

要点解説 平成26年度税制改正

(図表1) 総合主義(全取得主義)と帰属主義の課税方式の違い(所得の種類別)

【総合主義】 ^(注1)			【帰属主義】 ^(注1)		
内外区分	所得区分	PEあり PEなし	内外区分	所得区分	PEあり PEなし
国内源泉所得	国内事業所得	課税対象外	国内源泉所得	(国内事業所得)	PEあり PEなし
	国内資産の運用・保有	課税(申告)		国内資産の運用・保有	PEあり PEなし
	国内資産の譲渡	課税対象外		国内資産の譲渡	PEあり PEなし
	国内不動産の譲渡・賃貸	課税(申告) ^(注2)		国内不動産の譲渡・賃貸	PEあり PEなし
	利子・配当・使用料	課税(源泉徴収+申告)		利子・配当・使用料	PEあり PEなし
国外源泉所得	課税対象外	国外源泉所得	課税対象外	PEなし	

(注1) 総合主義はわが国の改正前の国内法、帰属主義は主要国における一般的な帰属主義のイメージ
 (注2) 事業譲渡類似株式の譲渡益等
 (注3) PE帰属所得は国内源泉所得とされる。
 (注4) PEが有する外国債券につき支払を受ける利子
 (注5) 外国法人の本店が日本の証券市場において譲渡した有価証券の譲渡益等
 (出所) 財務省資料

④ 外国銀行等の資本に係る負債の利子の損金算入(法142の5)
 外国銀行または第一種金融商品取引

業を行う外国法人が、PEの自己資本相当額のうち負債に該当するものがある場合には、負債の支払利子総額のうちPE帰属資本の額に対応する金額は、PE帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

- ⑤ 本店配賦経費に関する書類の保存がない場合における本店配賦経費の損金不算入(法142の7)
 外国法人の本店配賦経費につき、その配分の基礎となる書類の保存がない場合には、その書類の保存がなかった本店配賦経費については、PE帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。
- ⑥ PEの閉鎖に伴う資産の時価評価損益(法142の8)
 PEを有する外国法人がPEを有しないこととなる場合には、その有しないこととなる日の属する事業年度終了の時にPEに帰せられる資産の評価益または評価損は、PE帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額または損金の額に算入する。
- ⑦ 過少資本税制の適用除外(措法66の5)
 過少資本税制の適用対象から、外国法人が支払う負債の利子等を除外する。
- ⑧ 過大支払利子税制の適用(措法66の5の2)
 過大支払利子税制の対象となる関連者支払利子の額に、外国法人のPEと本店等との間の内部支払利子を含める。

- (3) 外国法人に係る外国税額控除(法144の2)
 PEを有する外国法人が納付する控除対象外国法人税の額について、控除限度額の範囲内でPE帰属所得に係る所得に対する法人税の額から控除する。
- (4) PEに係る取引に係る文書化(法146の2)
 PE帰属所得を有する外国法人は、当該外国法人が他の者との間で行った取引で、当該取引から生ずる所得が当該外国法人のPEに帰せられるものに係る明細を記載した書類、および外国法人の本店等とPEとの間の内部取引に係る明細を記載した書類を作成しなければならない(次頁図表2)。
- (5) 租税回避の防止(法147の2)
 外国法人の行為または計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為または計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、PE帰属所得に係る所得に対する法人税の課税標準、税額等を計算することができる。

IV 総合主義から帰属主義へ 国際課税関係の改正ポイント

信成国際税理士事務所 高木 慎一
 信成国際税理士事務所 税理士 福島 真一
 米国公認会計士

国際課税の改正ポイント

(1) PEを有する外国法人の国内源泉所得の範囲の見直し(法138)
 平成26年度税制改正において、外国法人への課税原則の見直しが行われた。外国法人に対して、従来は「総合主義」(日本支店等のPermanent Establishment(以下、「PE」という)にすべての国内源泉所得を合算して、法人税を課税する考え方)に基づいて課税を行っていたところ、これを「帰属主義」(PEに帰属する国内源泉所得のみ、法人税を課税する考え方)に変更された。
 改正前では、外国法人等について

