

# 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

## 外国法人課税と AOAの適用開始

①

#156

品川克己  
PwC税理士法人



### 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月財務省を退職し現職。

今回のテーマ

#157



### 資産の譲渡等の範囲(2)

税理士  
熊王征秀

消費税率引上げ、それに伴う課税の適正化など、消費税法の改正が続く。消費税マエストロが実務ポイントを解説する。

※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

外国法人の国際課税原則は平成26年度税制改正で大幅に見直された。改正法としては、「所得税法等の一部を改正する法律（平成26年法律第10号）」が2年前に成立し、関係省令、通達も明らかになっている。また本年度の平成28年度改正においては、国際課税原則の帰属主義への変更の円滑な実施として、更なる明確化を含め、所要の措置が講じられることとなっている。この外国法人課税についての2年前（平成26年度）の改正は、改正内容が抜本的かつ多岐にわたるものであり、そのため実務での対応のための準備期間が必要と考えられたため、その適用開始が2年延期されたものであるが、いよいよこの4月1日以後開始する事業年度から適用されることとなる。ここで、今一度2年前の改正ポイントを法令の規定を踏まえ検討する。

## 1 外国法人(PE)の課税所得の計算

### (1) 帰属主義への変更

日本国内に恒久的施設を有する外国法人に対する課税原則である「総合主義」は、平成26年度改正により「帰属主義」へ改められた。これまで、所得税法及び法人税法では、外国法人（つまりは支店等のPE）の課税にあたり、すべての日本の源泉所得（国内源泉所得）を総合して課税対象とする総合主義を採っているところであるが、これを、国内源泉所得という枠ではなく、日本国内に所在するPEに帰属する所得のすべてを課税対象とする帰属主義に改められたものである（本誌529号参照）。

この改正の背景としては、OECDモデル租税条約第7条の改正があげられる。OECDでは、二重課税・二重非課税の効果的な排除、調整のために、従来のモデル租税条約第7条の見直し

を行い、多国籍企業の活動及び取引実態を踏まえ、PEに帰属すべき利得の算定アプローチを定式化したものとしてモデル租税条約新7条（以下「新7条」）を2010年に導入している。そして、この新7条で採用されたアプローチがAOAアプローチ（Authorized OECD Approach、以下「AOA」）といわれ、PEに対する独立企業としての擬制をより厳格に行うことによってPEに帰属する所得を捉えるというものである。さらに、帰属する所得の計算にあたっては、移転価格税制における基本概念である「独立企業間原則」に基づくことを求めるものである。この新7条の導入によって、我が国の国内法（所得税法及び法人税法）を新7条に基づく帰属主義へ見直す機運が高まり、平成26年度の税制改正に至ったものである。

## （2）国内源泉所得の範囲の改正

### ① 事業から生じる所得

AOAの対象となる所得、つまり事業から生じる所得について、帰属主義の概念が導入され、それに合わせて「国内源泉所得」の範囲について変更された。以前は事業から生じる所得と資産の運用、保有もしくは譲渡により生ずる所得を、国内源泉所得の一項目としていたが（一般的に「1号所得」と呼称していた。）、これらを別々に規定するとともに、事業から生じる所得を「PEに帰せられるべき所得」として次のように定められた（法法138①、法令176）。

#### 法人税法第138条第1項第1号

外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該恒久的施設が当該外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、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設と当該外国法人の本店等（当該外国法人の本店等（当該外国法人

の本店、支店、工場その他これらに準ずるものとして政令で定めるものであつて当該恒久的施設以外のものをいう。略）との間の内部取引その他の状況を勘案して、当該恒久的施設に帰せられるべき所得（当該恒久的施設の譲渡により生ずる所得を含む。）

このように、外国法人が支店等のPEを通じて事業を行う場合において、そのPEが、外国法人（本社）から独立して事業を行う「事業者」であるとしたならば、そのPEが果たす機能、そのPEにおいて使用する資産、そのPEとその外国法人の本店等（外国法人の本店、支店、工場その他これらに準ずるものであつて、そのPE以外のものをいう。）との間の「内部取引」その他の状況を勘案して、そのPEに帰せられるべき所得（そのPEの譲渡により生ずる所得を含む。）が支店等PEの課税対象である国内源泉所得となる。これは、PEを外国法人（本社等を含めた全体）の一部ではなく、本社等から独立した1事業体とみなし、さらに本社等との間の内部取引を認識したうえで、PEが得られるべき所得が支店（PE）たる外国法人の課税所得となり、法令上この所得は「恒久的施設帰属所得」（PE帰属所得）とされる（法法138①一、142①）。したがって、支店等のPEの財務諸表上の所得ではなく、法人税法等に従い別途計算することとなる。

なお、「その他の状況」とは、PEに帰せられるリスク及びPEに帰せられる外部取引（PEを有する外国法人が他の者との間で行った取引）が含まれる（法通20-2-1）。この場合、リスクとは、為替の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれをいい、リスクの引受け又はリスクの管理に関する人的機能をPEが果たす場合には、そのリスクはPEに帰属することとなる。

また「PEが果たす機能」には、PEが果たすリスクの引受け又はリスクの管理に関する人的機能（PEを通じて行う事業に従事する者が行うリスクの引受け又は管理に関する積極的な意思決定）、資産の帰属に係る人的機能、研究開発に係る人的機能、製造に係る人的機能、販売に係る人的機能、役務提供に係る人的機能等が含まれる（法通20-2-3）。

