



## 平成 28 年度税制改正 — 国際課税 —

執筆者: 加藤 俊行、河野 匠範、大草 康平

平成 28 年度税制改正<sup>1</sup>の国際課税分野では、日台租税協定<sup>2</sup>に規定された内容の実施に係る国内法の整備や外国法人に対する現物出資及び外国法人が行う現物出資に係る適格現物出資の見直しのほか、BEPS(Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転)行動指針に対応するための、移転価格税制に関連する報告文書等の作成義務の導入及びいわゆるリストラクテッド・ストックの役員報酬化への整備に伴う出国税の適用除外などに係る改正が行われました。

今月号のニューズレターでは、上記の改正のうち、グローバル企業の行動選択に広く影響を及ぼし得る「日台租税協定に規定された内容の実施に係る国内法の整備」及び「適格現物出資の見直し」について解説いたします。

### I 日台租税協定に規定された内容の実施に係る国内法の整備

#### 1. 制定の経緯と日本における対応

##### (1) 制定の経緯

日台交流における日本の民間窓口機関である公益財団法人交流協会と台湾の民間窓口機関である亜東関係協会は、日本と台湾の二重課税を解消し、交易の促進を図るため、平成 27 年 11 月 26 日、日台租税協定を締結しました。もともと、日台租税協

<sup>1</sup> 本稿では、平成 28 年 4 月 1 日付で施行された「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 28 年法律第 15 号)を「平成 28 年改正法」といい、同日付で施行された「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 26 年法律第 10 号)を「平成 26 年改正法」といい、平成 28 年改正法及び平成 26 年改正法に基づき改正された法人税法を「新税法」といいます。また、「法人税法施行令等の一部を改正する政令」(平成 28 年政令第 146 号)を「改正政令」といい、改正政令に基づき改正された法人税法施行令を「新法令」といいます。平成 28 年改正法及び平成 26 年改正法による改正前の法令に特に言及する場合は、法人税法を「旧税法」、法人税法施行令を「旧法令」といいます。

<sup>2</sup> 公益財団法人交流協会と亜東関係協会の間で締結された、平成 27 年 11 月 26 日付「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための公益財団法人交流協会と亜東関係協会との間の取決め」をいいます(後記 I 1.(1)参照)。

本ニューズレターは法的助言を目的とするものではなく、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。

定は、民間団体による取決めであり国家間の合意である租税条約とは異なることから、日台租税協定で予定された法的効果を日本国内において及ぼすには、国内法を整備することが必要となっていました。

## (2) 日本における対応

そこで、日本においては、外国居住者等の所得に対する相互主義による所得税等の非課税等に関する法律(昭和 37 年法律第 144 号)を大幅に拡充することによって<sup>3</sup>、日台租税協定の規定を実質的に日本法に取り込むことになりました。なお、台湾において必要となる手続も既に完了したことから、同法の施行日は、平成 29 年 1 月 1 日となることを見込まれています<sup>4</sup>。

## 2. 日台租税協定がもたらす台湾における日系企業活動への影響(台湾当局による課税)

台湾においては、民間の取決めである日台租税協定が、国内法の制定を待つことなく、日本における租税条約と同様の取扱いを受けるため、日台租税協定の内容が台湾において効力を持つこととなります。日台租税協定に定められた、日本企業の台湾での企業活動に重要な影響を及ぼすと考えられる事項は次のとおりです。

### (1) 配当、利子、使用料に対する源泉税率の軽減

これまで、日本の居住者が台湾の企業等から受け取る配当金・利子・使用料(ロイヤリティ)には、最大で 20%の源泉税が課せられていたところ、その上限が 10%に引き下げられます(日台租税協定 10 条、11 条、12 条)。そのため、台湾による投資効率が向上することから、日系企業による台湾投資の障壁が下がったものと考えられます。

