



国際税務の基礎知識②「租税条約基礎」

令和3年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」

デロイトトーマツ税理士法人

2022年1月

目次

1 租税条約の基本	
1. 租税条約の歴史	3
2. 租税条約の目的	4
3. 租税条約の主な規定内容	5
2. OECDモデル条約	
1. OECDモデル条約の概要	11
2. 条約の範囲	12
3. 恒久的施設・事業所得に対する課税	13
4. 配当・利子・使用料の所得に対する課税	19
5. 譲渡所得に対する課税	23
6. 給与所得・役員報酬に対する課税	29
7. 相互協議	30
8. 情報交換	31
3. BEPS（税源侵食と利益移転）プロジェクトの概要	
1. BEPSとは	33
2. BEPS行動計画の概要	34

1. 租税条約の基本

1-1 租税条約の歴史

経済活動の国際化に伴い、複数国家の税制の相違を利用した租税回避の問題が認識されています。各国は、国内の立法措置によってこれらの問題の解決を図ってきましたが、この問題を適切に解決するには、国内法のみでの措置だけでは不十分であり、各国は他国と協力し、二国間の租税条約を締結することによって、この問題の解決を図ろうとしてきました。

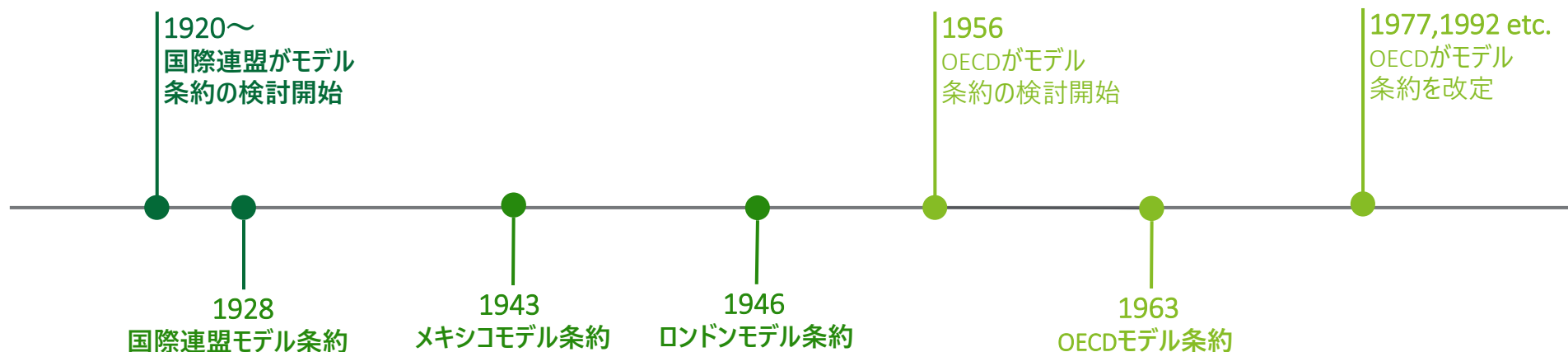


現在の租税条約には、二重課税を排除するための規定の他、租税回避の防止を目的とする関連企業間取引に関する規定、情報交換に関する規定、条約に適合しない課税を排除するための相互協議の規定等が設けられています。

この租税条約ですが、その歴史は古く、1920年代初頭、国際連盟は各国が模範とするためのモデル条約草案の作成に着手しており、1928年には、国際連盟モデル条約草案が公表されています。その後、1943年にメキシコモデル条約、1946年にロンドンモデル条約が作成されています。

その後もますます国際的な経済活動は活発化し、モデル条約の必要性が各国によって認められてきたことから、モデル条約の作成は、経済協力開発機構(OECD)に継承され、OECDは先進国間の租税条約のひな形として1963年にOECDモデル条約が作成しました。

日本は1964年にOECDに加盟し、それ以降、日本との間で締結される租税条約は、OECDモデル条約を基礎としています。OECDモデル条約の内容は経済情勢や国際課税制度の変化に応じ、各国間の議論をもとに、これまで複数回の改定が行われています。



1-2 租税条約の目的

1. 総論

- 租税条約とは一般的な呼称であり、正式名称は「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条約」です。
- 租税条約の目的および主な規定内容は以下のとおりです。

租税条約の目的等		<ul style="list-style-type: none">■ 租税条約は、①課税関係の安定（法的安定性の確保）・二重課税の除去、②脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資する目的で締結されます。■ 租税条約が無い場合には、二重課税が生じてしまい、企業の海外進出や投資が阻害されてしまうなどの弊害が考えられます。■ 日本が締結している租税条約ネットワークは2021年11月1日現在、81条約等、146か国・地域にわたっています。
租税条約の 主な規定内容	1. 課税関係の安定、 二重課税の除去	<ul style="list-style-type: none">■ 源泉地国（所得が生ずる国）が課税できる所得の範囲の確定<ul style="list-style-type: none">➢ 事業利得に対しては、源泉地国に所在する支店等（恒久的施設）の活動により得た利得のみに課税➢ 投資所得（配当、利子、使用料）に対しては、源泉地国での税率の上限（免税を含む）を設定■ 居住地国における二重課税の除去方法<ul style="list-style-type: none">➢ 国外所得免除方式又は外国税額控除方式■ 税務当局間の相互協議（仲裁を含む）による条約に適合しない課税の解消
	2. 脱税及び租税回避等への対応	<ul style="list-style-type: none">■ 税務当局間の納税者情報（銀行口座情報を含む）の交換■ 滞納租税に関する徴収の相互支援

【出典】：租税条約に関する資料（財務省HP）を参考に作成 https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm

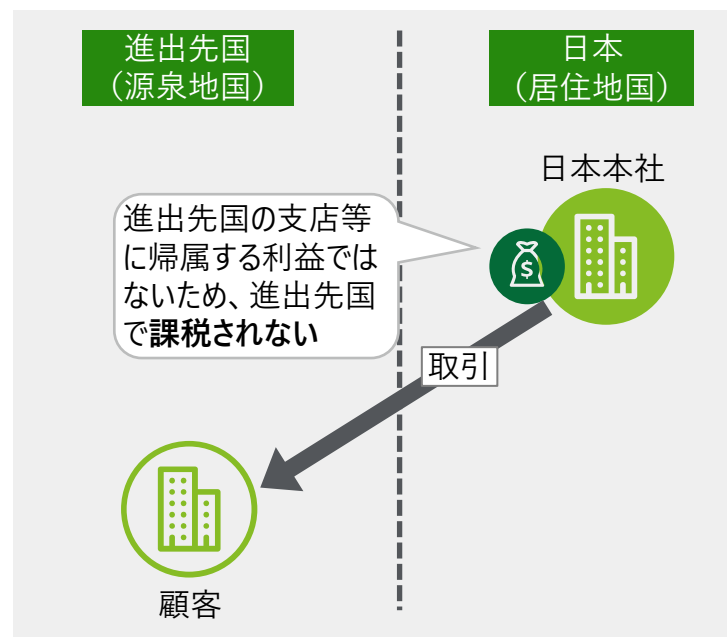
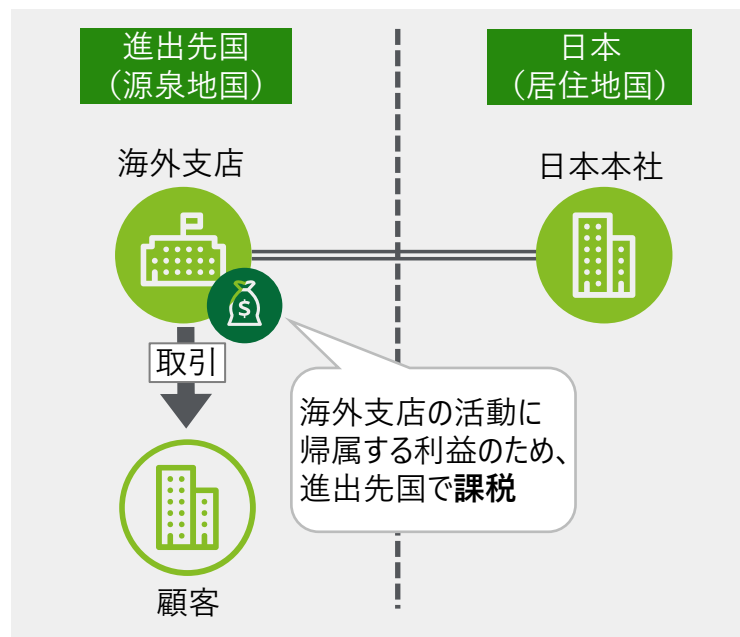
- 租税条約の主な規定内容に関して、具体的な説明は次頁以降をご参照ください。

- 租税条約には、国際標準となる「OECDモデル租税条約」があり、OECD加盟国を中心に、租税条約を締結する際のモデルとなっています。OECD加盟国である日本も、概ねこれに沿った規定を採用しています。詳細は、「3. OECDモデル条約」の項目をご参照ください。

1-3 租税条約の主な規定内容 (1/5)

1. 源泉地国（所得が生ずる国）が課税できる所得の範囲の確定①・・・事業所得

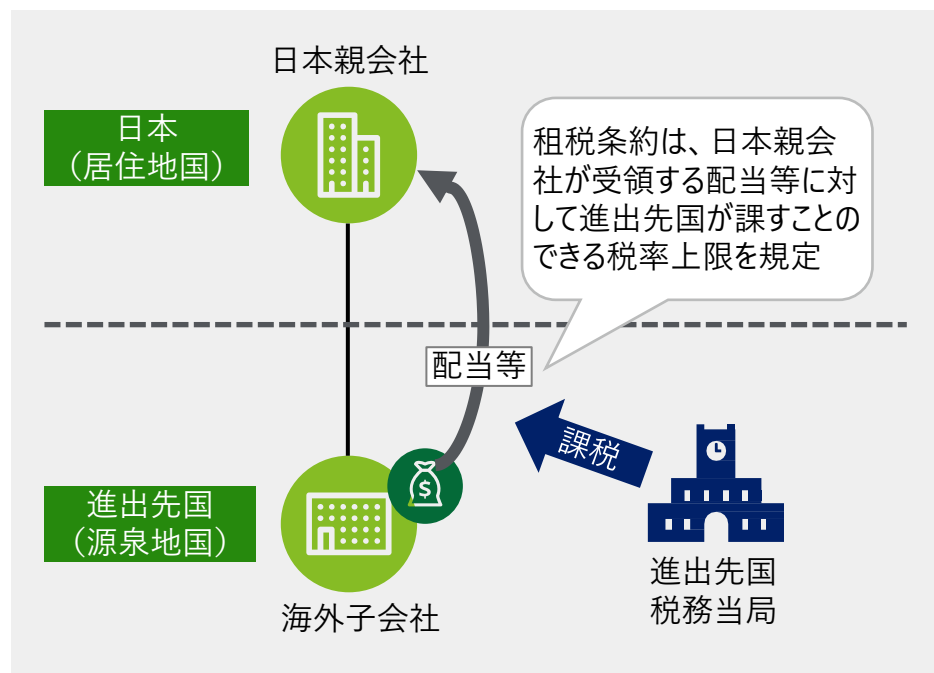
- ▶ 企業が自国以外の国で事業を営む場合、その事業から生じる所得（事業所得）は、実際に事業が行われている国で所得が生じていると考えられ、所得が生じている国（源泉地国）で課税の対象となります。
- ▶ 租税条約は、源泉地国が課税できる事業所得の範囲を、源泉地国に所在する支店等（恒久的施設）の活動により得た利得としています。



