

### 外国法人の日本支店の設置に伴う課税について

税理士 小沢 進

#### 〔事例〕

当社はドイツ法人であるが、今回新たに日本に数名の人員を派遣し自社の製品（医療機材）の販売を行うこととした。

従来は、日本の業者に販売を委託し、当社としては、日本での販売活動はほとんど行っていなかった。

しかしながら、新製品の開発に伴って販売についても自社独自でこれを行い、日本における確固たる販売基盤を確立する方針に基づいて、日本における販売拠点の設置を決定した。このような経営戦略の変更に伴って、従来は日本での課税関係は生じなかったが、新たに日本での課税が生ずることとなる。

そこで、とりあえず、次のような基本的な面における日本での課税関係について質問したい。

- ① 当社の日本支店に対する日本での法人税の課税所得の算定は基本的にはどのように行われるのか。
- ② 日本に派遣される者についての日本での個人の所得税はどのように課税されるのか。

なお、日本に派遣される者のうち1名は3カ月程度で日本での勤務を了して帰国し、残りの3、4名はいずれも少なくとも2年程度は日本にとどまる予定である。

#### 〔ポイント〕

- 1 日独租税条約第7条（事業所得）の規定について
- 2 法人税法施行令第176条第1項第2号の規定について
- 3 日本への派遣社員に対する所得税の課税について

#### 〔検討〕

- 1 日独租税条約第7条（事業所得）の規定について

独法人の日本における課税に関しては、日独租税条約の規定の適用があり、その規定の適用は、国内法の定めに優先するものとされている。

新たに設置された日本支店は、日本国内で事業を行うこととなるので、日独租税条約第7条（事業所得）の規定が適用される。この条項は事業から生ずる所得に対する課税ルールに関する基本的な事項を定めるもので、まず、帰属主義に基づき、日本での法人税の課税は、当該日本支店に帰属するものに限定され、次いで、当該日本支店につきいわゆる独立企業原則に基づいて算定された所得が日本支店に帰属する所得として課税の対象とされるものとしている。さらに、課税の対象とされる所得に係る費用は、その費用の発生の場所の如何を問わず、その損金算入が認められるものとしている。

本事例において特に重要な点は、その販売に係る収益は容易にその算定が可能であるが、その原価をどのように算定するか点である。

観念的には、独立企業原則による所得金額の算定によることとされていることから、本店及び支店がそれぞれ独立の法人と擬制した場合に想定されるその製品の販売価額が支店サイドにおける仕入原価とされる。

この仕入原価の算定が実際上最も重要であり、この点は慎重な検討が必要とされよう。次いで支店の所得に対応する費用の一つとして本店サイドで負担したものがあがるが、これも条約の事業所得条項の規定に基づいて損金算入されることとなる。

特に実務上は本店サイドで支店のために要した費用につきこれを支店に配賦する際、その費用の発生の事実及びその配賦金額の妥当性等が問題とされるので留意が必要とされる。

一般的には、上記以外に関しては、基本的に内国法人の場合における所得計算との差異はないものといえる。

## 2 法人税法施行令第176条第1項第2号の規定について

上述のとおり、本事例においては日独租税条約第4条の規定の適用が重要な点であるが、この規定と関連の密なものとして法人税法施行令第176条第1項第2号の規定がある。

この規定は、製造、販売を行う外国法人が日本国内で製造したものを日本国外で販売する場合又は日本国外で製造したものを日本国内で販売する場合における国内源泉所得の算定ルールを定めるものである。

このような場合には、独立企業原則に基づいて日本国内における製造に係る所得又は販売に係る所得を算定し、これをもってそれぞれ国内源泉所得とすることとなる。

したがって、この規定は、上述日独租税条約第4条に定めるものとその所得算定方式は同一の内容のものであり得るので条約の規定と国内法の規定との乖離はないものとする。

## 3 日本への派遣社員に対する所得税の課税について

(1) 日本への派遣社員のうち3カ月程度の日本滞在が予定される者は、所得税法上非居住者に該当し、わが国での所得税の課税に関し日独租税条約の規定の適用があるが、同条約第15条(給与所得)に規定する短期滞在者免税は、その者の給与は日本支店が負担するものと思われるので、短期滞在者免税の要件の充足がないこととなり、日本での課税はその者の日本滞在期間に対応する給与に対し20%の税率による課税が行われることとなる。

仮にその者の給与は全額これを本店が負担し、日本支店の費用とされないのであれば、短期滞在者免税の要件を充足することとなるので、この場合には、その者に対する所得税の課税はないこととなる。

一方、他の者は、日本への入国時から所得税法上居住者に該当することとなるので、原則としてわが国での課税は国内法の規定に基づくこととなり、わが国の課税に関し日独租税条約の規定の適用はないものといえる。

これらの者は、日本滞在が2、3年の短期間と予想されるので、日本での滞在中の課税上のステータスは、いずれも非永住者に該当するものと思われる。

したがって、これらの者については、国内源泉所得及び国外源泉所得で国内で支払われたもの及び国外から送金があったものについて所得税が課されることとなる。