

KPMG Insight

KPMG Newsletter
September 2014

外国法人課税原則の
見直しの影響



cutting through complexity



外国法人課税原則の見直しの影響

KPMG 税理士法人 ファイナンシャルサービスグループ

シニアマネジャー 小林 研太

外国法人の所得に対して、源泉地国としてどこまで課税権を及ぼすかについての考え方には、大別すると総合主義（恒久的施設（Permanent Establishment、以下「PE」という）があればすべての国内源泉所得に課税）と帰属主義（PEに帰属する所得について課税）の2つがありますが、我が国の外国法人課税はその導入当初から50年以上もの間、国内法は総合主義、租税条約は帰属主義というダブルスタンダードの状態になっています。

今般、OECDで帰属主義の考え方が整理されたことを受け、総合主義になっていた国内法を帰属主義に合わせるべく税制改正がなされました。この税制改正により、条約非締結国の法人のPEはもちろんのこと、条約締結国の法人のPEに帰属する所得の算定方法にも影響があります。

本稿では、外国法人の在日支店の税務ご担当者向けに、外国法人課税の改正の概要及び改正による税務上の影響及び留意点等を述べていきます。

本稿は寄稿時点（平成26年8月20日現在）において公表されている法令・通達を基に記載しており、その後の変更は反映しておりませんのでご留意ください。なお、文中の意見に関する部分は、筆者の私見であることをあらかじめ申し添えます。



こばやし けんた
小林 研太

KPMG 税理士法人
ファイナンシャルサービスグループ
シニアマネジャー

【ポイント】

- 国内法上の外国法人課税原則が総合主義から帰属主義へ変更され、日本が締結している租税条約と整合性が図られた。
- 帰属主義への変更に伴い、総合主義のもとでは法人税課税されていたPEを有する外国法人の本店直接投資所得（配当、利子、使用料等）は源泉徴収課税のみで完結することになった。
- PEに帰属する所得（PE帰属所得）の算定方法も法令上明確にされた。条約締結国の法人は既に帰属主義によって法人税申告をしているが、以下の点については影響があるものと考えられる。
 - ・ 内部取引の認識
 - ・ 恒久的施設帰属資本（PE帰属資本）の算定と支払利子控除制限
 - ・ 文書化
 - ・ 第三国源泉所得の認識及び外国税額控除
- 保険業・銀行業・証券業におけるPE帰属資本は、外国法人単体若しくは連結ベースのリスクウェイト資産（RWA）と在日支店のRWAの比で求めることとされた。通常、銀行等の連結ベースのRWAはAnnual Report等で公表されることになっているので入手はそれほど難しくないことが想定されるが、在日支店独自のRWAの取得方法については早急を確認しておく必要がある。場合によっては大幅なシステム改修が必要になる可能性がある。
- 日本国内にPEを有していない外国法人については、改正による大きな影響はない。

- 50年以上適用してきた原則を変更する大改正であるため、2年間の準備期間が設けられ、本改正の適用開始時期は平成28年4月1日以後開始事業年度とされた。したがって、暦年を事業年度としている外国法人については、平成29年1月1日から本改正が適用される。

