

# 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

## 総合主義から 帰属主義へ ～平成26年度税制改正

#100

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月財務省を退職し現職。

次回のテーマ

#101



### 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

さる12月12日、平成26年度税制改正大綱が、与党より公表された。この大綱では、デフレ脱却・日本経済再生に向けた税制措置として、復興特別法人税の1年前倒し廃止や、消費税率引上げに伴う経済対策と成長力の強化のための総合的な対策の追加的な措置として盛り込まれた交際費課税の見直し等が話題を集めている。こうした中、国際課税の項目としては、「外国法人の国際課税原則の見直し」が主要項目となっており、「付記」と称して、その改正点の詳細が別途記載されているところである。

## 1 改正内容の概要

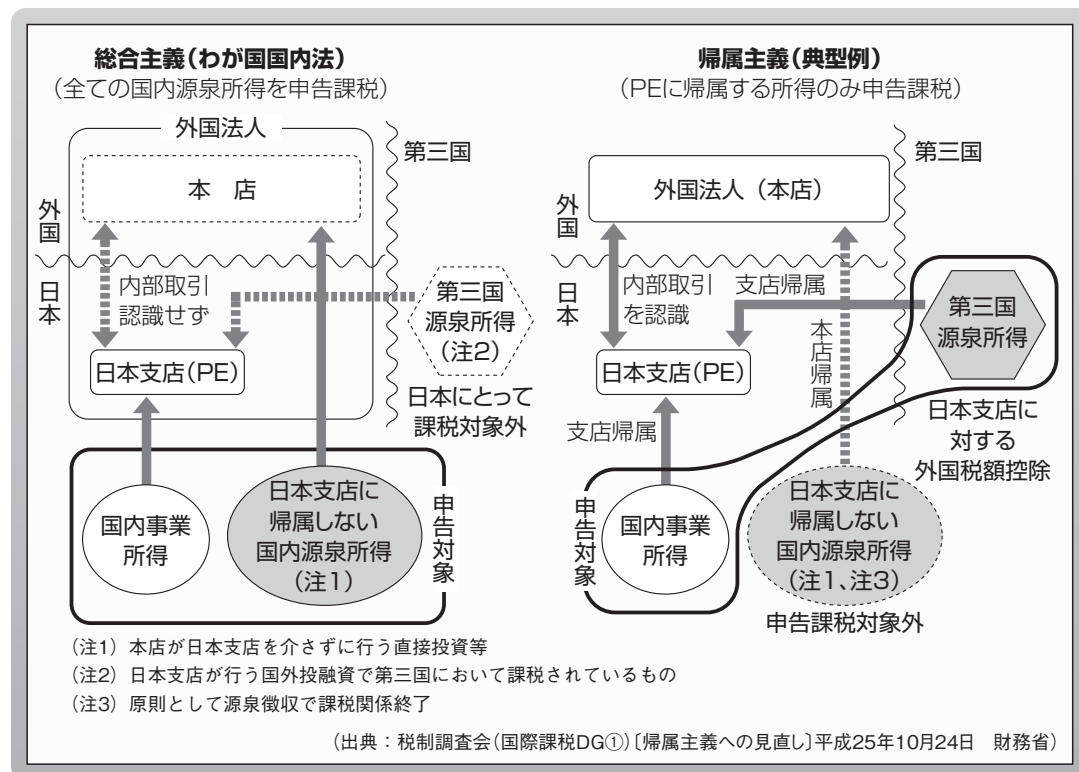
今回の改正の内容は、外国法人に対する課税原則である「総合主義」を「帰属主義」へ改めるものである。これまで、所得税法及び法人税法では、外国法人の課税にあたり、すべての日本の源泉所得（国内源泉所得）を総合して課税対象とする総合主義を採っているところであるが、これを、国内源泉所得という枠ではなく、日本国内に所在する事業拠点（PE：恒久的施設）に帰属する所得のすべてを課税対象とする帰属主義に改めるというものである。

