

はしがき

近時、国際的な取引や海外への進出の進展に伴い、国際課税の重要性がますます高まってきています。しかし、国際課税に関する法律の条文はそもそも難解なのに加え、平成26年度（総合主義から帰属主義へ）、平成29年度（タックス・ヘイブン対策税制）、平成30年度（恒久的施設関連規定）と、相次ぐ改正によって複雑さを増しています。

さらに、租税条約の改正や新規締結も頻繁に行われるようになり、とくに、既存の租税条約を多国間で修正する BEPS 防止措置実施条約が2019年1月1日に発効しました。これらの国内税法の改正や租税条約の改正・締結の多くは、BEPS(税源浸食と利益移転)プロジェクトという租税回避防止の国際的な動きを受けたものであるため、その解釈と適用にあたり、背景になった OECD での議論などを参照する必要があります。

このような状況のなか、この本は国際課税について平易にそして実用的に説明することを目指し、次のような特徴を有しています。

枠組みの設定

課税関係を検討する大きな枠組みをまず設定し（第1部（総論））、それぞれの場面における課税を検討するときには、その大きな枠組みに沿って、条文を適用する筋道を明らかにしています。

国内税法と租税条約の一体的な検討

国内税法に基づく課税関係が租税条約によって変更されることがしばしばあります。そこでこの本では、個々の課税関係を検討するとき、まず国内税法の検討を行い、その直後にそのつど租税条約の適用関係を解説しています。国内税法だけをまずひととおり説明し、租税条約についてはひとまとめで別の章を設けるというような構成だと、個々の問題において租税条約がどのように適用されるかがわかりにくくなるからです。

取引類型別の検討

国際取引を、外国法人の対内取引と内国法人の対外取引に大きく区分したうえで、とくにこの本の主要部分（第2部（外国法人の対内取引））では、日常的に生じる普通の取引についての課税を、取引類型ごとに整理して（例えば、株式の取得、配当、譲渡など）検討しています。「この取引についてどのように課税されるか」を検討するのが普通の思考の順序であり、「第何条によるとこのような所得には課税される」という解説よりも実用的だと考えるからです。そして、平素問題になることの多い、「この取引に基づく外国法人への支払いを行うと源泉徴収が必要か」というような地道な問題を広く取り上げています。他方で、特殊な事態を前提にした、租税回避防止のための制度（タックス・ヘイブン対策税制など）や国際的な二重課税の防止措置（外国税額控除制度など）については、個別の解説書も少なからずあるため、概要の説明にとどめています。

条文／参考文献／判決・裁決／クロスレファランス／索引

実用的であることを目指し、資料やデータベースとしても有用な内容にしています。すなわち、結論だけを示すのではなく、条文を徹底的に引用し、参考文献を掲げ（疑問があるものには疑問を呈し）、関係する判決や裁決も広く検討しています。また、相互に関連する事項について参照すべき項目を、頁を特定して引用しています。さらに、参照したい項目をピンポイントで見つけられるように索引を充実させています。

この本が国際的な税務問題を取り扱う読者の方々のお役に立つことを願います。

なお、この本は従前『外国企業との取引と税務』（第5版、2013年）という題名で株式会社商事法務から刊行されていたものをその前身としています。このたびこのような形で再出発することをご快諾いただいた株式会社商事法務に謹んでお礼を申し上げます。また、仕事を通じいろいろな問題を提起して著者らをお導きくださった、先輩、同僚、依頼者の方々にもあ

つくお礼を申し上げます。

末筆になりますが、この本の刊行をご快諾いただいた株式会社税務研究会事業推進本部出版局出版部長奥田守様、綿密なスケジュール管理と校正の労をおとりいただいた同局次長加藤ルミ子様、そして、さまざまなご支援をいただいた月刊国際税務編集長大江雄三様に対し、心よりお礼を申し上げます。