### (2) 台湾での役務提供に係る課税要件の明確化

台湾においては、「PE(Permanent Establishment:恒久的施設)なければ課税なし」の原則が採用されていなかったため、日本法人が台湾に従業員を出張させ、台湾国内での営業による物品の販売やサービスの提供等により得た所得があった場合、台湾に PE を有していなくとも、台湾源泉所得とされ法人税が課されていました。日台租税協定では、OECD モデル租税条約をベースに、規律されることになり、「PE なければ課税なし」の原則が適用されることになったため、PE を経由しない事業取引については、台湾において課税されないこととなりました(日台租税協定 7 条 1 項)。さらに、従属代理人 PE の範囲が明確に規定されたほか(日台租税協定 5 条 5 項)、役務提供 PE の範囲が、使用人等を通じて行われる役務の提供(コンサルタントの役務の提供を含みます。)のうち、活動が単一の又は関連するプロジェクトについて当該課税年度において開始し、又は終了するいずれかの 12 か月の間において合計 183 日を超える期間、一方の地域内において行われる場合に限られました(同条 3 項(b))<sup>5</sup>。これらの台湾への派遣者についての課税上の取扱いが明確化されたことで、台湾企業との取引がより進展するものと見込まれます。

### (3) 出張者の免税適用期間の延長等

台湾においては、これまで、非居住者であっても台湾に 90 日を超えて滞在する場合には、日本払いの報酬か台湾払いの報酬かにかかわらず、台湾に出張する個人(日本居住者)の報酬に対する所得税が当該報酬を受領する個人の台湾源泉所得となり、当該個人に台湾の所得税が課され台湾での申告義務が発生することから、183 日ルールが適用される条約締結国との間で差異が生じており、台湾進出への障壁となっていました。日台租税協定の適用開始後は、次の 3 条件を満たす場合、原則として、当

<sup>3</sup> 従来、台湾との間では、国際運輸業に係る所得についてのみ、特別法による二重課税の防止が図られていました(外国人等の国際運輸業に係る所得に対する相互主義による所得税等の非課税に関する法律(昭和 37 年法律第 144 号))。平成 28 年度税制改正では、この特別法が全面的に改組・拡充され、題名が「外国居住者等の所得に対する相互主義による所得税等の非課税等に関する法律」へと改められました。

<sup>4</sup> 平成 28 年改正法の公布の日(平成 28 年 3 月 31 日)から起算して 1 年を超えない範囲内において政令で定める日の属する年の翌年 1 月 1 日(その政令で定める日が平成 29 年 1 月 1 日である場合には、同日。以下「適用開始日」といいます。)以後に開始する事業年度分の法人税若しくは適用開始日以後に開始する連結事業年度分の法人税について適用されます(平成 28 年改正法附則 56 条 1 項)。

<sup>5</sup> ただし、準備的、補助的な業務のみを行う場合には、PE には当たらないものとされています(日台租税協定 5 条 4 項)。

該個人には台湾の所得税が課されないこととなります(日台租税協定 15 条 2 項)。

- (i) 日本居住者が関連する暦年度中に開始又は終了する 12 か月間の期間において、台湾に連続又は累積で滞在する日数が 183 日を超えないこと
- (ii) 当該報酬が、台湾の居住者でない雇用主又はこれに代わる者から支給されていること
- (iii) 当該報酬が、当該雇用主の台湾における恒久的施設又は固定的施設により負担されていないこと

この改正により、台湾との間で短期出張者の所得税の免除の範囲が拡大されることから、他の条約締結国と同様、台湾へ人を派遣して交渉等を行うに際しての障壁が低くなり、台湾企業との取引がより進展するものと見込まれます。

### 3. 台湾における日台租税協定の適用時期

日本と同様、平成 29 年 1 月 1 日を境に、日台租税協定が適用されることになるものと見込まれます。

具体的には、次の時期の所得から適用されることとなります(日台租税協定 28 条 2 項)。

- (i) 源泉徴収される租税に関しては、平成 29 年 1 月 1 日以後に支払われる所得
- (ii) 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、平成 29 年 1 月 1 日以後に開始する各課税年度の所得

