

平成 26 年度税制改正による 国際課税原則の見直し(法人税関係)

今月号と来月号のニューズレターでは、平成 26 年度税制改正(以下「本改正」といいます。)のうち国際課税に関する改正点を解説致します。今月は、我が国の外国法人等に対する課税原則が総合主義から帰属主義に見直されたことに伴う、外国法人に対する法人税課税の改正の要点を解説致します。なお、本稿で述べる改正点は、原則として、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税について適用されます(改正法附則 25 条、92 条)。

1 総合主義から帰属主義への移行

(1) 本改正前の国内法上の課税原則

我が国の本改正前の税法では、法¹141 条 1 号所定の恒久的施設(Permanent Establishment)(以下、恒久的施設を「PE」といい、同号所定のPEを「1 号PE」といいます。)を有する外国法人については、その「すべての国内源泉所得」(法 138 条)を法人税の課税標準とするものとされていました。即ち、外国法人が国内にPEを有する場合における課税については、一般に、PEに帰属する所得に課税する「帰属主義」と、PEに帰属しないものを含めたすべての国内源泉所得に課税する「総合主義」の 2 つの課税原則がありますが、我が国の国内法は、後者の総合主義を採用していました²。

それ故、1 号 PE を有している外国法人については、当該外国法人の本店等が日本国内で稼得した所得(例えば、当該外国法人の本店が、日本の内国法人の発行した債券を購入し、当該債券に係る利子を稼得したことによる所得)であって、それが 1 号 PE に帰属しない所得であっても、国内源泉所得に含まれる以上、法人税の課税対象とされていた。

(2) 本改正に至る経緯

上記(1)の本改正前における国内法上の取扱い(総合主

義)とは異なり、我が国が締結している租税条約では、総合主義ではなく、帰属主義が採用されています。それ故、本改正前は、国内に PE を有する外国法人の本店が租税条約の締結国にある場合と租税条約の非締結国にある場合とで、前者は租税条約に従い帰属主義が適用され、後者は国内法に従い総合主義が適用されることとなり、それぞれ適用される課税原則が異なる状態となっていました。

他方で、OECDは、従来のOECDモデル租税条約の 7 条(以下「旧 7 条」といいます。)所定の事業所得条項において採用されている帰属主義に関し、その解釈や具体的な帰属所得の算定等について各国の見解が統一されておらず、それにより二重課税や二重非課税が生じていたことから、その解釈及び運用の統一を図るべく、2010 年に、旧 7 条を改正しました。当該改正後のOECDモデル租税条約 7 条(以下「新 7 条」といいます。)が採用したアプローチは、OECD承認アプローチ(Authorized OECD Approach(以下「AOA」といいます。))と呼ばれており、その基本的な考え方は、本店と支店等のPEをそれぞれ分離・独立した企業であると見立てて、PEの果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本をPEに帰属させ、PEと本店等との内部取引を認識し、その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、PEに帰属する所得を算定するというものです³。

上記のような状況を踏まえて、我が国の国内法における課税原則を、新 7 条が採用するAOAに沿った帰属主義に改正することにより、国内法と租税条約とで二元化していた異なる課税原則を整合的なものとし、国際的調和を図るとともに、帰属主義の解釈や運用の相違等により生じ得る二重課税や二重非課税の減少を図ることとされました^{4 5}。

(3) 本改正後の国内法上の課税原則

改正法は、国内法上の課税原則を総合主義から帰属主義に改め、AOAの考え方に従って、「すべての国内源泉所得」ではなく、外国法人が、その保有するPEを通じて事業を行う場合、当該PEが当該外国法人の本店等から分離・

本ニューズレターの執筆者



きたむら みちと
北村 導人

パートナー
弁護士



いまい せいすけ
今井 政介

アソシエイト
弁護士



しばた ひでのり
柴田 英典

アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(Tel: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

