実務研究

日本税務会計学会
平成26年4月 月次研究会

外国法人課税の課題と今後の展望について

永島寿夫［麹町］

1．はじめに

一般的に、税理士として「外国法人」に接する機会は多くないと思う。しかし私は幸運にもその機会に恵まれてきた。平成26年に外国法人課税に対する抜本的な改正が行われた。そこで改めて外国法人課税の課題と今後の展望について考えた。

2．外国法人の現状

この考察を始めるにあたり国税庁の統計を調べてみると、国内において事業活動を行っている外国法人数はわずか5、614社（平成22年）であることが分かった。この数は約270万社といわれる内国法人に比べるとあまりに少ないと感じる。

確かに外国法人と接する機会の多い私でも、外国法人から「日本で事業を開始するにあたりどのような法人形態がいいか」と質問されたら、正直なところ、金融業のような特殊な事業を営む外国法人でもない限り、支店形態より子会社形態（主に株式会社）による進出をお勧めしている。ただし、これは税制面からではなく、実務面からの提案である。

多分、この点は無理なく理解いただけると思うが、一般的に外国法人の支店は子会社に比べて社会的な信用度の点で劣る。理論的には日本国内において外国法人の支店も子会社と同じ条件で事業を展開することができるはずである。しかし実際のところは多くの日本の取引先にとって子会社のほうが受け入れやすいであろうし、また、従業員の採用においても有利であると思う。

支店にもメリットはある。私は特にそのメリットが税制面にあると感じている。例えば、支店は日本の源泉税を課されることなく利益を本店に送金することができるし、株式会社のように役員報酬の損金算入に気を配る必要もない。或いは、外国にある本店側のメリットも大きいと感ずる。

相手国の税制にもよると思うが、普通は外国に設立した支店で生じた損失を本店の他の所得から控除できるであろう。特に設立当初は損失が続くことが予想され、その損失をタイムリーに取り込むことができるのであれば、支店形態での進出を決める大きなインセンティブになると考える。

3．外国法人に対する税法以外の法令

株式会社と比較した場合、外国法人に関連する法令は驚くほど少ない。参考までに会社法と民法において、外国法人に対して特別に明文化している条文は以下の通りである。

【会社法】

会社法2条2項では外国法人を、「外国の法令に準拠して設立された法人その他の外国の団体であって、会社と同種のもの又は会社に類似するもの」と定めている。その他に外国会社に対しては、代表者の選任（817条）、商業登記後の取引開始（818条）、貸借対照表に準ずるものの公告（819条）、代表者の退任（820条）、擬似外国会社に対する規制（821条）、日本にある財産の清算（822条）、その他法令との適用関係（823条）の規定を定めている。

【民法】

民法35条1項では外国法人に対して、「外国法人は、国、国の行政区画及び外国会社を除き、その成立を認許しない」と定め、同2項では「前項の規定により認許された外国会社は、日本において成立する同種の会社と同一の私権を有する」と定めている。その他に、外国法人に対する商業登記義務（36条）及び当該登記簿への記載事項（37条）を定めている。

日本では会社の概念について設立準拠法主義を採用する。このため外国法人に対しては、国内の株式会社であれば当然必要とされる定款の備え付けや株主総会開催に対する法的な要求すらない。この規制の少なさが外国法人の社会的な信用を低下させている原因であると考える。国内で活動する外国法人の数を増加させるためには、税法以外の法律についても改正を検討できないかと感じている。

また、さらに検討を促したいのは「擬似外国会社」に対する規制強化である。擬似外国会社に対しては、商法の「日本に本店を置き、又は日本において事業を行なうことを主たる目的とする外国会社（擬似外国会社）は、外国で設立された法人であっても、日本において設立した会社と同一の規定に従うことを要する（商法482条）」との規制が、会社法では「擬似外国法人は、日本において取引を継続して行うことができない（会社法821条1項）」となり、さらに「1項に違反して取引をした者は、相手方に対し、外国会社と連帯して、当該取引によって生じた債務の弁済責任を負う（同2項）」と連帯弁済責任条項まで明文化された経緯がある。

