある国では控除限度額に余裕が生ずる反面、他の国では控除不足が生ずるといふような結果を生ずる。

最近アメリカでは、このような国別限度額に代えて、外国所得全体として計算した限度額（一括限度額）まで、外国税額を控除する方法の選択適用を認めるための改正が行なわれたが、この一括限度額の方法によれば、外国源泉所得中ある国について大きな欠損を生じた場合のほか、一般的には納税者にとつて有利な結果となるが、この方法の採用を考慮すべきではないか。

また、国別にいちいち限度額を計算しなければならない現行の煩雑な方式について、手続の簡素化を図ることが必要ではないか。

- (㉔) わが国企業が海外に進出する形態としては、外国に支店を設けて事業を行なう場合のほか、子会社を設けて事業を営む場合がある。支店の形態をとつた場合と子会社の形態をとつた場合の課税上の取扱いを比較してみると、子会社の場合は、配当しない限りその利益につき、わが国で課税されないため、海外事業の利益につきわが国の課税が延期される余地がある。その反面、子会社からの配当については、子会社の利益に対する外国の法人税の課税を受けらるゝえ、その配当自体に対しても外国で所得税の源泉徴収を受けるのが通例であり、支店の場合には外国でその利益につき一度課税を受けるだけで本店に対する利益送金には課税されないことと比べて、外国において余分の負担を負っている。しかも、わが国では、現行法上、子会社からの配当につき外国税額控除の対象となるのは、その配当に直接課される外国の所得税に限られることになつている。

ところで、わが国の企業が進出を図っている外国のうちには、国内法により特定業種につき現地法人でなければ事業を許可しない国もあり、その他種々の現地事情から現地資本との合弁による子会社でなければ事業を行なうことが困難な事例も報告されている。このような事情を背景として設立された外国法人たる子会社につき、課税上支店形態による場合よりも不利になる原因の一つを除去するために、たとえばアメリカやイギリスで認められている制度を参考として、その子会社から配当を受け取つた親会社の課税上、その配当に直接課された外国税額に限らず、その子会社の利益に課された外国税額についても、親会社が支払つたものとみなしてわが国の法人税額から控除する制度の採用を考慮する必要はないか。

- (㉕) 外国における産業奨励のための特別措置等により軽減免除された税額をその外国に支払つたものとみなして控除を認めるいわゆるみなし外国税額控除(タックス・スベアリング)の制度について最近次のような論議が行なわれているが、これらをいかに考えるべきか。

① 一部の国には、相手国の特別措置等により税負担の軽減免除の効果が自国政府の課税上そのまま認められることになるのは、自国企業に対する税負担の公平の見地から望ましくないという批判がある。

② また、みなし税額控除の基礎になる相手国の特別措置のあり方も関連して、この種特別措置には必ずしも政策的にバランスがとれていないため租税政策としても望ましくないものもあること、あるいはこの種の特別措置を容認すれば一般的に税負担を適度に引き下げ投資環境を改善する努力を遅らせること等を理由として、みなし外国税額控除制度は海外投資政策

として適当とは認められないという意見もある。

また、他方において、この制度は、低開発国における特別措置の効果がそれらの国に対する投資者又は進出企業に直接及ぶことを保障するので、海外投資の促進の資ともなり、今後ともその採用を促進することが適当であるという見解がある。

③ さらに、これを一般的に国内法として制度化することが望ましいという見解もある。

(検討と結論)

(5) 外国税額控除の対象とすべき租税の範囲について検討を行なった結果、次の点を明らかにすることが適当であると認めた。

(イ) 所得税又は法人税に相当する外国の地方税を含むものとする。

(ロ) 「所得税又は法人税に相当する税」には、純所得を課税標準として課される税のほか、収入金額を課税標準として課されるが、実質的に純所得に対する課税の一種の簡便方法をとつていとみられる次のような税を含むものとする。

① 非居住者等が受け取る利子、配当、ロイヤルティ等につき、所得税として収入金額に対する一定の比例税率で課される税

② その他、純所得に対する税に代わるものとして、収入金額に対する一定率で課される税

(ハ) なお、一般的に転稼を予定している税は外国税額控除の対象となる外国の「所得税又は法人税に相当する税」には該当しないものとするのが適当と考える。

(6) 地方税における外国税額控除については、次のように措置することが適当と認めた。

(イ) 外国税額の国税及び地方税からの控除のあり方として、外国の地方税を含めた総合税負担をわが国の国、地方を通ずる総合的な税負担において調整するという見地から、外国税額は、国税のみならず地方税からも控除することが合理的であると考えられる。

