

# 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

②

#158

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。

次回のテーマ

#159



組織再編成における資産・  
負債の承継の誤りの是正

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

## 1 外国法人（PE）の課税所得の計算 （承前）

### (5) PE帰属所得の計算原則

外国法人が国内にあるPEを通じて事業を行う場合の所得である「PE帰属所得」の金額は、PEを通じて行う事業に係る益金の額から損金の額を控除した金額となる（法第142①）。この益金の額又は損金の額は、PEを通じて行う事業について、原則として内国法人の各事業年度の所得の金額の計算に関する規定（法人税法第2編第1章第1節第2款から第9款及び第11款）を準用して計算することとされている（法第141②）。

具体的には、主として、次のように準用することとなる（法令184①）

- 法人税法（以下「法」）第22条（各事業年度の所得の金額の計算）につき、各事業年度の収益の額及び損金の額は、PEを通じて行う事業に係るものに限られる。
- 法第23条（受取配当等の益金不算入）第4項に規定する負債の利子は、PEを通じて行う事業に係る負債の利子に限られる。
- 法第25条（資産の評価益の益金不算入等）第2項及び第3項に規定する資産は、PEを通じて行う事業に係るものに限られる。
- 法第29条（棚卸資産の売上原価等の計算及びその評価の方法）第1項に規定する棚卸資産は、PEを通じて行う事業に係るものに限られる。
- 法第31条（減価償却資産の償却費の計算及びその方法）第1項に規定する減価償却資産はPEを通じて行う事業に係るものに限られる。
- 法第32条（繰延資産の償却費の計算及びその償却の方法）第1項に規定する繰延資産は、PEを通じて行われる事業に係るものに限られる。
- 法第33条（資産の評価損の損金不算入等）

第2項から第4項までに規定する資産は、PEを通じて行う事業に係るものに限られる。

- 法第34条（役員給与の損金不算入）第1項に規定する使用人は、PEを通じて行う事業のために常時勤務する者に限られる。
- 法第37条（寄附金の損金不算入）第1項に規定する資本金等の額は、外国法人の資本金等の額にその外国法人の貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額のうちにPEを通じて行う事業に係る資産の帳簿価額の占める割合を乗じて計算した金額とされ、所得の金額は、PE帰属所得に係る所得の金額となる。
- 法第38条（法人税等の損金不算入）第1項に規定する法人税及び第2項各号に掲げる租税、外国法人の本店又は主たる事務所の所在する国又は地方公共団体により課される法人税に相当する税が含まれる。
- 法第52条（貸倒引当金）第1項及び第2項に規定する金銭債権は、PEを通じて行う事業に係るものに限られ、本店等との間の内部取引（次項参照）に係る金銭債権は含まれない。また、PEを有しなくなった事業年度（国内事業終了年度）では、貸倒引当金は損金に算入されない。

#### **(6) 外国法人への不適用規定**

PE帰属所得の金額の計算は、上記のように、基本的には内国法人の所得の金額の計算に準じて計算することとなるが、この場合、次の規定の適用はない。

- 第23条の2：外国子会社から受ける配当等の益金不算入
- 第25条の2：受贈益の益金不算入
- 第26条：還付金等の益金不算入
- 第33条第5項：資産の評価損の損金不算入等
- 第37条第2項：寄附金の損金不算入
- 第39条の2：外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等の損金不算入
- 第41条：法人税額から控除する外国税額の

#### **損金不算入**

- 第46条：非出資組合が賦課金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入
- 第57条第2項：青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰り戻し。（残余財産の確定に係る部分に限る。）
- 第58条第2項：青色申告書を提出しなかった事業年度の災害による損失金の繰戻し
- 第60条の2：共同組合等の事業分量配当等の損金算入
- 第61条の2第16項：有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入
- 第5款第5目：連結納税の開始等に伴う資産の時価評価損益
- 第5款第6目：完全支配関係がある法人の間の取引の損益

これらの規定は、原則として、内国法人の課税所得の計算にとって特有と考えられる規定で、国外に源泉のある所得を課税対象としていなかった外国法人（PE）の所得計算にあたっては準用の対象から除外されていたものである。しかしながら、帰属主義の導入にともない、国外に源泉がある所得であっても、PEに帰属する所得である場合には課税対象となることから、これらのうちの一部の規定は適用されるべきであろう。たとえば、PEの資産として計上されている外国子会社の株式に対する配当は、1号のPE帰属所得として課税されることとなる。外国子会社から受ける配当等の益金不算入の規定（法人税法第23条の2）は、無差別原則の観点からも適用されるべきである。

#### **(7) 内部取引の認識**

##### **① 原則的取扱い**

PE帰属所得は、PEの各事業年度の益金の額及び損金の額について、基本的には内国法人の所得計算に関する規定を準用して計算することとなるが、その益金の額及び損金の額の認識にあたっては、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との間の「内部取引」その他の状況を勘案することとされている（法法138①一）。この「内部取引」とは、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が該当し、本店等とPEとの間でPEにおける資産の購入その他資産の取得に相当する内部取引がある場合には、その内部取引の時に当該資産を取得したものとみなして償却費等の計算が行われる（法令184⑥）。なお、内部取引には、次のものは除かれる（法法138②、法令181）。

#### イ) 資金の借りに係る債務の保証

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可されない。

#### ロ) 保険契約に係る保険責任についての再保険の引受け

内部の再保険、つまり本支店間の保険リスクの移転については、実質的に保険リスクが移転しているわけではないため、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。したがって「取引」と認識できないため、本店等への再保険取引に係る保険料の支払いも税務上容認されない。