1-3 租税条約の主な規定内容（2/5）

2. 源泉地国（所得が生ずる国）が課税できる所得の範囲の確定②・・・投資所得（配当、利子、使用料）

- 租税条約は、投資所得（配当、利子、使用料）に関し、投資所得の源泉地国が課すことのできる税率の上限（免税を含む）を設定しています。
- 設定される上限税率（免税を含む）は、租税条約ごとに異なります。

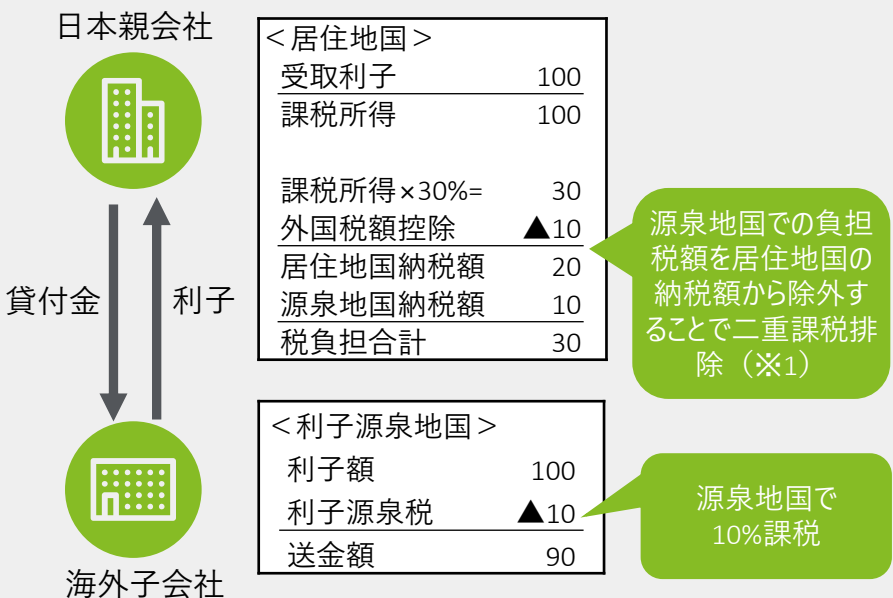


1-3 租税条約の主な規定内容 (3/5)

3. 居住地国における二重課税の除去方法

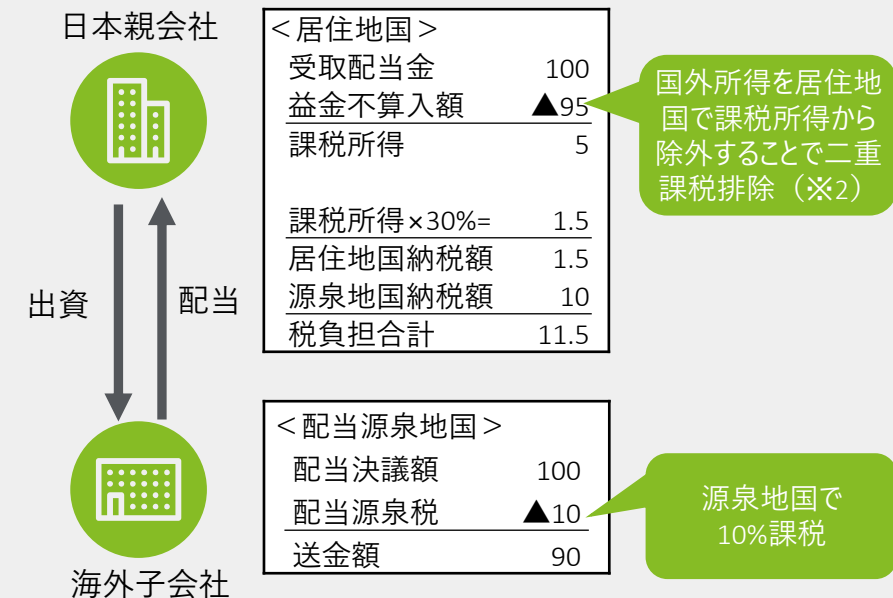
- ▶ 企業が進出先国で得た所得（国外所得）に対し当該進出先国で課税され、さらに当該所得に対して本国（居住地国）でも課税されると、同一所得に対する国際的二重課税が発生します。
- ▶ 租税条約では、二重課税の排除方法として、企業の居住地国で①外国税額控除方式または②国外所得免除方式を適用することとしています。

外国税額控除方式



（※1）状況によっては、源泉地国での負担税額の一部または全部が居住地国の納税額から控除できない可能性もあります。

国外所得免除方式

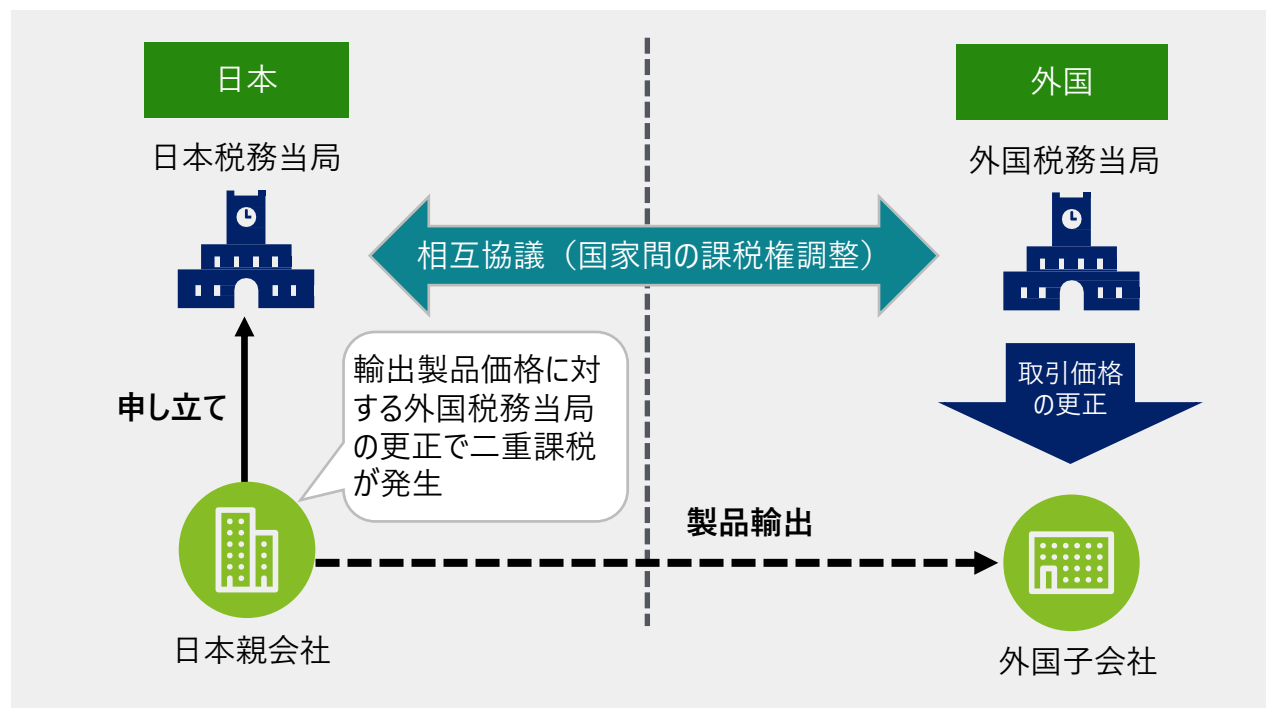


（※2）現在の日本の法人税法では、原則として外国子会社からの配当は95%相当が課税所得から除外されます（5%相当部分は課税）。

1-3 租税条約の主な規定内容（4/5）

4. 税務当局間の相互協議（仲裁を含む）による条約に適合しない課税の解消

- 国際的²二重課税が生じたとき（又は生じる可能性が高い場合に）、納税者が権限のある当局に申し立てを行うことにより相互協議は開始されます。権限のある当局は、申し立てられた事案の解決に向けて努力する義務があります。
- 納税者から見ると相互協議は国際的²二重課税排除の手段ですが、税務当局から見ると二国間の課税権の調整といえます。



- 一部の租税条約では、仲裁手続に関する規定が定められています。仲裁とは、両締約国の税務当局が相互協議を開始してから一定の期間内に合意に至ることができない場合に、当該事案の申立者からの要請に基づき、当該事案の未解決の事項を仲裁に付託する手続です。仲裁のための仲裁委員会は、両締約国の税務当局以外の第三者から構成されます。

1-3 租税条約の主な規定内容（5/5）

5. 税務当局間の納税者情報（銀行口座情報を含む）の交換及び滞納租税に関する徴収の相互支援

➤ 租税条約に基づき両国の税務当局間で納税者情報を交換することで、海外にある納税者の資産情報等を取得し、課税逃れの発見に活かしています。また、税金滞納者の資産が納税すべき国にないため徴収できない場合、資産がある他方の国に徴収を依頼することができます（徴収共助）。

納税者情報の交換

- 租税条約において、課税情報の交換について権限のある当局間の協力関係を規定しています。
- 企業活動が国際化している現在、国際的な脱税及び租税回避行為に対処するため、海外における情報を適切に収集することがより重要になっています。

滞納租税に関する徴収の相互支援

- 一般に、税金を徴収するための権限は国外で行使することはできず、税金の滞納者が国外に財産を有していたとしても、税務当局がその国外財産について差し押さえをするといった滞納処分を行うことはできません。
租税条約で規定する「徴収共助」という制度により、租税の滞納者の資産が他の締約国にある場合、他の締約国にその租税の徴収を依頼することができます。

2. OECDモデル条約

2-1 OECDモデル条約の概要

1. 概要

OECDモデル条約

- OECD加盟国間で採択された租税条約のモデル。
- 租税条約は二国間の協議により締結されるものですが、それぞれの国同士であまりにも形態が様々な租税条約が締結されてしまうと、納税者にとっては混乱の要因となります。そこで、二国間租税条約の基本的な雛形・国際的な課税ルールを定めたOECDモデル条約が策定されています。
- OECDモデル租税条約の各規定は簡潔にまとめられていることから、その解釈の余地は大きいと考えられ、OECDモデル租税条約の各規定には、コメンタリー（OECDモデル条約の公式解釈や具体例）が付されています。法的に拘束力はありませんが、条約の解釈に際して尊重されるべきものという位置づけです。
- モデル条約には国際連合が作成した「国連モデル条約」もあります。国連モデルは所得源泉地国の課税権を大きく認めているため、開発途上国有利のモデル条約と言われています。一方、OECDモデル条約は源泉地国の課税権を比較的制限しているため、先進国有利のモデル条約と言われています。

【OECDモデル条約条項一覧】

第1章 条約の範囲	第12条 使用料	第5章 二重課税除去の方法
第1条 人的範囲	第13条 譲渡収益	第23条 (A) 免除方式
第2条 対象税目	第14条 自由職業所得 [2000年削除]	第23条 (B) 税額控除方式
第2章 定義	第15条 給与所得	第6章 雑則
第3条 一般的定義	第16条 役員報酬	第24条 無差別取扱い
第4条 居住者	第17条 芸能人及び運動家	第25条 相互協議
第5条 恒久的施設	第18条 退職年金	第26条 情報交換
第3章 所得に対する課税	第19条 政府職員	第27条 徴収共助
第6条 不動産所得	第20条 学生	第28条 外交官
第7条 事業利得	第21条 その他所得	第29条 特典を受ける権利
第8条 国際運輸業所得	第4章 財産に対する課税	第30条 適用地域の拡張
第9条 特殊関連企業	第22条 財産	第7章 最終規程
第10条 配当		第31条 発効
第11条 利子		第32条 終了

