

外国法人の申告納税と投資所得の関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

日本と租税条約を締結している国（X国）の居住法人であるA社は、日本に支店を保有して事業活動を行っている。A社日本支店は、日本における事業活動の一環として事業上の取引相手である内国法人B社に融資を行い、貸付金の利子を得ている。A社日本支店は、日本における事業活動により得た所得を申告納税しているが、B社から得た利子所得の課税関係はどのようなのか。

〔ポイント〕

- 1 租税条約の利子所得条項の適用
- 2 租税条約の事業所得条項の適用
- 3 外国法人に対する源泉徴収制度の特例
- 4 租税条約実施特例法の適用

〔検討〕

1 租税条約の利子所得条項の適用

日本が締結している租税条約における利子所得条項では、1項において、所得源泉地国が課税権を独占することなく、居住地国においても課税できる旨の規定が置かれている。

そして、2項では、所得源泉地国にも課税権があることを規定した上で、当該利子の受益者が条約相手国である居住地国の居住者である場合には、限度税率10%を超えないものとする等の規定がある。

この規定は、日本が利子所得の所得源泉地である場合、外国居住者又は外国法人が日本で取得した利子所得について、限度税率を10%とすると定めたものである。

租税条約では、投資所得に係る限度税率を、上記のように、「10%を超えないものとする。」と規定している。この規定は、仮に源泉地国における国内法によれば、非居住者の所得に係る税率が20%であった場合、源泉地国における条約相手国の居住者に対する源泉徴収を国内法による20%ではなく、租税条約を適用して最高10%とするというものであり、このままでは、源泉地国において具体的な適用ができない。そこで、我が国は、租税条約の実施に伴う特例等に関する法律（以下「租税条約実施特例法」という。）という国内法に規定（租税条約実施特例法3の2）を置くことで、この租税条約上の限度税率を国内法の適用上源泉徴収の税率とすると規定して、租税条約と所得税法等との橋渡しを行っている。

しかしながら、本事例のように、日本と租税条約を締結しているX国の居住者である利子の受益者が、所得源泉地国である日本国内に保有する恒久的施設である支店を通じて事業を行っている場合、当該利子の支払の基因となった債権が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、上述の規定の適用はなく事業所得条項の規定が適用となる。

2 租税条約の事業所得条項の適用

例えば、日米租税条約の事業所得条項（7条）の7項は、投資所得のように他の条項に規定のある所得と事業所得条項との関連について規定したもので、これらの投資所得は、まず、それぞれの所得について規定する条項が適用され、したがって、条約の適用上は、個別の投資所得条項が、7条（事業所得条項）に優先して適用される。

しかし、上記1において述べたとおり、日本に支店等の恒久的施設を有する外国法人等が、当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、上述の規定の適用はなく事業所得条項の規定が適用されるのである。このような規定が置かれている趣旨は、投資所得を当初から恒久的施設所得とすると、恒久的施設の存在の有無により所得源泉地国において免税となることを避ける意味から、投資所得としての課税が原則であり、そのうち、恒久的施設の所得に帰せられるものは、総合課税による申告納税を行うように規定が置かれているのである。

本事例の場合、ここまでの検討結果を踏まえると、日本源泉の利子所得は、国内源泉所得である事業所得と総合して法人税率により課税を受けるということになる。

3 外国法人に対する源泉徴収制度の特例

日本に恒久的施設を有する外国法人は、内国法人等と同様の状況にあることから、所定の要件を満たす場合、特定の所得に対する源泉徴収が免除される。この免除を受けするためには、当該外国法人等が所轄税務署長から源泉徴収免除証明書の交付を受け、この免除証明書を国内源泉所得の支払者に提示する必要がある（所法180、214）。本事例の国内源泉所得である貸付金の利子は、源泉徴収の免除の対象となる。

4 租税条約実施特例法の適用

租税条約実施特例法は、既に述べたように、

租税条約と国内法との橋渡しをする役割を持った国内法である。租税条約実施特例法4条（配当等又は譲渡収益に対する申告納税に係る所得税等の軽減等）規定があり、これを本事例に沿って解釈すると次のようになる。

条約相手国居住者等（本事例ではA社）が得た配当等の投資所得又は譲渡収益のうち、日本とX国の租税条約においてX国におけるA社所得として取り扱われ、租税条約において限度税率の定めがある所得（所得税法165条（総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算）又は法人税法142条（国内源泉所得に係る所得の金額の計算）の適用を受けるものに限る。）を有する場合には、配当所得等の投資所得に課される法人税等は、限度税率超過分を軽減することになっている。

また、租税条約実施特例法4条2項では、条約免税となる所得が総合課税となる場合で、所得税法165条（総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算）又は法人税法142条（国内源泉所得に係る所得の金額の計算）の適用を受ける所得について、外国法人に限定すれば、法人税法9条（外国法人の課税所得の範囲）、同法141条（外国法人に係る各事業年度の所得に対する法人税の課税標準）、同法142条、同法143条（外国法人に係る各事業年度の所得に対する法人税の税率）、同法144条（所得税額の控除）の規定の適用はないことになる。

以上のことをまとめると、A社日本支店の申告において、B社からの利子所得は、法人税の対象となる課税所得に含まれることになるが、租税条約実施特例法の規定により、利子所得に係る税額が租税条約に定める限度税率を超える場合は、限度税率まで減額されることになる。

また、当該利子所得が租税条約において源泉地国免税とされている場合には、当該利子所得は外国法人の課税標準に含まれないことになる。