

# 国際課税のケース・スタディ

## 恒久的施設により負担される利子の所得 源泉ルールについて

### 〔事例〕

日本法人甲社は、米国法人乙社ロンドン支店に対し貸付金債権を有しており、乙社ロンドン支店より当該貸付金に係る利子を受領している。乙社ロンドン支店では、当該貸付金を、同支店の英国における業務のために使用しており、甲社への支払利子は同支店により負担されている。甲社の受領する利子についての米国、英国及び日本における課税関係はどのようになるのか。なお、甲社は米国及び英国に恒久的施設を有していない。

### 〔ポイント〕

日米租税条約上、恒久的施設により負担される利子の所得源泉ルールについては、特に当該恒久的施設が両締約国以外の第三国に所在する場合に、当該第三国源泉とされる規定を有する点に留意の必要がある。

### 〔検討〕

#### 1 甲社に対する米国における課税

##### (1) 所得源泉地

日本法人甲社の、米国における課税については日米租税条約が適用されるので、同条約に基づいて検討する。

同条約第6条(2)において、「利子は、一方の締約国又はその地方政府、地方公共団体若しくは居住者によって支払われる場合に限り、当該一方の締約国内の源泉から生ずる所得として取り扱う。」

として、利子の源泉地について債務者主義による旨を定めている。すなわち、その所得源泉は、利子の支払者（債務者）の居住地国により判定されるとするもので、これによれば米国法人乙社の支払う利子は米国源泉所得となる。

しかしながら、利子の支払者が恒久的施設を有し、次の場合において当該恒久的施設が利子（船舶又は航空機の購入に関連して生じた債務について支払われるものを除く）を負担するときは、その利子は、当該恒久的施設が存在する国の所得源泉として扱われ、債務者主義の例外を定めている。

(a) その利子の支払者（一方の締約国の居住者であるかどうかを問わない。）が、一方の締約国内に当該恒久的施設を有する場合において、その利子の支払の基因となった債務が当該恒久的施設について生ずるとき。

(b) その利子の支払者が一方の締約国の居住者であり、かつ、両締約国以外の国に当該恒久的施設を有する場合において、その利子の支払の基因となった債務が当該恒久的施設について生ずるとき。

本事例の場合、利子の支払の基因となった債務が生じ、かつ当該利子を負担する恒久的施設は、乙社ロンドン支店であり、日米両締約国以外の第三国（英国）に所在するため、(b)項が適用される。従って、当該利子の源泉は、たとえ米国法人乙社により支払われるものであっても、恒久的施設の所在地である英国源泉（米国の国外源泉）とされる。

## (2) 課税関係

日本法人甲社は、米国において恒久的施設を有しないので、米国の国外源泉所得とされる当該貸付金利子について米国で課税されないこととなる。

### 2 甲社に対する英国における課税

#### (1) 所得源泉地

当該利子は日米租税条約の規定上、英国源泉所得とされるが、日本法人甲社の英国における課税については日英租税条約が適用されるので、同条約に基づいて検討する必要がある。

日英租税条約第12条(5)は、利子の源泉地について債務者主義による旨を規定する一方、利子の支払者（一方の締約国の居住者であるかどうかを問わない）が一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、その利子を支払う基因となった債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、その利子を当該恒久的施設が負担するときは、その利子は、当該恒久的施設が存在する締約国内で生じたものとされる旨規定している。

本事例の場合、利子の支払者である米国法人乙社は英国内に支店を有し、利子を支払う基因となった債務が生じ、かつ、その利子を負担するのは同支店であるので、当該利子の源泉は、本条項の適用により英国源泉とされる。

#### (2) 課税関係

日本法人甲社は、英国において恒久的施設を有しないので、英国源泉とされる当該貸付金利子に対し税率10%を限度として課税されることとなる（日英12(1)及び(2)）。

### 3 甲社に対する日本における課税

#### (1) 所得源泉地

国内法上、国内源泉所得とされる貸付金利子は、原則として、国内において業務を行う者に対する貸付金で当該業務に係るものの利子とされている（法法138六）。すなわち、その所得源泉は、利子の支払者（債務者）の居住地国により判定されるの

ではなく、貸付金がどこで使用されたか否かにより判定されることになる（使用地主義）。

本事例の場合、甲社の乙社ロンドン支店に対する貸付金は、同支店の英国における業務のために使用されているので、当該利子は国外源泉（英国源泉）所得とされる。また、租税条約の適用上も英国源泉所得とされることは前述したとおりである。

#### (2) 課税関係

甲社は、内国法人として、国外源泉所得とされる当該貸付金利子についても課税対象とされる。

### 4 結論

甲社は、当該受領する貸付金利子について日本と英国で課税され、英国で課された租税は、外国税額控除として、甲社の全世界所得のうち国外源泉所得に対応する分として計算された控除限度額の範囲内で、日本の法人税額から控除し得ることとなる（法法69①）。

なお、OECDモデル条約には、利子条項について、日米租税条約第6条(2)(b)のような規定（利子を負担する恒久的施設が両締約国以外の第三国に所在する場合についての規定）を有していない。従って、OECDモデル条約と同様の利子条項により規定されている租税条約締約国との間では、当該締約国での課税上、第三国の恒久的施設により負担される利子の源泉は、本則にもどり、債務者主義により判定されることになるものと考えられる。

（税理士 小沢 進）