2-2 条約の範囲

1. 人的範囲

- OECDモデル租税条約の第1条では、租税条約は、一方又は双方の締約国の居住者である者に適用される旨が定められています。
- なお居住者とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所・居所・事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいいます（当該一方の締約国内に源泉のある所得又は当該一方の締約国に存在する財産のみについて当該一方の締約国において租税を課される者は含みません）。

✓ 一般的には、条約締約国の国内法において、居住者や内国法人に該当する者に租税条約が適用されます。

2. 対象税目

- 租税条約の適用範囲は、所得及び財産に対する租税であると規定されています。
- また「所得及び財産に対する租税」とは、「総所得、総財産又は所得若しくは財産の要素に対する全ての租税」が該当すると規定されています。
- また締約国がそれぞれ、租税条約の署名時点で条約の対象となる租税を列挙することになっています（ただし税目の列挙は網羅的なものではなく、例を挙げて対象税目を説明する趣旨）。

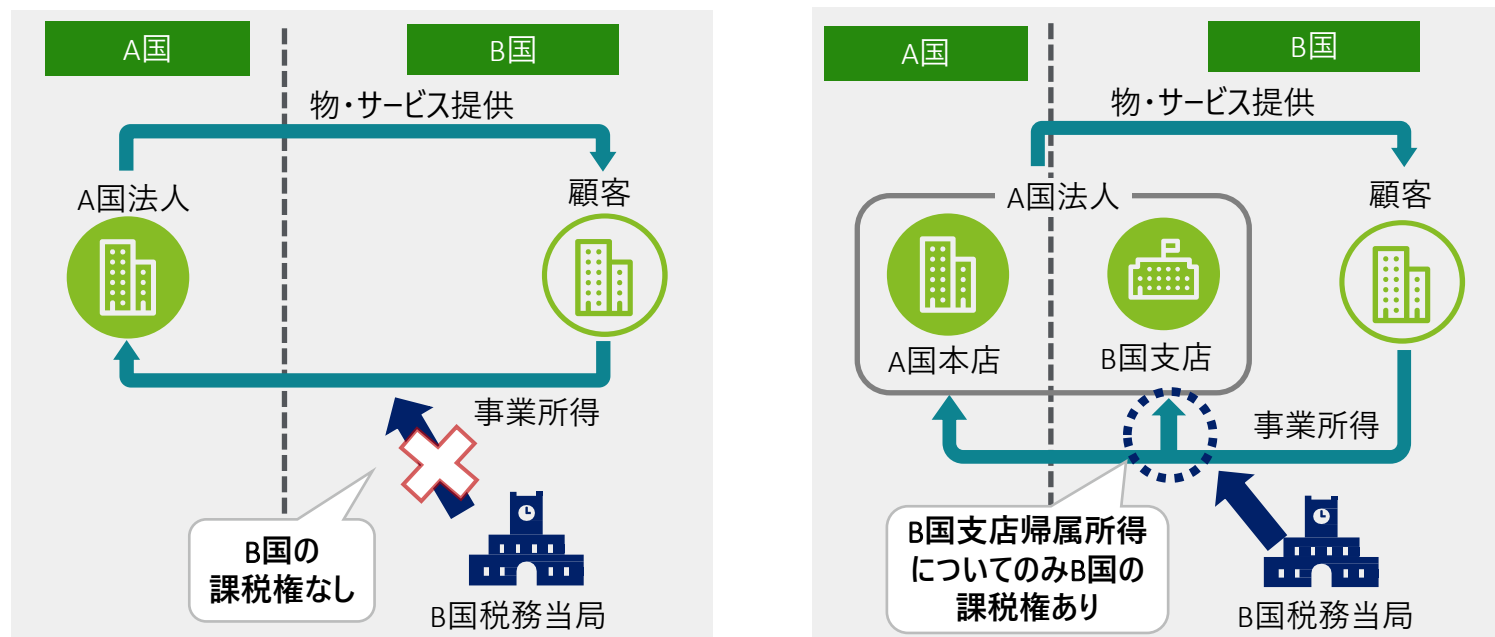
- ✓ 日本が締結している租税条約では、日本の税目のうち、基本的に所得税、法人税及び住民税が対象とされています。
- ✓ 相手国が対象とする税目は国により異なり、地方税を含めない場合なども見受けられるため、個別の租税条約ごとに確認が必要となります。

2-3 恒久的施設・事業所得に対する課税（1/6）

1. 概要

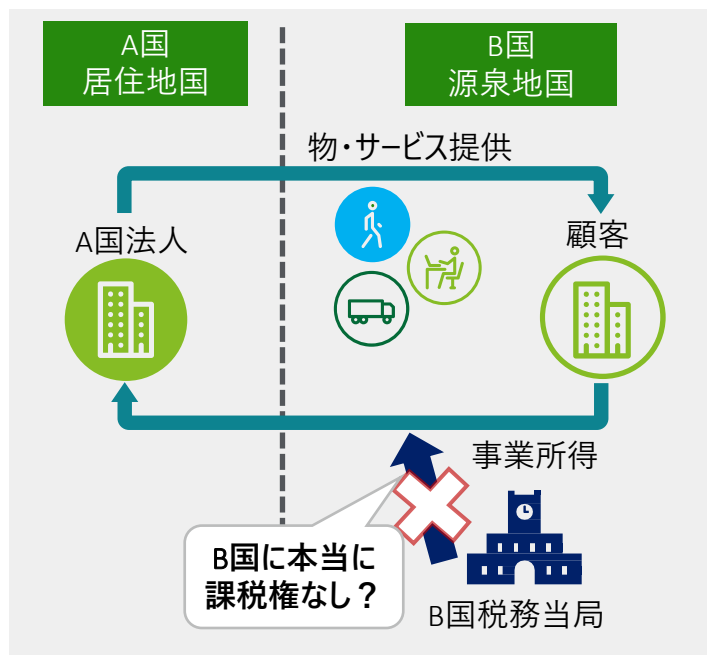
- OECDモデル租税条約の第7条では、自国以外の国（租税条約の相手国）で事業を営む場合、その事業から生じる所得（事業所得）について、恒久的施設（Permanent Establishment, “PE”）を通じて事業を行わない限り課税はされない旨が規定されており、国際的な課税原則の1つとなっています（「PEなければ課税なし」の原則）。
- PEとは、事業を行う一定の場所であって、企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいいます。具体的には、支店、12ヶ月を越える期間存在する建設工事現場、従属代理人などがPEに該当します。
- PEに帰せられる所得の計算は、当該PEが分離独立した企業であるかのように算定することを要求し、本社とPEとの間での取引をあたかも市場価格（独立企業間で行われる類似の取引と同じように取扱った価格）に基づいて取引が行われたものとみなして計算することが要求されています。

2. 「PEなければ課税なし」の原則



2-3 恒久的施設・事業所得に対する課税（2/6）

「PEなければ課税なし」とは、支店・事務所など物理的拠点の有無のみを考慮してはなりません



A国法人がB国でB国の顧客に対し、物・サービスの提供を行い、収益を獲得している場合、B国の税務当局が、A国法人に租税を課したいと考えるのは当然のように思われます。

ところが、租税条約は「PEなければ課税なし」と規定しています。つまり、B国での事業活動から収益を稼得していても、PEが認定されない限り、B国には課税権はないということになります。

そこで、A国法人は、「わざわざB国に支店や事務所を置かなくてもB国で事業を行うことが可能なので、B国での課税を避けるためにも、可能な限りB国に拠点を持たずに活動しよう！」と考えました。

❓ A国法人はB国にPEを保有しないといえるのでしょうか。

従業員の派遣

A国法人は自社の従業員をB国に派遣し、ホテルなどに滞在させるなどして、営業活動を行った。

現地居住者と
役務提供契約を締結

契約も順調にとれるようになってきたことから、A国法人はB国の居住者Cと法人間の役務提供契約を締結し、報酬を支払うこととした。営業活動を円滑に進めるため、居住者Cには、A国法人の肩書の書いてある名刺を支給した。

現地運送業者と
配送・在庫保管に関する
委託契約を締結

リードタイム短縮のため、現地で在庫管理及び配送を一手に引き受けてくれる業者と契約を締結し、A国法人からの指示で、顧客への配送が全て行われるようになった。

事業を行う一定の場所であるとの判断は、物理的拠点の存在のみを指すではありません。

物理的拠点の有無のみをPE認定の判定基準にしてしまう場合、事業拠点を保有せずに遂行が可能な事業（特に人的役務提供事業）と遂行が不可能な事業に対するPE認定課税の不均衡が生じてしまいます。

そのため、PEの有無は、事業者等の源泉地国における活動が、実体として「事業を行う一定の場所」を有するまでに至っているかを判断する必要があります。この判断は、事業形態の多様化や取引の複雑化等によりその基準を見出すのが難しく、PE課税の問題もより複雑なものとしています。

2-3 恒久的施設・事業所得に対する課税（3/6）

3. 恒久的施設（PE）

- PE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、または一部を行っている場所」と定義されてることから、①事業を行う場所があること、②事業を行う場所は一定であること、③事業を行う一定の場所を通じて企業の事業が行われていること、という要件があるものと考えられます。
- 一般的に、PEは以下の3つの種類に区分されます。

種類	概要	留意点
支店PE	■ 支店の他、事業管理の場所、事務所、工場、作業場、天然資源採掘場等はPEに含まれます。	■ 支店PEや建設PEの要件に合致するような場所があったとしても、その場所で行われている活動が準備的又は準備的なものである場合には（例：情報収集、市場調査のための活動等）、当該場所はPEとみなされません。
建設PE	■ 建設工事現場又は建設・据え付けの工事で、一定期間（OECDモデル条約では12か月）を超えるものはPEを構成するものとみなされます。	
代理人PE	■ 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代理人は、PEとみなされます。	■ 仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人（独立代理人）は、一定の例外を除きPEとはみなされません。

上記の他、国によっては「サービスPE」に対して課税を行う国もあります。サービスPEとは、企業が海外へ従業員を派遣し、現地で一定期間（183日等）にわたってコンサルティング業務等の役務提供を行う場合、物理的な場所がなくてもPEと認定して課税を行うものです。例えば、日本本社からの出張者が海外子会社に対して現地で技術指導を行うような場合もサービスPEと認定される可能性があります。

サービスPEについては、通常、出張者等個人の滞在期間ではなく、1つのプロジェクトごとに現地で活動する期間により判定されます。したがって、個々の出張者の滞在日数が一定の期間以下であっても、同一プロジェクトのために他の出張者が派遣される場合などはサービスPEの認定を受ける可能性があります。

サービスPEについては、日中租税条約や国連モデル租税条約でも規定が設けられています。

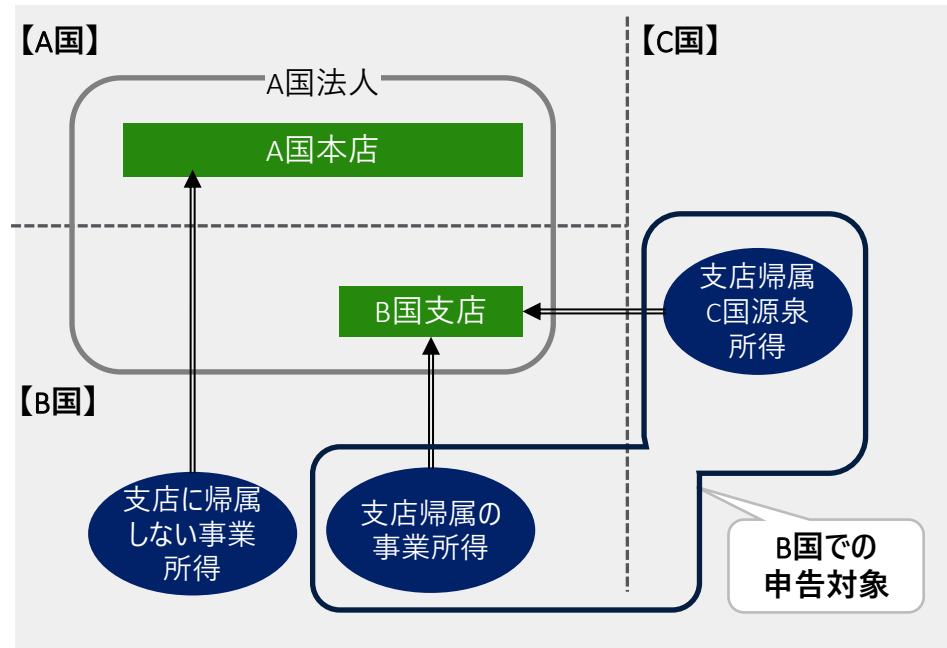
2-3 恒久的施設・事業所得に対する課税 (4/6)

4. 帰属主義

- OECDモデル租税条約では、事業所得については、PEに帰せられる所得に対して締約国において租税を課することができるという帰属主義を採用しています。
- 帰属主義とは対照的に、源泉地国の事業から生ずる所得について、PEに帰せられるか否かにかかわらず、源泉地国で生じたすべての所得を課税対象とする考え方を総合主義といいます。日本の国内法では総合主義が採用されていましたが、平成26年度税制改正で帰属主義へ改正されました。

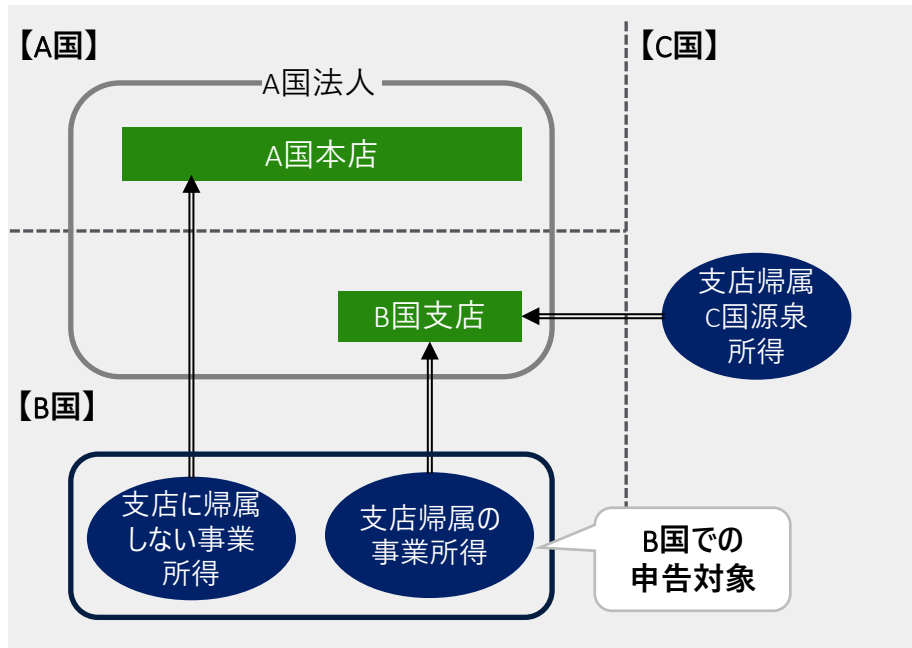
帰属主義

企業が源泉地国においてPEを有する場合、そのPEに帰属する所得を総合課税の総合課税の対象とする方式



総合主義

企業が源泉地国においてPEを有する場合、源泉地国の事業から生じる所得がPEに帰せられるか否かにかかわらず、源泉地国で生じたすべての所得を総合課税の対象とする方式。



2-3 恒久的施設・事業所得に対する課税（5/6）

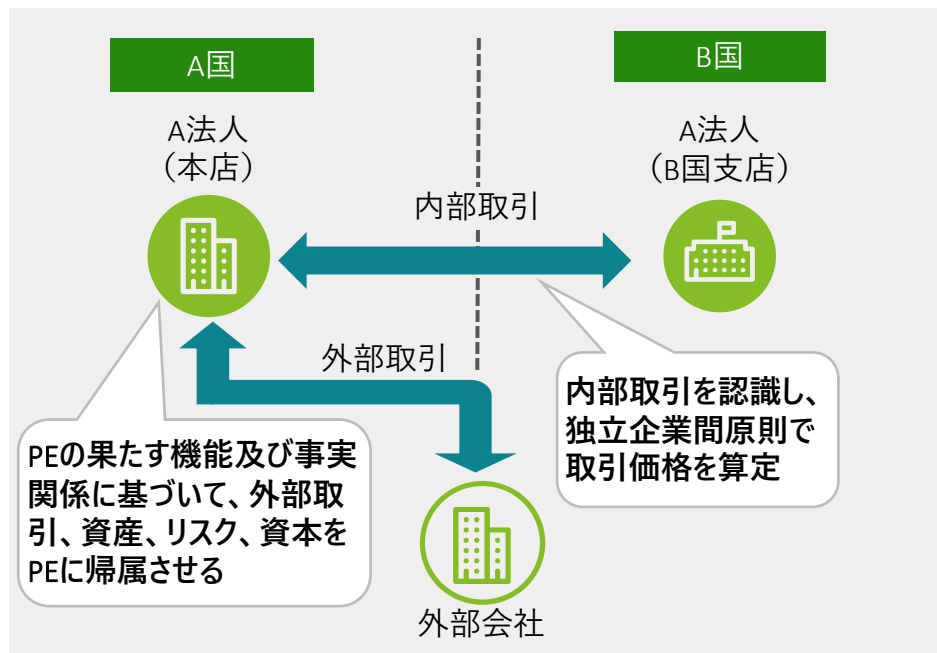
5. 所得金額の算定方法

➤ PEに帰せられる所得を、当該PEが本店や他の国のPEから分離した企業であるかのように取り扱い、当該PEと本店との間での取引をあたかも市場価格（独立企業間で行われる類似の取引と同じように取扱った価格）に基づいて取引が行われたものとみなして計算することを要求しています。

PE帰属所得の算定アプローチ

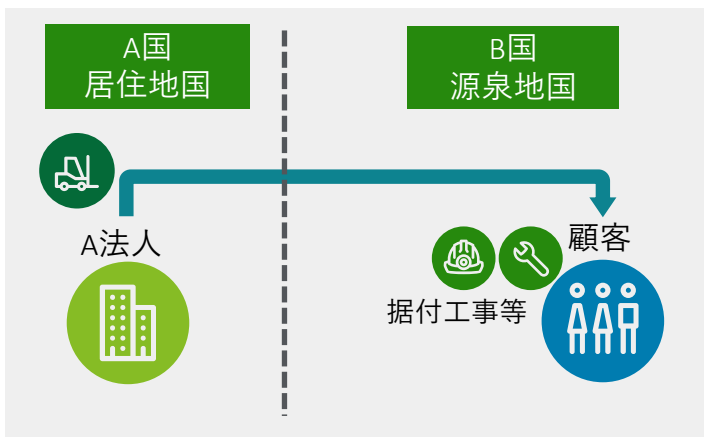
PE帰属所得の算定は以下のステップで行われます。

- ① PE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に帰属させる
- ② PEと本店等との内部取引を認識
- ③ その内部取引が独立企業間価格で行われたものとする（移転価格税制と同様のアプローチを適用）



2-3 恒久的施設・事業所得に対する課税（6/6）

PE認定課税は、PE認定の有無だけでなく、PEに帰属する所得算定を含めた2段階の工程を考慮すべき問題です。



PE課税問題の最終の着地点は、グローバルで行われる事業活動から生じる所得について、企業の本店所在地国（居住地国）とPEの所在地国（源泉地国）との課税権の配分がいかに行われるかというところにあります。

OECDモデル条約は、PEが認定された場合、源泉地国に配分される課税権は、PEに帰属する部分に限定する、いわゆる帰属主義を採用しています。物理的な拠点がない場合であっても、PEに配分される所得は帰属主義を採用する必要がありますが、PE帰属所得の算定は単一の回答のない複雑な問題です。そのため、課税当局の独断で所得が算定されてしまうなどの理不尽な課税を受ける可能性がある点、PE認定課税の問題は難しいところではないでしょうか。

A法人はB国の顧客に対し、自社製品を販売し、顧客の工場において、販売資産の据付等を含むアフターサービスを提供する契約を締結しました。当該販売契約に基づく契約金額について、製品販売及び据付工事等サービス対価相当金額が区分されておらず、A法人のB国におけるPE課税の段階において、帰属すべき所得金額が問題となりました。帰属所得の算定は、どのように算定すべきなのでしょう（前ページを参照）。

そこで、A法人は、以下のような対応を行い、PE認定もしくはPE認定された場合であっても、帰属所得について理不尽な課税を受けないよう、リスクコントロールを行うこととしました。



販売とサービスを明確に区分

製品販売にかかる部品調達・仕様の変更等の作業はA国において完結することが見込まれることから、契約金額を明確に区分し、利得創出の源泉が明らかにA国にあるものについては契約で明確に区分し、B国にその課税権が及ばないような対策を取りました。



据付工事について 外部のサービス会社を利用

自社の従業員を派遣すると長期にわたることが見込まれたことや、据付工事については独占的で専門的な知識を要する性質のものではなかったことから、別途、現地の業者と契約を結び、外注することとしました。



契約金額を明確に区分し、B国源泉地に帰属する所得を合理的に明示することは、有効な手段の一つになり得ると思われまます。

また、PE認定課税を回避するためにそもそも自社の従業員を派遣しないことが可能であれば、これも明示的な租税条約等の規定の適用回避としては有効であり、現地での作業が第三者により遂行可能な範囲・性質の活動であるという点においてもA法人にとって有利な判断材料になるのではないのでしょうか。