## II 適格現物出資の見直し

平成 26 年度税制改正<sup>6</sup>での帰属主義への転換により、外国法人(及び非居住者)については、日本国内にある PE(以下「日本 PE」といいます。)に帰属する所得が日本での課税対象に含まれることとなったことから、平成 28 年度税制改正において、外国法人に対する現物出資及び外国法人が行う現物出資に係る適格現物出資の範囲が、次のとおり見直されました。

### 1. 平成 26 年度税制改正による帰属主義への転換

平成 28 年 3 月 31 日以前は、日本 PE を有する外国法人に対しては、日本 PE に帰属するか否かを問うことなく、国内で生じた所得について、内国法人と同様の課税所得算定方法(総合課税)によって計算した所得を課税対象とする総合主義を採用していました(旧法 141 条 1 号、138 条)。

平成 28 年 4 月 1 日以後は、平成 26 年度税制改正により、外国法人の同日以後に開始する事業年度に係る所得のうち、日本 PE に帰属する所得については、所得の源泉地にかかわらず、国内源泉所得に含まれるものとして課税することになりました(新法 141 条 1 号イ、138 条 1 項 1 号(帰属主義への転換))<sup>7</sup>。

### 2. 平成 28 年度税制改正の趣旨

#### (1) 適格組織再編税制

日本においては、合併や分割、現物出資や現物分配等の組織再編成を促進するため、完全親子会社間で行われるものや、共同事業を営む者の間で行うその後継事業の継続等が予定されているもの等一定の要件を満たす組織再編成について、資産や負債の簿価取引が行われたものとして、課税を繰り延べる組織再編税制が設けられています。

適格組織再編成税制においては、基本的には、当該組織再編成が日本の課税権に影響を及ぼすかどうかを、適格性を制度と

<sup>6</sup> 平成 26 年度税制改正でなされた帰属主義への転換に係る国際課税ルールの改正は、平成 28 年 4 月 1 日に施行され、原則として、平成 28 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度に係る所得についての法人税から適用するものとされており(平成 26 年改正法附則 25 条)、今回の適格現物出資の範囲の変更と同時に適用されることとなります。

<sup>7</sup> 平成 26 年度税制改正の詳細については、2014 年 5 月のビジネス・タックス・ロー・ニューズレター「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)」<[https://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter\\_15962.html](https://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter_15962.html)>参照。

して認めるか否かのメルクマールの一つとしているため、帰属主義への転換により、国際課税のソース・ルールが変更されたことから、適格現物出資の範囲についての調整が図られました。

## (2) 平成 28 年度税制改正前の適格現物出資

これまで日本では、総合主義の下、外国法人の国外で生じた所得に課税権を及ぼしていませんでした。そのため、外国法人に対して含み益のある国内資産等<sup>8</sup>の現物出資がなされた場合に、それを適格現物出資として扱うと、現物出資を受けた外国法人がその後に当該国内資産等を譲渡等した場合には、日本による、当該資産等の含み益への課税の機会が失われることになることから、そのような現物出資を適格現物出資の範囲には含めていませんでした(後記(3)ウ表①及び②)。

また、国外資産等<sup>9</sup>の含み損が我が国に持ち込まれ、現物出資を受けた内国法人の所得が圧縮されることを防止するため、外国法人による内国法人への国外資産等の現物出資も適格現物出資の範囲には含めていませんでした(以上につき、旧法 2 条 12 号の 14、旧法令 4 条の 3 第 9 項)(後記(3)ウ表⑦)。

## (3) 平成 28 年度税制改正後の適格現物出資(帰属主義への転換に伴う修正)

### ア 外国法人に対する現物出資

帰属主義への転換後は、外国法人の日本 PE に帰属する損益を外国法人の国内源泉所得として把握することから、外国法人の日本 PE へ現物出資する場合には、その後の移動のタイミングで認識した損益に対して課税を行えば、日本による課税の機会が失われないため、平成 28 年度税制改正において、内国法人から外国法人の日本 PE への現物出資又は外国法人の日本 PE から他の外国法人の日本 PE への現物出資を、適格現物出資の範囲に含めることになりました(新法 2 条 12 号の 14、新法令 4 条の 3 第 9 項)(後記ウ表①)。