I 総合主義から帰属主義へ

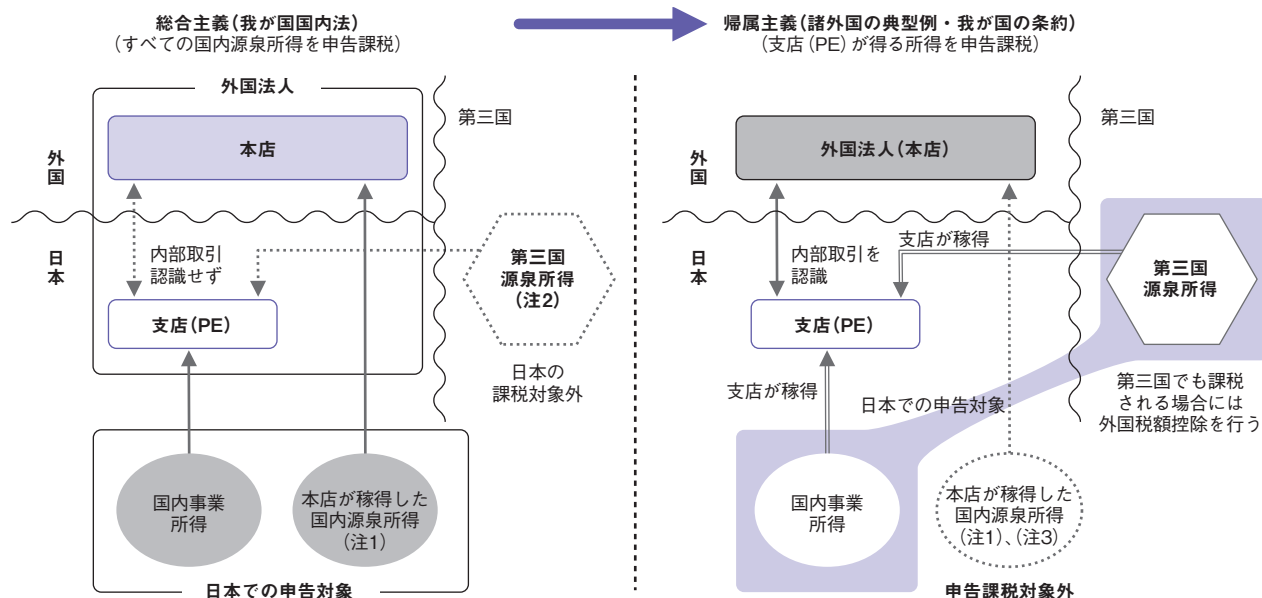
1. 総合主義と帰属主義

一般的に源泉地国は、その国内で発生した所得で源泉徴収になじむもの（利子・使用料等）には源泉徴収を行います。その一方で、棚卸資産の譲渡等のように源泉徴収が実務的に困難な事業所得には源泉地国も外国法人に法人税申告納付を求めることになりますが、その申告納付を求める所得の範囲（すなわちグロスの収入に対する源泉徴収ではなく、収入から費用を引いたネットの所得を計算して納税させる範囲）の定め方について、総合主義と帰属主義という2つの考え方が存在します（図表1参照）。

総合主義は取引単位ごとにその所得が発生した場所により国内源泉所得か否かを判断し、PEがあればPEの関与のいかんにかかわらずすべての国内源泉所得に対し申告納税を求める方式です。

その一方で帰属主義は、PEがあることを前提とし、PE所在地国と所得の地理的な関係を問うことなく当該PEに帰属するすべての所得についてPE所在地国で法人税申告とする方式であり、PEに帰属しない所得は、たとえPE所在地国で発生した所得であっても法人税申告の対象となりません¹。すなわち、所得計算上は、PEをあたかも独立した内国法人とみなして、また本店等を別の独立した外国法人とみなしてPE所在地国の課税を行う方式です。PEと本店等を別の独立したものとして考えているため、PEと本店等の間の、内部取引も所得計算上認識することが求められます²。

