

税務マエストロ

TAX MAESTRO

税務における第一人者
「税務マエストロ」による税実務講座

今週のマエストロ&テーマ

平成26年度 税制改正

～AOAに基づく帰属主義①

#103

品川克己

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
(マネージング・ディレクター)



略歴

89年より大蔵省主税局に勤務。90年7月より同国際租税課にて国際課税関係の政策立案・立法及び租税条約交渉等に従事。96年ハーバード・ロースクールにて客員研究員として日米租税条約について研究。97年より00年までOECD租税委員会に主任行政官として出向(在フランス)し、「OECD移転価格ガイドライン」及び「OECDモデル条約」の改定、及び関連会議の運営に従事。01年9月財務省を辞職し現職。

次回のテーマ

#104



経営戦略に応える 企業再編成税制

税理士
朝長英樹

経営戦略の1つとして組織再編成税制を活用できる方法を、同税制等の創設を主導した筆者が事例形式で解説する。

※取り上げて欲しいテーマを編集部にお寄せください。
ta@lotus21.co.jp

マエストロの解説

平成26年度税制改正では「外国法人の国際課税原則の見直し」が行われる。これは、外国法人(いわゆる「PE」)に対する課税原則である「総合主義」を「帰属主義」へ改めるものであるが、この外国法人の課税原則を定めるOECDモデル租税条約第7条が「AOA」に基づいた規定に改正されたことが契機となっている。そこで、この「AOA」とはどのような考え方なのか、またモデル条約第7条は、具体的にどのように改正されたのかという論点を理解することにより、今般の帰属主義への見直しの理解もより進むものと考えられる。

1 AOAとは

(1) 2010PE レポート

OECDモデル条約第7条は、外国法人の支店等(恒久的施設: PE)に対する課税原則を定めている。そこでは、一方の締約国の企業の利益(所得)は、原則として、(i)その企業が他方の締約国内にあるPEを通じて事業を行う場合にのみ他方の締約国で課税することができ、(ii)課税することができる所得はPEに帰せられる所得に限られるとしている。これは、平成26年度改正でいう帰属主義であるが、今回の法人税法等の改正を待つまでもなく、日本はこれまで締結した租税条約において帰属主義を採用しているところである。しかしながら、この「帰せられる所得」の解釈、認識については国によって様々であり、結果として二重課税や二重非課税が生じていると指摘されていた。具体的には、帰せられる所得はどのような所得なのか、どのように計算するのかが不明確であった。そこでOECDでは、「帰せられる所得」の解釈、特にPEの帰属所得をどのように算定すべきかについて検討を重ね、その検討結果とし

ての「Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment」(いわゆる「2010PEレポート」)が2010年7月に承認されるに至ったものである。

このPEレポートにおいて、PEの帰属所得の算定方法として採用されたものこそが「AOA」であり、現行のOECDモデル条約第7条は、AOAを採用したこのPEレポートの内容を踏まえて、同じく2010年に改正されたものである（以下「新第7条」という）。平成26年度税制改正で法人税法（及び所得税法）も総合主義から帰属主義へ改正される際の帰属主義も、当然に新第7条と整合的な定めとなろう。

(2) AOAの概要

PEレポートで採用されたAOAとは、「Authorised OECD Approach」といい、PEの帰属所得の算定方法としてOECDが承認した方法という意味となる。具体的には「機能的分離企業アプローチ」といわれるものである。改正前の第7条（以下「旧第7条」）において、「(前略) その企業の利得のうち当該PEに帰せられる部分に対してのみ、当該他方の国において租税を課することができる。」とされているが、この「企業の利得」の解釈として、①関連企業アプローチと②機能的分離企業アプローチの2つの考え方があり、OECDとして後者の機能的分離企業アプローチがふさわしいとしたものである。

関連企業アプローチとは、PEを企業全体の一部として捉え、PEの関連する事業に関連して生じた企業全体の利得のうちのPEが関与した部分をPEに帰属する利得として捉える考え方である。このアプローチによれば、PEに帰属する所得はPEの活動の範囲に限られ、PEは企業全体の一部であることから、PEの所得も全体の所得の一部となり、全体としての企業の利得を超えることはないこととなる。

