

## 投資先の国において条約免税となる所得と 法人税法施行令176条5項の適用関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

ドイツ法人A社は、日本に支店を有して国内外に投資運用を行っている。A社日本支店は、米国法人B社に対する貸付金の利子を受領している。この利子所得については、米独租税条約11条の適用により、米国において条約免税となっている。

日本の法人税法施行令176条5項において、日本に支店等を有する法人が、国外にある者に対して行う金銭の貸付け等により所得がある場合、国内源泉所得として課税されることになる。ただし、この所得について国外において課税を受けている場合は日本における課税関係は生じないことになっている。

A社日本支店は、この米国法人B社からの利子所得について日本で課税を受けるのか。

### 〔ポイント〕

- 1 日米租税条約の適用の可否
- 2 米独租税条約11条の規定
- 3 法人税法施行令176条5項の規定
- 4 日本における課税関係

### 〔検討〕

#### 1 日米租税条約の適用の可否

本事例における取引は、A社日本支店が米国法人B社に金銭を貸し付け、米国において、当

該貸付けに係る利子所得が発生したものである。したがって、利子所得の所得源泉地は、米国である。

その結果、A社日本支店と米国源泉の利子所得の関係から日米租税条約の適用とする向きもあろうが、A社日本支店は、租税条約の適用上非居住者となるため（日米租税条約4条1項ただし書）、租税条約の適用対象者は、一方又は双方の国の居住者であることから、本事例に対する日米租税条約の適用はないことになる。

#### 2 米独租税条約11条の規定

現行の米独租税条約（以下「米独租税条約」という。）は、1989年8月に署名し、1991年8月に発効した第2次米独租税条約（2006年6月に一部改正の議定書署名、2007年12月に同議定書発効）である。

米独租税条約11条（利子所得条項）は、条約免税であることから、所得源泉地国における課税はなく、居住地国における課税のみが規定されている。

「生じた利子で、一方の締約国の居住者により実質的に受領される（beneficially owned）利子は、その国においてのみ課税される。」

また、米独租税条約の1989年議定書の10では、その居住地国において課税を受ける受領者は、利子の受益者とみなすと規定されている。

既に述べたように、米国を所得源泉地とする当該利子所得は、米国を源泉地国、ドイツを居

住地国とする租税条約の適用ということになる。

### 3 法人税法施行令176条5項の規定

法人税法施行令176条5項の規定は次のとおりである。

「第1項に規定する法人が、国内に有する法第141条第1号に規定する場所を通じて行う国外にある者に対する金銭の貸付け、投資その他これらに準ずる行為により生ずる所得で当該場所において行う事業に帰せられるものは、第1項の規定にかかわらず、当該法人の法第138条第1号に規定する国内において行う事業から生ずる所得とする。ただし、当該行為の行われた外国（当該法人の本店又は主たる事務所の所在する国を除く。）において当該行為により生ずる所得に対し第141条第1項（外国法人税の範囲）に規定する外国法人税が課された又は課されるべき旨を証する書面を確定申告書に添付した場合は、この限りでない。」

この規定の背景には、タックスヘイブンに設立した法人が、日本に支店を設立し、東南アジアの免税事業等に投資活動を行った場合に、当時の法令では、関係する3か国のいずれにおいても課税関係が生じないため、その税の真空地帯を解消するためにこの規定が設けられたものである。また、この条文には、ただし書があり、所得源泉地国において課税を受け、それを証する書面を確定申告書に添付した場合は日本における課税はないことになる。

しかし、本事例では、米国において条約免税となるために、上記の課税を証する書面の添付はできないことになる。

この法人税法施行令176条5項については、法人税法施行令142条（控除限度額の計算）4項2号に次のような規定がある。

「第176条第5項に規定する行為により生ずる所得については、同項の規定にかかわらず、国外源泉所得に係る所得に該当するものとする。」

この法人税法施行令142条4項2号の規定から想定できることは、本来の所得源泉ルールからすれば、国外源泉所得となるべき所得を、法人税法施行令175条5項において国内源泉所得（国内において行う事業から生ずる所得）としたことで、立法の目的（税の真空地帯の解消）は果たしたことになるが、少し違和感のある規定となっているといえる。

### 4 日本における課税関係

本事例を整理すると、利子所得の受領者の本店所在地国はドイツ、利子所得の所得源泉地国は米国、利子を受領する支店の所在地国は日本ということになる。

本事例における租税条約の適用関係は、日米租税条約の適用はなく、米独租税条約の適用ということになる。そして、日本の国内法である法人税法施行令176条5項の適用の可否が問題の焦点であり、これに関連して、米国における課税はないことから、法人税法施行令176条5項のただし書の適用はないことになる。

結果として、所得源泉地国である米国における課税は、米独租税条約により免税となることから、法人税法施行令176条5項の規定にあるように、金銭の貸付け等により生ずる所得で当該場所において行う事業に帰せられるものは、当該法人の法人税法138条1号に規定する国内において行う事業から生ずる所得とする、ということになり、この利子所得は、日本において国内源泉所得として課税になるものと思われる。

通常であれば、恒久的施設が関連する投資所得の場合、居住地国、源泉地国及び恒久的施設の所在地国の3か国における三重課税の問題が生ずることになるが、本事例では、源泉地国である米国において課税がないために、恒久的施設の所在地国である日本と居住地国のドイツにおける二重課税という結果になる。