しかし、実際には擬似外国会社と疑わしき外国法人は会社法下でも存在していると考える。これは会社法でも擬似外国会社の定義をあいまいにしたままであったことが原因ではないだろうか。例えば、本店の資本金が著しく少額であり、明らかに日本においてのみビジネスを行うために設立されたとみなされる外国法人については、日本でも株式会社としての登記を義務付ける等、一歩踏み込んだ規制が必要であると考える。

4．OECDにおける外国法人課税の議論と我が国の法人税改正

外国法人が国内に有する支店に対しての課税のあり方には、支店に帰属する所得に対してのみ課税する「帰属主義」と、支店に帰属する所得のみならず、すべての国内源泉所得に課税する「総合主義」がある。

OECDにおいては、従来から帰属主義に従い、支店に帰属すべき所得を算定していた。しかし、その帰属すべき所得の算定方法が統一されていなかったことから、支店の所在地国において、二重課税や二重非課税が生じるとの問題が提起されていた。この問題を解消するため、OECDは平成22年7月に改訂版モデル租税条約7条、事業所得を公表した。改訂された新7条では、支店に帰属すべき所得をOECDが承認したアプローチを用いて算定する。

このアプローチでは、外国法人の支店を当該外国法人から独立した別個の企業と擬制して、支店に帰属すべき所得を算定することになる。すなわち、法律的には独立した存在ではない支店を〝子会社並び〟と擬制することで、その機能と事実を分析し、支店に帰属すべき外部取引、資産と負債、リスク及び資本を本店から支店に配賦する。この配賦を行った後、本店と支店の間に内部取引を認識するが、その内部取引における取引価格は子会社と同じくOECDの移転価格ガイドラインに従い算定することになる。

確かに旧7条と比較した場合、あいまいであった支店に帰属すべき所得の算定方法が具体的に定められたことにより、支店所在地国における二重課税や二重非課税が効率的に防止できることになるであろう。このような改訂が行われたことは大いに評価すべきである。

この国際的な流れを受ける形で、我が国でも平成26年度の税制改正において、外国法人に対する課税原則が、従来の総合主義から帰属主義に見直された。しかも改正後の帰属主義では、支店に帰属すべき所得は、OECDが承認したアプローチに基づき算定されることになる。

改正法は平成28年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。この改正により、従来から外国法人課税の問題であった国内法と租税条約のねじれは解消するであろう。改正後は、条約のある相手国の支店なのか、条約のない相手国の支店なのかで、同じ支店という立場でありながら、帰属所得の計算方法が異なるという問題は生じない。支店に帰属すべき所得の算定について、課税当局と納税者の双方に確実性をもたらす結果となり、異なる解釈の可能性が排除されたと考える。

ただし経過的な問題は残るであろう。それは、現在のところ日本が締結している租税条約がすべて旧7条で締結されているという問題である。現状では新7条の適用が予定されているのは、平成25年12月に議定書の署名が行われた新日英租税条約だけである。国内法が先行して新7条に基づく改正を行ったことで、二層構想となった条約への対応が必要となる。今後は現在の租税条約の一本一本を、旧7条から新7条にする手続きが必要である。

過去において租税条約の改定に要した時間を考える限り、この手続きには長い時間を要することが予想される。聞くところによると、米国では、現在締結している租税条約に対して国内法を改正する手法で旧7条を新7条に読み替えることを検討しているとのことである。日本でもこのような検討が必要ではないかと考える。

5．おわりに

このところ、対日投資の減少に関連する新聞記事を読む機会が多いと思う。日本の税制の複雑さゆえに外国法人が日本への投資を諦めているケースもあろう。海外からの投資を受け入れるためには予測可能性が高い税制が必要となる。その点では今回の改正はおおいに歓迎すべきである。税制のみならずシンプルな法律構成は海外からの投資を呼び込む原動力になると考える。