

# 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

(5)

#165

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月財務省を辞職し現職。

次回のテーマ

#166



固定資産の税額調整  
(その1)  
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

### 3 移転価格税制における概念の準用

#### (1) 概要

外国法人のPE帰属所得の計算にあたり、本店等との間の内部取引の対価の額とした金額が独立企業間価格と異なることにより、PE帰属所得の計算上益金の額に算入すべき金額が過少となる場合、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる場合は、法人税に関する規定の適用については、その取引は独立企業間価格によるものとする(措法66の4の3①)。

これは、AOAの第2ステップである内部取引における独立企業間原則の適用を定めるものである。基本的には移転価格税制(租税特別措置法第66条の4)を支店間取引(内部取引)に適用するもので、PEを本店等から独立した事業体とみなして、その課税所得(PE帰属所得)を算定するための措置といえる。

#### (2) 独立企業間価格の算定方法

内部取引に係る独立企業間価格は、移転価格税制における独立企業間価格と同様に算定することとなる(措法66の4の3②)。具体的には、内部取引の種類に応じ、内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法を選択することが求められる。

イ) 内部取引が棚卸資産の販売又は購入に該当する場合

- i. 独立価格比準法
- ii. 再販売価格基準法
- iii. 原価基準法
- iv. 利益分割法
- v. 取引単位営業利益法
- vi. これらに準ずる方法

ロ) 内部取引がそれ以外の取引の場合

上記と同等の方法

#### (3) 内部寄附金の損金不算入

独立の当事者同士であれば寄附金と認識されるような事象が本店等とPEとの間に存在する場合には、PEと本店等との間の寄附金に相当する内部取引が認識され、国外関連者に対する寄附金と同様に全額損金不算入とされる（措法66の4の3③）。ただし、具体的に、どのような事象が該当するかは明らかでない。

#### （4）比較対象企業等に対する質問検査権等

平成28年度改正により、内部取引についても、同時文書化義務が設けられた（措法66の4の3④、⑤、いわゆるローカルファイル、詳細は後述）。この、同時文書化の対象となる内部取引に係る書類又はその写しについて、その提示もしくは提出を求めた場合において、45日を超えない範囲において調査官が指定した期日（独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類については60日を超えない範囲）までに提示又は提出がない場合には、国税職員（調査官）は、内部取引に係る独立企業間価格の算定に必要な範囲内において、同業者等の帳簿書類を検査し、又は提示もしくは提出を求めることができる（措法66の4の3⑥）。内国法人の一般調査より対象範囲が広いこととなり、租税条約の無差別原則の観点から懸念があるところである。

また、当該質問検査権により提出された帳簿書類の留置き（8項）、提出等がない場合の推定課税（14項による準用）、更正期限の延長（同）、納税の猶予（同）が定められた。

## 4 外国法人に係る文書化義務

### （1）外部との取引に係る作成文書

PEを有する外国法人が「他の者」と行った取引のうち、PE帰属所得に係る所得の計算上、その取引から生ずる所得がPEに帰せられるもの（「PE外部取引」）については、次の事項を記載した書類を作成しなければならない

（法法146の2①、法規62の2）。

- i.PE帰属外部取引の内容（通常外部の取引であるため、契約書等が作成されるものと推察される。）
- ii.PE及び本店等がPE帰属外部取引において使用した資産・負債の明細（取引ごとに明細を作成するのであれば、かなりの事務負担となる。）
- iii.PE及び本店等がPE帰属外部取引において果たす機能及びその機能に関連するリスク（リスクの概念、内容が不明確）
- iv.PE及び本店等がPE帰属外部取引において果たす機能に関連する部門並びにその部門の業務の内容  
具体的にどのような書類であれば十分なのか、取引ごとに作成する必要があるのか等の問題、基準については、今後の実務で構築されていくものと考えられる。

### （2）内部取引に係る作成文書

PEを有する外国法人は、本店等とPEとの間の内部取引に關し、次の書類を作成しなければならない（法法146の2②、法規62の3）。内部取引は、実際に発生する事業上の取引ではなく、役務の提供や資産の移転などの「事実」であるため、税務上、別途作成しなければならないことが生じる。

- i.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書類。注文書、契約書、領収書、見積書その他これらに準ずる書類もしくはこれらに相当する書類
- ii.PE及び本店等が内部取引において使用した資産・負債の明細を記載した書類
- iii.PE及び本店等が果たす機能（リスクの引受け及び管理に関する人的機能、資産の帰属に係る人的機能その他の機能）並びにその機能に関連するリスクに係る事項を記載した書類

- iv.PE及び本店等が内部取引において果たす機能及びその機能に関連する部門並びにその部門の業務の内容を記載した書類
- v.その他内部取引に関連する資産の移転等の事実が生じたことを証する書類

