

平成26年度税制改正

- ▶ 国際課税原則の見直しに関する外国法人への影響
- ▶ 支店にも移転価格文書化要件

平成26年3月31日に所得税法等の一部を改正する法律が公布されました。当該法律中において、国際課税原則が見直され、総合主義から帰属主義へ変更されることにより、外国法人の恒久的施設(PE)と本店等との間の内部取引について、移転価格税制と同様に、独立企業原則が適用されることは注目に値します。また、内国法人が国外PEに係る外国税額の控除を適用する場合、国外PEに帰属する国外所得金額の計算にも独立企業原則が適用されます。支店形態で日本へ進出している外国法人にとっては、今後の法人税申告に直接的な影響がありますので、施行される平成28年4月に向けて早期の対応を推奨いたします。今回は、平成26年度の税制改正のうち、外国法人の内部取引に影響を与える国際課税原則の見直しに関連する主な項目について紹介します。

ポイント

- ▶ 外国法人の国際課税原則が総合主義から帰属主義へ変更
- ▶ 外国法人のPEが本店等から分離・独立した企業であると擬制し、内部取引に係る当該PEに帰せられるべきPE帰属所得に独立企業原則が適用される
- ▶ 移転価格税制と同様に、更正期限を延長する特例、同業者に対する質問検査権、推定課税、寄附金の全額損金不算入が本店・支店間の内部取引に適用される
- ▶ PE帰属所得に係る内部取引に関する機能及び事実関係を示す文書に加えて、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の作成を必要とする



1. 総合主義から帰属主義へ

従来、国内に支店を有する外国法人に対する課税は、国内の恒久的施設(PE)に帰属していなくとも国内に源泉のあるすべての所得を合算して計算し、一方、国内のPEに帰属する国外に源泉のある所得は課税されないという、いわゆる総合主義の考え方が採用されてきました。一方で、日本が締結した租税条約は、一般にOECDモデル条約に準拠したものであり、他国との租税条約においては国内のPEに帰属する所得について課税を行う、いわゆる帰属主義が採用され、国内における外国法人に対する課税方式には、2つの考え方が混在していました。技術の進歩や事業形態の多様化等によりPE課税が複雑化する中、PE帰属所得に係る各国の解釈の相違から、国際的な二重課税や課税の空白が生じることを防止するため、2010年(平成22年)のOECDモデル租税条約第7条の改正により、PEに帰属すべき所得の算定アプローチとして、PEを分離・独立した企業であると仮定して、機能・事実関係を分析し、資産、リスク、資本を帰属させ、内部取引を認識する方法(Authorized OECD Approach、'AOA')を採用することとなりました。日本においても国内法における課税方式を総合主義から帰属主義へ見直す機運が高まり、平成26年度税制改正において、国際課税原則の見直しが行われました。

当該税制改正で改正された外国法人に対する新しい課税方式は、PEを有する外国法人が果たす機能、使用する資産、当該PEと当該外国法人の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、国内源泉所得をPEに帰属する所得(PE帰属所得)とPEに帰属しない所得(PE非帰属所得)に区分し、PE帰属所得を国内源泉所得の一つとし日本における課税対象とするものです(法人税法(法法)第138条)。

AOAによるPE帰属所得の算定において、最も重要な概念は「重要な人的機能」であり、端的には、重要な人的機能が多く遂行されているほど所得も大きいということになり、従来のPE認定の「場所=物理的拠点」と大きな相違があります。

なお、上記の改正は、平成28年4月1日以後開始する事業年度分の法人税について適用されます。

2. PE帰属所得の税制改正の要点

(1) 内部取引損益の認識

PEを本店から分離・独立した企業であると擬制しますので、従来はないものとされていた本支店間の内部取引から生じる損益が認識されることとなります。PE帰属所得は、別段の定めがあるものを除き、外国法人の恒久的施設を通じて行う事業につき、内国法人の所得の金額の計算に関する規定に準じて計算した場合に益金又は損金の額となる金額とされます(法法第142条関係)。さらに、移転価格税制と同様のアプローチにより、本店や他国の支店との取引であっても、第三者間価格で取引を行ったものとして課税所得の計算を行うこととなります(租税特別措置法(措法)第66条の4の3第一項)。なお、日本との間で締結している租税条約が、OECDの2010年(平成22年)改訂前の旧モデル条約を踏襲している場合には¹、旧モデル条約において無形資産の内部使用料や非金融機関での内部利子を認識しないこととされていることから、従来と同様の取扱いとされます。

(2) 移転価格税制に係る課税の適用

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、除外期間、納税猶予等についても、移転価格税制と同様になります。また、PEから本店等に対する寄附金に相当する内部取引が行われた場合には、国外関連者に対する寄附金と同様に全額損金不算入となります(措法66の4の3第2項から第12項まで)。

(3) 費用配賦(本店配賦経費)