2019年1月

著者一同

目 次

第1部 総論

第1章 国際税務の基本用語	(3)
第1節 国内と国外	(3)
第2節 内国法人と外国法人	(4)
第3節 居住者と非居住者	(6)
第4節 国内源泉所得, 外国法人課税所得, 国外源泉所得	(10)
第5節 恒久的施設	(14)
第6節 法人税と所得税	(15)
第7節 申告納税と源泉徴収	(17)
第8節 総合課税と分離課税	(20)
第9節 租税条約	(21)
第10節 BEPS	(24)
第2章 国内税法の「考え方」	(26)
第1節 外国法人・非居住者の対内活動	(26)
第2節 内国法人・居住者の対外活動	(52)
第3章 租税条約の「考え方」	(55)
第1節 租税条約の意義	(55)
第2節 租税条約の機能	(61)
第3節 租税条約の適用上の諸原則	(67)
第4節 租税条約と国内税法の関係	(75)

第5節 租税条約を適用する際の検討方法…………… (84)

第2部 外国法人の対内取引

第1編 恒久的施設を有しない外国法人…………… (109)

第1章 事業活動に関する課税…………… (110)

第1節 法人税法上の国内源泉所得の構成…………… (111)

第2節 国内事業からの所得…………… (116)

第3節 国内にある資産の運用・保有による所得…………… (118)

第4節 国内にある資産の譲渡による所得…………… (122)

第5節 その他国内に源泉がある所得…………… (128)

第2章 人的役務の提供に関する課税…………… (131)

第1節 人的役務の提供とは何か…………… (132)

第2節 人的役務の提供事業…………… (136)

第3節 芸能法人…………… (142)

第4節 その他の人的役務の提供…………… (148)

第3章 不動産に関する課税…………… (150)

第1節 不動産を取得する…………… (150)

第2節 不動産を賃貸する…………… (156)

第3節 不動産を譲渡する…………… (161)

第4章 公社債に関する課税…………… (166)

第1節 公社債を取得する…………… (167)

第2節 公社債の利子を受け取る…………… (171)

第3節	公社債を譲渡する	(176)
第4節	公社債の償還を受ける	(177)
第5章	株式に関する課税	(181)
第1節	株式を取得する	(182)
第2節	配当を受け取る	(186)
第3節	株式を譲渡する	(190)
第4節	株式を発行会社に譲渡する	(197)
第5節	その他の取引	(200)
第6章	貸付金に関する課税	(203)
第1節	金銭を貸し付ける	(204)
第2節	貸付金の利子を受け取る	(205)
第3節	貸付金債権を譲渡する	(212)
第4節	貸付金債権を放棄する	(215)
第5節	その他の取引	(218)
第7章	知的財産に関する課税	(235)
第1節	知的財産とは何か	(237)
第2節	ランニング・ロイヤルティを受け取る	(250)
第3節	ライセンス契約に基づくその他の対価を受け取る	(277)
第4節	知的財産を譲渡する	(281)
第5節	ソフトウェアに関連する取引	(290)
第6節	その他の取引	(317)
第8章	動産の賃貸借に関する課税	(325)
第1節	動産の種類による分類	(326)
第2節	機械装置等を賃貸する	(327)

第3節	船舶または航空機を賃貸する	(330)
第9章	匿名組合に関する課税	(340)
第1節	共同事業の種類と課税関係	(341)
第2節	匿名組合とは何か	(345)
第3節	出資持分を取得する	(347)
第4節	利益の分配を受ける	(353)
第5節	出資持分を譲渡する	(357)
第6節	匿名組合契約が終了する	(360)
第10章	金融商品等に関する課税	(363)
第1節	預貯金・信託	(364)
第2節	生命保険契約, 損害保険契約等の年金等	(380)
第3節	金融類似商品	(382)
第4節	広告宣伝用の賞金	(386)
第2編	恒久的施設を有する外国法人	(391)
第1章	恒久的施設とは	(392)
第1節	恒久的施設の意義	(392)
第2節	国内税法の定め	(393)
第3節	租税条約の定め	(401)
第2章	恒久的施設を有する外国法人に対する課税	(409)
第1節	恒久的施設を設置する場合	(410)
第2節	恒久的施設を通じて取引を行う場合——所得税の課税	(412)
第3節	恒久的施設を通じて取引を行う場合——法人税の課税	(415)

