

国際課税のケース・スタディ

駐在員事務所に対する法人税及び消費税の課税関係

〔事例〕

当社は食料品の製造販売を行う米国法人であるが、東京に駐在員事務所を設置することとした。

将来的に日本での食料品の輸入販売を行うため、とりあえず東京の駐在員事務所は主として食料品販売に関する市場調査その他種々のデータの集積を行うこととした。東京の事務所が駐在員事務所である限り法人税の申告及び納税の義務はないと考えているが、この考えでよいか？

また消費税については、その課税仕人相当額の還付を請求できると聞いているが、これでよいか？

〔ポイント〕

- 1 駐在員事務所に対する法人税の課税関係
- 2 外国法人に対する消費税の課税関係

〔検討〕

1 駐在員事務所に対する法人税の課税関係

企業が海外に拠点を設けて進出する場合、通常、その第一段階として駐在員事務所を設立し、情報の収集、広報活動、市場調査等、本来の事業活動の予備的な段階の活動を行う。

駐在員事務所は、収益の獲得を直接的な目的とするものではないことから、駐在員事務所所在地国での所得の発生がなく、従って、駐在員事務所に対する法人税課税は行われないのが原則的なルールである。このように駐在員事務所は法人税の課税の対象から除外されるとするルールは、国際的にも一般的に確立されたものであり、次のよう

にわが国が締結した租税条約においても、また国内法においてもその規定が設けられている。

日米租税条約第9条（恒久的施設）第3項(e)において「当該居住者のために広告、情報の提供、科学的調査その他これらに類する準備的若しくは補助的な性質を行うこと」のみに用いられる事務所は、恒久的施設に該当しない、とする趣旨の規定がみられる（外国法人に対する法人税課税に関しては、特に事業から生ずる所得については、源泉地国に恒久的施設がなければ課税はないこととされている（日米租税条約第8条第1項））。

法人税法施行令第185条第2項第3号において、外国法人が広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他その事業の遂行にとって補助的な機能を有する事業上の活動を行うためにのみ使用する一定の場所は、恒久的施設に該当しないとする趣旨の規定がみられる。

わが国に恒久的施設を有しない外国法人については、法人税法第141条第4号の規定に基づき、わが国の国内において行う事業から生ずる所得についての課税はないこととなる。

なお、駐在員事務所と称していても、その情報収集、市場調査等を親会社を含め他の者に対して行う場合には、税務上、他の者に対する役務提供の対価につき、その対価の実際の受領の有無にかかわらず、これを収益として法人税の課税が生じることとなる。

このように親会社を含む関連会社に対する役務

提供の対価については、移転価格税制の規定により、その対価は独立企業間価格に基づくことが必要とされ、その対価の額が独立企業間価格を下回る場合には、その差額について税務上足正が必要とされる。

実務的には、駐在員事務所が行う情報収集、市場調査等のいわゆるリエゾン活動に関しては、多くの場合、その要した費用の合計額に一定のマージン、例えば5%を上乗せした額をもってその役務提供の対価としているようである。すなわち、移転価格税制の適用においては、独立企業間価格の算定方式の一つである原価基準法に拠ることとし、原価に一定のマージンの上乗せを行ってその対価を算定しているものといえよう。

2 外国法人に対する消費税の課税関係

消費税は国内における取引、すなわち資産の譲渡、貸付け及び役務の提供を課税の対象とするものである。

国外における取引は課税の対象から除外される。

国内における資産の譲渡等を行った者が消費税の納税義務者となる。

法人税の場合と異なり、外国法人が、わが国に恒久的施設（支店、事務所等）を有しない場合であっても、その者が国内で資産の譲渡等を行えば原則として消費税の申告及び納税義務が生じる。

駐在員事務所は、通常、わが国の国内において対価を得て資産の譲渡、貸付け及び役務の提供を行うことがないことから、この課税期間における課税売上高は3,000万円未満となり、従って、免税事業者に該当し、消費税の納税義務は生じないこととなる（消費税法第9条）。

駐在員事務所は、課税売上に係る消費税額はゼロ又は僅少であることから、課税仕入れに係る消費税額が、課税売上に係る消費税額を大幅に上回ることとなり、その上回る部分の金額は、課税仕入の消費税額の控除不足額として還付の対象とな

る。

駐在員事務所は上述のとおり、通常免税事業者に該当することから、消費税の課税がなく、また消費税の還付も生じないこととなるが、この還付を受けるためには、課税事業者の選択が必要であり、この選択を行わない場合には、還付請求はできないこととなる（消費税法第9条第4項）。

また、法45条第1項ただし書き（確定申告を要しない場合）の規定により確定申告書を提出すべき義務が無い場合であっても、法第45条第1項第5号又は第7号（消費税の控除不足額）の規定による控除不足額があるときは、その事業者（免税事業者を除く）は法第46条（還付を受けるための申告）の規定により還付を受けるため、法第45条第1項各号の事項を記載した申告書を提出することができる（消費税法第52条）。

なお、駐在員事務所と称していても、親会社を含む関連者等に対して役務の提供を行っている場合には、上述のとおり、法人税の課税関係が生ずるが、消費税においては、その役務提供が海外の親会社、関連者等に対して行うものである場合には、その役務提供は輸出免税の対象とされる（消費税法第7条第5号、同施行令第17条第2項第7号）。

すなわち、国内で行われる役務提供は、課税資産の譲渡等に該当するが、その役務提供が非居住者（外為法で規定する非居住者）に対して行われる場合には、次に掲げるもの以外のものは、輸出免税の対象とされる。

- ① 国内に所在する資産に係る運送又は保管
- ② 国内における飲食又は宿泊
- ③ 上記①及び②に準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの

従って、駐在員事務所が行う情報収集、市場調査等が海外の親会社等に対して行われる場合は輸出免税の対象となることは明らかである。

(税理士 小沢 進)