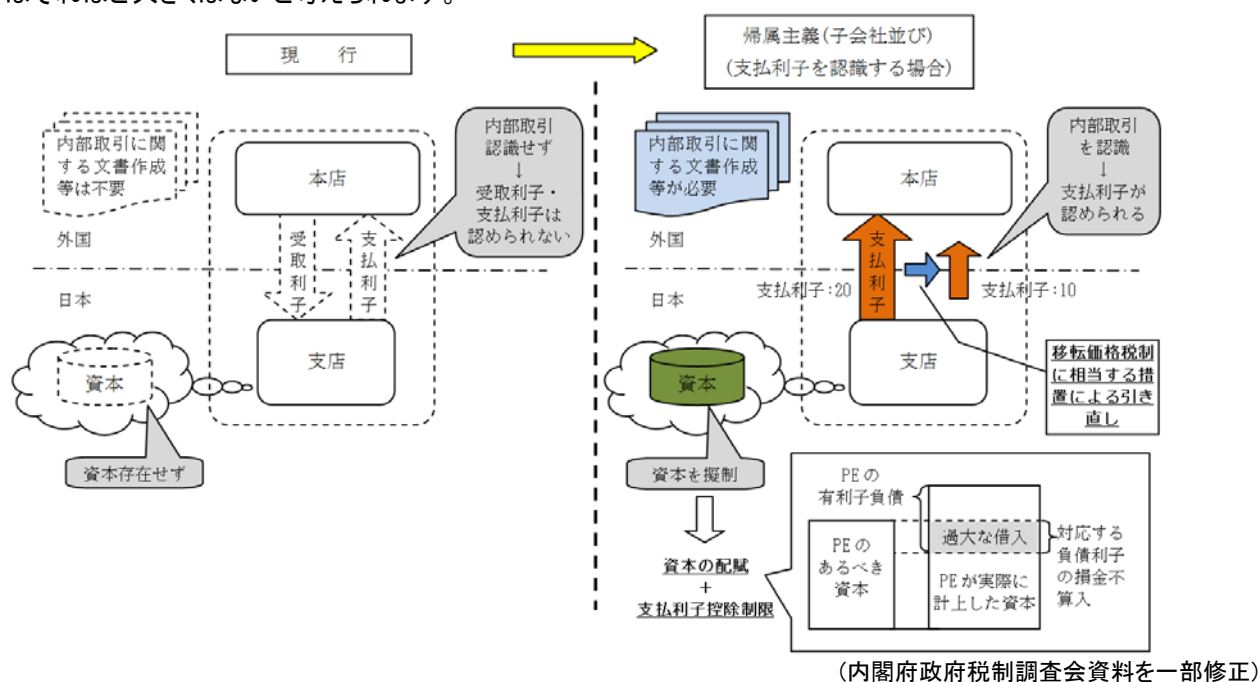
対象となる場合(例えば、外国法人の本店が、PE を介さずに、日本国内の不動産等の資産を譲渡して譲渡益を得た場合(改正法 138 条 1 項 3 号)等)に限って法人税の申告納税を行うこととなります(改正法 138 条 1 項 2~6 号、同 141 条 1 号口、同条 2 号、改正施行令 177~180 条)。

もっとも、上記(2)のとおり、既に租税条約では帰属主義が採用されており、租税条約締結国に本店を有する外国法人にとっては、従前と同様の課税関係が継続されるため、本改正による帰属主義への移行による課税対象所得への影響はそれほど大きくはないと考えられます。

2 PE 帰属所得の算定方法

(1) 概要

改正法の下では、PE帰属所得は、PEを本店等から分離・独立した事業者であると擬制した場合に、当該PEに帰属する所得とされ(改正法 138 条 1 項 1 号)、その所得計算においては法人税法の所得計算のための諸規定が、内国法人の場合とほぼ同様に適用されます(改正法 142 条、改正施行令 184 条)⁸。