は、国内源泉所得の種類に応じてPEの有無により課税関係が決定されていた。これが帰属主義になると、PEの有無ではなく、PEに帰属する所得とそれ以外で区別し、PEに帰属する所得は「PE帰属所得」という属性で課税されることとなる。このように所得の種類と課税方式が変わることにより、改正前は課税していなかったPEに帰属する国外源泉所得について「PE帰属所得」として法人税課税されることとなる一方で、PE非帰属の国内源泉所得については法人税課税されず源泉徴収で課税関係が終了する(図表1)。

計算方法は、PEを独立企業と擬制して計算することとされ、改正前に比べて移転価格税制の考え方がより色濃く反映されている。さらに、従来PEに係る国内事業所得の計算方法にいくつかの修正点を加えられた。

① 外国法人の内部取引に係る課税の特例の創設(措法66の4の3)
 PEを有する外国法人の本店等とPEとの間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、PE帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となるとき、または損金の額に算入すべき金額が過大となるときは、当該内部取引は独立企業間価格によるものとみなす。
 PEから本店等に対する寄附に相当する内部取引が行われた場合には、国外関連者に対する寄附金として全額が損金不算入となる。

② 更正期限の延長の特例および同業者に対する質問検査権については、移転価格税制と同様に適用されるが、推定課税は適用されない。

③ 保険会社の投資資産および投資収益(法142の3)
 外国保険会社のPEに係る投資資産の額が、PEに帰せられるべき投資資産の額に満たない場合には、その満たない部分に相当する金額に対応する収益の額は、PE帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

④ PEに帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入(法142の4)
 外国法人のPEに係る自己資本の額が、PE帰属資本の額に満たない場合には、PEを通じて行う事業に係る負債の利子のうち、その満たない金額に対応する部分の金額は、PE帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

(図表4) 移転価格文書化に規定する財務省令で定める書類

① 国外関連取引の内容を記載した書類(法規22の10①一)
取引に係る資産の明細役務の内容
取引において双方が果たす機能負担するリスクに係る事項
取引において使用した無形資産の内容
取引に係る契約書または契約の内容
取引の対価の額の設定方法、設定に係る交渉の内容
取引に係る損益の明細
市場に関する分析その他市場に関する事項
関連者双方の事業方針
取引と密接に関連する他の取引の有無およびその内容
② 国外関連取引について法人が算定した独立企業間価格に係る書類(法規22の10①二)
選定した移転価格算定方法、選定理由、その他独立企業間価格を算定するにあたり作成した書類
採用した比較対象取引等の選定に係る事項、比較対象取引等の明細
利益分割法を選定した場合の関連者双方への帰属金額を算出するための書類
複数の国外関連取引を一取引として独立企業間価格の算定を行った場合の理由および各取引の内容を記載した書類
比較対象取引等について差異調整を行った場合の理由および方法を記載した書類

(図表5) PE・国外PEに係る取引に係る文書化と移転価格文書化の関係

第1ステップ	<ul style="list-style-type: none"> 内部取引およびPEに帰属する外部取引の認識 内部取引には法的拘束力のある契約書等といったものが当然には存在しない 財務省令で定める書類を作成しなければならない(義務化・適用要件)
第2ステップ	<ul style="list-style-type: none"> 内部取引の独立企業間価格算定 第1ステップで作成された内部文書をもとに独立企業間価格を算定 税務当局から求めがあった場合には遅滞なく提示または提出(間接的な義務化)

PE・国外PEに係る取引に係る文書化と移転価格文書化の関係

今回の税制改正により、PE・国外PEに係る取引について文書化の作成が求められることとなった。さらに、外国法人等の内部取引について

は、外国法人等の内部取引に係る課税の特例が創設され、移転価格文書の作成も求められることとなった(図表4)。この新しい2種類の文書化規定について、その関係・違いを整理すると次のとおりである(図表5)。

① PE・国外PEに係る取引に係る文書化には、第1ステップ(内部

(図表3) 国外源泉所得一覧

国外PE帰属所得	法法69④一
国外にある資産の運用または保有による所得	法法69④二
国外にある資産の譲渡による所得	法法69④三
国外における人的役務提供事業の所得	法法69④四
国外にある不動産等の貸付けによる所得	法法69④五
国外にある債券、預貯金等の利子等の所得	法法69④六
外国法人からの配当等の所得	法法69④七
国外における貸付金利子等の所得	法法69④八
国外における使用料等の所得	法法69④九
国外における広告宣伝の賞金の所得	法法69④十
国外にある定期積金または相互掛金の給付補填金、抵当証券の利息、貴金属等の売戻条件付売買に基づく利益、外貨建預貯金の為替差益および一時払養老保険等に基づく差益	法法69④十二
国外の事業者に係る匿名組合契約等に基づく利益分配の所得	法法69④十三
国内および国外にわたって船舶または航空機による運送事業を行うことにより生じる所得のうち国外事業につき生じる所得	法法69④十四
租税条約により相手国において租税を課することができることとされる所得	法法69④十五
その他の国外源泉所得(法令145の13に掲げるもの)	法法69④十六