他方機能的分離企業アプローチは、PEを本

店とは独立した別個の企業とみなし、PEに帰属する所得は、PEの事業活動を本店とは分離・独立した企業として行った場合に得られるであろう所得とし、それを独立企業原則を適用して決定する考え方である。このアプローチによれば、PEに帰属する所得は、企業全体の利益を超えることもあり得ることとなる。全体としての企業利益が赤字である場合、関連企業アプローチであればPEに帰属する所得はありえないが、機能的分離企業アプローチによれば、PEの帰属所得は、PEの果たしている機能やリスクに基づき、企業全体の所得の計算とは切り離して計算するため、企業全体の所得が赤字であっても、その事実はPEに帰属する所得に影響しないこととなる。

(3) AOAによる2段階アプローチ

OECDが承認したPEに帰属する所得の算定方法であるAOA、つまり機能的分離企業アプローチでは、以下の2段階で恒久的施設に帰属する所得が算定される。

① PEを独立企業として擬制

PEは子会社とは違い、本社の一部であって法的に独立した存在ではない。したがって、AOAの適用にあたって、まずはPEを独立した企業体と擬制する必要がある。独立した企業体に擬制するということは、ある法人の一部としての支店ではなく個別の一法人とみなすことであり、これはPEが経済的に所有していると考えられる資産、負債及び資本の額を決定するとともに、PEに帰属する取引を認識する作業となる。

この作業の具体的な手順は、まずPEが実際に果たしている機能及び事実の分析から行うこととなる。PEが果たしている機能及び事実関係を分析し、こうした機能を果たすために使用する資産及び負債、またその機能を果たした結果として創造された資産及び負債がPEに帰属する資産及び負債として決定される。また同時



に、PEが果たす機能及び帰属する資産・負債に関連するリスクを認識、決定し、これに対応すべき資本（無償資本：free Capital）の額を決定、配賦することになる。

なお、このPEに帰属すべき資本（無償資本）の額の決定方法については以下の3つの方法が示されている。

- (i) 資本配賦アプローチ：PEの機能分析に基づいて、PEに帰属すべき資産及びリスクに応じて、無償資本を配賦する方法
- (ii) 過少資本アプローチ：PE所在地国において、同一又は類似の条件のもとで、同一又は類似の活動を行う独立企業が有する資本と同額の資本を配賦する方法
- (iii) セーフハーバーアプローチ：PE所在地国において独立企業が類似の条件のもとで営業するために規制上要求される資本と同額の資本を配賦する方法

このようにPEを独立した法人として擬制し、さらに、PEの機能分析に基づいて、経済的に重要な取引か否かの観点から、PEと企業の他の部署（本店など）との間の内部取引を認識することとなる。特に、無償資本に対応する金額の資金調達コスト（支払利息等）の否認や、逆に本店勘定を借入等の資金調達と認識して支払利息の認容等が求められる。すなわち、PEが調達した資金のうち、無償資本の額までは資本とみなされ、この部分に対応する支払利息が否認されることになろう。また逆に、無償資本の額を超える調達資金については、支払利息を認容することになる。

また、PEの信用力については、AOAの考え方では、PEは企業全体と同じ信用力を有するものとされる。したがって、企業の他の拠点がPEの信用力を保証する、あるいはPEが企業の他の拠点の信用力を保証するという取引は認定

されず、内部保証料の支払いも税務上認められない。このようにして、PEが分離独立した機能、資産、負債、リスク、取引を有する法的主体であるかのように擬制され、次の段階に移ることとなる。

② 独立企業間原則に基づく所得の決定

AOAの第2段階は、独立企業として擬制されたPEに帰属する取引に対して、独立企業間原則を適用して取引価格を決定することである。独立企業間原則の適用に当たっては、具体的には移転価格ガイドラインを適用することといえるが、移転価格ガイドラインは関連企業間の取引に適用されるものであり、法的に単一の法人である本支店間に直接適用する場合には問題が生じる可能性がある。したがって、認識された内部取引やPEの特殊性に配慮し、そうした特殊性を踏まえたうえで移転価格ガイドラインを準用することが求められる。

PEに帰属する所得の計算に移転価格ガイドラインを準用する際、まずは移転価格ガイドラインが準用されるべき取引（内部取引）を認識する必要がある。この取引は、たとえば棚卸資産を本店からPEに物理的に移転させた場合に本店からの仕入取引と認識したり、株式等の金融資産を本店から物理的に移転させた場合に売買と認識したり、本店が有するブランド等の無形資産に対する支払ロイヤリティを認識することが考えられる。こうして認識された内部取引に対して、移転価格ガイドラインでいう移転価格算定方法を適用することになる。当然のことながら、この際の比較可能性については、移転価格ガイドラインの比較可能性についてのガイドラインを準用することとなる。

（「2.モデル条約第7条の改正点」については次回号）