

非居住者の日本支店と外国税額控除

1 内国法人又は個人居住者の課税所得の範囲

内国法人又は個人居住者（以下「居住者」という。）の日本における課税所得の範囲は、全世界所得である。外国法人又は個人非居住者（以下「非居住者」という。）の日本における課税所得の範囲は、国内源泉所得である。このように法人又は個人は、その居住形態に応じて課税所得の範囲が異なることになるが、その理由は何かということになる。

居住者の課税所得の範囲については、居住地国課税の理論が適用となる。国が課税管轄権を行使する場合、個人については住所を基準として、国内に住所を有する個人に対して国は対人主権を有するとして、その個人のすべての所得に対して課税する権限を持つことになる。したがって、その個人の国籍がどこであろうと日本国内に住所を有するか否かにより判定が行われる。これに対して、米国及びその他数か国は、住所ではなく、国籍（市民権）を基準としている。

法人の場合は、設立準拠法主義又は本店所在地主義等の基準に基づいて内国法人と外国法人を区分している。設立準拠法主義とは、米国等が採用している法人の居住地国を判定する基準の一つで、法人設立の際の準拠法の国が居住地国となる。また、本店所在地主義とは、日本が採用している法人の居住地国を判定する基準の一つで、法人の本店又は主たる事務所の所在する国が居住地国となる。

したがって、個人の場合は、国籍等の法的帰属ではなく、住所という経済的帰属に基づいて判定され、法人の場合は、設立準拠法主義又は本店所在地主義という個人の場合の国籍主義と同様の基準により居住形態が判定される。なお、法人の居住形態の判定基準としては、管理支配地主義という経済的帰属と同様の基準により判定する方法もある。

2 非居住者の課税所得の範囲

非居住者は、所得の源泉地国と人的連結がないことから、源泉地国の領土内における財産の所在又は所得の発生という物的側面が重視される。したがって、源泉地国の主権行使は、領土主権に基づいてその領土内という地理的限定を受けることになる。その結果、源泉地国における課税所得の範囲は、通常、その国における国内源泉所得に限定されている。

3 外国税額控除の論理

居住者は、通常、居住地国において全世界所得に課税されるため、源泉地国で一度課税を受けた国外源泉所得が居住地国において再度課税されると国際的・二重課税が生ずることになる。外国税額控除は、この国際的・二重課税を排除するために、居住地国において課された外国税額のうち、控除限度額までの税額を居住地国の税額から控除する方法である。

したがって、非居住者の課税所得の範囲には、国外源泉所得が課税所得の範囲に含まれないことから外国税額控除を行う必要もなく、非居住

Topics of International Taxation

者課税に係る税法の規定には、外国税額控除に係る規定がない。その意味では、源泉地国課税の範囲が国内源泉所得に限定されているということは、理論的に、領土主権の行使として整合性があることになる。

4 非居住者の課税所得の範囲が拡大する等の場合

米国の内国歳入法典第906条は、外国法人等(外国法人の米国支店等)の外国税額控除に関する規定を置いている。その基本的な要件は、外国法人等が米国事業と実質的に関連のある所得を有していること及び外国が当該所得に課税していること、である。また、当該条文では、外国税額控除として直接税額控除のみではなく間接税額控除も認められることが規定されている。

この米国の外国法人等に係る規定は、上記に説明した非居住者の課税所得の範囲を定める理論的根拠である領土主権に反することにはならないのかという問題が生じよう。また、同様に、非居住者の支店等が国内における事業活動を通じて外国で所得(本店又は支店以外の第三国所得)を取得する場合、当該所得を当該支店等に帰属する所得とする場合、米国のように、国外源泉所得として課税するが外国税額控除を行うとするものと、これとは別に、支店等の所得に帰属することを理由として所得源泉地を第三国から当該支店等の所在地国に変更する考え方の二つがある。

前者は、居住法人に対して国内源泉所得のみを課税する属地主義を採用している国の法人が、米国に支店を設けて租税回避を行うことを防止するために創設された規定である。すなわち、仮に、米国支店の課税所得の範囲が国内源泉所得であれば、当該米国支店が棚卸資産の権原の移転を米国国外で行い、その所得を米国国外源

泉所得として取得した場合、米国支店は当該所得を国外源泉所得として課税範囲から外し、本店所在地国は、当該所得を国外源泉所得として課税しないことから、本店所在地国及び支店所在地国の双方で課税にならない事態が生じることから、実質的に米国国内の事業から生じた所得については米国が課税すべきであると考えられて上記の方法となったのである。後者は、旧日米租税条約における事業所得の所得源泉地に関する解釈である。

5 非居住者に対して外国税額控除を認める場合

非居住者の課税所得の範囲が、領土主権という理論的枠組みに規制されるものでないことは、米国の非居住者課税が実例になっている。国内法として、非居住者の課税所得の範囲を国外源泉所得まで拡大するのであれば、課税原則を変更する理由が必要になろう。さらに、非居住者課税の改正に伴う外国税額控除の適用範囲の拡大が必要になる。租税条約の分野では、OECDがPEの活動に関連して第三国で生じた投資所得の課税と外国税額控除の関連を検討し(OECD, Issues in International Taxation No. 4 Model Convention: Four Related Studies Triangular Cases, 1992)、支店所在地国が外国税額控除を認める根拠として、無差別取扱条項の適用に言及している。いずれにせよ、非居住者の課税所得の範囲については、外国法人である支店等の課税所得の範囲の拡大と表裏一体で外国税額控除の規定があり、非居住者の課税所得の範囲の拡大は国際的二重課税を増加させることになる点にも注意を払うべきであろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好