

## 国際課税のケース・スタディ

### 外国法人の日本支店に対する法人税課税 (いわゆる105%ルールの適用について)

#### 〔事例〕

当社は、医薬品の製造販売を営むスイス法人Aの日本支店であるが、日本支店の事業内容は、主として新薬に係る臨床データの収集その他新薬の販売上有効な販路の開拓等を行うものである。

当社は、日本に支店開設後既に5年を経過しているが、日本の法人税の課税所得金額は、日本支店で要した一切の費用の合計額に105%を乗じた額を収益として計上してその算定を行っている。

ところで、過日、知人で別の外国法人の日本支店において経理を担当している者から、このような所得の算定方式は、税務調査の際に否認される可能性がある旨のアドバイスを受けた。

当社としては、支店開設後一貫して上記の法人税の課税所得の算定方式を採用していることから、その方式を否認された場合には、新たに不測の税負担を強いられるおそれがある。そこで、当社は、当社の採用する所得算定方式の妥当性を主張したいと考えているが、そもそも、当社の採用している所得の算定方式は、法人税法上あるいは租税条約上いかなる条項を根拠としているものとみるべきか。その他留意すべき

点があれば、ご教示願いたい。

#### 〔ポイント〕

このような所得の算定方式は、いわゆる105%方式とか、これを採用している法人を105%法人とかいわれる場合がある。

実務上この方式を採用するケースは多くみられ、また、外国においてもこの方式（率は必ずしも105%ではない）を採るケースが多くみられる。そこで、

- 1 法人税法上の外国法人の日本支店に対する課税のルール
- 2 日本・スイス租税条約上の課税ルールについて考察することにする。

#### 〔検討〕

##### 1 法人税法上の外国法人の日本支店に対する課税ルール

外国法人の日本支店に対する法人税の課税に関しその概要を述べると次のとおりである。

(1) 外国法人はその国内源泉所得についてのみ課税の対象とされる。

(2) 国内源泉所得に関しては、法人税法第138条にその規定が設けられている。

国内源泉所得は、①国内において行う事業か

ら生ずる所得、②国内にある資産の運用、保有又は譲渡から生ずる所得、③その他政令で定める所得に区分され、これらの所得のうち同条第2号から第11号に掲げる所得については源泉徴収課税が行われることとされている。

国内において行う事業から生ずる所得に関しては、法人税法施行令第176条において細分化された規定が設けられている。

(3) 本件のように医薬品の製造、販売を営む外国法人が、その営む業務のうち日本国内においては、情報の収集、販路の拡大等の業務を行っている場合には、同条第1項第7号の規定に基づいて国内において行う事業から生ずる所得を算定することとなる。

法人税法施行令第176条第1項第7号の規定は、次のとおりである。

「その法人が国内及び国外にわたって前各号に該当しない事業（事業に係る行為を含む。）を行う場合 当該事業により生ずる所得のうち、当該事業に係る業務を国内業務と国外業務とに区分し、これらの業務をそれぞれ独立の事業者が行い、かつ、これらの事業者の間において通常の取引の条件に従って取引が行われたものとした場合にその国内業務につき生ずべき所得又はその国内業務に係る収入金額若しくは経費、その国内業務の用に供する固定資産の価額その他その国内業務が当該事業に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因を勘案して判定したその国内業務につき生ずべき所得」

この規定は、要約すれば、当該外国法人の日本支店をあたかも本店又は他の支店とは別個の独立の企業と擬制して当該日本支店が独立の第

三者であった場合に稼得するであろう所得をもって当該日本支店の国内源泉所得とするものである。

この独立企業原則に基づく所得の算定に際しては、当該日本支店の収入金額、経費、固定資産その他所得の寄与度の基準となる要因により算定することとされている。

本件の場合、経費をベースに、これに5%をマージンとして上乘せして所得の算定を行っているので、その法的根拠を問われれば、上記の法人税法第138条及び同施行令第176条第1項第7号がこれに該当することとなる。

105%方式の妥当性については、その収益の額、すなわち経費の額プラスその額の5%相当額が、独立企業原則に照らして妥当であること、換言すれば、当該外国法人が、日本支店に代わって第三者にその業務を依頼した場合に想定される対価とおおむね同額であるとする説明が必要とされよう。

## 2 日本・スイス租税条約上の課税ルール

本件はスイス法人の日本支店に関するものであることから、スイス法人のわが国における課税については日本・スイス租税条約の適用がある。

具体的には、日本・スイス租税条約第7条（事業所得）の規定の適用があるが、同条項においても、上記国内法で規定する独立企業原則と同趣旨の規定が設けられている。

日本・スイス租税条約第7条第2項の規定は次のとおりである。

「一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行う場合には、当該恒久的施設が同一又は

類似の条件で同一又は類似の活動を行い、かつ、当該恒久的施設を有する企業と、全く独立の立場で、取引を行う別個のかつ分離した企業であるとしたならば、当該恒久的施設が取得したとみられる利得が、各締約国において当該恒久的施設に帰せられるものとする。」

したがって、国内法の場合と同様に、経費の105%相当額については、当該支店の業務を第三者に依頼した場合に予想される対価とおおむね同様であることの説明が可能であれば、貴社の主張は、十分論拠があることになる。

#### 〔結 論〕

105%方式の法的根拠は、本件の場合、日本・スイス租税条約第7条第2項及び法人税法施行令第176条第1項第7号によることとされ、当該105%方式を採用した場合の収益がいわゆる独立企業原則に照らして妥当であることが立証できれば、貴社の所得計算方式は容認されるべきこととなる。

(税理士 小沢 進)

## 財経詳報社の好評国際税務既刊図書

### Q & A 移転価格の税務 (三訂版)

五味雄治 編著  
A5判・3262円

米国の新しい規制やOECDの新ガイドラインをふまえて最新の取扱いを111本のQ&Aと資料で詳解。

### 国際取引課税—その理論と実務

五味雄治・大崎 満 著  
A5判・4893円

欧米と日本の制度を比較対比しながら、その仕組み、移転価格税制、タックスヘイブン対策税制等を詳説。

### Q & A 租税条約の実務 (三訂版)

小沢 進 著  
A5判・3262円

租税条約の基本的解説と多数のQ&A・ケーススタディにより、租税条約の入門から実務処理まで幅広く対応。

### 国際税務ガイドブック (三訂版)

小沢 進 著  
A5判・1937円

国際税務の重要性の高まりに対応し、基本的な項目とルールをわかりやすく解説した入門書の決定版。

### 英和対照 税金ガイド 平成9年版

五味雄治 著  
A5変型・9450円

わが国の最新の国税・地方税の取扱いを、英文和文対照で解説した唯一の書。国際化時代に必携の1冊。

### Guide to Japanese Taxes 1997-1998年

五味雄治 著  
A5変型・6825円

わが国の最新の国税・地方税の取扱いを、法律から通達まで英文で解説した唯一の書。

(価格は税込)

財 経 詳 報 社