

恒久的施設を有する外国法人の源泉徴収の免除手続の改正

税理士 高山 政信

〔事例〕

外資系内国法人甲社では、甲社株式を100%所有している米国法人乙社の日本支店が資金に余裕があり国内の金融機関より有利に調達できるため、経常的に乙社の日本支店から資金を借り受けている。このたび、源泉徴収の免除規定が変更されたと聞いているがどのように変わったのか。

〔ポイント〕

国内に恒久的施設を有する非居住者又は外国法人（以下「外国法人等」という。）が支払を受ける一定の国内源泉所得に係る源泉徴収の免除が認められているが、次のとおり検討する。

- 1 改正前の取扱い
- 2 改正後の取扱い
- 3 租税条約の適用関係

〔検討〕

1 改正前の取扱い

(1) 概要

外国法人等で一定の要件を備えているものが、当該外国法人等の納税地の所轄税務署長から源泉徴収免除証明書（以下「免除証明書」という。）の交付を受け、この免除証明書を国内源泉所得の支払者に提出した場合には、その免除証明書の有効期間内にその支払者が支払う国内

源泉所得のうち特定のものについては、源泉徴収を要しないこととされている。この方式は証明書提出方式といわれている（旧所法180①、214①、旧所令304、330）。

一方、外国法人のうち一定の要件を備えている外国銀行、外国保険会社等又は外国証券会社（以下「外国銀行等」という。）が支払を受ける貸付金の利子については、納税地の所轄税務署から交付を受けた免除証明書を支払者に提示すれば、源泉徴収を要しないこととされている。この方式は証明書提示方式といわれている。

両者の違いは、証明書提出方式の場合は、特定の国内源泉所得の支払を受けるごとに、かつ、支払者ごとに免除証明書の交付を所轄税務署から受けなければならないのに対し、証明書提示方式の場合は、一度所轄税務署から免除証明書の交付を受ければその有効期限の間支払者に提示すれば済むことである。

(2) 外国法人の要件

この特例の対象となる外国法人は、次の要件を満たすものに限られる（旧所令304）。

- イ 外国普通法人となった旨の届出書を提出していること。
- ロ 商法に規定する外国会社若しくはその営業所の登記をすべき外国法人にあっては、その登記をしていること。
- ハ この特例を受けようとする国内源泉所得が、法人税に関する法令（租税条約を含む。）の規定により法人税を課される所得のうちに含

まれるものであること。

ニ 偽りその他不正の行為により所得税又は法人税を逃れたことがないこと。

ホ 恒久的施設の区分に応じ、それぞれの国内源泉所得がその法人の国外にある本店又はその事務所等にあてて支払われる場合には、その国内源泉所得について法人税法の規定による申告を適正に行うため、その法人が、その国内源泉所得の支払を受ける都度、その法人の法人税の納税地にある事務所等に対して、その国内源泉所得の種類、金額、計算の基礎、支払年月日その他必要な事項を通知し、かつ、その納税地にある事務所においてこれらの事項をその帳簿に記録すること。

(3) 免除の対象となる国内源泉所得

国内に支店等の恒久的施設を有する外国法人等の場合、次の所得が特例の対象となる（旧税法180①、214①）。

すなわち、所得税法161条2号（人的役務の提供事業の対価）、3号（不動産所得）、6号（貸付金利子）、7号（使用料）、8号イ（人的役務の提供に基因するもので給与に係る部分は除かれる。非居住者に限られる。）、9号（広告宣伝の賞金）又は10号（生命保険等の年金）である。

2 改正後の取扱い

(1) 概要

外国法人等についての源泉徴収免除手続が、すべて証明書提示方式に統一された。そして、これに伴い、外国銀行等についての証明書提示方式に関する規定も廃止された。

(2) 免除の対象となる所得の範囲の拡大

今回の改正により、所得税法161条1号の2（国内不動産の譲渡対価）に規定する所得が免除の対象となったが、国内にある営業所に信託されたものの信託財産に帰せられるものに限られる（所法180①一）。

(3) 要件の追加

外国法人が課税の特例を受けるための要件に、国内源泉所得の支払者の住所、事務所、事業所その他当該国内源泉所得の支払の場所並びにその提示した年月日を帳簿に記録することが確実であることが見込まれることが追加された（所令304五）。

(4) 適用開始

この改正は、平成16年7月1日以後に支払を受けるべき国内源泉所得について適用されるが、同日前に支払者に免除証明書を提出している場合に、同日後にその支払者から国内源泉所得の支払を受ける場合であっても、その免除証明書の有効期間中に支払われるものであるときは、改正後の規定による免除証明書の提示があったものとして適用される。

3 租税条約の適用関係

新日米租税条約では、100%子会社である内国法人が米国親会社に支払う貸付金の利子は、導管条項及び特典制限条項に該当しなければ軽減税率が適用されるが、本件では、当該貸付金の利子は、わが国に所在する支店等の恒久的施設に帰属するものなので、免税の要件を満たさないことになり、国内法どおりの課税関係となる。

4 まとめ

不良債権処理や証券化ビジネス等の分野でSPC（特定目的会社）の日本支店形態でわが国に進出している企業が多い。それらの企業の多くが、国内源泉所得に係る源泉徴収の免除の規定を利用しているように聞くが、外国銀行等の免除規定との取扱いの差異が、平成16年の税制改正により解消されるものといえよう。