

国際課税のケース・スタディ

租税条約の短期滞在者免税の規定の適用について

税理士 小沢 進

〔事例〕

当社は服飾等の販売を営むフランス法人の子会社であるが、このたびフランスの親会社との間の契約で、3カ月程度親会社の社員を日本に派遣して、日本における販売活動について協議を行いコンサルタント的な役務の提供を行うこととなった。

この役務提供に関しては次の2つの方式が考えられる。

- ① 日本の子会社はさほど業績が良好ではないことから、親会社が子会社に対して行う販賣指導的コンサルタント業務に係る対価は、日本に派遣される社員に係る人件費のみを子会社に負担させる方式
- ② 当該コンサルタント業務に係る対価は、当該派遣社員の人件費プラス妥当なマージンを加えて算定する方式

上記①、②のいずれの方式を採用した場合であっても、当然親会社及び子会社間で当該コンサルタントに関する契約を締結し、その契約において対価の算定が明定される。

上記①及び②の方式に関し、わが国での法人税法上の問題点及び親会社から派遣される社員についての日仏租税条約に定める短期滞在者免税の適用に関する問題点としての留意すべき事項は何か。

〔ポイント〕

- 1 親会社と子会社との間のコンサルタント契約についての留意点
- 2 親会社からの派遣社員に対する日仏租税条約の規定の適用について

〔検討〕

- 1 親会社と子会社との間のコンサルタント契約についての留意点

租税特別措置法第66条の4第1項の規定により、当該コンサルタント契約に基づく役務提供に係る対価は独立企業間価格によることが必要とされ、当該役務提供の対価が独立企業間価格を上回る場合には、その上回る部分の対価は当該子会社の各事業年度の所得金額の算定上損金不算入とされる。本事例の方式①においては、当該コンサルタント契約の対価は、親会社としては持ち出しとなり、子会社有利となることから独立企業間価格を下回ることとなると思われるので上記条項による法人税の損金算入否認部分はないこととなる。したがって、少なくとも日本における課税上の問題は特に生じないものの、フランスにおいて移転価格の観点から問題が生ずるおそれがある。

本事例の方式②については、当該上乘せのマージンが独立企業間価格に照らして妥当であるとの前提であれば、当該対価の損金算入は認め

られるべきものである。

2 親会社からの派遣社員に対する日仏租税条約、短期滞在者免税の規定の適用について

日仏租税条約第15条において短期滞在者免税について規定されているが、同条第2項において次のとおり免税となるための3つの条件が定められている。

- ① 報酬の受領者が継続するいかなる12カ月の期間においても合計183日を超えない期間当該他方の締約国内に滞在すること
- ② 報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること
- ③ 報酬の雇用者の当該他方の締約国内に有する恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものでないこと

したがって本事例において親会社から派遣された社員に対する短期滞在者免税の適用の有無は、上記3つの条件の充足の如何にかかわることになる。

まず、条件①については、その滞在期間が3カ月程度であることからその条件を充足することとなる。

また条件③については、当該親会社はわが国に恒久的施設を有していないことからその負担の有無の問題は元々生じないので免税の条件を充足することとなる。

条件②に関しては、事例の方式②については、その雇用者は親会社であること、また親会社の社員と子会社との間には雇用関係はないことから免税条件を充足するものとする。当該コンサルタント契約に基づき当該派遣社員の給与相当分を含む対価を子会社が親会社に支払うこととなるが、子会社はあくまで親会社との間の契約に基づくコンサルタント料を支払うものであ

り、当該派遣社員に対する給与の支払いが行われることにはならない。

事例の方式①に関しては、人件費相当額を子会社が負担する一つの形態として、親会社の社員が子会社に出向した場合が考えられる。出向の場合には、親会社が一次的にその出向者に対して給与を支払うものの、出向先である子会社が当該給与相当額を親会社に支払うこととしている。この場合には、出向先法人が雇用者として出向者に対して給与を支払っていることと解され、したがってこのような出向者の場合には上記条件②の充足はないものとされる。すなわち、当該出向者についてはその給与は出向先、この場合は他方の締約国の雇用者から支払われていることとなり条件②の充足はないこととなる。

出向に関しては、一般に出向についての契約が存在すること、出向者は出向先の服務規定等に服すること等その実態に照らして出向であるか否かの判断がなされるべきものとする。

本事例①の場合には、子会社が負担するのは親会社から派遣される者に対する給与相当分であることから、出向の場合と類似しているものの、派遣社員の職務は親会社の命による職務の一環としてその役務の提供が子会社に対してのコンサルタント・サービスであり、子会社との間で雇用関係は見い出せないものとする。

〔結論〕

本事例においては、方式①及び②のいずれについてもわが国での課税上親会社及び子会社に対する法人税の問題は生じないものとする。また、方式①及び②のいずれの場合についても日仏租税条約第15条の規定に基づく短期滞在者免税の規定の適用により当該派遣社員に対する所得税の課税はないものとする。