他方で、内国法人が、国内資産等を簿価で当該内国法人の国外事業所等に移転させた後、国外資産等となった当該国内資産等を外国法人に現物出資する方法により、外国法人に対する国外資産等が適格現物出資になることを利用した課税逃れが行われることを防止するため、内国法人が外国法人の日本 PE 以外の事業所に対し、国内資産等の移転を行うものに準ずる国外資産等を移転させるもの<sup>10</sup>については、適格現物出資の範囲に含めないことになりました(新法 2 条 12 号の 14、新法令 4 条の 3 第 11 項)(後記ウ表③)。

また、帰属主義への転換に合わせて、(i)国内不動産・内国法人発行株式等の国内資産(新法 138 条 1 項 3 号、新法令 178 条 1 項)及び(ii)船舶等(新法 138 条 1 項 5 号)の譲渡については、外国法人の日本 PE と国外の本店等との内部取引が帳簿価額で行われるものとされることになりましたが(新法 142 条の 9、新法令 190 条の 2)、(i)国内不動産・内国法人発行株式等の国内資産については、国外で譲渡をされると、日本の課税権の範囲であっても、日本の課税当局による税務調査が困難であるなど、取引の実態が実質的に把握しづらいことから、外国法人の日本 PE と当該外国法人の国外の本店等との内部取引が見込まれていないものに限り、適格現物出資の範囲に含めることになりました。(ii)船舶等については、国外に譲渡された場合にはそもそも日本の課税権の範囲を離れてしまうことから、同様に、外国法人の日本 PE と当該外国法人の国外の本店等との内部取引が見込まれていないものに限り、適格現物出資の範囲に含めることになりました(新法 2 条 12 号の 14、新法令 4 条の 3 第 9 項)(後記ウ表①の※1)。

<sup>8</sup> 国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業権及び採石権その他国内にある事業所に属する資産(外国法人の発行済株式等の総数の 25%以上の数の株式を有する場合におけるその外国法人の株式を除く。)又は負債をいいます。

<sup>9</sup> 国外にある事業所に属する資産(国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利、鉱業権及び採石権を除きます。)又は負債をいいます。

<sup>10</sup> 内国法人が行う外国法人に対する現物出資のうち、その現物出資の日以前 1 年以内にその内国法人の本店等からの内部取引により国外資産等となった資産(現金、預貯金、棚卸資産及び有価証券を除きます。)の全部又は一部をその外国法人の日本 PE 以外の事業所に直接帰属させるものをいいます。



## イ 外国法人が行う現物出資

他方で、外国法人の日本 PE に帰属する所得を国内源泉所得としたことから、外国法人による他の外国法人の日本 PE に対して行われる現物出資については、含み損の持ち込みを行わせないため、適格現物出資の範囲に含めないことになりました(新法 2 条 12 号の 14、新法令 4 条の 3 第 10 項)(後記ウ表⑤)。