(2) 内部取引の認識

PE帰属所得を、PEが本店等から分離・独立した企業であると擬制して、当該PEに帰属する所得として算定する以上、PEと本店等との間の、内部取引⁹を認識して所得計算を行う必要があります(改正法 142 条 3 項 1 号、改正施行令 184 条 6 項等)。

ただし、内部取引の損益の認識は、すべての取引で貫徹されているわけではなく、PE と本店等の間での内部保証取引や内部再保険取引については、内部取引の定義から除外されているため、これらの取引に係る損益は認識されません(改正法 138 条 2 項、改正施行令 181 条)。

また、旧条約適用企業の場合には、PEと本店等との間の内部利子・無形資産の内部使用料の授受については、従前どおり、損益を認識しないこととされています(改正法 139 条 2 項、改正施行令 183 条)¹⁰。

さらに、本店等から PE への資金の供与や、PE から本店

等への剰余金の送金その他これらに類するものについては、資本等取引に含まれるため、PE 帰属所得の計算にあたり、損益計算を左右しないこととされています(改正法 142 条 3 項 3 号)。

なお、内部取引を認識して所得計算を行うにあたり、PE を本店等から分離・独立した企業であると擬制することになるため、かかる内部取引の対価の額には、いわゆる独立企業原則が妥当します。外国法人が、PE 帰属所得について法人税の申告をした際、内部取引の対価の額とした額が、独立企業間価格(Arms-Length Price)と異なる場合には、課税当局によって移転価格税制における算定方法と類似した算定方法による引直しが行われます(改正租税法 66 条の 4 の 3)。

従って、外国法人は、PE に係る法人税の申告をするにあたり、移転価格税制の場合と同様に、法所定の算定方法に従って算定した独立企業間価格と合致するように、内部取引の対価の額を算定して申告する必要があります。その点で実務上の負担の増加が予想されます。

国内法と条約の関係

	法人税の課税所得の範囲		内部取引
租税条約(優先) OECD モデル租税条約 7 条	本店直接投資	×	旧 7 条 内部取引損益の認識を容認 (ただし、無形資産の内部使用料 及び一般事業会社の内部利子は認 識不可)
	日本支店の第三国源泉所得	○	新 7 条 (未導入) すべての内部取引損益を認識する 必要あり
国内法	本店直接投資	○	内部取引損益を認識しない
	日本支店の第三国源泉所得	×	
現在の適用状況	本店直接投資	×	内部取引損益を認識しない (我が国が締結している租税条約はすべて旧 7 条)
	日本支店の第三国源泉所得	×	
改正法施行後の適用 関係	本店直接投資	×	旧 7 条 無形資産の内部使用料及び一般事 業会社の内部利子を除くすべての 内部取引損益を認識する
	日本支店の第三国源泉所得	○	新 7 条 (未導入) すべての内部取引損益を認識する

(政府税制調査会国際課税ディスカッショングループ資料を一部修正)

(3) PE への帰属資本・支払利子の控除制限について

PE 帰属所得の算定の際に、当該 PE の負債に相当する金額に係る支払利子について控除制限があるという点には留意が必要です。具体的には、仮に PE が独立した企業であったとすれば、PE にも帰属すべき資本(以下「PE 帰属資本」といいます。)があって然るべきであることから、PE 帰属資本に相当する金額(以下「PE 帰属資本相当額」といいます。)に満たない金額に対応する部分は、PE の支払利子として損金算入することができないこととされています(改正法 142 条の 4、改正施行令 188 条)¹¹。

PE 帰属資本相当額の算定方法は、①資本配賦アプローチ(当該外国法人の自己資本×PE に帰属する資産/当該外国法人の資産)、②過少資本アプローチ(PE に帰属する資産×比較対象となる企業の自己資本/資産)の 2 つの方法を任意で選択した上で、継続的に適用することとされています¹²(改正施行令 188 条 2 項 4 項 9 項等、改正施行規則 60 条の 7、同 60 条の 8 等)。

