

そこが知りたい！

太陽 ASG 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 問屋形態における PE（恒久的施設）認定課税の可能性

外国法人が、法人税率の高い日本に子会社を設立して事業を行おうとする場合、子会社の果たす機能とリスクをできるだけ低くすることにより納税額を少なくしようとして、子会社との取引形態を Buy-sell 契約ではなく、問屋契約で行う動きがみられるようです。課税当局は企業側のこのような動きに注目している模様です。

問屋形態とは？

問屋（コミッションネアともいわれる）とは、「自己の名を以って他人のために物品の販売又は買入れを為すを業とする者」（商法 551）をいいます。また、「問屋は他人のために為したる販売又は買入れにより相手方に対して自ら権利を得義務を負う」（商法 552①）とあるように、問屋取引の下では、問屋となる日本子会社は顧客と販売契約を結ぶ一方、販売売上は委託者である海外親会社等に帰属します。日本子会社は委託者から販売手数料を受領するのみで、Buy-sell 形態とは異なり、在庫リスクや為替リスク等を負担しません。

問屋形態を利用する効果

そもそも問屋形態では、問屋自身の名において顧客との契約を締結するものの、取引から生ずる経済的リスクの多くを親会社等に帰属させることができます。したがって、問屋自身が移転価格上収受すべき販売手数料等は、Buy-sell 取引から生ずる販売利益よりも小さくなります。

このことが販売地の納税額を低く抑えようとする企業グループの要請に合致し、問屋契約を締結する誘因になっています。ただし販売地が日本である場合、親会社の PE が国内に認定されると、少なくとも国内法では販売利益の全額が日本で課税されてしまいます。

問屋形態の PE 認定リスク（1）

顧客との直接的な契約の相手方が販売地の子会社であるとしても、子会社は親会社を拘束するような契約を顧客と締結するのですから、子会社が親会社にとっての代理人 PE（常習代理人：法人税法 141 三）に認定されるリスクがあります。ただし問屋契約が、独立事業者間で利用される場合には、PE 認定リスクはありません（法人税法施行令 186①かつこ書、OECD モデル条約 5.5）。

問屋契約の PE 認定リスク（2）

子会社が問屋の業務を遂行するにあたり、子会社の従業員が、親会社等からの個別的な指示を受け、子会社の設備・備品等を利用しながらその業務を遂行するような状況にある場合、子会社の事業所そのものが、支店等の PE と認定されるリスクがあります（法人税法 141①）。

問屋契約の PE 認定リスク（3）

以上のように、親会社等の PE が販売地に存在すると認定されたとしても、租税条約締結国間において、販売地国が課税権を有するのは、PE に帰属する所得に限定されます（OECD モデル条約 7.1）。したがって、販売から生ずる利益のうちどれだけが親会社等に帰属する所得として課税されるかは、子会社が PE として果たしている機能・リスクに依存します。具体的な帰属所得の算定には、いわゆる独立企業原則が用いられるとされています（OECD モデル条約 7.2）。

問屋契約の PE 認定リスクと移転価格課税との関係

問屋契約の移転価格課税では、子会社が受取る手数料の料率や計算方法が検証されます。PE 認定課税の場合には、帰属所得計算の方法に移転価格課税における独立企業間価格の考え方が採用されると考えられますので、いずれの手法によって課税を受けたとしても、親会社と子会社所得合算後の追徴税額には大きな差が生じないものと考えられます。

お見逃しなく！

- 問屋形態に関する課税について課税当局は、PE 認定か移転価格課税かいずれかアプローチしやすい課税方法を選択することが予想されます。
- OECD 租税委員会は、事業再編に係る移転価格上の側面というディスカッション・ドラフトを公開し、その中で Buy-Sell 形態からコミッションネア（問屋形態）への転換の問題を扱っています。