

国際課税のケース・スタディ

外国法人（東京支店）の売上の一部が他の支店に対するものである場合の課税関係

〔事例〕

当社は、約10年前に設置された米国法人の東京支店であるが、事業内容は、機械部品をわが国で調達し、これを主としてヨーロッパ諸国に輸出するものである。当事業年度においては、従来と異なり、この機械部品の一部を当社のロンドン支店にも輸出することになり、そのロンドン支店に対する売上高は、東京支店売上の約1割を占める予定である。

ヨーロッパ諸国に対する機械部品の輸出に係る売上総利益率は約20%と見込まれている。

このような場合、特に日米租税条約第8条第4項（単純購入非課税の原則）の規定の適用上どのような課税関係になるのか。また、どのような点に留意すべきか。

〔ポイント〕

- ① 単純購入非課税の原則
- ② 非課税取引と課税取引との区分経理
- ③ 簡便法及び代替法

〔検討〕

1 単純購入非課税の原則

多くの国の税制において、居住者（個人及び法人を含む）に対しては、その稼得する所得の発生場所の如何を問わずそのすべてを課税の対象と

し、一方非居住者（個人及び法人を含む）に対しては、その国で生じた所得、すなわち国内源泉所得についてのみこれを課税の対象としている。

国内源泉所得及び国外源泉所得の区分は、それぞれの国の国内法又は租税条約の規定に基づいて行われる（この所得源泉に関する規定は Source rule…（所有源泉ルール）といわれるもので、国際課税の分野において、重要なルールの一つとされている）。

この所得源泉ルールにおいては、「仕入等の購入活動からは利益が生じない」とするルールがある。物の販売を例にとると企業の販売事業は、物の仕入業務と販売業務といった二つの大きな業務に区分され、いずれの業務も企業にとって不可欠なものである。従って、仕入業務は、物の販売から生ずる収益の稼得に大きく貢献しているわけであり、仕入業務についても一定の収益の配分を行うべきとする考え方がむしろ自然である。しかしながら、国際課税の分野では、国内源泉所得と国外源泉所得との区分をより容易にさせるため、仕入等の購入に係る業務からは所得の発生がないものと割り切って、単純購入非課税といったルールが一般に採用されている。

ご指摘の日米租税条約第8条第4項の規定は、次のとおりである。

「一方の締約国の居住者が他方の締約国内に恒久的施設を有する場合に、その恒久的施設がその居住者のために行い又はその居住者が自己のため

に行う物品又は商品の購入のみを理由としては、いかなる利得も、その恒久的施設に帰せられることはない。」

また、国内法においてもこの規定と同趣者のものが法人税法施行令第176条第2項にみられる。この規定は次のとおりである。

「法人が国内において譲渡を受けたたな卸資産につき国内において製造等をしないでこれを国外において譲渡する場合には、その譲渡により生ずる所得は、その法人の法人税法第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に含まれないものとする。」

本事例における東京支店によるロンドン支店に対する機械部品の売上に関しては、この単純購入非課税のルールにより、日本での所得の発生はないこととなる。

2 非課税取引と課税取引との区分経理

単純購入非課税の原則の適用の対象となる業務については、その業務の活動からは所得が生じないこととなるので、結果として公益法人における非収益事業の場合と類似の扱いとなる。

すなわち、単純購入非課税の原則の適用のある購入業務に係る直接及び間接のコストは、税務上その損金算入はできないこととなる。

本事例の場合、ロンドン支店売上については、その収益を計上する必要がないが、同時にロンドン支店売上に係る直接及び間接のコストの損金算入はできないこととなる。

このようなことから、税務上、ロンドン支店売上については、その損益を他の業務と区分して経理して、単純購入非課税の原則の適用となるものとそれ以外のものが明確に区分できるような処理が必要とされよう。

3 簡便法及び代替法

上述のとおり、単純購入非課税の原則の適用においては、この原則の規定の適用のあるものとそれ以外のものとを区分して経理することが必要とされるが、実際には、本事例のようにたまたま当事業年度においてはじめてロンドン支店に対する売上が生じた場合には、むしろ、区分経理を実施していないケースの方が通常であるといえる（したがって、公益法人における収益事業と非収益事業との区分経理とは、具体的な処理においては異なる）。

そこで、このような場合、東京支店のコストをロンドン支店売上に係る業務のコストとその他の業務のコストとを合理的な基準により配分し、この配分に基づいてロンドン支店売上に係る費用の損金算入を自己否認する方式も一つの方法として是認されるものとする（このような処理は簡便法といえる）。

次に、単純購入非課税の原則は、ルールとしてはあるものの、実際には、その適用を行わない処理方式も考え得る。

すなわち、ロンドン支店売上も、他の売上と同様にそのマージンを計上することとし、一方、ロンドン支店売上に係るコストもすべて東京支店の損益の算定上これを損金算入する方式である（このような処理は代替法といえる）。

この代替法による場合には、単純購入非課税の原則の規定の適用を無視するものであり、理論的には税務当局の是正の対象になり得るものといえるが、実務上は、むしろ経理処理等の困難さから納税者が単純購入非課税の原則の適用による利益の享受を自ら放棄するものであり、執行当局が積極的にこれを是正し、更正減の処理を行うことは考えにくい。

ただし、ロンドン支店売上に係る業務により損

失が生ずる場合には、結果として、本来的な所得が過少になったり、あるいはその損失が過大となることから問題が生ずるおそれがある。

簡単な数字をベースに対比してみると次のとおりである。

ロンドン支店に係る損益	売上	50,000,000
	売上原価	40,000,000
	売上総利益	10,000,000
東京支店（ロンドン支店売上）		
	一般管理販売費	8,000,000

一般管理販売費

$$80,000,000 \times \frac{50,000,000}{500,000,000} = 8,000,000$$

(支店総売上)

【簡便法による場合】

税務上は、売上50,000,000円を減額し、同時に

売上原価40,000,000円及び一般管理販売費8,000,000円を減額することとなる。すなわち、2,000,000円が単純購入非課税の原則の対象となる所得金額といえる。

【代替法による場合】

結果としてこの2,000,000円相当額を過大に申告することとなる。

留意すべき点は、単純購入非課税の原則の規定の適用によって、売上50,000,000円及び売上原価40,000,000円のみを減額調整（売上総利益のみを減額）し、一般管理販売費についての調整を行わない処理は誤りとなる。すなわち、その収益を課税の対象から除外する一方、それに係るコストの除外も必要とされる点である。

(税理士・小沢 進)

会計・税務・内部管理

チェック勘定科目

リスト

★B5判・加除式・全1巻・定価13,000円(税込)

DHC

会社税務積義

★B5判・加除式・全9巻・定価62,000円(税込)

TAX & LAW

減価償却の実務と対策

★B5判・加除式・全1巻・定価15,000円(税込)

TAX & LAW

法人税決算・申告の実務と対策

★B5判・加除式・全2巻・定価25,000円(税込)

TAX & LAW

事業承継・相続の実務と対策

★B5判・加除式・全2巻・定価25,000円(税込)

企業の税務実務を強力にバックアップします!!

第一法規

〒107 東京都港区南青山2-11-17
☎(03)3404-2251/FAX(03)3404-2269

*定価は税込みです。