第4節	恒久的施設を廃止する場合	(429)
第5節	租税条約の定め	(431)
第6節	日本側当事者の税務	(438)
第3編	子会社を有する外国法人	(441)
第1章	子会社を有する外国法人に対する課税	(442)
第1節	子会社を設立する	(443)
第2節	子会社を運営する ——親子会社間取引から生じる課税関係	(451)
第3節	子会社株式を譲渡する	(456)
第4節	子会社株式を他の内国法人の株式と株式交換する	(459)
第5節	子会社から配当を受け取る	(463)
第6節	子会社から資本の払戻しを受ける	(466)
第7節	子会社に自己株式を取得させる	(474)
第8節	子会社を解散する	(480)
第9節	子会社を他の会社と合併する	(485)
第10節	子会社を分割する	(493)
第2章	過少資本税制	(502)
第1節	過少資本税制とは	(503)
第2節	過少資本税制の要件と効果	(505)
第3節	過少資本税制の特則	(517)
第3章	過大支払利子税制	(522)
第1節	過大支払利子税制とは	(522)
第2節	損金不算入額の算定	(523)
第3節	損金不算入額の繰越	(526)

第4節	適用除外	(527)
第5節	申告要件	(527)
第6節	他の制度との関係	(527)
第4章	移転価格税制	(529)
第1節	移転価格税制の概要	(530)
第2節	移転価格税制の執行の変遷	(537)
第3節	移転価格税制の適用対象者および適用対象取引	(539)
第4節	国外関連者	(541)
第5節	独立企業間価格の算定方法	(543)
第6節	独立企業間価格の適用による所得計算	(567)
第7節	文書化	(569)
第8節	質問検査権	(572)
第9節	推定課税	(573)
第10節	更正決定等の期間制限	(576)
第11節	事前確認	(577)
第12節	相互協議と対応的調整	(579)

第3部 内国法人の対外取引

第1章	内国法人の対外取引に関する課税	(589)
第1節	原則的な課税関係	(589)
第2節	対外取引に適用される特別な制度	(591)
第3節	外国における課税	(592)
第4節	租税条約	(593)

第2章	外国税額控除	(595)
第1節	外国税額控除の概要	(595)
第2節	外国税額控除の趣旨	(596)
第3節	対象となる納税義務者	(597)
第4節	対象となる外国法人税	(598)
第5節	控除限度額	(604)
第6節	みなし外国税額控除	(611)
第7節	申告要件	(612)
第3章	外国子会社配当益金不算入税制	(613)
第1節	外国子会社配当益金不算入税制の概要	(613)
第2節	外国子会社配当益金不算入税制の趣旨	(613)
第3節	対象となる外国子会社	(614)
第4節	対象となる配当	(616)
第5節	益金不算入とされる額	(617)
第6節	配当に係る外国源泉税の取扱い	(618)
第7節	申告要件	(618)
第4章	タックス・ハイブン対策税制	(619)
第1節	タックス・ハイブン対策税制の概要	(620)
第2節	タックス・ハイブン対策税制の趣旨の変遷	(620)
第3節	対象となる外国法人	(622)
第4節	対象となる納税義務者	(627)
第5節	ペーパー・カンパニーなど ——会社単位の全部合算課税	(628)
第6節	経済活動基準を満たさない外国関係会社 ——会社単位の全部合算課税	(630)

32 目 次

第7節	経済活動基準を満たす外国関係会社 ——受動的所得の部分合算課税	(640)
第8節	税率による適用免除	(645)
第9節	二重課税の調整	(648)
第10節	申告要件	(650)
第11節	コーポレート・インバージョン対策税制	(651)