実務的には、外部から比較対象となる企業を選定し、情報を収集する必要がある上記②のアプローチよりも、内部的に情報が収集できる上記①のアプローチが主流になることが予想されます。

3 外国法人の PE のための外国税額控除制度の創設

従前、外国法人の PE が、第三国で稼得した一定の所得は、当該第三国において、外国法人税(法 69 条 1 項)が課されていない場合にのみ、国内事業所得として課税対象とされており(法 138 条 1 号、施行令 176 条 1 項、5 項)、そ

の点で、第三国で稼得した所得については、二重課税が生じないような仕組みになっていました。これに対し、本改正により、PE が第三国で稼得した所得は、第三国で課税を受けているか否かに関わらず、すべて PE 帰属所得に含まれるものとして課税対象とされました(改正法 138 条 1 項 1 号)。

そのため、我が国と第三国との間で二重課税が生じる可能性があります。例えば、外国法人の我が国における PE が、第三国に所在する者に対し投融資を行い、利子・配当等を稼得した場合、当該第三国で稼得した利子・配当等に係る所得については、源泉地である第三国において源泉徴収を受ける可能性があり、我が国が当該利子・配当等の稼得に係る所得を PE 帰属所得とした場合、我が国と当該第三国から、第三国で源泉徴収を受ける部分について、二重に課税を受ける結果となり得ます。

改正法は、このような二重課税への対処として、外国法人の PE のための外国税額控除制度を創設して対応することとしました。具体的には、PE を有する外国法人が、各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、当該事業年度の PE 帰属所得に係る金額に対し、100 分の 25.5 の税率を乗じて計算した金額のうち、国外所得金額¹³に対応するものとして一定の計算をした金額を控除限度額として外国税額控除が受けられることとされています(改正法 143 条、同 144 条の 2、改正施行令 193~198 条)^{14 15}。

このように、PE が当該第三国で稼得した所得は、従前は外国法人税の課税さえあれば、それが我が国の法人税より低率でも課税対象からは除外する形で二重課税に対応

することとされていましたが、改正法は、当該第三国で支払った税額については、外国税額控除方式を採用することで、二重課税に対応することとしています。外国税額控除方式の場合、我が国における税額が、外国税額控除による控除分を上回る場合があり、その場合には、外国法人にとって課税負担が増す結果となり得ることに留意が必要です。

4 まとめ

以上のとおり、本改正では、国内法と租税条約との整合性や国際的調和及び AOA に沿ったアプローチの導入による二重課税・二重非課税のリスク減少を図るという理由で、PE を有する外国法人に対する課税について、総合主義から帰属主義に移行しました。従前から租税条約においては帰属主義が採用されていたことから、当該改正自体により課税負担が大きく変わるわけではないと考えられますが、国際課税に係る国内法令の枠組みを大きく変える改正であり、その規定内容も複雑になっているため、法令を正しく理解することが肝要です。また、内部取引の認識や第三国所得に対する外国法人税の外国税額控除による影響等を確認しておくことが実務的には重要であると考えられます。

¹ 本稿では、平成 26 年 5 月 29 日現在時点で施行されている法人税法を「法」、法人税法施行令を「施行令」といいます。また、平成 26 年度法律第 10 号による法人税法を「改正法」、平成 26 年政令 138 号による法人税法施行令を「改正施行令」、平成 26 年財務省令 28 号による法人税法施行規則を「改正施行規則」といいます。さらに、平成 26 年度法律第 10 号による租税特別措置法を「改正租税法」といいます。

² 増井良啓=宮崎裕子『国際租税法[第 2 版]』(東京大学出版会、平成 23 年)98~99 頁

³ 日本租税研究協会『OECD 恒久的施設への利得帰属に関する報告書』(日本租税研究協会、平成 22 年)9~11 頁を参照のこと(See, OECD「Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 17 July 2008」Part 1 B-1 and B-2, para8~14 <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>).