### (3) 内部取引に係る帳簿書類

#### ① 青色申告法人

青色申告の承認の申請を提出した外国法人が、備え付ける帳簿書類に、取引の全部又は一部を隠ぺい又は仮装して記載又は記録している等の場合には、税務署長は青色申告の申請を却下できる（法法123二）。この外国法人がPEを有する外国法人である場合には、内部取引について、隠ぺい又は仮装して記載又は記録している場合も、同様に申請を却下できる（法法123二、法法146）。

また、青色申告法人は、帳簿書類を備え付けて、内部取引を含めた取引を記載し、かつ、その帳簿書類を保存しなければならず、その帳簿書類に、内部取引を含めて取引の全部又は一部を隠ぺい又は仮装して記載又は記録している等の場合には、税務署長は青色申告の承認を取り消すことができる（法法123二、法法146）。

#### ② 青色申告法人以外の法人（普通法人）

青色申告法人以外の普通法人等である外国法人は、帳簿を備え付けてこれに取引を簡易な方法等により記録し、かつ、その帳簿を保存しなければならないところ、PEを有する外国法人にあっては、内部取引についても帳簿に記録し、その帳簿を保存しなければならない（法法150の2①）。

### (4) 本店配賦経費に関する書類の保存義務

#### （法法142の7）

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。

この、本店配賦経費について、配分に関する計算の基礎となる書類その他の書類（配分の基礎となる費用の内容、その費用が恒久的施設を通じて行う事業とそれ以外の事業に共通することについての説明、配分計算の方法及び配分計算が合理的であることの説明に関する書類など）の保存がないときは、その書類の保存がなかった本店配賦経費については損金の額に算入されないこととなる（法法142の7①、措規60の10）。ただし、保存がなかったことにつき、税務署長が、やむを得ない事情があると認めるときは、書類の提出があった場合に限り、損金算入が認められる（法法142の7②）。

### （5）独立企業間価格に関する文書化

PE帰属所得の計算にあたり、本店等との内部取引を認識するとともに、当該内部取引にも独立企業原則を適用するため、内部取引についても移転価格税制と同様の同時文書化規定が設けられている（措法66の4の3④）。具体的に、提示又は提出されるべき書類として、次の書類が掲げられている。

- ・内部取引に係る資産の明細及び役務の内容を記載した書類などの「内部取引の内容を記載した書類」（措規22の10の3①一）
- ・外国法人が選定した独立企業間価格の算定の方法及びその選定の理由を記載した書類などの「独立企業間価格を算定するための書類」（措規22の10の3①二）

なお、この同時文書化義務は、次のいずれにも該当する内部取引については免除される（措法66の4の3⑤）。

- ・前事業年度の内部取引の対価の合計額が50億円未満
- ・前事業年度の無形資産の譲渡金額もしくは口

イヤルティ等の内部取引の合計額が3億円未満

#### (6) 質問検査権及び推計課税

これらの文書等の提示もしくは提出を求めた場合において、45日を超えない範囲において調査官が指定した期日（その求めた書類もしくはその写しの提示もしくは提出の準備に通常要する日数を勘案して指定される）及び独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類については60日を超えない範囲において調査官が指定した期日（上記同様、その求めた書類もしくはその写しの提示もしくは提出の準備に通常要する日数を勘案して指定される）までにこれら書類等の提示又は提出がない場合には、この文書化の対象となった内部取引に係る事業と同種の事業を営む者（第三者となる）に質問し、当該事業に関する帳簿書類を検査することができる、いわゆる質問検査権が認められている（措法66の4の3⑥）。

また、同様に、これら書類等が指定した期日までに提示又は提出されない場合には、税務署長は、次に掲げる方法により、独立企業間価格を推定して更正することができる（措法66の4の3⑭による措法66の4⑧、⑨の読み替え）。いわゆる推計課税である。

- 当該法人の同時文書化の対象となった内部取引に係る事業と同種の事業を営む法人で、事業規模その他の事業の内容が類似するものの

当該事業に係る売上総利益率又はこれに準ずる割合を基礎とした再販売価格基準法もしくは原価基準法又はこれらと同等の方法

- 上記の方法を用いることができない場合には、上記の方法に準ずる方法

#### (7) 事業概況報告事項（マスターファイル）

AOAに関する文書化ではないが、平成28年度税制改正において、一般的な移転価格税制に関する同時文書化義務が設けられ、合わせて文書化義務の範囲等が抜本的に変更された。具体的には、一定規模の法人については、事業概況報告事項（マスターファイル）及び国別報告事項（カントリー・レポート）の作成が義務付けられたものであるが、このうち事業概況報告事項は、外国法人（つまりは支店等のPE）が多国籍企業の一部を構成する場合には、作成、提出することとなる。

報告事項（記載内容）は、次のとおり。

- 多国籍企業の組織形態：事業体の所在地と組織形態
- 多国籍企業の事業説明：営業収益の重要な要素、グループの主要製品の商流、主要な市場の状況等
- 多国籍企業の無形資産：無形資産の開発、所有、活用に関する戦略の概要等
- グループ内の金融活動：資金調達方法の概要
- 多国籍企業の財務状態及び納税状況：連結財務諸表等

#### 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&Amaster」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。