第4部 個人の人的役務の提供

第1章	検討の視点と対象	(657)
第1節	検討の視点	(658)
第2節	検討の対象	(663)
第2章	来日外国人の人的役務の提供	(669)
第1節	派遣された外国人従業員・役員	(670)
第2節	個人の資格で来日した外国人従業員・役員	(702)
第3節	学生・事業修習者等	(707)
第4節	自由職業者	(711)
第5節	芸能人等	(715)
第3章	日本人従業員・役員の海外勤務	(724)
第1節	短期出張	(724)
第2節	駐在員として赴任する	(726)
第3節	退職金を受け取る	(735)
事項索引		(741)
裁判例・裁決例索引		(753)

第 1 部

総 論

第1章 国際税務の基本用語

本章の概要

国際税務を理解するうえで知っておかなければならない用語のうち、重要なものを説明します。

第1節 国内と国外

第2節 内国法人と外国法人

第3節 居住者と非居住者

第4節 国内源泉所得、外国法人課税所得、国外源泉所得

第5節 恒久的施設

第6節 法人税と所得税

第7節 申告納税と源泉徴収

第8節 総合課税と分離課税

第9節 租税条約

第10節 BEPS

第1節 国内と国外

1 意義

法人税法、所得税法などの税法は、国内においてのみ適用されるので、「国内」と「国外」の意味が問題になります。

2 定義

「国内」とは「この法律の施行地」を言い（法人税法第2条第1号、所得税法第2条第1項第1号）、「国外」とは「この法律の施行地外の地域」を言うことと定義されています（法人税法第2条第2号、所得税法第2条第1項第2号）。したがって、法律の条文だけからでは同義語反復の感があります。「国内」の意味が問題になった裁判において、領海外の大陸棚も日本の主権の権利が及ぶため国内に該当すると判断した判決があります¹。

第2節 内国法人と外国法人

1 意義

法人²は、税法上「内国法人」と「外国法人」に分けられます。内国法人と外

1 東京高裁昭和59年3月14日判決（行集35巻3号231頁。いわゆる「オデコ事件」）。なお、「国内」が問題になった事案ではないものの、日本の実効支配が及んでいない領土（竹島）につき鉱区税（地方税法第178条以下）の納税義務を否定した判決があります（東京地裁昭和36年11月9日判決、判例時報280号11頁）。

2 日本の税法には「法人」の定義はありませんが、日本の事業体については、それが「法人」であると法律に規定してあれば、税法上も法人に該当します。

外国の事業体が日本の税法において「法人」に該当するかが問題になることがあります。たとえば、外国の「パートナーシップ」という組織が、日本の税法上、組合に該当し構成員が直接納税義務を負うのか、それとも法人に該当し構成員は直接納税義務を負わない（したがって、パートナーシップにおいて生じた損失を、構成員の利益と通算できない）のかにつき裁判例が分かれていました。最高裁は「権利義務の帰属主体とされることが法人の最も本質的な属性である」として、米国デラウェア州のリミテッド・パートナーシップは権利義務の帰属主体になるため、法人に該当すると判断しました（最高裁平成27年7月17日判決・民集69巻5号1253頁、判例時報2279号9頁）。なお、ケイマンのリミテッド・パートナーシップは組合に

国法人とは、法人税法上の納税義務と課税所得の範囲に次のような違いがありません（所得税法上の取扱いは割愛します）。

すなわち、内国法人はそのあらゆる所得について課税されます（法人税法第4条第1項、第5条）。

これに対し、外国法人は、その所得のうち国内源泉所得に該当するものについて課税されます（法人税法第4条第3項、第9条）。

2 定義

(1) 内国法人

「内国法人」とは、国内に本店または主たる事務所³を有する法人のことです（法人税法第2条第3号。所得税法第2条第1項第6号も同じ定義）。

該当するとの判決があり（名古屋高裁平成19年3月8日判決（確定）、税務訴訟資料（250号～）257号順号10647）、パミューダのリミテッド・パートナーシップは組合に該当するとの判決があります（東京高裁平成26年2月5日判決（確定）、判例時報2235号3頁）。

この最高裁平成27年判決を受け、国税庁は“The tax treatment under Japanese law of items of income derived through a U.S. Limited Partnership by Japanese resident partners”という通知（英文のみ）を公開し、米国のリミテッド・パートナーシップについて、法人に該当するという主張を原則としてしないという立場を表明しましたが、法人に該当すると判断した最高裁判決との関係で、その意義や効力に疑問なしとしません。

なお、この本では、外国の法人は日本の株式会社³に相当する典型的な法人であることを前提にします。

- 3 「本店」は会社についての用語で、「主たる事務所」は非営利法人についての用語です（一般社団法人法第4条）。一般に、会社（営利法人）であっても非営利法人であっても、「登記を設立要件とする法人については、登記簿上の所在地による」とされています（白井純夫編『平成30年度図解法人税法』（大蔵財務協会、2018）2頁）。外国の会社が日本に「主たる事務所」を有すると、内国法人に該当するのではないかとの疑問があるかもしれませんが、会社（営利法人）では「主たる事務所」は問題にならず、あくまでも登記簿上の本店所在地が問題であり、日本におい

日本の法律に基づいて設立される会社は国内に本店を有する（有しなければならない）ので、すべて内国法人に該当します。いわゆる外資系の法人であっても、日本の会社として設立されているものは内国法人です。

（2）外国法人

「外国法人」とは、内国法人以外の法人（法人税法第2条第4号。所得税法第2条第1項第7号も同じ定義）、すなわち国外に本店または主たる事務所を有する法人のことです。

外国法人が日本に営業所を設けた場合、登記しなければなりません（会社法第933条）。しかし、それによってその外国法人が内国法人になるわけではなく、その営業所が「恒久的施設」に該当することになります（第5節（14頁））。

第3節 居住者と非居住者

1 意義

個人は、税法上「居住者」と「非居住者」に分けられ、「居住者」は、さらに「非永住者以外の居住者」と「非永住者」に分けられます。なお、「非永住者以外の居住者」（所得税法第7条第1項第1号）は、通常「永住者」とよばれているので、この本でも「永住者」とよびます。

「永住者」「非永住者」「非居住者」の区分に応じ、納税義務と課税所得の範囲に次のような違いがあります。なお、住民税の取り扱いについては、第4部第1章第1節3（2）（660頁）を参照してください。

て登記されていなければ外国法人に該当します。また、「外国会社」（会社法第2条第2号、第817条以下）として登記されているのであれば、外国会社に該当することは当然です。

(1) 永住者

永住者は、すべての所得について課税されます（所得税法第5条第1項、第7条第1項第1号）。

(2) 非永住者

非永住者は、その所得のうち、①国外源泉所得以外の所得、および②国外源泉所得で国内において支払われまたは国外から送金されたものについて課税されま
す（所得税法第5条第1項、第7条第1項第2号）。

(3) 非居住者

非居住者は、その所得のうち、国内源泉所得に該当するものについて課税され
ます（所得税法第5条第2項、第7条第1項第3号）。

2 定義

(1) 居住者

「居住者」とは、国内に住所を有しまたは現在まで引き続いて1年以上居所を
有する個人のことです（所得税法第2条第1項第3号）。

「住所」と「居所」は税法自体には定義されておらず、民法に規定されていま
す（民法第22条）。これを受け、所得税法において「住所」とは客観的事実に基
づき判定される「生活の本拠」とされています（所得税基本通達2-1）⁴。また、「居
所」とは、一般に、「生活の本拠」とまではいえませんが、ある程度継続して住ん
でいる場所を意味すると解釈されています。

4 所得税法における「住所」が民法と同一の意義を有するものであるとする判例として、大阪高裁昭和61年9月25日（訟務月報33巻5号1297頁）があります。また、相続税法における「住所」が民法と同一の意義を有するものであるとする判例として、最高裁平成23年2月18日判決（判例時報2111号3頁。いわゆる「武富士事件」）があります。