⁴ 平成 25 年内閣府税制調査会第 4 回参考資料 3 頁

⁵ 新 7 条が OECD のコンセンサスになったことにより、我が国においても今後は新 7 条に基づく租税条約に順次改正されていくことが見込まれています(平成 25 年 10 月財務省主税局参事官「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」2 頁)。

⁶ 当該 PE の譲渡により生じる所得も含まれます。

⁷ 平成 25 年 12 月税制調査会国際課税ディスカッショングループ「国際課税原則の総合主義から帰属主義への見直し」2 頁

⁸ PE が本店等から分離・独立した企業であると擬制されることとの関係で、従前置かれていた単純購入非課税の規定(施行令 176 条 2 項)は廃止されています。そのため、新 7 条に基づく租税条約が

適用される企業又は租税条約を締結していない国に本店を有する外国法人にとっては、単純購入の場合に、課税を受ける可能性があることには留意が必要です。もっとも、旧 7 条に基づく租税条約が適用される外国法人(以下「旧条約適用企業」といいます。)においては、従前通り単純購入について非課税のままとされています(改正法 139 条 1 項)。なお、改正法は PE の定義を変更しておらず、外国法人の支店等が単純購入のみを行っている場合等は、従前と同様、PE に該当せず、PE としての課税を受けることはありません(改正法 2 条 12 の 18、改正施行令 4 条の 4 第 2 項)。従って、単純購入の非課税の廃止に伴う対応が必要となるのは、単純購入と併せてそれ以外の業務を行っている旧条約適用企業以外の企業の支店や出張所がある場合ということになります。

⁹ 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一定の取引が行われたと認められるものをいいます(改正法 138 条 2 項、改正施行令 181 条)。

¹⁰ 旧条約適用企業のうち、一定の金融機関の場合には、PE と本店等との間の内部利子の支払についても、損益が認識されます(改正法 139 条 2 項、改正施行令 183 条 2 項)。

¹¹ このように、PE の所得計算にあたり PE 帰属資本に対応する支払利子の控除制限が規定されたことから、目的・手段が重複する過少資本税制は、PE において損金算入される支払利子を算定する上で適用されないこととされました。これに対し、過大支払利子税制は、「所得水準に比して過大な支払利子」の損金算入を制限する制度であることから、PE 帰属資本に対応する支払利子の控除制限とは棲み分けが可能であるとして、併存して適用される余地があるとされています(改正租税法 66 条の 5、同法 66 条の 5 の 2 第 9 項、前掲「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」27~28 頁)。

¹² 外国銀行(銀行法 10 条 2 項 8 号)の外国銀行支店(同法 47 条 2 項)の場合や、第一種金融商品取引業を行う金融商品取引業者(金融商品取引法 2 条 9 項、同法 28 条 1 項)である外国法人の場合には、自己資本規制の存在等一定の要素を考慮した計算が求められることとなります(改正法 142 条の 5)。

¹³ PE 帰属所得のうち、国外源泉所得(改正法 144 条の 2 第 4 項)に係るものとして政令で定める金額をいいます(改正施行令 195 条)。なお、PE が第三国で稼得した所得は、課税の所得計算を行う上で「国内源泉所得」として扱われますが、外国税額控除の控除額の算定を行う上では、「国外所得金額」として扱われるため、用語法に混乱しないように留意する必要があります。

¹⁵ 外国法人の本店所在地において、その外国法人の全世界所得を対象に課された外国法人税は、一定の部分を除いて、PE 帰属所得に対応する部分として PE に配賦された場合であっても、PE における外国税額控除の対象となる外国法人税には該当しません(改正法 144 条の 2 第 1 項括弧書き、改正施行令 195 条 5 項 1 号)。これは本店所在地における外国税額控除等で二重課税に対応することが想定されており、我が国において外国税額控除を供与する必要はないとの考慮によります(前掲「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」23~24 頁)。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスの携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確かなサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2014