



## 海外支店を 海外子会社と同様に 課税する動き

渡辺裕泰

早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授  
元国税庁長官

### 海外支店を海外子会社と同様に 課税する動き

国際的に事業展開する企業にとって、海外支店、海外子会社(現地法人)のいずれの進出形態を採るかは、国によって異なる法的規制や事業戦略上の理由(税金も含む)など多くの要素を考慮して決定されている。しかしながら、金融機関のグローバル・トレーディングのように、世界中の各国にネットワークを張りめぐらし、二四時間金融業務をやっているような場合、国によって子会社であったり、支店であったりと形態は異なっているが、果たしている機能はどれも変わらないのであるから、課税上の取扱いも異にする必要はないのではないかという問題意識がもたれるようになった。

### 現行の海外支店、 海外子会社の課税方式

#### 一. 海外支店

外国にある支店は、その支店に帰属する所得

(当該支店が稼いだ所得)について、支店の所在する国から事業所得課税を受ける。その際、本店が支出した費用でも、当該支店に係るものは、損金に算入できる。

また、支店の損益は、本店の損益と合算されて、本店所在地国で課税される。

わが国では、支店と本店との間の内部取引から生じた損益は、適正に算出されている限り課税上認識しない。したがって、わが国に所在する支店から外国の本店に対して利子・配当・ロイヤリティを支払っても、源泉徴収の問題は起きない。

#### 二. 海外子会社

海外子会社(現地法人)は、外国の法人であるので、当該外国の通常の法人と同様に当該外国で課税される。

海外子会社は、親会社とは別法人であるので、海外子会社の損益が親会社の損益と通算されることは、原則としてない。子会社から、親会社に配当が行われるまで、親会社には課税が行われない(連結納税は、連結会計とは異なり、原則として海外子会社を含まない)。ただし、タックス・ヘイブン税制が適用になる場合には、海外子会社の留保所得が親会社の所得に合算されて、親会社の所在地国で課税される。

親会社と子会社との取引は、通常の法人間の取引と同様に取り扱われるのが原則である。ただし、親会社と子会社の間での取引が通常より高いまたは低い価格で行われているときには、移転価格税制の対象となり、独立企業間価格(Arm's Length Price)に引き直して計算が行

われ課税される。また、海外子会社の親会社からの借入金が非常に大きい場合には、過少資本税制が適用になり、子会社が親会社に支払う利子のうち一定限度以上のものは、子会社の損金に計上できない。

### アメリカの動き

#### (支店利子税、支店利潤税)

アメリカでは、一九八六年の税制改革で、進出形態間(子会社と支店)の課税上のアンバランスを是正する観点から、課税上、在米支店を在米子会社並みに取り扱うことを目的として、通常の連邦所得税のほかに、支店利子税、支店利潤税を導入した。

支店利子税は、支店の所得計算上一定の額につき、本支店間で利子の支払いがなされたものとみなしてこれに一律の税率で課税するものである。本支店間の利子の支払いとみなされる額は、支店の所得計算上控除できる利子の額(本店の総負債利子×総資産に対する在米支店の総資産の割合)が実際に支払われた利子の額を超過する場合、原則としてその超過額となる。

支店利潤税は、支店の留保所得の一部に対し、仮に現地法人であれば配当していたであろう額について、本支店間の配当の支払いを擬制して、みなし課税を行うものである。課税標準である配当相当額は、当期利益額から支店の純資産増加額(アメリカへの再投資分)を控除して算出される。

### OECDにおける議論

OECDでは、問題を支店に限らず、恒久的施設(P E)全体に広げた上、P Eの帰属利益の算定に関し議論を続け、パートIからIVまでのレポートが既に出されている。

それによれば、二つのステップで、P Eに帰属する利益を計算することになっている。第一のステップでは、P Eは法的には独立した主体ではないが、独立した主体と擬制する。つまり、P Eのバランスシートを作成する。法人が全体としてどのような活動を行っており、その中でP Eがどのような機能を果たしているか、また、その結果としてどのようなリスクがP Eに存在するかを分析した上、そのP Eが経済的に所有する資産・負債、P Eが所有すべき資本の額を決定するとともに、P Eに帰属する取引を認定する。第二のステップとして、第一ステップで認定されたP Eに帰属する取引に対して独立企業原則に基づき取引価格を決定していく。この際、本支店間の取引(内部利子の支払い、内部のロイヤルティの支払い、他の内部サービスの対価の支払い等)についても、当該貸借対照表に基づき、移転価格の計算に用いる独立企業間価格で損金・益金に計上することにより、支店(P E)の所得を計算する。これにより、支店として進出しても、子会社として進出したのと、ほぼ同様の扱いとなる。

なお、資本の配賦などにつき、複数の方法か

らの選択が認められているため、かえって二重課税が増えるのではないかの懸念があった。例えば、日本の法人がアメリカに支店を持つている場合、アメリカ側が支店に帰属する所得を二〇〇と算定し、日本側が一〇〇と認定したとすると、日本の外国税額控除限度額との関係で、十分に二重課税排除が行われないという懸念である。これに対しては、「シンメトリカル・アプローチ」が提唱されている。すなわち、源泉地国が複数の選択肢のどれかを選び、独立企業原則にしたがって課税を行っている場合には、居住地国も、たとえ国内法で認められていなくとも、源泉地国と同様の計算をして、二重課税を排除しなければならぬとするものである。この例だと、日本もアメリカと同じアプローチを採り二〇〇を国外所得とせよということになる。

これらの案に合意が得られれば、モデル条約に反映させると同時に、各国が自国の租税条約や国内法に合意案を盛り込んでいくという国際課税の大改正になろう。

理論的には、OECDのレポートに書かれていることは正しいと思われるが、資本の額を割り当てることや、独立企業間価格で内部利子支払いや他の内部サービス等も計算するということになること、裁量の幅が広くなりすぎしまい、移転価格課税で問題となっている国際課税における不明確さが拡大するのではないかと、ということが実務家からは懸念されている。