(図表2) PEに係る取引に係る文書化に規定する財務省令で定める書類

① 外部取引に関する書類(法規62の2)
取引の内容を記載した書類
取引において使用した資産ならびに負債の明細を記載した書類
取引において果たす機能ならびに当該機能に関連するリスクに係る事項を記載した書類
取引において果たした機能に関連する部門ならびに当該部門の業務内容を記載した書類
② 内部取引に関する書類(法規62の3)
PEと本店等との間の内部取引に該当する資産の移転、役務の提供その他の事実を記載した注文書、送り状、領収書等の証憑類に相当する書類
内部取引において使用した資産ならびに負債の明細を記載した書類
内部取引において果たす機能ならびに当該機能に関連するリスクに係る事項を記載した書類
内部取引において果たした機能に関連する部門ならびに当該部門の業務内容を記載した書類
その他内部取引に関連する事実が生じたことを証する書類

内国法人が留意すべき改正点

(1) 外国税額控除の限度額算定の基礎となる国外源泉所得(法法69、81の15)改正前において「国内源泉所得以外の所得」とされていた「国外源泉所得」が、国外源泉所得を積極的に定義する方式に改められた(図表3)。

内国法人の外国税額控除の基礎となる各種の国外源泉所得の1つである国外事業所得の範囲を、国外事業所得帰属所得(以下、「国外PE帰属所得」という)とする。国外PE帰属所得は、国外PEが当該内国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、当該国外PEが果たす機能、当該国外PEと当該内国法人の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、当該国外PEに帰せられるべき所得とする。

(2) 国外PEに係る取引に係る文書化(法法69①9・20、81の15⑫・⑬)外国税額控除の適用を受ける内国

法人は、当該内国法人が他の者との間で行った取引のうち、当該取引から生ずる所得が当該内国法人の国外PEに帰せられるものに係る明細を記載した書類、および当該内国法人の本店等と国外PEとの間の内部取引に係る明細を記載した書類を作成しなければならない(財務省令で定める書類は図表2と同様)。

(3) 国外所得金額の計算の特例の創設(措法67の18、68の107の2)

内国法人等の本店等と国外PEの間の内部取引の対価とした額が独立企業間価格と異なることにより、外国税額控除の基礎となる国外所得金額の計算上、その内部取引に係る収益の額が過大となる時、または損失等の額が過小となる時は、当該内部取引は独立企業間価格によるものとみなす。

適用時期

本稿で取り上げた改正ポイントには、平成28年4月1日以後に開始する事業年度より適用される。

つまり、内国法人が国外PEについて外国税額控除を適用するためには、国外PEに係る文書化が必要となるため速やかな対応が求められる。また、移転価格文書の作成の要否については、国外PEとの内部取引金額およびリスク等を考慮して判断することが実務上の対応と考えられる。

福島 真一(ふくしま・しんいち)
 信成国際税理士事務所 マネージャー
 米国公認会計士
 2000年、東京大学経済学部卒業、アズビル株式会社。2006年、税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ入社。2013年、信成国際税理士事務所参画。特定目的会社、海外からの投資および外国法人に係る税務など国際税務およびその周辺業務に従事。国際税務、一般的な会計税務を基本としつつも、専門家側だけでなく企業側にも所属していた経験を生かしたサービスを提供している。

高木 慎一(たかぎ・しんいち)
 信成国際税理士事務所 パートナー
 税理士
 2000年、横浜国立大学経済学部卒業、アクセント株式会社。2007年、税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ入社。2011年、信成国際税理士事務所開設。2012年、ノベル国際コンサルティングLLP参画。一般的な税理士業務を基本としつつ、移転価格コンサルティングおよび国際税務戦略コンサルティングを専門としている。東京税理士会、中央财经大学(北京)等で多数のセミナー講師を務めており、『移転価格文書の作成のしかた』(2014年1月、中央経済社)等を執筆。現在、日本税務会計学会国際部門委員。