本店等で生じた費用のうち、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認められますが、費用配賦の算定に関する書類の保存がない場合には、損金算入が認められません(法法142条の7)。この取扱い自体は(通達で規定されている)現行と大きく異なるものではありませんが、本店から請求される経費については、その内容や性質により、費用配賦なのか、役務提供の対価として第三者間価格で行うべき内部取引なのかを明確に区分する必要があります。

¹ 2010年(平成22年)改正OECDモデル条約を踏襲して、2013年(平成25年)12月に署名された日英租税条約改正議定書を始めとして日本の租税条約は順次改正されることになっていきます。

(4) PE帰属所得の計算に係る文書化

PEを有する外国法人は、次の書類を作成し、税務当局から求めがあった場合には遅滞なく提示、提出しなければならないこととされます。また、PEと本店等の間の内部取引についても、第三者との取引と同様に帳簿に記載することが求められます(法第146条の2第1項及び第2項)。

- ① 恒久的施設帰属外部取引に関する書類(法人税施行規則(法規)第62条の2第1項~第4項)
 - ▶ PEに帰せられる取引(「恒久的施設帰属外部取引」という。)の内容を記載した書類
 - ▶ PE及び本店等が恒久的施設帰属外部取引において使用した資産の明細並びに当該恒久的施設帰属外部取引に係る負債の明細を記載した書類
 - ▶ PE及び本店等が恒久的施設帰属外部取引において果たす機能(リスク(為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による恒久的施設帰属外部取引に係る利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれをいう。以下同じ。)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をいう。)並びに当該機能に関連するリスクに係る事項を記載した書類
 - ▶ PE及び本店等が恒久的施設帰属外部取引において果たした機能に関連する部門並びに当該部門の業務の内容を記載した書類
- ② 内部取引に関する書類(法規第62条の3第1項~第5項)
 - ▶ PE及び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注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類若しくはこれらに相当する書類又は写し
 - ▶ PE及び本店等が内部取引において使用した資産の明細並びに内部取引に係る負債の明細を記載した書類
 - ▶ PE及び本店等が内部取引において果たす機能(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をいう。)並びに当該機能に関連するリスクに係る事項を記載した書類
 - ▶ PE及び本店等が内部取引において果たした機能に関連する部門並びに当該部門の業務の内容を記載した書類
 - ▶ その他の内部取引に関連する事実(資産の移転、役務の提供その他内部取引に関連して生じた事実をいう。)が生じたことを証する書類

(5) 推定課税の適用に関する独立企業間価格の算定に必要な書類

独立企業間価格の算定に必要な書類等を遅滞なく提出等しなかった場合には、推定して課税されると規定されていますが、この独立企業間価格の算定に必要な書類につき以下のとおり規定されました(租税特別措置法施行規則(措規)第22条の10の3第1項及び第2項)。

- ① 内部取引の内容を記載した以下の書類
 - ▶ 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
 - ▶ 内部取引において、PEと本店等が果たす機能、負担するリスクに係る事項を記載した書類
 - ▶ PEと本店等が内部取引において使用した無形資産及び固定資産の内容を記載した書類
 - ▶ 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契約書又はこれに相当する書類
 - ▶ 内部取引に係る対価の額の設定の方法及び設定にかかる交渉の内容を記載した書類
 - ▶ PEと本店等の内部取引に係る損益の明細を記載した書類
 - ▶ 内部取引に係る市場に関する分析を記載した書類
 - ▶ 外国法人の事業の方針並びにPE及び本店等の業務の内容を記載した書類
 - ▶ 内部取引と密接に関連する他の取引(他の内部取引を含む)の有無及びその内容を記載した書類
- ② 内部取引に係る独立企業間価格の算定に関する移転価格税制と同様の書類
 - ▶ 外国法人が選定した移転価格算定方法及びその選定の理由を記載した書類
 - ▶ 外国法人が独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類
 - ▶ 措規第22条の10第一項第2号ロからホまでに掲げる書類(国外関連者との取引に係る課税の特例)に準ずる書類

本店・支店間では契約書が締結されることは一般的ではないため、果たす機能、負担するリスク、保有する資産の分析、実態の事実認定を行った上で、文書化することが重要になります。また、「重要な人的機能」の分析が重要になり、本店・支店の業務上の決定権の有無とその範囲を文書化することが求められます。

3. 今後の課題

適用開始は平成28年4月以降ですが、例えば以下に掲げる項目をはじめ、本店とのコーディネーションを要する事前準備事項も多く、早期の対応が望まれます。

- (i) 内部取引の洗出し
- (ii) 機能分析、比較対象会社のベンチマーキングスタディと文書化
- (iii) 本店配賦経費の算定に係る明細の整備

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。

ニュースレター全般に関する
ご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ
ください。

EY税理士法人
コーポレートコミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2014 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20140508-1

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp