

赤字である外国法人の日本支店における所得の算定について

税理士 小沢 進

〔事例〕

A社はタイ法人で日本に支店を有するが、この支店は、主としてタイで製造する電気機器の部品につきその試作、品質検査を行っている。当該支店は、従来日本においては、その要した費用・コストを基礎として所要のマージン率を算定し、これを収益として法人税の申告を行っている。

ところで、A社自体は昨今のタイの厳しい経済状況の下でここ3年程連年赤字が計上されている。そこでA社の内部で、このようなA社の不振の状況下で日本においてのみ税金を支払うのは妥当性を欠くとの意見がでてきている。このような意見をベースにA社の本店サイドの赤字を日本の恒久的施設に配分する方式、例えば、移転価格税制におけるプロフィット・スプリット的な考え方が採れないかと思案している。

〔ポイント〕

- 1 日・タイ租税条約第7条（事業所得）第4項の規定について
- 2 国内源泉所得算定上の独立企業原則の規定（法人税法施行令第176条第1項第7号）について

3 移転価格税制との関連について

〔検討〕

1 日・タイ租税条約第7条（事業所得）第4項の規定について

日・タイ租税条約第7条の事業所得条項は、OECDモデル条約と基本的には類似しており、事業から生ずる所得に関しては、恒久的施設なければ課税なし、の原則の適用、恒久的施設に帰せられる所得は、独立企業原則に基づいて算定されるものとするルール、恒久的施設に帰せられる所得に対応する費用はその発生の場所の如何にかかわらず、これを控除の対象とするルールが規定されている。同条第4項において、恒久的施設に帰せられるべき利得を企業の利得の総額の当該企業の各構成部分への配分によって決定する慣行がある場合には、本・支店を一体とした利得をベースに恒久的施設への所得の配分方式を認める趣旨の規定がみられるが、このような配分方式は、わが国では慣行として存在しないものと考えられるので、わが国での課税上この規定の適用の余地はないものとする。

2 国内源泉所得算定上の独立企業原則の規定（法人税法施行令第176条第1項第7号）について

租税条約の事業所得条項に規定する独立企業原則に対応する国内法の規定に関しては、法人税法施行令第176条第1項第7号に同趣旨の規定が設けられている。すなわち、法人税法施行令第176条第1項第1号から第6号に規定する場合を除き、「当該外国法人の事業から生ずる所得のうち、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」を国内源泉所得として規定している。

本事例における現行の恒久的施設の所得の算定方式、すなわち、その要したコスト、費用に一定のマージンを上乗せして収益を算定する方式の根拠は、条約の事業所得条項及び国内法に関してはこの条項の規定に拠ることとなる。

3 移転価格税制との関連について

移転価格税制は、国外関連者との取引の対価について第三者間価格（独立企業間価格）に基づく所得の算定を求めるものであるが、一方条約の事業所得条項における独立企業原則は、本店と支店とをそれぞれ別個の独立した者とみて所得金額の算定を行うとするものであり、観念

的に両者に相異があることは明らかである。しかしながら、ケースによっては両者の内容がほとんど同一となるものもあり得る。例えば、本店から送付された商品の販売の場合と、日本の子会社が、国外の親会社から仕入れた商品の販売の場合においては、両者の差異は基本的にはないものとする。

ただ、いずれの場合においても支店利益の算定に際して移転価格税制におけるプロフィット・スプリット方式を採用することは先ず、無理があり、まして損失自体の配分についてはその根拠は見出し難い。

〔結 論〕

条約の事業所得条項に規定する独立企業原則においては、本店と支店とをそれぞれ別個の独立した者と擬制する以上、本店（当該外国法人）が赤字であっても支店は別であり、また本店が黒字であっても支店は当然に黒字になるとは限らない。