2-4 配当・利子・使用料の所得に対する課税（1/4）

1. 課税権の概要

- 配当・利子・使用料の投資所得に関し、OECDモデル租税条約は、受益者の居住地国に課税権を与える一方、源泉地国の課税権は制限しています。

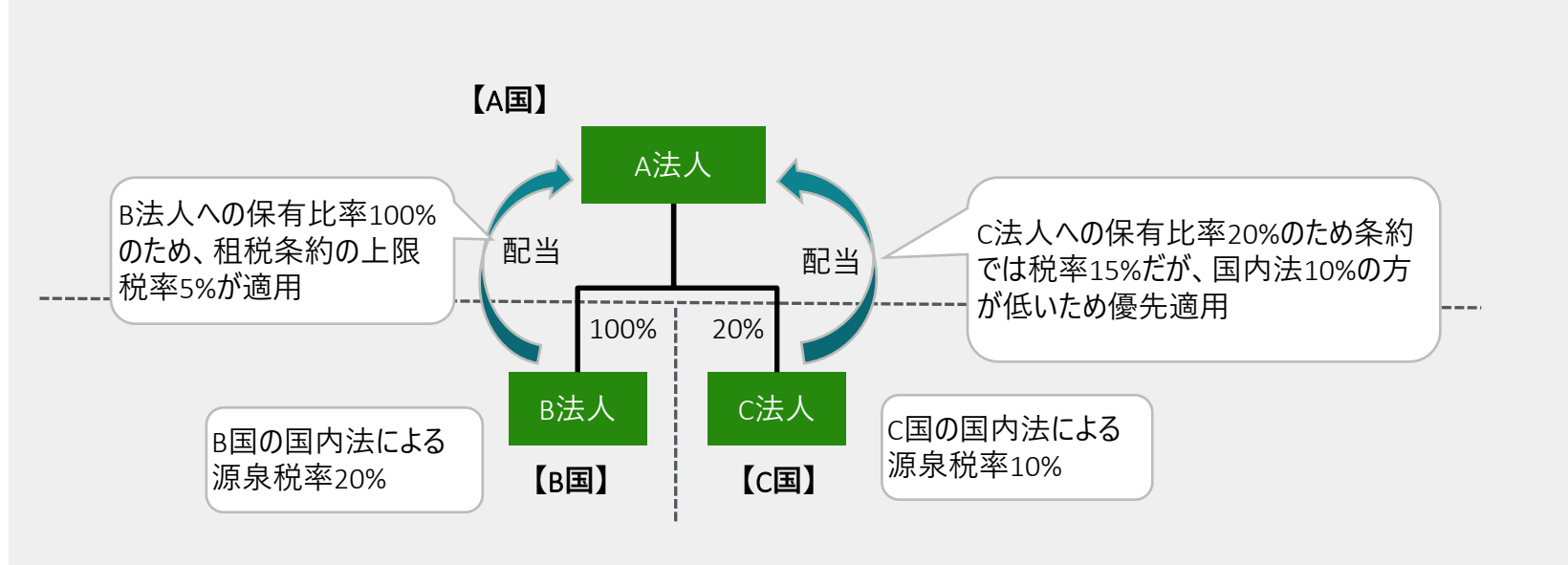
所得種類（該当条項）	配当（第10条）	利子（第11条）	使用料（第12条）
1. 受益者の居住地国の課税権	■ 課税権あり		
2. 源泉地国の課税権	■ 課税権はあるものの税率を制限（5% or 10%）	■ 課税権はあるものの税率を制限（10%）	■ 課税権なし
3. PEと実質的な関連を有する場合	■ 配当/利子/使用料の起因となった株式/債権/権利・財産がPEと実質的な関連を有する場合は、当該配当/利子/使用料に対してOECDモデル租税条約の第10条（配当）/第11条（利子）/第12条（使用料）ではなく、第7条（事業所得）の条項が適用される		

2-4 配当・利子・使用料の所得に対する課税（2/4）

2. 配当所得

項目	内容
配当の意義	<ul style="list-style-type: none"> ■ 株式などの利得の分配を受ける権利から生ずる所得であって、源泉地国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取扱われるもの
受益者の居住地国の課税権	<ul style="list-style-type: none"> ■ あり
源泉地国の課税権	<ul style="list-style-type: none"> ■ 配当の受益者が、配当支払法人の発行済株式の25%以上を直接保有する場合：上限税率5%
	<ul style="list-style-type: none"> ■ その他のすべての場合：上限税率15%

■ 【OECDモデル租税条約を考慮した場合の源泉地国における配当源泉税率】

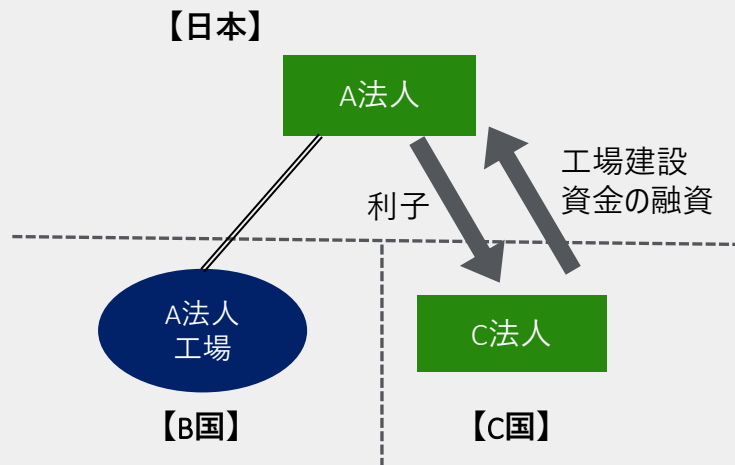


2-4 配当・利子・使用料の所得に対する課税 (3/4)

3. 利子所得

項目	内容
利子の意義	■ すべての種類の信用に係る債権から生じた所得をいい、支払の遅延に対する延滞金は含まれない
受益者の居住地国の課税権	■ あり
源泉地国の課税権	■ 上限税率10%
利子の源泉地	■ 利子の支払者の居住地国をその利子の源泉地とする（いわゆる「債務者主義」）

■ 【A法人の利子に係る源泉徴収要否（利子の源泉地）】



【日本の国内法 = 使用地主義】
A法人は債務者だが、借入金の使用地はB国のため、C法人への利子は日本の国外源泉所得として取り扱われ、A法人は源泉徴収が不要となる。

【租税条約 = 債務者主義】
利子の支払者であるA法人は日本法人のため、C法人に支払われる利子の源泉地は日本となり、A法人は源泉徴収が必要となる。

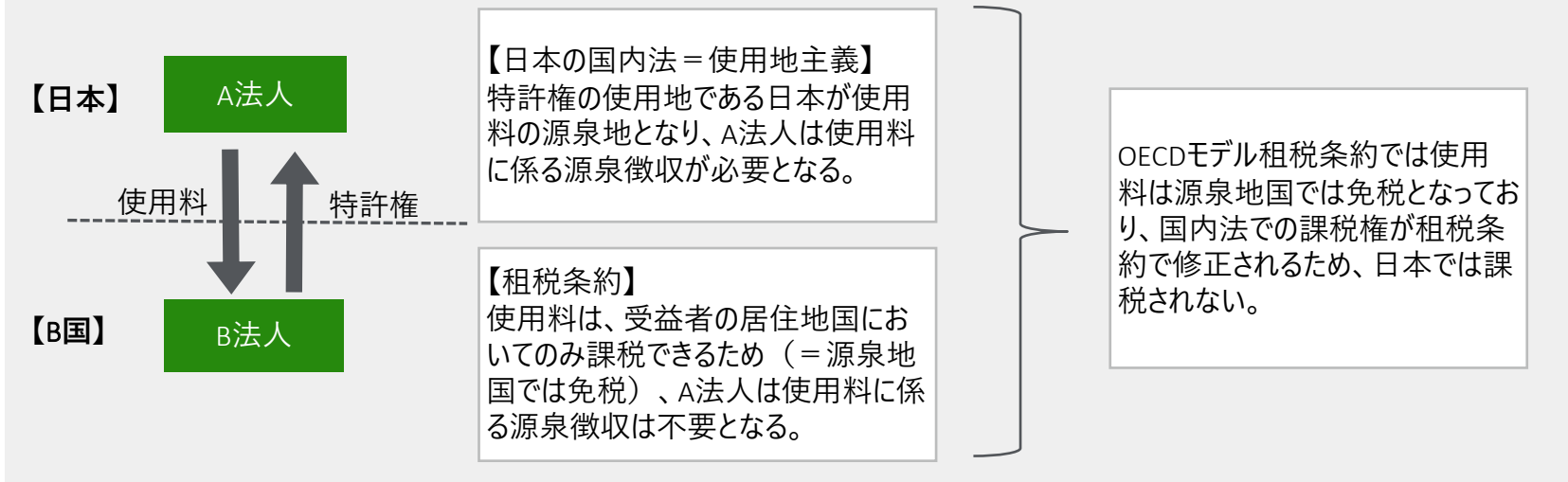
国内法の所得源泉地が租税条約と異なる場合には、租税条約の源泉地に置き換えられる規定が国内法にあるため、**最終的に債務者主義で源泉地が決定される。**

2-4 配当・利子・使用料の所得に対する課税（4/4）

4. 使用料所得

項目	内容
使用料の意義	■ 文学上、美術上若しくは学術上の著作物（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、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として、又は産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領されるすべての種類の支払金
受益者の居住地国の課税権	■ あり
源泉地国の課税権	■ なし

■ 【A法人の使用料に係る源泉徴収要否】



2-5 譲渡所得に対する課税（1/6）

1. 譲渡所得に対する課税権の概要

▶ OECDモデル租税条約の第13条では、譲渡収益について以下のとおり課税権を規定しています。

譲渡対象資産	課税権を有する国
1. 不動産の譲渡	■ 不動産の所在地国
2. PE帰属事業用動産	■ PEの所在地国
3. 不動産化体株式	■ 不動産の所在地国
4. 国際運輸に運用する船舶・航空機	■ 企業の実質的管理の場所の所在する国

2. 租税条約の譲渡所得の対象となる取引

譲渡所得条項の対象となり得る取引例
■ クロスボーダーで保有する資産の譲渡
■ クロスボーダーで財産を保有する法人の行う組織再編行為（合併、分割など）
■ クロスボーダーで株式を保有される法人に関して行われる組織再編行為、資本の払戻、残余財産分配、自己株式買取り等