この改正の影響は、一義的には、日本国内で事業活動をする外国法人の日本支店の所得計算及びその結果の税額に影響を与えることとなるが、他方、日本法人の海外支店の所得計算にも影響を与えるため、その結果当該日本法人の外国税額控除の計算に影響するところとなる。

## 2 改正の背景

この改正の背景として、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のために、

## 【図】 帰属主義への見直し



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（恒久的施設）に帰属すべき利得の算定アプローチを定式化したモデル租税条約新7条（以下「新7条」）を2010年に導入した。この新7条で採用されたアプローチはAOAアプローチ（Authorised 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帰属所得を捉えるというものである。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。

### 3 改正の主要論点

#### (1) 国内源泉所得の範囲とPE帰属所得の計算

##### ① 国内源泉所得の範囲

従来の国内における事業から生ずる所得に代えて、PEに帰属する所得を「PE帰属所得」として国内源泉所得の一つとする。

##### ② PE帰属所得

- 1) PE帰属所得は、PEが本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合に当該PEに帰せられる所得とする。
- 2) 国内にPEを有する外国法人のPE帰属所得以外の国内源泉所得については、PE帰属所得と分離して課税されることとなり、それは現行のNon-PE外国法人の課税と同様の方法によることとなる。
- 3) PEが本店等のために行う単なる購入活動からは所得が生じないものとする「単純購入非課税」の取扱いは、独立企業原則との整合性の観点から廃止する。なお、単純購入非課税の取り扱いを認める租税条約の適用がある場

合には、当該租税条約の定めるところによる。

### ③ 内部取引

- 1) 内部取引に係る損益認識に関して、PEと本店等との間で資産の移転、役務の提供等の行為があった場合において、独立企業同士で同様の事実があったとしたならば対価のやり取りが行われるであろうと認められるのと同様の事実があるときは、内部取引を擬制することとなる。
- 2) 内部取引損益の認識は、外部取引損益の実現時ではなく、内部取引が行われた時とされ、内部取引は税務目的で擬制された取引であるため、企業に対して実際の対価のやりとりは求めないことになると考えられる。
- 3) PE帰属所得の算定において移転価格課税が適用される。したがって、内部取引価格が独立企業間価格（以下「ALP」）と異なる場合は、移転価格税制に準じてPE帰属所得を増額調整される。また、更正期限を延長する特例、同業者に対する質問検査権、内部取引に係る独立企業間価格の算定に関する文書の作成及び当該文書の提示又は提出がない場合の推定課税についても、移転価格税制と同様となる。
- 4) PEと本店等の間での内部保証取引に係る保証料及び内部再保険取引に係る再保険料については、内部取引と認識しない。
- 5) 新7条締結国及び条約非締結国との関係では、内部使用料等を含めた内部取引を認識し、旧モデル租税条約第7条締結国との関係では、内部取引のうち内部使用料及び一般事業会社の内部利子を認識しない。
- 6) 本店からPEへの支店開設資金の供与やPEから本店への利益送金等については、資本等取引として擬制する。
- 7) 内部取引に対する源泉徴収については、源泉課税を行わない。

### ④ 費用配賦

本店等で行う事業とPEで行う事業に共通す

る費用を合理的な基準でPEに配賦した場合には、PEにおける費用として損金算入される。ただし、費用配賦の算定に関する書類の保存がない場合には、損金算入されないこととなる。なお、その保存がない場合でも、その保存がなかったことについてやむを得ない事情があると認められる場合には、その書類の提出があった場合に限り損金算入が認められる。

なお、独立企業同士で同様の事実があったとしたならば対価のやり取りが行われるであろうと認められるときは、費用配賦ではなく、ALPによる本支店間の内部取引を認識することになる。

### (2) PE帰属所得に係る文書化

PE帰属所得の算定にあたって、PEを有する外国法人は次の書類を作成し、税務当局からの求めがあった場合には遅滞なく提示し、又は提出しなければならない。また、PEと本店等の内部取引について、外国法人と第三者との外部取引と同様に帳簿に記載しなければならない。