図表1 総合主義と帰属主義の違い

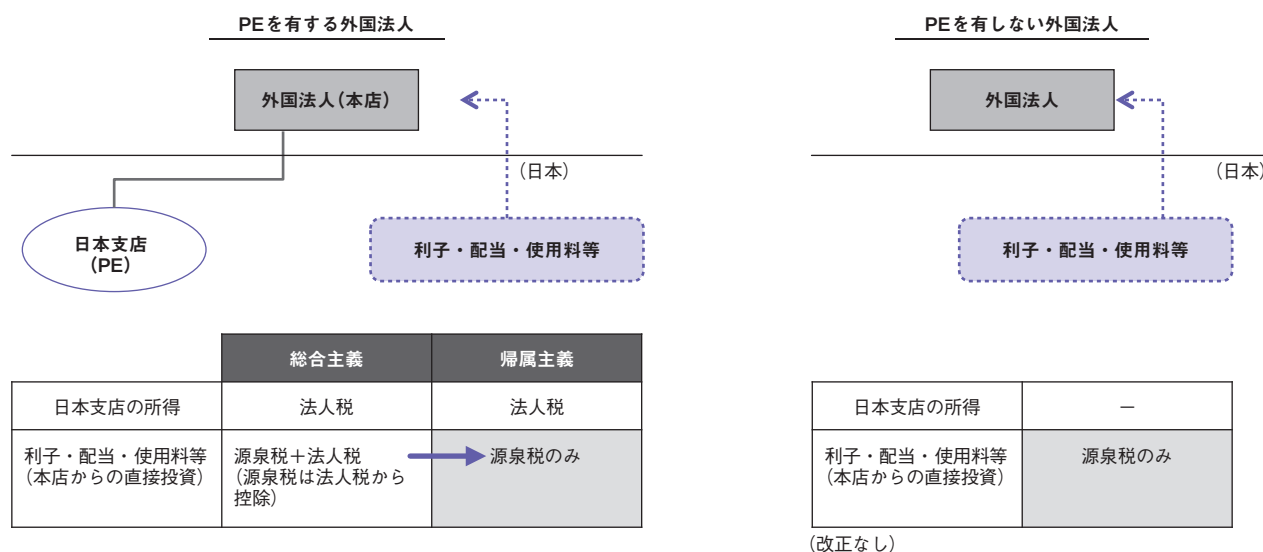


(注1) 本店が支店（PE）を介さずに行う直接投資等
 (注2) 支店（PE）が行う国外投融資で第三国において課税されているもの
 (注3) 原則として源泉徴収で課税関係終了

出典：財務省「平成26年度改正関係参考資料（国際課税関係）」3頁 http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/index.htm（平成26年8月20日）

- 1 一般的にPE所在地国の国内源泉所得でPEに帰属しない所得にはグロスの収入に対する源泉徴収がなされます。また、PEに帰属しない所得でもPE所在地国の不動産所得など、例外的に法人税申告が求められる所得はあります。
- 2 総合主義、帰属主義については、論者によって理解に相当幅があります。ここでは改正後の国内法に基づく考え方を述べていますが、これと異なる見解も数多くありますので、ご注意ください。

図表2 PEの有無と外国法人の課税関係



今般の税制改正は、総合主義を帰属主義に変更するものですので、PEのない外国法人の課税関係については大きな変更はありません（図表2参照）。

2. 国内法の改正—AOAに基づく帰属主義の導入

我が国の国内法における外国法人課税原則は、昭和36年の税制調査会で総合主義による原型が作られたのち、若干の修正はありましたが、その基本構造はほとんど変わっていませんでした。他方、二国間で締結される租税条約については、昭和35年の日印租税条約で帰属主義が導入されて以来、徐々に帰属主義の租税条約ネットワークが広がり、現在においては日本が締結したすべての租税条約で帰属主義が採用されています。すなわち、我が国の外国法人税課税は、国内法は総合主義、租税条約は帰属主義というダブルスタンダードの状態が50年以上も続いていました。しかしながら、昭和30年代、40年代とは比較にならない程に国際的取引が増加してきており、総合主義の国内法に帰属主義の租税条約を重ねて適用することの弊害が指摘されていました。

今般、OECDでモデル租税条約第7条（事業所得条項）の解釈に関して、「PEへの利得の帰属に関するレポート」でPEを独立企業と擬制して帰属所得を求めるアプローチ（Authorised OECD Approach、以下「AOA」という/OECD承認アプローチ）が採用され、今後AOAをベースにしたOECDモデル租税条約新7条に基づく租税条約ネットワークが広がることが確実視されることから、我が国でも国際的にも調和のとれた税制とするため、世界のなかでも先進的な取組みとしてAOAを基礎とした帰属主義に改正することになりました。

AOAのもとでは、移転価格での知見を利用して、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帰属所得を算定することになります。

なお、リスクや資産がPEに帰属しているかどうかの判定は、主にPEに属する職員が重要な機能を遂行しているか（＝PEに重要な人的機能があるか）等によって判断されます。

Ⅱ 改正後の外国法人課税概要

1. 法人税の課税範囲の変更

総合主義のもとでは取引単位で国内源泉所得であるかどうかを決める必要がありますので、国内源泉所得の判断基準であるソースルールを明確に、かつ、網羅的に定める必要がありました。これに対し、帰属主義のもとでは、PEに帰属する所得はすべて国内源泉所得として法人税課税の対象となることからPE帰属所得の定義があればよく、ソースルールとしてはPEのない外国法人であっても法人税課税を求める国内不動産譲渡所得等についてのみを定めることになるため、ソースルールを定めた法人税法138条自体は改正前に比べて非常にシンプルになりました（逆に、PE帰属所得の詳細を定める法人税法142条以下は複雑になりました）。改正前後の法人税の課税範囲は図表3、4のとおりとなります。

