

外国法人の日本支店が稼得する国外投資に係る 所得に対する課税について

〔事例〕

当社は独法人の日本支店であるが、日本において金融業を営んでいる。

日本支店は、当社のグループの構成員である米国法人に対して貸付金を有し、これに対する利子収入がある。

当該利子は、法人税法施行令第176条第5項の規定により国外源泉所得に該当することとなるものの、この所得は日本支店に帰属することは明らかであることから、わが国の法人税の申告の際、この利子を課税所得の算定上課税所得に含めるべきかどうか、その判断に苦慮している。この判断のベースとなる回答をお願いしたい。

〔ポイント〕

- 1 外国法人に対する法人税の課税について
- 2 法人税法施行令第176条第5項の規定について
- 3 日独租税条約第7条（事業所得）の規定について

〔検討〕

1 外国法人に対する法人税の課税について
法人税法第9条（外国法人の課税所得の範囲）の規定により外国法人の課税所得の範囲は、各事業年度の所得のうち法人税法第141条各号（外国法人に係る法人税の課税標準）に掲げる外国法人の区分に応じ当該各号に掲げる国内源泉所得に係る所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課する、こととしている。

貴社の場合、貴社はわが国に支店を有することから、法人税法第141条第1号の規定によりすべての国内源泉所得が法人税の課税の対象とされる。逆に、国外源泉所得はすべて課税の対象から除外されることとなる。

2 法人税法施行令第176条第5項の規定について

法人税法施行令第176条の規定は、国内源泉所得に関する法人税法第138条の規定についてその細目を定めるものであり、法人税法施行令第176条第5項は金銭の貸付け、投資その他これらに準ずる行為により生ずる所得に関し、次のとおり規定されている。

「法人税法施行令第176条第5項

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業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。」

上記1のとおり、外国法人に対する法人税の課税は国内源泉所得に課税の範囲を限定し、国外源泉所得は課税の対象から除外することとしている。

外国法人の支店等の恒久的施設の稼得する所得は、通常国内源泉所得に該当するものと思われるが、例外的に国外源泉所得に該当するものもあり得る。この場合には、国外源泉所得は法人税の課税の対象から除外される。

法人税法施行令第176条第5項の規定は、支店等が行う国外にある者に対する貸付け、投資その他これらに準ずる行為により生ずる所得でその支店等に帰せられるものは原則として国内源泉所得に該当するものとし、法人税の課税の対象とする趣旨である。したがって、本項の規定がなければ、これらの所得は、本来国外源泉所得に該当し、わが国の法人税の課税の対象から除外されるものである。

ただし、当該金銭の貸付け、投資その他これ

らに準ずる行為により生ずる所得に対し、これらの所得の生じた国においてわが国の法人税に相当する税が課される場合には、当該所得は国内源泉所得に該当しないこととされている。

このような措置は、わが国の外国税額控除制度においては、その適用対象者は居住者、内国法人に限定し、非居住者、外国法人に対しては外国税額控除の適用はないこととしているので、当該金銭の貸付け、投資その他これらに準ずる行為により生ずる所得に対しその所得の生じた国において課税が行われる場合には、当該所得に対しわが国での法人税課税とその国での法人税課税とが競合し、二重課税が生ずることとなることから、わが国においてその二重課税の調整が必要とされる。

わが国の外国税額控除制度においては、外国法人に対する二重課税の調整のための措置がないこともあって、当該金銭の貸付け、投資その他これらに準ずる行為により生ずる所得については外国で課税がない場合に限ってわが国で課税を行うこととしている。

3 日独租税条約第7条（事業所得）の規定について

日独租税条約第7条第1項は次のとおり規定されているが、恒久的施設に対する事業から生ずる所得に対してはその恒久的施設に帰せられるものが課税の対象とされる趣旨の規定である。「日独租税条約第7条第1項

一方の締約国の企業の利得については、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行わない限り、当該他方の締約国の租税を免除する。

一方の締約国の企業が他方の締約国内にある

恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行う場合には、その企業の利得に対し、当該恒久的施設に帰せられる部分についてののみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。」

本事例においては、当該貸付けに係る所得は日本支店に帰せられることから、日独租税条約第7条の規定の適用上わが国での課税は行い得るものの、当該貸付けに係る所得が米国において課税されるものと考えるので、上記2のとおり、国内法上当該貸付けに係る所得はわが国の国内源泉所得に該当しないこととなり、わが国での法人税課税はないこととなる。

租税条約において上記日独租税条約第7条第1項の規定と同趣旨の規定により恒久的施設に帰する所得に対する課税が行い得る場合であっても、当該所得が国外源泉所得に該当するときには、わが国での法人税課税はないものと解すべきである。

〔結 論〕

当該貸付けに係る利子は国外源泉所得に該当することとなるので、当該利子に対するわが国での法人税課税はないこととなる。

(税理士 小沢 進)

財経詳報社の好評国際税務既刊図書

Q & A 移転価格の税務 (三訂版)

五味雄治 編著
A5判・3262円

米国の新しい規制やOECDの新ガイドラインをふまえて最新の取扱いを111本のQ&Aと資料で詳解。

国際取引課税—その理論と実務

五味雄治・大崎 満 著
A5判・4893円

欧米と日本の制度を比較対比しながら、その仕組み、移転価格税制、タックスハイブンを対策税制等を詳説。

Q & A 租税条約の実務 (三訂版)

小沢 進 著
A5判・3262円

租税条約の基本的解説と多数のQ&A・ケーススタディにより、租税条約の入門から実務処理まで幅広く対応。

国際税務ガイドブック (三訂版)

小沢 進 著
A5判・1937円

国際税務の重要性の高まりに対応し、基本的な項目とルールをわかりやすく解説した入門書の決定版。

英和対照 税金ガイド 平成10年版

五味雄治 著
A5変型・9975円

わが国の最新の国税・地方税の取扱いを、英文和文対照で解説した唯一の書。国際化時代に必携の1冊。

Guide to Japanese Taxes 1998-1999年

五味雄治 著
A5変型・7350円

わが国の最新の国税・地方税の取扱いを、法律から通達まで英文で解説した唯一の書。

(価格は税込)

財 経 詳 報 社