

国際課税のケース・スタディ

租税条約の規定により投資先国での課税がない場合における 法人税法施行令第176条第5項の規定の適用について

税理士 小沢 進

〔事例〕

当社は日本に支店を有するドイツ法人で、主として投資運用を目的とするものである。

日本支店は米国法人に対する貸付金に係る利子の受領があるが、当該利子については、米独租税条約の規定の適用により米国での課税はないこととされている。

ところで、法人税法施行令第176条第5項の規定により当該利子についてその投資先である米国における課税がないことから、日本の国内源泉所得とされ、日本支店の法人税の課税の対象となるのではないかと懸念している。

当該利子は日本支店の法人税の課税の対象となるか否かをお尋ねしたい。

〔ポイント〕

いわゆる1号PEに該当する法人がそのPEを通じて国外で投資等の行為から生ずる所得についてはその投資先の国において課税がない場合には国内源泉所得に該当するものとされているが、その課税がない根拠が、その投資先国と日本にPEを有する外国法人の居住地国との間の租税条約の規定に基づく場合はどのようなかがポイントとなる。

〔検討〕

1 法人税法施行令第176条第5項は次のとおり規定されている。

「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。」

上記の規定から当該PEが、当該利子について米国で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当該利子は法人税の課税の対象から除外されることとなる。

しかしながら、米独租税条約の規定に基づき当該利子について米国での課税はないこととさ

れていることから米国で法人税が課された又は課されるべき旨を証する書面の作成は、あり得ないのではないかと考える。

2 本事例のようにその稼得する利子について、その利子受領者の本店所在地国（本事例におけるドイツ）、その利子の源泉地国（本事例における米国）、更にはその利子受領者の PE 所在地国（本事例における日本）での課税が関連する場合には、一般論としては、国際的な三重課税が生ずる可能性が存する。三重課税が生じた場合には、その重複課税を避ける措置が講じられるべきである。例えば米国の税制においては、外国法人に対しても外国税額控除を認めることにより重複課税を回避することとしている。すなわち、米国に所在する外国支店が稼得する利子については、米国の国外源泉所得である場合においても、米国での課税が行われるケースがあるが、この場合には、利子の源泉地国での課税、PE 所在地国である米国での課税及び当該法人の居住地国での課税による三重課税が生ずる。この重複課税を排除するため PE 所在地国、すなわち米国における課税に関し、外国法人に対し外国税額控除を認めることによって利子の源泉地国と PE 所在地国との二重課税の排

除を行う措置が講じられている。

本事例においては、先ず、米独間で米独租税条約によりその二重課税が完全に排除されていることから、PE 所在地国である日本での課税があったとしても、三重課税は生ずることがない。したがって日本での課税に関し、外国法人に対しての外国税額控除の適用の必要性はないことになる。

3 本事例のように第三国間の租税条約の規定により源泉地国での課税が免除された場合に限って、PE 所在地国である日本での課税が行われるとする仕組みについては、奇異な感じを受けるものであるが、三重課税の排除といった観点からは、第三国間の租税条約の規定により源泉地国での課税がないことを条件として PE 所在地国であるわが国での課税を行う方式は、それなりに是とされるものと考えられる。

〔結 論〕

投資先国での課税がないことの根拠が源泉地国と居住地国との間の租税条約の規定であっても、法人税法施行令第176条第5項の規定の適用により、当該利子は、国内源泉所得とされる。

新版 附帯税の事例研究

品川 芳宣 著

A 5 判上製函入・定価4077円（税込み）

延滞税から重加算税まで、600余の判決・裁決事例を分析、体系化した加算税実務のバイブル。

財 経 詳 報 社