

そこが知りたい！

## 国際税務ニュースレター

### 今回のテーマ： 日本支店の帰属所得の課税関係

外国法人に対する法人税の課税方式は、平成26年度税制改正により、OECDモデル租税条約第7条の考え方（AOA:Authorized OECD Approach）に沿った帰属主義に改められました。改正法の施行時期は、平成28年4月1日以後開始事業年度とされたことから、今回は、インド法人の事例を設けて改正法の課税関係を説明します。

#### 設例

インド法人A社はソフトウェアの開発及びメンテナンス事業を行う法人です。同社の日本支店は、同社と顧客（内国法人）との技術役務提供契約のもと、日本国内でソフトウェアの開発及びメンテナンス業務の一部を行います。これまでA社は、インド国内ですべての業務を行っていましたが、今後は開発業務の一部を日本支店の従業員がA社の客先に出向いて行います（オンサイトサービス）。

業務の対価は、インド国内で行う業務もオンサイトサービス業務のいずれも日本支店の口座に振り込まれ、日本支店は、支店の運転資金を控除した残額を本店に送金しています。

この場合、インド国内での開発業務、日本国内でのオンサイトサービスのそれぞれについて、顧客が支払う対価の源泉徴収義務とA社の法人税の課税関係はどうなるのでしょうか。

#### 課税関係

##### ① 国内法の取扱い

日本支店が提供するオンサイトサービスの対価は、サービスがA社の恒久的施設（支店）を通じて提供されていることから恒久的施設帰属所得（PE帰属所得：法法138①一）として取り扱われますので、A社には法人税の課税関係が生じることとなります（法法141①一、法令184）。また、支払者は税率20.42%での源泉徴収が必要となります\*<sup>i</sup>。

一方、A社本店によるインド国内での役務提供は、国外で役務提供が行われていることから国内源泉所得（法法138①四、所法161①六）に該当しないため、法人税の課税関係も、支払者の源泉徴収義務もいずれも発生しません。

##### ② 日印租税条約の取扱い

A社がインド国内で行う役務提供事業と、日本支店を通じて行うオンサイトサービスに係る役務提供事業の対価はいずれも、人的役務の提供事業の対価と考えられますので、日印租税条約の技術上の役務に対する料金に該当します（日印§12.4）。技術上の役務に対する料金については、所得源泉地を債務者主義により判定することとされていますので（日印§12.6）インド国内の役務提供に係る対価であっても、日本国内で行うオンサイトサービスの対価と同様に国内源泉所得に該当することとなり、A社に支払われる対価のすべてについて、国内における支払者は税率20.42%での源泉徴収が必要となります\*<sup>i</sup>。

ただしA社は、支払日の前日までに、国内における対価の支払者を經由して税務署長に租税条約に関する届出書（様式6）を提出することにより10%の軽減税率の適用を受けることができます（日印§12.2、租税条約実施特例法省令2）。

##### ③ 租税条約適用後の課税関係

###### (1) インド国内での開発業務

租税条約が国内法の国内源泉所得と異なる定め（日印§12.6）を置いている場合は、所得の源泉地が置き換えられ、インド国内での開発業務に係る対価も国内源泉所得として取り扱われます（法法138



①四、139)。その結果、法人税の課税関係と、支払者の源泉徴収義務（税率 20.42%<sup>\*i</sup>）が生じます（法法 138①四、141 一口、所法 161①六）。

A 社は事業年度終了の日から 2 月以内に確定申告書を提出する必要があり、その際、源泉徴収された所得税は、法人税額から控除されます<sup>\*ii</sup>。ただし、課される法人税は収入の 10%を超えません（実特法 4）。

## (2) 日本国内でのオンサイトサービス

国内法と租税条約のどちらにおいても国内源泉所得とされます（所法 161①六、法法 138①四、日印 § 12.6）が、オンサイトサービスに係る役務提供所得は、法人税法上、PE 帰属所得（法法 138①一）にも該当します。このような重複が生じた場合には、A 社の PE 帰属所得として法人税が課税されず（法法 141 一口かつこ書）。

所得税に関しては、原則 20.42%の税率で源泉徴収義務が生じますが、「租税条約に関する届出書」を提出することで、国内における支払者の源泉徴収義務を 10%に軽減できます（日印 § 12.2）。その際、源泉徴収された所得税は法人税額から控除されます<sup>\*ii</sup>。

もしも、日本支店が内国法人と直接契約を交わして、日本支店が契約に伴うリスクを負うのであれば、その役務提供にかかる対価には事業所得条項（日印 § 12.5、7）が適用されます。その結果、租税条約の限度税率 10%（日印 § 12.2）は適用されないことから、内国法人は日本支店への支払時に国内法どおり 20.42%の源泉徴収義務が生じます<sup>\*i</sup>。

ただし、一定の要件を満たしたうえで、所轄税務署長から交付を受けた源泉徴収の免除証明書を支払者に提示することで、支払者の源泉徴収義務は免除されます（所法 180①、所令 304）。

## (3) A 社の確定申告

A 社は PE 帰属所得とインド国内での開発業務に係る所得それぞれについて課税所得及び税額を計算して、それぞれを合算して一つの確定申告書を提出します（法法 143、144 の 6）。

### お見逃しなく！

外国法人が免除証明書の交付を受けるためには、①外国普通法人となった旨の届出書を提出していること、②外国法人として必要とされる登記をしていること、③対象国内源泉所得が、法人税を課される所得に含まれること、④不正の行為等により所得税又は法人税を免れたことがないこと、⑤対象国内源泉所得の支払者の氏名又は名称、その住所、事務所、事業所その他その対象国内源泉所得の支払の場所、提示した年月日を帳簿に記録することが確実であると見込まれること等の要件を満たすことが求められます（所令 304）。

<sup>i</sup> 所法 212①（源泉徴収義務）、所法 213①一（徴収税額）

<sup>ii</sup> 法法 144（外国法人に係る所得税額の控除）、法法 68①（所得税額の控除）