

# 国際課税のケース・スタディ

## 海外の親会社又は本店からの資金の援助

### 〔事例〕

当社は香港法人であるが、米国に本拠を有する世界的規模で種々の分野において事業活動を営む企業グループの構成員である。

この企業グループの日本における事業は、食品販売については、現地法人A（内国法人）を設立して事業を遂行している。また証券業務については、支店Bを設置して事業を遂行している。

A及びBは、いずれも多額の損失をかかえているためそのテコ入れを行うこととし、このたび、海外から資金援助金（無償供与）を行うこととした。

Aに関しては、その受入援助資金は、受贈益として法人税の所得金額の算定上益金に算入することが必要と考えるが、Bに対する援助金については、その課税関係はどのようになるのか。

### 〔ポイント〕

- ・現地法人である内国法人の課税と外国法人（支店）の課税との相違
- ・本店と支店との間の資金の供与
- ・親会社と子会社との間の資金の供与

### 〔検討〕

- 1 現地法人である内国法人に対する課税と外国法人（支店）に対する課税との相違  
外資系内国法人の場合、その株主である親会社

等は、外国法人ではあるものの、外資系内国法人が、他の内国法人と異なる課税を受けることはない。わが国の国内法上そのような異なる課税関係を定めた規定はない。また、わが国が締結した租税条約においても、いわゆる無差別条項の規定により、外資系内国法人と他の内国法人とを差別する課税を禁止している。

OECDモデル条約第24条第6項において次のように規定されているが、この規定は、資本無差別ともいわれ、わが国が締結した多くの租税条約において同様又は同趣旨の規定が置かれている。

「一方の締約国の企業であってその資本の全部又は一部が他方の締約国の一又は二以上の居住者により直接又は間接に所有され又は支配されているものは、当該一方の国において、当該一方の国の類似の他の企業が課されており若しくは課されることがある租税若しくはこれに関連する要件以外の又はより重い租税若しくはこれに関連する要件を課されることはない。」

内国法人は、その稼得する所得についてはその所得の発生場所の如何を問わず、すべて法人税の課税の対象とされる。また、外国で課された外国法人税については、外国税額控除制度により、国際的三重課税の調整が行われることとなる。

一方、外国法人については、原則として、その法人が稼得する所得のうちわが国で生じたもの（国内源泉所得）についてのみ法人税が課されることとされている。また、その外国法人の居住地国とわが国との間に租税条約の締結がある場合には、その条約の規定に基づいて課税関係が定まる。

外国法人に対しては、国内源泉所得のみが課税の対象とされていることから、少なくともわが国と外国法人の居住地国以外の第三国との間においては、同一所得に対する二重課税は生じないはずである。したがって、わが国での課税上外国法人に対して外国税額控除の規定の適用はないこととされている。

以上が内国法人と外国法人との課税上の基本的な相違点である。

## 2 本店と支店との間の資金の供与

外国法人の支店に対する課税においては、その主なものは、法人税法第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考えられるが、国内において行う事業から生ずる所得に関しては法人税法施行令第176条において各種の事業から生ずる所得についてその所得の範囲を定めている。同条項において、その事業の種類による所得の範囲の明定のないものについては、いわゆる独立企業の原則によることが規定されており、本支店間の取引についても原則としてこの独立企業原則により、「国内において行う事業から生ずる所得」を算定することとなる。

この独立企業原則の根拠は、次の条項（法人税法施行令第176条第1項第7号）による。

「その法人が国内及び国外にわたって前各号に該当しない事業（事業に係る行為を含む。）を行う場合 当該事業により生ずる所得のうち、当該事業に係る業務を国内業務と国外業務とに区分し、これらの業務とそれぞれ独立の事業者が行い、かつ、これらの事業者の間において通常取引の条件に従って取引が行われたものとした場合にその国内業務につき生ずべき所得又はその国内業務に係る収入金額若しくは経費、その国内業務の用に供する固定資産の価額その他国内業務が当該事業に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因を勘案して判定したその国内業務につき生ずべき所得」とされている。

しかしながら、同条第3項第2号において本支店間における資金の移動又は資産の移動について

は所得が生じないものとされており、従って、本店から支店への資金の供与又は支店から本店への利益の送金があった場合においてもその支店に対する課税関係は生じない。

法人税法施行令第176条第3項第2号の規定は、次のとおりである。

「第1項に規定する法人が次に掲げる行為をする場合には、当該行為からは所得が生じないものとして、同項の規定を適用する。

二 その法人が国内又は国外において行う事業に属する金銭、工業所有権その他の資産をそれぞれの法人が国外又は国内において行う事業に供する行為」とされている。

本件の場合、支店に対する無償の供与が本店よりなされるのであれば、この条項に基づいて、日本での課税関係は生じない。仮に、関連者又は第三者から支店に対し直接その無償の資金援助がなされる場合には、法人税法施行令第178条第2号（国内にある資産の贈与を受けたことによる所得）又は同条第5号（国内において行う業務又は国内にある資産に関し供与を受ける経済的な利益に係る所得）の規定が存することからその無償供与は国内源泉所得に係るものとして法人税の課税の対象になるものと考えられる。

## 3 親会社と子会社との間の資金の供与

親会社と子会社とは、本支店間との関係とは異なりそれぞれ独立の人格を有するものであることから、両者間における資金の供与については、適正な利率によるローン形態を採ることが必要とされ、無償の資金の供与は子会社等を整理する場合の損失負担等特殊な場合を除いて寄付金として処理されることとなる。

親会社等が国外関連者に該当する場合において当該親会社等からの無償の資金の供与は子会社（内国法人）において受贈益としての課税が生じる。当該親会社等に対しては、わが国で課税関係はなく、したがって、わが国においては寄付金に関する扱い等の問題は生じない。

（税理士 小沢 進）