- 1) 外部取引に関する書類については、外部取引から生じる所得がPEに帰属するものについての取引に係る明細を記載した書類その他の書類
- 2) 内部取引に関する書類については、
  - PEと本店等との間の内部取引に関する注文書、送り状、領収書等の証憑類に相当する書類。なお、これらは外国法人である青色申告法人の帳簿書類保存義務の対象となる。
  - 内部取引においてPE及び本店等が果たす機能及び事実関係を示す書類その他の書類
  - 内部取引に係る独立企業間価格の算定に関し、移転価格税制と同様の書類

### (3) PEへの帰属資本・支払利子控除制限

新7条の考え方を踏まえ、PEが本店等から分離・独立した企業であるとした場合に、必要とされる程度の資本をPEに配賦し、PE帰属所



得の計算上、支払利子の損金算入を制限することとなる。

1) PEに配賦すべき資本（PE帰属資本）の算定方法については、独立企業原則との整合性や執行可能性の観点から、本店等の資本の額を、PE帰属資産の額の割合でPE帰属資本の額を計算する方法（資本配賦アプローチ）又はPE所在地国において同様の活動を行う独立企業（比較対象企業）の資産の額に対する自己資本の額の割合をPE帰属資産の額に乗じてPE帰属資本の額を計算する方法（過少資本アプローチ）のいずれかの方法によって計算する。したがって、銀行等の金融機関に関して、PE所在地国の独立企業に対して金融機関の監督規制目的上要求される額の資本をPEに帰属させる方法（セーフハーバー・アプローチ）は、独立企業原則と整合的でない可能性が高い等の理由から採用されない。なお、一度選択した方法は、特段の事情がない限り継続して適用する。

2) PEの自己資本相当額が、上記で計算したPE帰属資本の額に満たない場合には、PEにおける支払利子総額（PEから本店等への内部支払利子および本店等からPEに配賦された利子を含む）のうち、その満たない部分に対応する金額について、PE帰属所得の計算上、損金の額に算入されない（支払利子控除制限）。

3) 上記支払利子控除制限が導入されるため、PEにおいて損金算入される支払利子を算定する上で過少資本税制は適用しない。

4) PEから本店等に対する内部支払利子を、PEに対する課題支払利子税制の対象となる関連者支払利子等に含める。

#### (4) PEの閉鎖等

外国法人のPEの閉鎖（事業活動の終了等）時は、PE帰属資産について時価評価を行って時価評価損益を認識し、PEの閉鎖等の日の属

する事業年度のPE帰属所得として認識する。なお、PE帰属所得に係る繰越欠損金は、PEの閉鎖等に伴い消滅するものとされる。

なお、PEが外部に全部譲渡される場合には、その譲渡による所得はPE帰属所得とされる。

#### (5) 課税標準等

PEを有する外国法人の課税標準は、「PE帰属所得（事業所得）」及びPE帰属所得以外の国内源泉所得である「PE非帰属国内源泉所得」とに区分し、これらの所得を通算しない。また、繰越欠損金についてもそれぞれに区分して計算する。

#### (6) 外国法人のPEと外国税額控除

外国法人のPE帰属所得について、我が国で課税を行う場合には、外国法人のPEが本店所在地国以外の第三国で稼得した所得について、当該外国との二重課税が生じるため、我が国のPEに対して外国税額控除制度を設けられる。一括限度額方式、繰越控除等の基本的仕組みは、内国法人における外国税額控除と同様となる。また、控除限度額の計算の基礎となる国外源泉所得は、外国法人のPE帰属所得について、PE帰属所得のソースルールとは別に、それぞれの所得種類のソースルールで源泉地の判定をした場合に、国外で生じたものと認められる所得となる。

#### (7) 内国法人の国外PEと外国税額控除

内国法人の国外PE帰属所得について所在地国等で課税を受けた場合には、我が国で外国税額控除が適用されるが、控除限度額の算定について、国外源泉所得の定義が上記の外国法人のPEについてのPE帰属所得の考え方をふまえて積極的に定義されることとなる。また、国外PE帰属所得の算定にあたっても本支店間の内部取引等を勘案して算定する等の改正が行われる。