

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・2)

今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。)の国際課税に関する改正点のうち、内国法人の外国税額控除、文書化規定及び租税回避否認規定について解説致します。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、28 条、92 条、102 条)。

1 内国法人における外国税額控除の取扱い

外国税額控除制度には、外国法人の我が国における PE に係る外国税額控除制度(前月号参照)と内国法人における外国税額控除制度がありますが、今月号では、後者の内国法人における外国税額控除に係る改正の概要について解説致します。

(1) 本改正前の内国法人における外国税額控除制度の概要

我が国では、内国法人に対して、当該内国法人が全世界から稼得した所得(全世界所得)に対して課税をすることとしています。そのため、全世界所得のうち当該内国法人が外国で稼得した所得に対して、外国において課税を受けた場合、かかる所得について、我が国及び当該外国において二重に課税を受けることとなります。そこで、我が国では、内国法人が、外国において一定の税(外国法人税。施行令 141 条 1 項)を納付することとなる場合に、その納付した外国法人税の額を、「控除限度額」を限度として、当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除することにより、二重課税を排除することとしています(法 69 条 1 項、施

行令 141 条、142 条、142 条の 2)。

かかる税額控除を外国税額控除といいますが、外国税額控除の「控除限度額」は、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の額に、当該事業年度の所得金額のうち当該事業年度の「国外源泉所得」の占める割合を乗じて計算されます(施行令 142 条 1 項)。本改正前の我が国の税法では、「国外源泉所得」の定義について、「国内源泉所得以外の所得」として包括的に定義していました(法 69 条 1 項、施行令 142 条 3 項)。

(2) 本改正の経緯及び内容

前月号で述べたとおり、本改正は、外国法人に対する課税原則を総合主義から帰属主義に変更しました。かかる変更は、OECD が 2010 年に改正したモデル租税条約 7 条(なお、以下「新 7 条」といいます。)で採用された OECD 承認アプローチ(Authorized OECD Approach(以下「AOA」といいます。))に基づいたものです(AOA の詳細は前月号参照)。外国税額控除制度においてもかかる AOA を踏まえた以下の改正がなされています²。

すなわち、本改正は、上記帰属主義への移行により、外国法人の PE に帰属する所得(以下「PE 帰属所得」といいます。)を「国内源泉所得」の一つとして定めたため(改正法 138 条 1 項 1 号)、「国外源泉所得」について、本改正前の「国内源泉所得以外の所得」という包括的な定義ではその範囲が不明確となることから、かかる定義を止め、「国外源泉所得」に該当するものを、具体的に列挙する形で積極的に定義することとしました(改正法 69 条 4 項各号)。具体的には、「国外源泉所得」として、内国法人が国外に有している国外事業所等(以下「国外 PE」といいます。)³に帰属する所得(以下「国外 PE 帰属所得」といいます。)の他、国外

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)

PE に帰属しないことを前提に、国外にある資産の運用又は保有により生ずる所得、国外にある資産の譲渡により生ずる所得等を列挙して、定義しています。

かかる「国外源泉所得」の定義に係る改正により、外国税額控除の控除限度額の範囲が本改正前とは異なる可能性がある⁴ことには留意が必要です。

なお、「国外源泉所得」のうち国外 PE 帰属所得の計算は、国外 PE への資本配賦、国外 PE の閉鎖時の時価評価、国外 PE 帰属所得に係る繰越欠損金、並びに保険会社の国外 PE への投資資産⁵及び投資収益の帰属等の一部の取扱いを除き、原則として PE 帰属所得の計算に準じて行われます(改正法 69 条 4 項 1 号、改正租特法 67 の 18、改正施行令 141 条の 2 第 1 項柱書)。

2 文書化規定の創設

(1) 文書化規定の創設

本改正では、AOA を踏まえて、①(我が国に PE を有する外国法人の課税所得算出のための)外国法人の PE 帰属所得の計算及び②(国外 PE を有する内国法人が外国税額控除の適用を受けるための)内国法人の国外 PE 帰属所得の計算のそれぞれについて、(a)内部取引及び PE に帰属する外部取引の認識(第 1 ステップ)並びに(b)内部取引の独立企業間価格の算定(第 2 ステップ)の 2 つのステップで、文書化が要求されています(但し、第 2 ステップについては、後述のとおり、間接的な文書化義務とされています。)

ア 内部取引及び PE に帰属する外部取引の認識(第 1 ステップ)に係る文書化

本改正は、第 1 ステップに係る文書化として、①PE を有する外国法人の PE 帰属所得の計算及び②国外 PE を有する内国法人の国外 PE 帰属所得の計算を行う際に必要な、内部取引及び PE に帰属する外部取引を認識するため、これらの法人に対して、(i)①及び②の各帰属所得に係る外部取引に関する書類、(ii)①及び②の各帰属所得のうち本店等⁶と PE 又は国外 PE の間で行った内部取引に関する書類並びに(iii)①及び②に係る本店等と PE 又