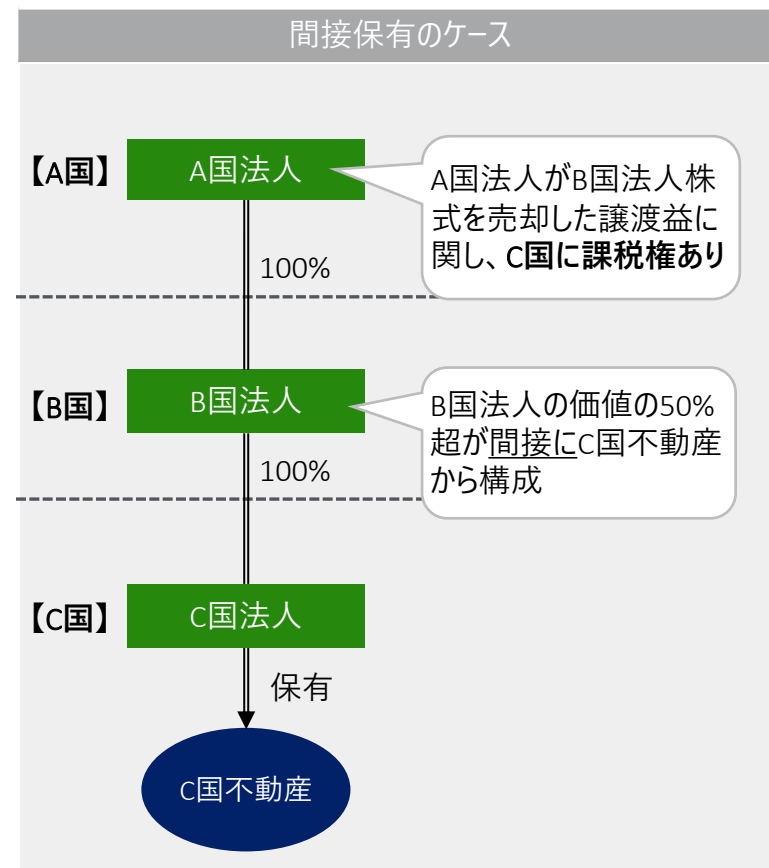
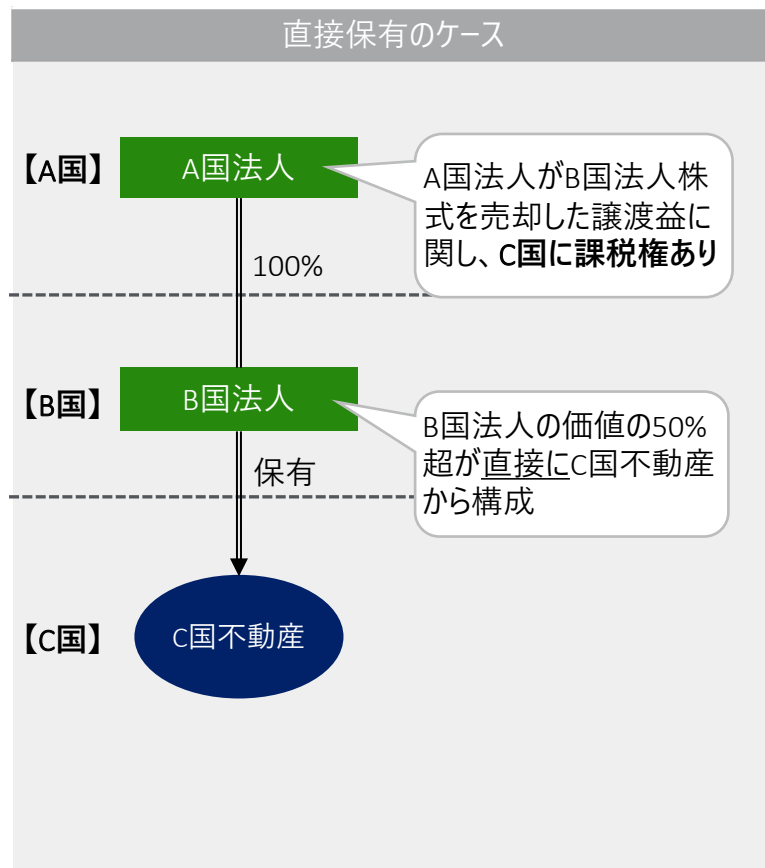
対象となり得る取引が多岐にわたる可能性があり、以下の2点に留意する必要があります。

- ① 譲渡対象財産の所在地国の課税関係（所在地国の国内法）
- ② 譲渡者の居住地国と譲渡対象資産所在地国の間の租税条約

2-5 譲渡所得に対する課税 (2/6)

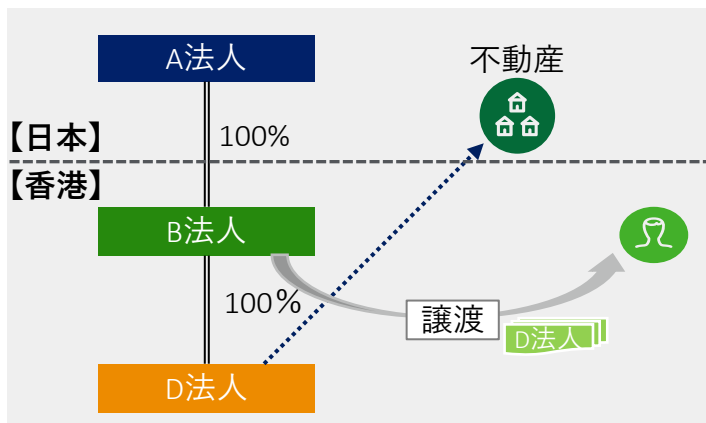
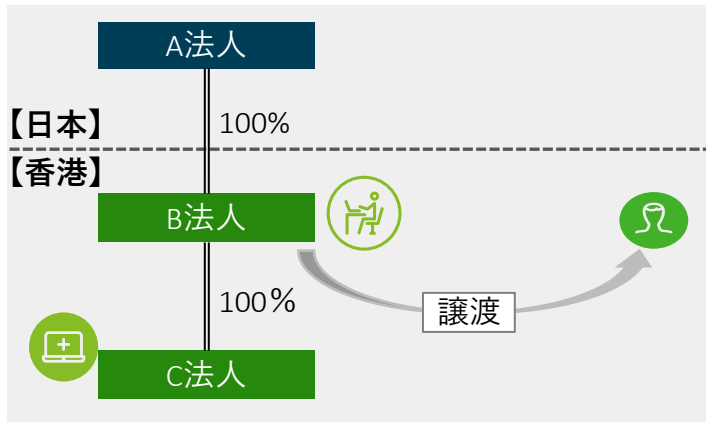
3. 不動産化体株式の譲渡

- OECDモデル租税条約では、一方の締約国の居住者が、価値の50%超が直接又は間接に他方の締約国内に存在する不動産から構成される法人(以下、「不動産保有法人」)の株式の譲渡によって稼得する収益について、不動産所在地国である源泉地国における課税権を認めています。



2-5 譲渡所得に対する課税 (3/6)

非居住者による外国法人株式の譲渡に係る課税関係



C法人株式の譲渡益は、日本において課税の対象となるでしょうか。

- A法人はIT・ウェブ専門人材派遣を主たる事業とする内国法人であり、2001年、香港に若手ITエンジニアを派遣するための派遣会社、B法人を設立しました。

その後、2003年にソフトウェア開発を受託するためのサービス会社を香港に設立し、その発行済株式の全部をB法人に保有させました。

ほどなくして、A法人グループは人材派遣業以外の事業から撤退することを決定し、第三者である香港の居住者に、ソフトウェア開発サービス事業を営むC法人株式の全部を譲渡しました。

C法人株式の譲渡によりB法人において多額の譲渡益が生じましたが、当該取引において日本での課税関係は生じませんでした。

株の譲渡者であるB法人は、日本の法令上、外国法人に該当します。外国法人については、日本国内で稼得した国内源泉所得のみが課税対象となります。

国内源泉所得には、国内にある資産の譲渡により生ずる所得などが含まれますが、例えば、国内にある不動産の譲渡、内国法人の発行する株式の譲渡等がこれにあたります。

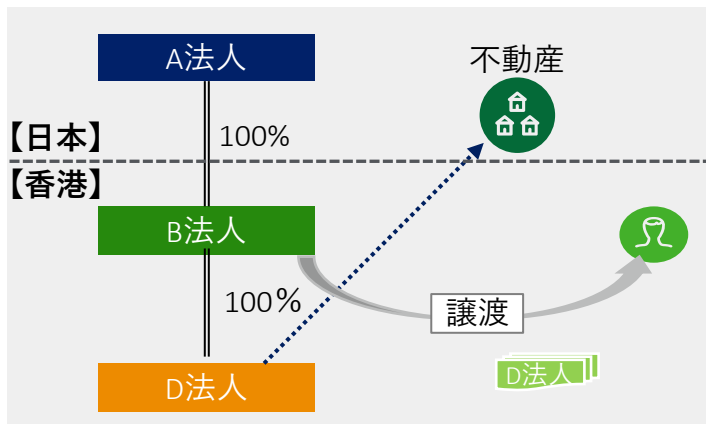
今回の事例の場合、C法人株式の譲渡は、国内にある資産の譲渡により生ずる所得には該当しないため、「国内源泉所得」ではないことから、日本での課税関係は生じないという結論となります。

- A法人は、C法人株式の売却後、2008年に新たにB法人の傘下に日本の不動産投資を目的とするD法人（非上場）を香港に設立しました。設立以降、D法人は日本の不動産のみを保有していることとします。
B法人は、D法人の保有する不動産の価値が高騰したタイミングで、D法人株式を香港の顧客に対して売却することにしました。

A法人は、C法人株式譲渡の場合と同様に、D法人株式の譲渡益について、日本での課税は生じないのではないかと考えました。B法人が譲渡したのは、あくまでもD法人の株式であると認識していたためです。

2-5 譲渡所得に対する課税 (4/6)

譲渡対象法人の不動産保有割合が高い場合には、不動産所在地国で予期せぬ課税が行われないかの検討が必要です。



D法人株式の譲渡益は、日本において課税の対象となるでしょうか。

外国法人が、日本の不動産を譲渡した場合、日本において課税されることとなります。一方、外国法人が外国法人の株式を譲渡した場合には、通常日本で課税されることはありません。では、国外に法人を設立し、当該外国法人に日本の不動産を保有させ、日本の不動産を証券化し、それを譲渡する場合、日本では課税することができないのでしょうか。

STEP 1 日本国内法上の取扱い

国内源泉所得に該当する国内にある資産の譲渡により生ずる所得には以下の項目などが含まれます。

1. 国内にある不動産の譲渡
2. 内国法人の発行する株式の譲渡
3. 不動産関連法人の株式の譲渡



不動産関連法人とは

その株式の譲渡の日から起算して365日前の日から譲渡の直前までのいずれかの時において、その有する資産合計額のうち国内にある土地及び不動産関連法人の株式の価額の合計額の占める割合が50%以上である法人



不動産関連法人株式の譲渡

譲渡事業年度開始の日の前日において不動産関連法人の株主等が譲渡対象法人の発行済株式総数の2%超の株式を保有し、かつ、株式の譲渡者が特殊関係株主等(*)に該当する場合のその譲渡

(*)不動産関連法人の株主並びに同株主の親族及び支配会社等をいう。



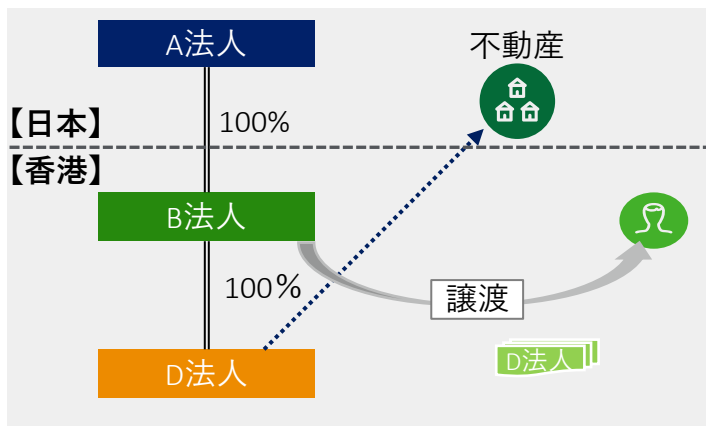
一般に、上記取引は、「不動産化体株式の譲渡」と呼ばれます。不動産化体株式とは、国内法上の、上記不動産関連法人の発行済株式のことをいい、不動産を証券化した法人というイメージが近いものであるように思われます。

本設例の前提に照らして、日本での課税関係を判断する場合、以下の要件を満たすことから、不動産化体株式の譲渡として国内源泉所得として課税の対象となると考えるのが妥当であるように思われます。

- D法人は設立当初から譲渡の日まで日本の不動産のみを継続的に保有していたこと
- B法人はD法人の設立当初からの株主であり、発行済株式の全部を保有する支配会社であるため特殊関係株主に該当し、かつ特殊関係株主であるB法人によりD法人の株式が譲渡されていること

2-5 譲渡所得に対する課税 (5/6)

譲渡対象法人の不動産保有割合が高い場合には、不動産所在地国で予期せぬ課税が行われぬかの検討が必要です。



❓ D法人株式の譲渡益は、日本において課税の対象となるでしょうか。

STEP 2

日・香港間の租税協定による取扱い

クロスボーダー取引の実施においては、国内法の取扱いのみならず、租税条約等の取決めを確認することが重要となります。



不動産化体株式

法人の有する資産の50%以上が日本国内の不動産で構成されている

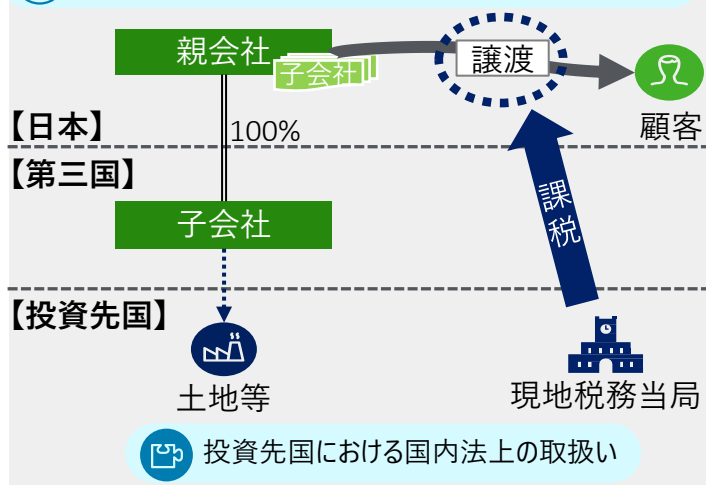


課税権の所在

香港の居住者が不動産化体株式の譲渡によって取得する収益に対しては、日本において租税を課すことができる。

以上より、日・香港租税上協定において、日本の課税権は阻害されず、B法人によるD法人株式の譲渡により稼得する収益は、日本国内法において、株式関連法人株式の譲渡であり、国内源泉所得に該当することから、B法人は日本において課税を受けることとなります。

📄 譲渡者の居住地国と投資先国間の租税条約の取扱い



不動産化体株式の譲渡に係る課税関係調査の重要性



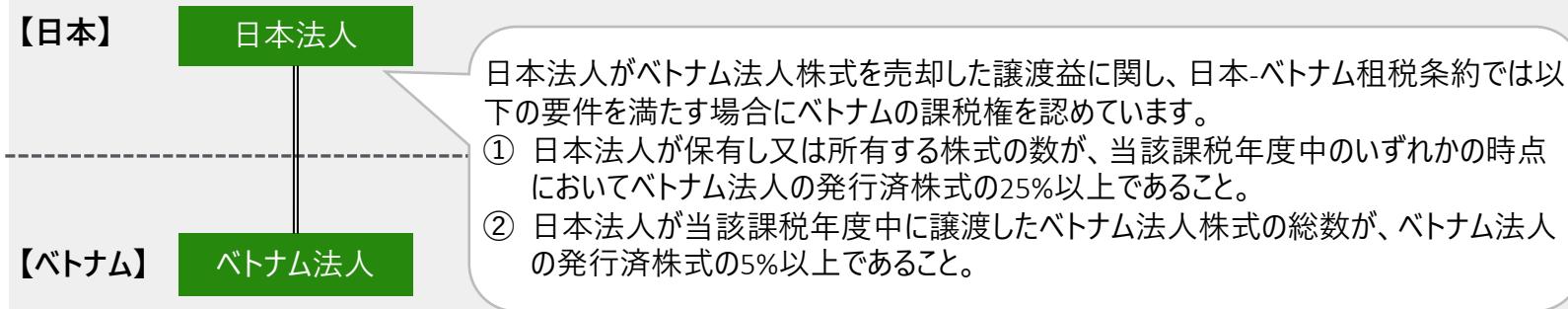
不動産化体株式の譲渡の概念は、日本に限らず、多くの国においてみられる概念です。OECDモデル租税条約の第13条における不動産化体株式の譲渡に関する規定は、不動産所在地である源泉地国に課税権を認めています。また、不動産化体株式の譲渡は、直接譲渡に限らず間接譲渡についても適用の対象となることがあるため、留意が必要です。そのため、クロスボーダーの株式譲渡や組織再編に際して、譲渡対象となる法人が不動産等を一定以上保有する場合、その不動産所在地国において予期せぬ課税が行われぬか、予め検討しておくことが推奨されます。

2-5 譲渡所得に対する課税（6/6）

4. 事業譲渡類似株式の譲渡

- OECDモデル租税条約には規定がないものの、日本が締結している租税条約には、法人が25%以上保有している株式（いわゆる、「事業譲渡類似株式」）の譲渡益に関して、株式の被保有法人の所在地国に課税権を認めている場合があります、留意する必要があります。
- 事業譲渡類似株式の課税要件は租税条約ごとに異なり、また最終的な課税関係は現地国内法の定めに対して租税条約による修正が加えられて確定します。

日本-ベトナム租税条約のケース



(※) 上記はあくまで租税条約上の取扱いであり、最終的な課税関係はベトナム国内法と租税条約の双方を考慮する必要があります。

2-6 給与所得・役員報酬に対する課税

1. 給与・役員報酬の課税地

- 出張などにより、一方の締約国の居住者が他方の締約国で勤務する場合、OECDモデル条約の第15条及び第16条では、当該居住者が法人の従業員/役員のいずれに該当するかにより他方の締約国における課税権の取扱いが異なります。
- 従業員の場合、従業員の勤務地の所在地国に課税権を与えていますが、いわゆる「短期滞在者免税」という制度により勤務地国において免税となる可能性があります。
- 役員の場合、役務の提供地に関わらず、法人の居住地国に役員報酬に対する課税権を与えています。

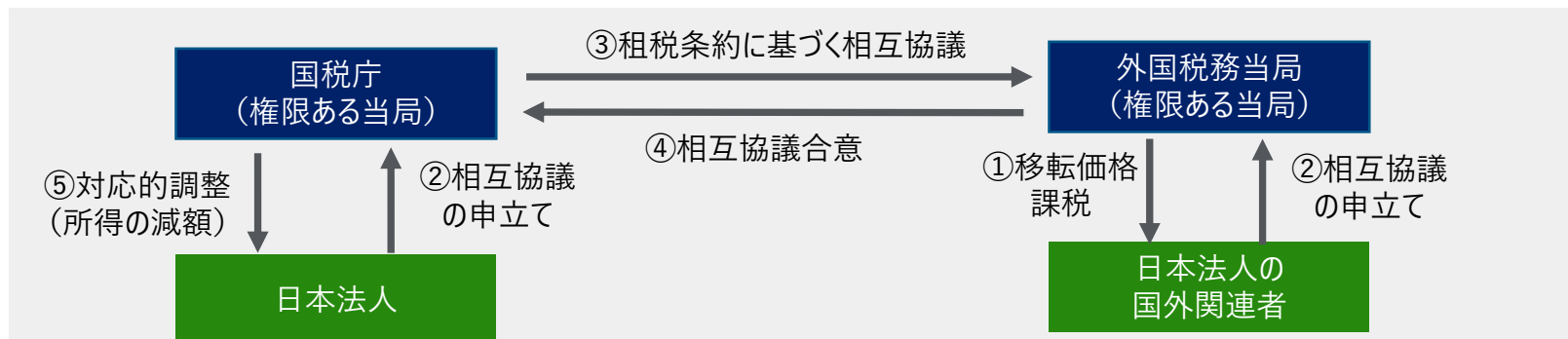
給与所得	原則	<ul style="list-style-type: none"> ■ 従業員等の勤務場所の所在する国が所得源泉地国として課税権を有します。
	例外	<ul style="list-style-type: none"> ■ 勤務地における滞在が短期間である短期滞在者（例：出張での滞在者など）は、以下の要件のすべてを満たすことで、源泉地国における給与所得の免税規定が定められています（いわゆる「短期滞在者免税」）。 <ul style="list-style-type: none"> ➤ 当該課税年度に開始し、又は終了するいずれの12ヶ月の期間においても、報酬の受領者が当該他方の締約国内に滞在する期間が合計183日を超えないこと ➤ 報酬が当該他方の締約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 ➤ 報酬が雇用者の当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと
役員報酬		<ul style="list-style-type: none"> ■ 役務の提供地に関わらず、法人の役員の資格で取得する報酬については、当該法人の居住地国に課税権が与えられています。 ■ 役員報酬については役務の提供場所がどこであるかについては、その役職の特性から判断し難い点があることから、一方の締約国の居住者が、他方の締約国の居住者である法人の役員の資格で取得する報酬については、当該法人の居住地国である国において課税権が与えられています。

2-7 相互協議

1. 概要

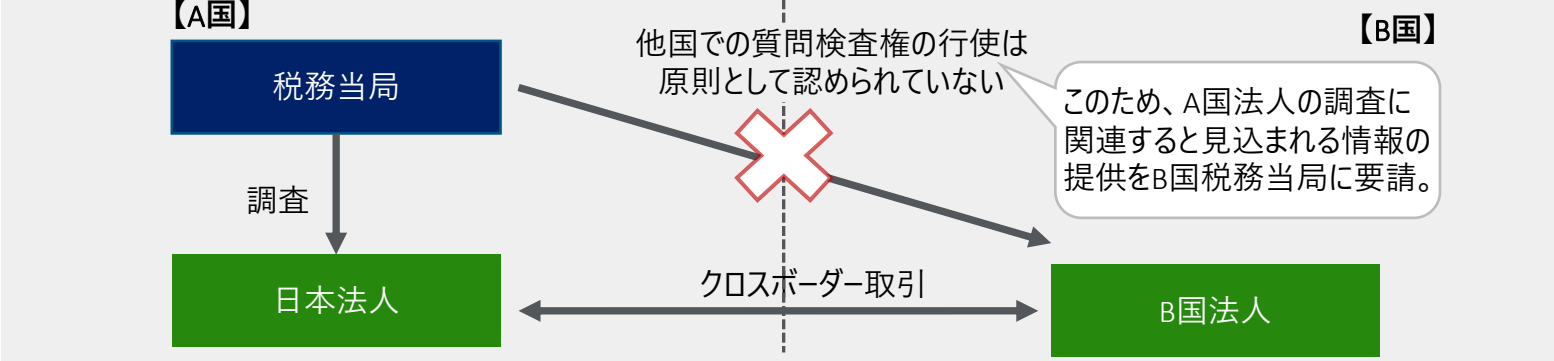
▶ 日本と外国（日本と租税条約の締結がある国）とにおいて生じた国際的^①二重課税の解決手法の一つとして、相互協議が挙げられます。ほとんどの相互協議案件の対象は、移転価格課税の事案となっています。

相互協議の概要	<ul style="list-style-type: none">■ 納税者が「条約の規定に適合しない課税」を受け、又は受けると認められる場合において、各租税条約締結国の権限ある当局が、条約の規定に適合しない課税を排除する目的で行われる政府間協議のことをいいます。■ 日本において相互協議の申し立てができる場合には、以下の理由により日本の権限ある当局と相手国等の権限ある当局との協議を求める場合が例として挙げられます。<ul style="list-style-type: none">▶ 内国法人とその国外関連者との間における取引に関し、我が国又は相手国等において移転価格課税を受け、又は受けるに至ると認められること。▶ 居住者又は内国法人が、相手国等において行われる所得税の源泉徴収について、租税条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けるに至ると認められること。■ 相互協議の流れは下記図をご参照ください。
仲裁の概要	<ul style="list-style-type: none">■ 租税条約における仲裁は、相互協議の手続きの一環であり、合意されずに未解決となっている事案を解決するための手続きとして、相互協議を担当する当局間では解決できない場合に対応するため設けられた制度です。■ 中立的な立場である第三者の仲裁人3名により仲裁委員会が構成されます。未解決の事案について、両当局はそれぞれ解決案を仲裁委員会に提示し、仲裁人はいずれかの解決案を選択します。申立人である納税者が決定を受け入れれば、最終的に相互協議の合意により当該決定内容を実施することで二重課税が排除されます。