なお、「内部取引」は、本質的には同一事業体内で生じる資産の移転又は役務の提供等の「事実」であって「取引」でないものを「取

引」と擬制するものである。したがって、内部取引が、販売費や一般管理費等の費用（法22条3項2号）を生じさせるものに該当する場合には、それら費用は現実の債務と認識できないこともあり、その結果、債務が「確定」するタイミングが明確に判定できないことも生じる。こうした事情に配慮し、これら「内部取引」を認識する場合のこれら費用は債務として確定していないものも含まれることとされている（法法142③一）。

また、販売費や一般管理費のうち、当該PEの事業とそれ以外の事業に共通するもの<sup>1</sup>は、PEの帰属所得に係る収入金額もしくは経費、PEを通じて行う事業に係る固定資産の価額等の合理的な基準を用いて当該PEの事業に対応するものとして配分した金額が、PE帰属所得の計算上、販売費及び一般管理費等としての損金の額に含められる（法法142③二、法令184②）。いわゆる「本店配賦経費」である。

なお、内部取引から生じる支払利息または支払使用料が認識される場合であっても、それはPE帰属所得の認識、計算のためのものであり、本質的には利子又は使用料の支払いとは異なるものであろう。こうしたことから、こうした支払（現金等の受取）を実際に行うことは求められておらず、また仮に実際に現金等の支払いがある場合であっても、源泉徴収の対象とはならないことになる。

#### ② 租税条約による影響

PEと本店等との間の内部取引及びそこから所得が発生することを認識することを規定する租税条約以外の租税条約（いわゆる古いタイプの租税条約）の適用がある場合には、PEと本店等との間での次の内部取引は認識せず、した

<sup>1</sup> たとえば次に掲げる業務に関する費用のうち、PEを通じて行う事業とそれ以外の事業に共通する費用で、PEを有する外国法人の本店等において行われる事業活動の重要な部分に関連しないものをいう（法通20-5-9）。

i) 外国法人全体に係る情報通信システムの運用、保守又は管理  
ii) 外国法人全体に係る会計業務、税務業務又は法務業務





がって、費用及び収益の認識もないこととなる（法法139、法令183）。

- PEと本店等との間の利子の支払に相当する事実（金融機関は除く<sup>2</sup>）
- 無形資産の使用に係る対価の支払に相当する事実
- 無形資産の譲渡又は取得に相当する事実

現在のOECDモデル条約は、2010年に改訂されたもので、その第7条（事業所得）では、PEを本店等から独立した事業体と見立て、PEと本店等の間の内部取引を認識する考え方を反映している。しかしながら2010年改定前のOECDモデル条約第7条（旧7条）では、内部取引は認識については明確に規定されておらず、現状では、日本がこれまで締結した租税条約のほとんどはこうした古いタイプの租税条約であるため、内部使用料及び内部利子の認識は、当分生じない可能性がある。

なお、PEが本店等のために行う単なる購入活動（仕入）からは所得が生じないものとする「単純購入非課税の原則」（改正前の法令176②）は削除されたが、日本が締結したほとんどの租税条約（現状）では、単純購入非課税の原則が定められており、こうした租税条約の適用がある場合には、当然、単純購入非課税の取扱いとなる。

#### （8）資本等取引の認識

PEの開設のため、外国法人の本店等から資金の供与があった場合、及びPEから本店等へ剰余金の送金があった場合には、それは資本等取引と認識される（法法142③三）。これらは、原則として、財務諸表上は本店勘定の増減（BS

項目）で表示されるものであり、益金及び損金（PL項目）に含まれないことを明確にしたものといえる。PEを本店等から独立した事業体と擬制するための必要な要素といえる。

なお、PEから本店等への剰余金の送金を資本等取引（剰余金の分配、つまり配当の支払い）とみなすことになる。この場合、本店等（つまり外国法人）への配当等（所得税法161条1項9号）の支払いとみなされることになり、源泉徴収が必要か否かという問題がある。この点については、次の理由から、源泉徴収の必要性はないものと考ええる。

イ）PEの剰余金の送金を剰余金の分配とみなすのは、PE帰属所得の計算にあたって内国法人に関する規定（具体的には法人税法22条5項）を準用する場合においてであり、実際の「剰余金の分配」として捉えるものではないこと

ロ）外国法人に国内源泉所得である剰余金の分配（所得税法161条1項9号）を支払う際には源泉徴収義務が課されているところ（所得税法212条）、この規定によって「剰余金の分配とみなされる送金」の場合には源泉徴収義務が課されていないこと

また、各事業年度の所得の金額が800万円以下の部分に対する軽減税率の適用の対象となる中小法人（資本金が1億円以下）の判定にあたっては、PEの資本金とみなされる金額を基準に行うのではなく、これまでどおり外国法人（本店）の資本等及びPEを含む企業グループ全体で行うこととなる（法法143②、⑤）

<sup>2</sup> 金融機関とは、銀行法第47条第2項（外国銀行の免許等）に規定する外国銀行支店に係る同法第10条第2項第8号（業務の範囲）に規定する外国銀行、保険業法第2条第7項（定義）に規定する外国保険会社等又は金融商品取引法第2条第9項（定義）に規定する金融商品取引業者（第1種金融商品取引業を行う外国法人に限る）。