## ウ 平成 28 年度税制改正での変更点

		税制適格・非適格		番号
		平成 28 年度税制改正前	平成 28 年度税制改正後	
外国法人に対する現物出資	帰属先＝日本 PE	外国法人に対して国内資産等を移転する現物出資について、非適格 (旧法 2 条 12 号の 14、旧法令 4 条の 3 第 9 項)	外国法人に対して国内資産等(※1)を移転する現物出資のうち、当該国内資産等の全部が、移転により、被現物出資法人である外国法人の日本 PE を通じて行う事業に係るものとなる現物出資について、適格(新法 2 条 12 号の 14、新法令 4 条の 3 第 9 項)	①
	帰属先＝日本 PE 以外	内国法人が、外国法人に対して国外資産等を移転する現物出資について、適格	左記のうち、上記以外の場合については引き続き、非適格(新法 2 条 12 号の 14、新法令 4 条の 3 第 9 項)	②
			内国法人が、外国法人に対して特定国外資産等(※2)を移転する現物出資のうち、当該特定国外資産等の全部又は一部が、移転により、被現物出資法人である外国法人の日本 PE を通じて行う事業に係るものとはならない現物出資について、非適格 (新法 2 条 12 号の 14、新法令 4 条の 3 第 11 項)	③
			左記のうち、上記以外の場合については引き続き、適格 (新法 2 条 12 号の 14、新法令 4 条の 3 第 11 項)	④
外国法人が行う現物出資	外国法人が、他の外国法人に対して国外資産等を移転する現物出資について、課税対象外	外国法人が、他の外国法人に対して国外資産等を移転する現物出資のうち、当該国外資産等の全部又は一部が、移転により、被現物出資法人である外国法人の日本 PE を通じて行う事業に係るものとなる現物出資について、非適格 (新法 2 条 12 号の 14、新法令 4 条の 3 第 10 項)	⑤	
		左記のうち、上記以外の場合については引き続き、課税対象外	⑥	
	外国法人が、内国法人に対して国外資産等を移転する現物出資について、非適格 (新・旧法 2 条 12 号の 14、新・旧法令 4 条の 3 第 9 項)	⑦		

※1 国内資産等に一定の国内源泉所得を生ずべき資産(外国法人の日本 PE と国外の本店等との間の内部取引が帳簿価額で行われるため、内部取引後、国外で譲渡されると課税が困難となるもの)が含まれている場合には、当該資産につき移転後に当該日本 PE による譲渡に相当する当該日本 PE と国外の本店等との間の内部取引がないことが見込まれているものに限り(新法 138 条 1 項 1 号、3 号、5 号、142 条の 9、新法令 178 条、190 条の 2)。

※2 国外資産等のうち、その移転が国内資産等の移転に準ずるものとなる国外資産等(現金、預金、貯金、棚卸資産(不動産及び不動産の上に存する権利を除く。))及び有価証券以外の資産でその現物出資の日以前 1 年以内に内国法人の本店等とその国外事業所等との間の内部取引その他これに準ずるものにより国外資産等となったものをいいます。

## 3. 適用時期

上記改正は、平成 28 年 4 月 1 日以後に行われる現物出資<sup>11)</sup>について適用されます(平成 28 年改正法附則 22 条 2 項)。

以上

<sup>11)</sup> 平成 28 年 4 月 1 日以後に行われる現物出資のうち、当該現物出資が、当該現物出資に係る被現物出資法人の施行日前に開始し、かつ、施行日以後に終了する事業年度の施行日から当該事業年度終了の日までの間に行われるものである場合の当該現物出資は除かれます。



かとう としゆき  
**加藤 俊行**

西村あさひ法律事務所 税理士  
[t\\_kato@jurists.co.jp](mailto:t_kato@jurists.co.jp)

2004年 東京国税局退官後、税理士登録。  
国際課税に関するアドバイスを中心に行うほか、中央大学専門職大学院、文京学院大学大学院で税法の指導を行っている。



こうの たくのり  
**河野 匠範**

西村あさひ法律事務所 弁護士  
[t\\_kono@jurists.co.jp](mailto:t_kono@jurists.co.jp)

2013年 弁護士登録。企業取引・相続対策等に関する税務アドバイス、税務調査対応を行うほか、M&A/企業組織再編、コンプライアンス、会社法・金商法その他の一般企業法務、サイバーセキュリティなどを取り扱っている。



おおくさ こうへい  
**大草 康平**

西村あさひ法律事務所 弁護士  
[k\\_okusa@jurists.co.jp](mailto:k_okusa@jurists.co.jp)

2015年 弁護士登録。国内取引・国際取引に関する税務アドバイスのほか、会社法・金商法・株主総会対応その他の一般企業法務及び M&A 案件などを取り扱っている。

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・税務アドバイスに携わる弁護士・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) 東京都千代田区大手町 1-1-2 大手門タワー 〒100-8124  
Tel: 03-6250-6200 (代) Fax: 03-6250-7200

E-mail: [info@jurists.co.jp](mailto:info@jurists.co.jp) URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2016