2-8 情報交換

1. 概要

<p>情報交換の概要</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ 情報交換とは、<u>租税条約に基づき自国と外国の税務当局間で行われる税務情報の交換</u>を意味します。 ■ 自国の納税者がクロスボーダー取引を行っている場合や海外資産を保有している場合に、国境を越えた脱税又は租税回避を防止し、適正な課税を行うため、情報交換は有効な手段となっています。 
<p>情報交換の対象となる情報</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ 租税条約の対象となる税目に限らず、両締結国で課される全ての税目に関する情報が交換の対象となります。 ■ 交換できる情報は居住者に関する情報に限定されず、非居住者の情報も対象となります。
<p>守秘義務・ 情報提供義務</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ 交換された情報は、国内法に基づきと得た場合と同様に守秘義務が課され、当局（裁判所及び行政機関を含む。）等に対してのみ、開示することが可能です。 ■ 営業上の秘密、情報の開示が公の秩序に反する場合には情報提供を拒否する裁量権が被要請国にあります。ただし被要請国は、自国の課税上の利益がない、金融機関の情報であること、という理由だけで要請を拒否することはできません。
<p>情報交換の方法</p>	<ol style="list-style-type: none"> ① 個別的情報交換（要請による情報交換）：特定の事案について、相手国の税務当局に対して関連する情報の提供を要請する方法 ② 自発的情報交換：一方の国が、自国の納税者に対する調査等の際に入手した情報で、相手国の税務当局にとっても有益と思われる情報を自発的に提供する方法 ③ 自動的情報交換：法定調書等から把握した非居住者への支払等（利子、配当、使用料等）に関する情報を、支払国の税務当局から受領国の税務当局へ自動的・定期的に提供する方法

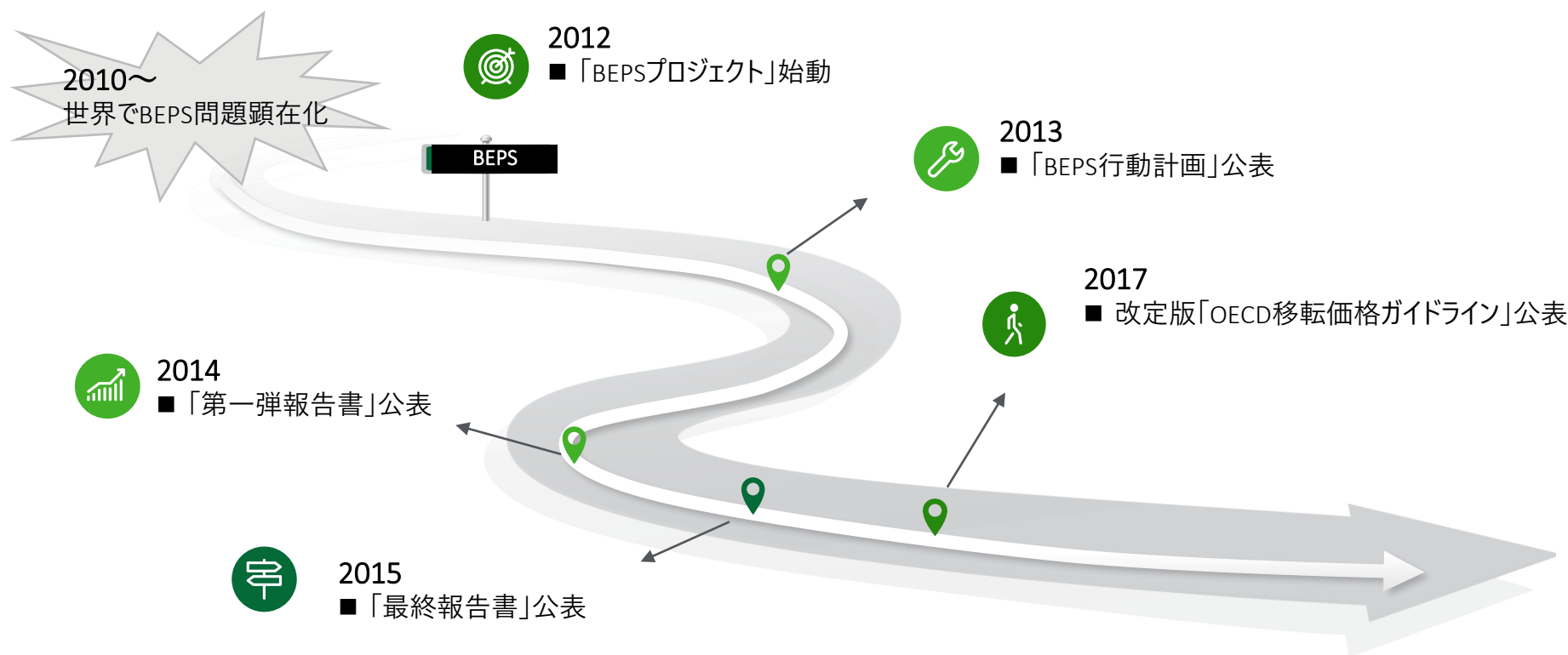
3. BEPS（税源侵食と利益移転）プロジェクトの概要

3-1 BEPSとは

2010年代初頭、一部の欧米多国籍企業が租税条約や各国の法制度、税制度の違いを活用したアグレッシブなタックスプランニングによって企業の経済活動に即して本来納められるべき税金が適正に納められていないのではないか、すなわち、BEPSが生じているのではないかと、ということが世界的に問題視されるようになりました。このBEPSに対応するには、各国がそれぞれの国内税制度の改正等に対応していくのには限界があり、世界各国が協調してこの問題に対処する必要があるという意識のもと、OECD租税委員会は2012年に「税源侵食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting、「BEPS」）に関するプロジェクト」を立ち上げ、2013年にはG20の要請を受けた「BEPS行動計画」が公表されました。

その後、2014年にはBEPSプロジェクトの「第一弾報告書」が公表され、2015年には「最終報告書」が、2017年には改訂版の「OECD移転価格ガイドライン」が公表されました。

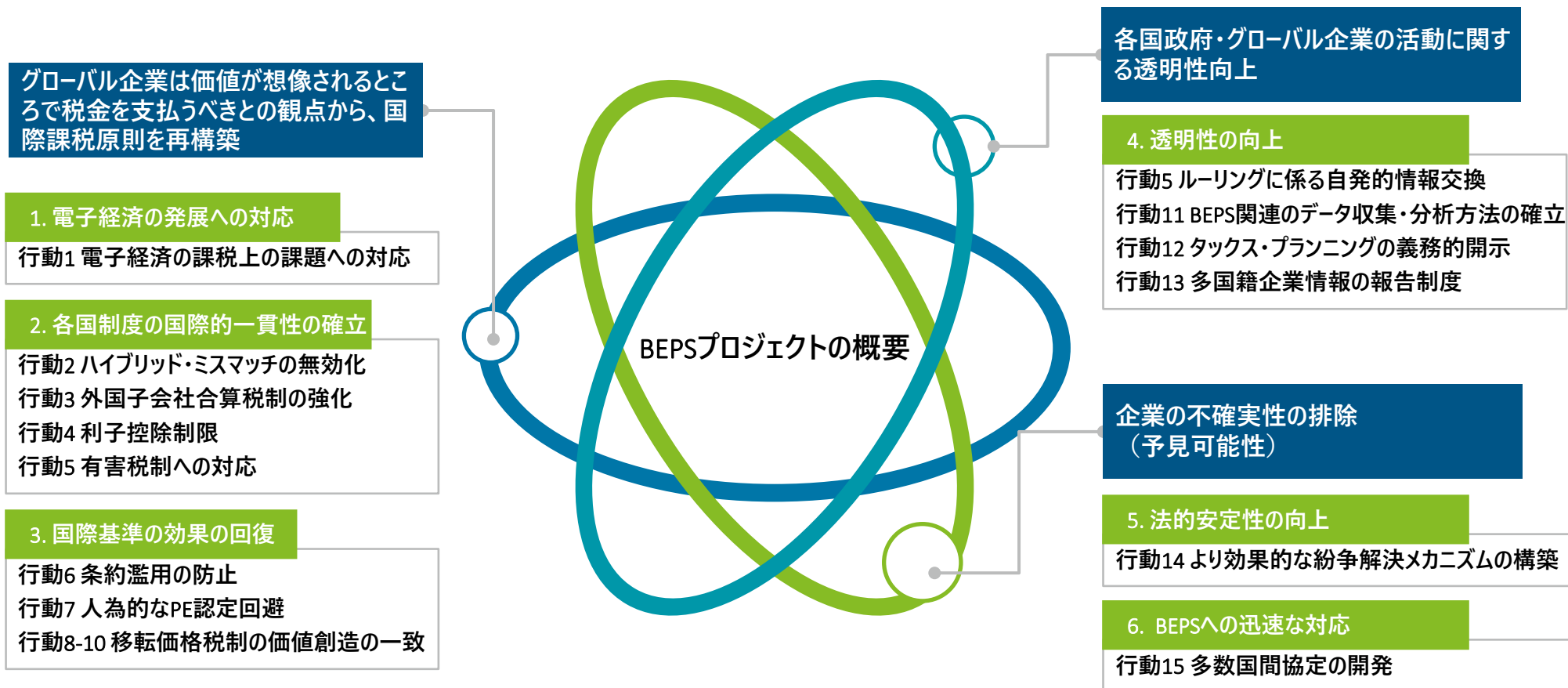
BEPS行動計画での議論は、OECD加盟国である日本の国際課税制度にも多大なる影響を与えることとなり、また、OECDモデル条約の改定やBEPS対抗措置の迅速な対応の必要から、後述する多国間協定が策定されたことは、BEPS行動計画における大きな変革であったように思われます。



3-2 BEPS行動計画の概要

BEPS行動計画は15の項目から構成されています。各項目は、租税条約や各国の法制度、税制度の違いを活用したアグレッシブなタックスプランニングに対応するため、世界各国が協調して問題に対処していくべきと考えられたトピックが採用されました。

BEPS行動計画における議論は、各国の国際課税制度に多大なる影響をもたらすものの他、OECDモデル条約において拡充措置が取られた項目などがあります。



お問い合わせ

運営受託：デロイト トーマツ税理士法人

email : info@i-tax-seminar.go.jp

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての2021年10月時点における一般的な解釈について述べたものです。経済産業省及びデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関係法人（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）は、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う際は、必ず資格のある専門家の適切なアドバイスをもとにご判断ください。

また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。経済産業省及びデロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

無断転載を禁じます。

本テキストをコピー等で複製することは、社内用、社外用を問わず、執筆者の承諾なしには出来ません。

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネス プロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市以上に1万名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュート マツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数 を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー ファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における100を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナル サービスの分野で世界最大級の規模を有し、150を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバル ネットワーク（総称して“デロイト ネットワーク”）を通じ Fortune Global 500® の8割の企業に対してサービスを提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約312,000名の専門家については、(www.deloitte.com) をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001