しかしながら、できるかぎり地方団体の税収に影響を与えないことが望ましいので、外国税額はまず国税で控除し、その控除不足がある場合に、順次道府県及び市町村の住民税から控除することが適当と認めた。

(ロ) 他面、地方税から外国税額を正確に控除するため、地方税による外国税額の控除の方法は次によるのが適当と考える。

① 法人税割は、外国税額控除前の法人税額に現行の税率を乗じて算出した金額から、国税により控除し切れない外国の税を一定限度（たとえば法人税における外国税額控除限度額に法人税割の税率を乗じて計算した額）まで、外国税額控除を行なった金額によることとする。

② 個人住民税は、現行法により算出した税額から、国税により控除し切れない外国の税を一定限度額まで、道府県及び市町村につき順次控除する方法によることとすべきである。この場合の控除限度額は、住民税の額に国税の限度額計算における外国所得と総所得との割合を乗じて計算した金額等を基礎として定めるのが適当と考える。

(ハ) なお、事業税は本来外国源泉の所得には課さないたてまえになつていたので、事業税からは外国税額を控除しない現行制度は維持すべきであると考えられる。

(7) 次に外国税額の控除限度額のあり方について検討を行なったが、納税者の外国源泉の所得全体

につき計算した限度額(一括限度額)の範囲内であれば、いずれの外国の税の控除を認めても、その控除によりわが国の課税権につき不当な制約を受けたことにはならないと考えられ、また、前に述べたとおり納税者にとつても、各国別の控除額の過不足額の通算が行なわれるので一般的には有利になると思われる。このような検討の結果、次のように措置することが適当であると認められた。

(イ) 納税者の選択により現行の国別限度額に代えて外国所得全体として計算した限度額(一括限度額)まで、外国税額を控除する方法を採用することを適当と認めた。

(ロ) この場合、一括限度額は当該外国所得の生じた年分の所得税額に、 $\frac{\text{当該年分の全外国所得}}{\text{当該年分の全世界所得}}$ の割合を乗じて算出するが、この全外国所得は、所得税又は法人税に相当する税の課されない国の源泉から生ずる所得を含まないものとするのが適当である。また、一括限度額による場合であつても、条約の規定によりみなし外国税額控除を適用される国については、国別限度額によることとすべきである。

(8) 外国にある子会社の法人税額の控除について検討した結果、わが国企業が海外に設立した子会社のうちには、実質的に税制上支店と同一に取り扱うことも適当であると認められるものがあることにかえりみ、わが国の親会社が一定の条件に該当する海外の子会社から受け取る配当については、その親会社の課税上、その配当について直接課された外国の所得税のほか、子会社が納付したとみなされる法人税相当額についても、外国税額控除を認める制度を採用することが適当と考える。この場合、親会社の所得に算入すべき金額は、子会社が支払つたとみなされる法人税込みの配当金額とすべきことはもちろんである。

なお、その配当につき、子会社が法人税として支払つたとみなされる税額は、子会社の支払つた法人税額に受取配当の金額が子会社の税引利益のうちを占める割合を乗ずる等の方法で計算することとする。

どのような関係にある親子会社につき、このような取扱いを認めるかは問題であるが、外国によつては、半数以上の株式を外国の株主に保有される子会社の設立を認めない国もあるるので、このような持株比率による適当な基準をみいだすためには、なお検討の必要が認められた。

(9) みなし外国税額控除制度については、自国企業に対する税負担の公平の要請に反する等の批判もあることは既に述べたとおりであるが、従来からの租税条約交渉等から観取される一般的傾向として、資本輸入国の立場にある低開発国に対して海外からの投資の収益に対する税の軽減免除を要求することは実際上困難と思われること、また、基本的にはこの制度がわが国企業の海外への投資を促進する基盤となるとともに相手国の産業の発展の資となるという見地から、今後とも租税条約の締結に当たり考慮に値する制度であると考えられる。

しかしながら、この制度に対する批判の内容も検討した結果、その採用に当たつては、わが国企業の負担の公平の見地からも弊害のないよう、相手国と十分協議しその特別措置の内容を慎重に吟味したうえでその対象を選定すべきものと考えられ、一般的に国内法で相手国又はその特別措置の内容のいかんにかかわらず、無差別に適用することは適当でない。