「PEにおいて使用する資産」にはPEに帰せられる資産（法通20-5-21により判定）のほか、例えば賃借している固定資産、使用許諾を受けた無形資産等でPEにおいて使用するものが含まれる（法通20-2-4）。

また、最も必要な概念である「内部取引」とは、外国法人のPEと本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供その他の事実で、独立の事業者の間で同様の事実があったとしたならば、これらの事業者の間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の「取引」が行われたものと認められるものをいう（法法138②）。ただし、資金の借り入れに係る債務の保証、保険契約に係る保険責任についての再保険の引受けその他これらに類する取引（債務を負担する行為であって債務の保証に準ずるものを含む）は除かれる（法令181）。

これは、内部の債務保証については、PEは企業の一構成部分であり企業と同一の信用力を有すると解されていることから「取引」と認識できないこと、内部の再保険については、本支店間の保険リスクの移転は、重要な企業リスクの引受け機能とみなすことができないことから「取引」と認識できないためである<sup>1</sup>。

## ② その他の国内源泉所得

PE帰属所得以外の所得は、PE非帰属所得として次のように整理された。

イ）国内にある資産の運用又は保有により生ず

る所得（所得税法第161条第1項8号から11号及び13号から16号までに該当するものを除く。）（法法138①二）

ロ）国内にある資産の譲渡により生ずる所得で次のもの（法法138①三、法令178）

i. 国内にある不動産、不動産の上に存する権利等の譲渡による所得

ii. 国内にある山林の伐採又は譲渡による所得

iii. 内国法人の株式等で買集めをし、その地位を利用した当該株式等の譲渡による所得

iv. 内国法人の株式等で事業譲渡類似の譲渡による所得

v. 不動産関連法人の株式の譲渡による所得

vi. 出資型ゴルフ会員権（国内にあるゴルフ場）及び一般のゴルフ会員権の譲渡による所得

ハ）国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で一定のものを行う法人が受ける人的役務の提供に係る対価（法法138①四）

ニ）国内にある不動産等の貸付け、租鉱権の設定又は居住者もしくは内国法人に対する船舶もしくは航空機の貸付けによる対価（法法138①五）

ホ）源泉が国内にある所得として次のもの（法法138①六、法令180）

i. 国内において行う業務又は国内にある資産に関し受ける保険金、保証金又は損害賠償金に係る所得

ii. 国内にある資産の贈与を受けたことによる所得

iii. 国内において発見された埋蔵物又は国内において拾得された遺失物に係る所得

iv. 国内において行う懸賞募集に基づいて懸賞として受ける金品その他の経済的な利益に係る所得

v. 国内において行う業務又は国内にある資産

<sup>1</sup> 「国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直し」（財務省主税局参事官2013年10月）



に関し供与を受ける経済的な利益に係る所得

### (3) 法人税の課税標準

外国法人に係る法人税の課税標準は、PEを有するか否かにより、次のように分類される(法法141)。

#### (ア) PEを有する外国法人

イ) 法人税法第138条第1項第1号に掲げる国内源泉所得 (PE帰属所得)

ロ) 上記に該当しない法人税法第138条第1項第2号から第6号までに掲げる国内源泉所得で上記第1号に該当する所得以外のもの (PE非帰属所得) ; 1号に定めるPE帰属所得と2号以下に定めるPE非帰属所得を分けて規定し、「第1号に掲げる国内源泉所得に該当するものを除く。」とされている。したがって、1号に掲げる所得と2号以下に定める所得は重複することがあり得ることが前提であり、また、その場合には1号に掲げるPE帰属所得が優先することとなる(法通20-4-1)。なお、日本国内にPEが複数ある場合には複数のPEを一つのPEとして課税標準の計算を行うこととなる(法通20-5-1)。

#### (イ) PEを有しない外国法人

法人税法第138条第1項第2号から第6号までに掲げる国内源泉所得 (PE非帰属所得)

### (4) 欠損金の取扱い

PEを有する外国法人の課税標準がPE帰属所得 (1号所得) に係る所得とPE非帰属所得 (2号所得から6号所得) に係る所得に区分されることに伴い、PEを有する外国法人の青色繰越欠損金も、PE帰属所得に係る欠損金はPE帰属所得に係る所得から、PE非帰属所得に係る欠損金はPE非帰属国内源泉所得から控除することとなる(法法141-イ、法法142②、法令184①十七、法法141-ロ、二、法法142の9による法法142②の準用、法令191)。

また、PEを有しない外国法人の欠損金は、PEを有する外国法人のPE非帰属国内源泉所得に係る欠損金と同様に扱われる(法法141二、法法142の9による法法142②の準用、法令191)。

なお、PEを有する外国法人が有する新法適用前の欠損金(平成28年4月1日前に開始する事業年度において生じた欠損金)は、新法適用後のPE帰属所得又はPE非帰属国内源泉所得のいずれの所得からも控除できる(改正法附則25従前の例)。

#### 記事に関連するお問い合わせ先

記事に関するお問い合わせは週刊「T&A master」編集部にお寄せください。執筆者に質問内容をお伝えいたします。

**TEL:03-5281-0020 FAX:03-5281-0030 e-mail:ta@lotus21.co.jp**

※なお、内容によっては回答いたしかねる場合がありますので、あらかじめご了承ください。