は国外 PE の間での本店配賦経費・共通費用の額の配分に関する書類を作成する義務(文書化義務)を課しています(①に関して、改正法 142 条の 7、146 条の 2、改正施行規則 60 条の 10、62 条の 2、62 条の 3、②に関して、改正法 69 条 1 項、19 項、20 項、改正施行令 141 条の 2 第 1 項 1 号、13 項、改正施行規則 28 条の 9、30 条の 2、30 条の 3)。

なお、上記(i)及び(ii)の書類の作成等は、内国法人が外国税額控除の適用を受けるための要件とされていません。また、上記(iii)の書類の作成等については、外国法人における PE 帰属所得の計算上、本店配賦経費・共通費用を損金に算入するための要件とされており、内国法人の国外 PE 帰属所得を含む国外所得金額の計算においても、国外 PE を通じて行う事業に係る負債利子の額⁷のうち一定の金額を国外所得金額へ加算することにより外国税額控除の控除限度額を増加させるための要件とされています(改正法 142 条の 7 第 1 項、改正施行令 141 条の 2)。

イ 内部取引の独立企業間価格の算定(第 2 ステップ)に係る文書化

次に、本改正では、外国法人の本店等と PE との内部取引及び内国法人の本店等と国外 PE との内部取引については、その価格次第で、独立企業間価格により行われたものとして、PE 帰属所得の計算及び国外 PE 帰属所得の計算がそれぞれなされるものとされています(改正租特法 66 条の 4 の 3 第 1 項、67 条の 18 第 1 項)。それ故、直接的な文書化義務ではありませんが、課税当局が、納税者である法人に、(i)内部取引の内容を記載した書類及び(ii)内部取引に係る独立企業間価格を算定するための書類の提示又は提出を求めた場合に、当該法人が遅滞なくこれらを提示又は提出をしなかったときは、課税当局は、移転価格税制における推定課税の場合と同様の方法で算定された独立企業間価格で推定課税をすることができるとされており、間接的な文書化義務が課されています⁸。

(2) 文書化への対応の必要性

本改正により、今後、我が国において支店等の PE を設けて事業展開を行っている外国法人や、外国において国

外 PE を設けて事業展開をしている内国法人は、(PE を有する外国法人の場合、)内部取引について推定課税を受け、又は(国外 PE を有する内国法人の場合、)外国税額控除として申告した金額を否認される可能性もあることから、かかるリスクを軽減又は排除するため、移転価格税制における文書化対応と同様に、上記の各文書を作成し、保存しておく必要があります。特に、文書化の対象文書のうち、PE や国外 PE と本店等との内部取引の存在を根拠付けるための文書は、当然には存在しておらず、新規に作成が必要なものもあり得るので、留意が必要です。

3 外国法人の PE 帰属所得に係る行為又は計算に係る否認規定の創設

(1) 創設の趣旨

本改正では、PE 帰属所得が、国内源泉所得の一つとされ、外国法人に対する課税対象所得とされましたが、外国法人にとって、PE は、同一法人格の一部であることから、機能、資産、リスクの帰属を人為的に操作して、PE 帰属所得やそれに対する税額を調整することにより租税回避が行われる可能性があります。それ故、外国法人の PE 帰属所得及び税額の計算について、行為又は計算に係る否認規定が設けられました⁹(改正法 147 条の 2)。

(2) 適用要件について

外国法人の PE 帰属所得に係る行為又は計算に係る否認規定が適用される場合の要件は、①外国法人の行為又は計算で、②PE 帰属所得に係る所得の金額から控除する金額の増加、PE 帰属所得に係る所得の金額に対する法人税額から控除する金額の増加、PE 帰属所得のうちの内部取引に係る利益の額の減少又は損失の額の増加その他の事由により、法人税の負担を不当に減少させる結果となる場合とされています。また、適用対象は、外国法人の場合に限定されています。

(3) 実務上の問題点

外国法人の PE 帰属所得に係る行為又は計算に係る否認規定の適用に当たっては、他の包括否認規定との適用関係の整理や実際の適用場面の想定が実務上問題となり

得ます。

まず、本改正前から定められている同族会社の行為又は計算に係る否認規定には、従前から、外国法人も同族会社に含まれ、その適用対象としてカバーされていること¹⁰から、本規定と適用対象が重複する場合が生じることが考えられます¹¹。もっとも、近時、ヤフー事件第一審判決(東京地判平成 26 年 3 月 18 日公刊物未登載)で、組織再編に係る行為又は計算に係る否認規定(法 132 条の 2)における「不当に」の解釈について、同族会社の行為又は計算に係る否認規定(法 132 条)における「不当に」の解釈との異同が一つの論点とされたのと同様に、外国法人の PE 帰属所得に係る行為又は計算に係る否認規定と同族会社の行為又は計算に係る否認規定の適用要件に係る解釈との異同が論点となる可能性があることにも留意が必要です。

