

海外進出企業にとって、進出国と日本との税務というのは、単に二重課税の排除にとどまらず、昨今では日本本社との取引にたいして積極的に税務調査によって追加的な課税が行われているものと思います。特に移転価格税制までの適用はないにしても、本社間の取引の妥当性をめぐる問題や、恒久的施設課税といったところが主な論点になっているのではないかと思います。第2回目の今回は、恒久的施設について解説いたします。

恒久的施設(PE:Permanent Establishment)とは、日本の税法上は、所得税法第164条ならびに法人税法141条に規定があります。この条文を簡単にまとめると、(1)支店、工場その他事業を行う場所 (2)1年を超えて行う建設作業所 (3)契約を締結する権限の代理人となります。これらの中には恒久的施設に該当しない例外もあります。一方、タイの内国歳入法においては、日本の税法に定めるような明確な規定はありません。そもそも恒久的施設が税務的にどのように影響するかというと、外国の法律に基づいて設立された法人及び非居住者が、本店所在地(居住地国と呼ばれます)以外の国において事業活動を行う場合において、当該事業に対して課税権を持つのかということと、課税権があった場合、課税所得の範囲を決める重要な要因となります。タイの内国歳入法上においては、76条Bisにおいて、「Foreign company with agents in Thailand」として外国法人等に対する課税についての定めがあります。

二国間の租税を考えるうえで、もう一つ大事な基準として租税条約があり、これは国際法上は国内法に優先するとされており、日本・タイ間の租税条約においても、第5条に恒久的施設についての定めがあります。日本・タイ租税条約における恒久的施設の主な内容は、「事業を行う一定の場所であって企業がその事業活動の全部または一部を行っている場所」とし、具体的には(1)事業の管理の場所、支店、工場等 (2)建築工事現場、建設、据え付け、これらに関連する監督活動で、3か月を超える期間存在する場合 (3)12か月の間に6か月を超える期間、使用人その他の社員を派遣する場合 (4)反復して契約を締結する権限のある代理人、とされており、ただし商品の保管、展示のみのために保有している場合の当該施設、もっぱら情報収集や、準備的、補助的な性格の活動をすることを目的とした事業所は、恒久的施設に該当しないとされており(日タイ租税条約第5条 5項)。もっとも典型的な例として挙げられるのが、いわゆる駐在員事務所となります。日本においては、支店と駐在員事務所は明確に区別されており、支店は通常の法人と同様に日本の法人税、消費税等について申告納税義務を負います。これに対して駐在員事務所の場合には、原則として事業活動を行わず、本社に対して市場調査等の情報提供のみを行っていることから、法人税については申告納税義務を負いません。消費税については、課税事業者を選択することによって、仕入に係る消費税の還付を受けているのが一般的です。

これに対してタイでは外国法人の支店の設置が認められるのは極めて稀であることから、通常は駐在員事務所を設置することとなりますが、駐在員事務所は原則として営利を目的とした事業活動を行わないことが前提のため恒久的施設には該当しません。ただし注意を要するのは、本当に事業活動を行っていないかどうかというのは事実認定の問題であり、客観的にこれを立証することは相当困難であるという点です。したがって駐在員事務所の場合、そこで勤務される駐在員の意識も重要になります。あくまでも本部(本社)に対する補助的な業務(市場調査等に基づく情報提供)であるという認識を持つということが前提となります。

一般的に日本の企業が外国で事業活動する場合においては、日本と租税条約を締結している国においては、条約の適用により、その国に恒久的施設を有しない場合においては、企業利得に対して当該国において課税をしないという取り扱いになります。「PEなければ課税なし」という大原則になります。これは日本・タイにおいても同様で、租税条約第7条に明記されています。

前述の通り、日本に駐在員事務所を設置する多くの外国法人は、基本的に補助的な業務しか行っていないという前提で、当該駐在員事務所が当該外国法人の本店の恒久的施設に該当しないものとして取り扱われております。ただしそこに勤務する従業員に対する給与の支払いに関しては、給与支払事務所として所得税の源泉徴収義務を負います。これは恒久的施設とはかかわりなく、あくまでも給与の支払者が源泉徴収義務を負うという法律構成になっているからです。これに対してタイにおいては、若干異なる取り扱いも現実的にはあります。例えばタイ法人から日本法人に対して企業利得の支払いを行う場合、当該日本法人がタイ国内に恒久的施設を有していない場合には、日・タイ租税条約によって、当該企業利得に対してはタイにおいて課税されることはありません。したがって所得税が源泉徴収されるようなこともありません。しかしながら支払先の日本法人がタイに駐在員事務所を有している場合にはどうでしょうか？理論的には駐在員事務所は恒久的施設に該当しないことから、当該日本法人はタイに恒久的施設を有しないものとして、当該企業利得の支払いについてタイでの課税は生じないというのが論理的な結論となります。しかしながら実態としては、駐在員事務所があれば、たとえ日本に直接支払う場合であっても、タイ国内に恒久的施設を有しているものと考え所得税を源泉徴収すべきであると指導する国税職員が多いと思います。このようなケースでは、タイで源泉徴収された所得税相当額を日本の法人税から控除できていれば、結果として二重課税は排除されていますが、そうでない場合にはタイ、日本の双方で租税を負担していることとなります。また日本法人に対して支払う企業利得の内容によっても、その取扱いを異にする場合もあります。例えば請負の対価であるのか、専門的知識に基づく業務の対価であるのかといったような、業務の本質に基づいて判断をしないと取り扱いを間違える可能性もあります。

昨今の恒久的施設であるかどうかの議論では、これまでのような単に物理的な拠点という論点のみではなく、そこに勤務する者の機能を鑑みるケースも現れています。これはたとえばタイ現地法人に日本の本社から専門知識を有した者が出張し、役務の提供を行うような場合において、当該出張者そのものが日本法人の恒久的施設に該当する可能性もなくはないということの意味します。今回はこの点について解説をしたいと思います。

本文は現行のタイ、日本における税法について確認はしておりますが、あくまでも筆者の意見を取りまとめたものにすぎません。従いまして個別、具体的な判断を行う場合には、貴社顧問の専門家にご相談してください。

<筆者紹介>

上原重典

XAT Thai Consulting Ltd.代表取締役／税理士法人ザット・パートナー

アーサーアンダーセン東京事務所・税務部門を経て独立し、2001年10月に上原・宇野共同税務事務所を設立。06年1月に税理士法人ザットへ組織変更。タイ法人は12年5月設立。

本稿に関する問い合わせは、電話 +66-(0)2-238-2118-9 または E-mail: s.uehara@xat.asia まで。