次に、そもそも外国法人の PE 帰属所得に係る行為又は計算に係る否認規定が適用される場合については、単に事実認定を適切に行うことで、かかる行為又は計算に係る否認規定を適用するのと同様の効果を導くことが十分に可能なようにも思われ、今後、具体的に適用の可能性がある場合として、どのような場合があり得るかについての検討を進めていく必要があります。

4 まとめ

本改正では、主に外国法人の PE 課税における国際課税原則の変更が注目されていますが、内国法人についても、外国税額控除の算定において、本店等と国外 PE との内部取引を認識した上で、国外 PE 帰属所得をはじめとして、個別に定義された国外源泉所得を算定していく必要があります。また、文書化規定や外国法人の PE 帰属所得に係る行為又は計算に係る否認規定が創設されています。従って、本改正における改正内容を網羅的に理解した上で、将来のプランニングを行い、税務調査が行われた場合の対応準備を進めておくことが肝要です。

¹ 本稿での法令の呼称は次のとおりです。平成 26 年 6 月 30 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」、平成 26 年財務省令 28 号による租税特別措置法施行規則を「改正租税規則」といいます。

す。

書籍のご案内

² 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、25 頁、OECD モデル租税条約新 7 条 2 項、23 条 B

³ 国外 PE の範囲は、租税条約の相手国等に所在するものについては、租税条約に定める事業所等とされ、それ以外の場所に所在するものについては、我が国の国内法に定める事業所等に相当するものとされています(改正施行令 145 条の 2)。

⁴ 例えば、有価証券の譲渡を例にとると、本改正前は、外国法人の発行した有価証券の譲渡については、国内源泉所得として定められた一定の場合(施行令 177 条 2 項 2 号。我が国に所在する PE を通じて譲渡した場合等が含まれます。)に該当しなければ、当該有価証券の譲渡に係る所得は、国内源泉所得以外の所得として、国外源泉所得に含まれていました。これに対して、本改正後は、外国法人の発行した有価証券の譲渡について、所定の「国外にある資産の譲渡」(改正法 69 条 4 項 3 号、改正施行令 145 条の 4 第 1 項 4 号)に該当しなければ、国外源泉所得に該当しないこととなります。

⁵ 改正法 142 条の 3 第 1 項、改正施行規則 60 条の 5、保険業法施行規則 47 条各号

⁶ 外国法人については改正法 138 条 1 項 1 号、内国法人については改正法 69 条 4 項 1 号。

⁷ ここでは、共通費用の額のうち国外源泉所得に係る所得の金額の計算上損金の額として配分した金額に含まれる負債利子の額が含まれています(改正施行令 141 条の 2 第 3 項、4 項、5 項)。すなわち、改正法は、資本配賦及び共通費用の配分の計算の基礎となる書類の作成・保存を要件として、国外所得金額の計算上、一旦損金として計上した国外 PE 帰属所得等に係る負債利子のうち国外 PE の自己資本の額を超過した部分の金額について、国外所得金額への加算を認め、外国税額控除の控除限度額の増加を認めることとしています(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」26 頁参照)。

⁸ 外国法人と PE の内部取引について、改正租税法 66 条の 4 の 3 第 11 項、改正租税規則 22 条の 10 の 3。内国法人と国外 PE の内部取引について、改正租税法 67 条の 18 第 10 項、改正租税規則 22 条の 19 の 4。これは、PE や国外 PE について、新 7 条が独立した事業者であることを要求しているため、「移転価格税制とパラレルと考えられることから…ALP の算定において文書化が不十分な場合には推定課税の発動を可能とする」こととしたものです(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」13 頁)。

⁹ この規定は、外国法人の平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の、PE 帰属所得に係る所得に対する法人税に係る行為又は計算で、同日以後に行われるものに適用されます(改正法附則 35 条)。

¹⁰ 金子宏『租税法[第 19 版]』(弘文堂、平成 26 年)455 頁

¹¹ この規定の独自の適用領域は、非同族会社で、非組織再編行為以外を行った際の PE 帰属所得ということになります。

西村高等法務研究所 理論と実務の架橋シリーズ 「タックス・ヘイブン対策税制のフロンティア」

中里実・太田洋・伊藤剛志・北村導人 編著
2013 年 10 月 10 日 有斐閣 5,200 円(税別)

西村高等法務研究所 理論と実務の架橋シリーズ 「移転価格税制のフロンティア」

中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久 編著
2011 年 7 月 15 日 有斐閣 6,200 円(税別)

「国際租税訴訟の最前線」

中里実・太田洋・弘中聡浩・宮塚久 編著
2010 年 7 月 14 日 有斐閣 3,800 円(税別)

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