なお、外国法人の国内源泉所得に課税するという従来からの外国法人課税の枠組みを維持する目的で、立法技術上、PE帰属所得（第三国において生じた所得も含まれる概念）も国内源泉所得の一つとして取扱われることになりました。このため、改正後は「国内源泉所得」という用語は、国内だけではなく第三国で稼得する所得も含まれる概念になっています。

図表3 【改正前】法人税の課税範囲

	国内源泉所得 (旧法138、下記の番号は号数)	PEを有する外国法人		PEを有しない 外国法人
		PE帰属	PE非帰属	
A	1 国内事業に係る所得 (旧法令 176)	● (旧法141 一)		● (旧法141 四 旧法令 187)
B	1 国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得 (旧法令 177 ①)			
	1 国内にある資産の譲渡により生ずる所得 (旧法令 177 ②)			
	1 その他その源泉が国内にある所得 (旧法令 178)			
	2 国内における人的役務の提供に係る対価 (旧法令 179)			
C	3 国内にある不動産の貸付の対価等			
	4 国債・内国法人発行の債券等に係る利子等 (旧法令 179 の 2)			
	5 内国法人から受ける配当等			
	6 国内において業務を行う者に対する貸付金の利子 (旧法令 180)			
	7 国内において業務を行う者から受ける使用料 (旧法令 181)			
	8～11 広告宣伝のための賞金、匿名組合の利益の分配等			

課税所得の範囲は、PEの種類ごとに差異があるため、上記の表におけるPEは「一号PE（支店、工場等）」を前提としている。

図表4 【改正後】法人税の課税範囲

国内源泉所得 (法138①、下記の番号は号数)		PEを有する外国法人		PEを有しない 外国法人
		PE帰属	PE非帰属	
A	1 PE 帰属所得※	● (法141 一イ)		
B	2 国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得 (法令 177)		● (法141 一口)	● (法141 二)
C	3 国内にある資産の譲渡により生ずる所得 (法令 178)			
B	4 国内における人的役務の提供に係る対価 (法令 179)			
	5 国内にある不動産の貸付の対価等			
	6 その他その源泉が国内にある所得 (法令 180)			

※ A、B 及び C のほか、第三国において生じた所得も PE に帰属する限り、含まれる。

所得金額・欠損金繰越控除・法人税額・欠損金の繰戻還付等を分けて計算する (法141、142、142の9、143、144の13等)

2. PE帰属所得

(1) PE帰属所得の概要

PE帰属所得とは、外国法人がPEを通じて事業を行う場合において、そのPEが外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、そのPEが果たす機能、そのPEにおいて使用する資産、そのPEとその外国法人の本店等（本店及び外国支店）との内部取引、その他の状況を勘案してPEに帰せられるべき所得であり（法法138①）、原則としては内国法人の所得金額の計算に係る規定を準用して求めることになりました（法法142、法令184、図表5参照）。しかしながら、以下の①～⑦までについては内国法人とは異なる取扱いとなっていますので、留意が必要です。

① 内部取引の認識（法法138②、法令181）

PE帰属所得は、PEをあたかも分離独立した事業者と擬制した場合に計算される所得であることから、PEと本店等との間で行われた内部取引もPEに帰せられる取引として取り扱われることになります。すなわち、PEと本店等との間で行われた資産の移転、役務提供その他の事実で、独立の事業者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等が行われたと認められるものも、PE帰属所得の計算上認識する必要があります。この内部取引の認識にあたり、以下のような留意点があります。

✓ 内部取引から除外される取引（法法138②、法令181）

PEと本店等の間では同一の信用力を有していると考えられること等から内部保証料及び内部再保険料についてはPE帰属所得の計算上認識されないことになります。

✓ 適用される租税条約による違い…内部使用料等（法法139②、法令183）

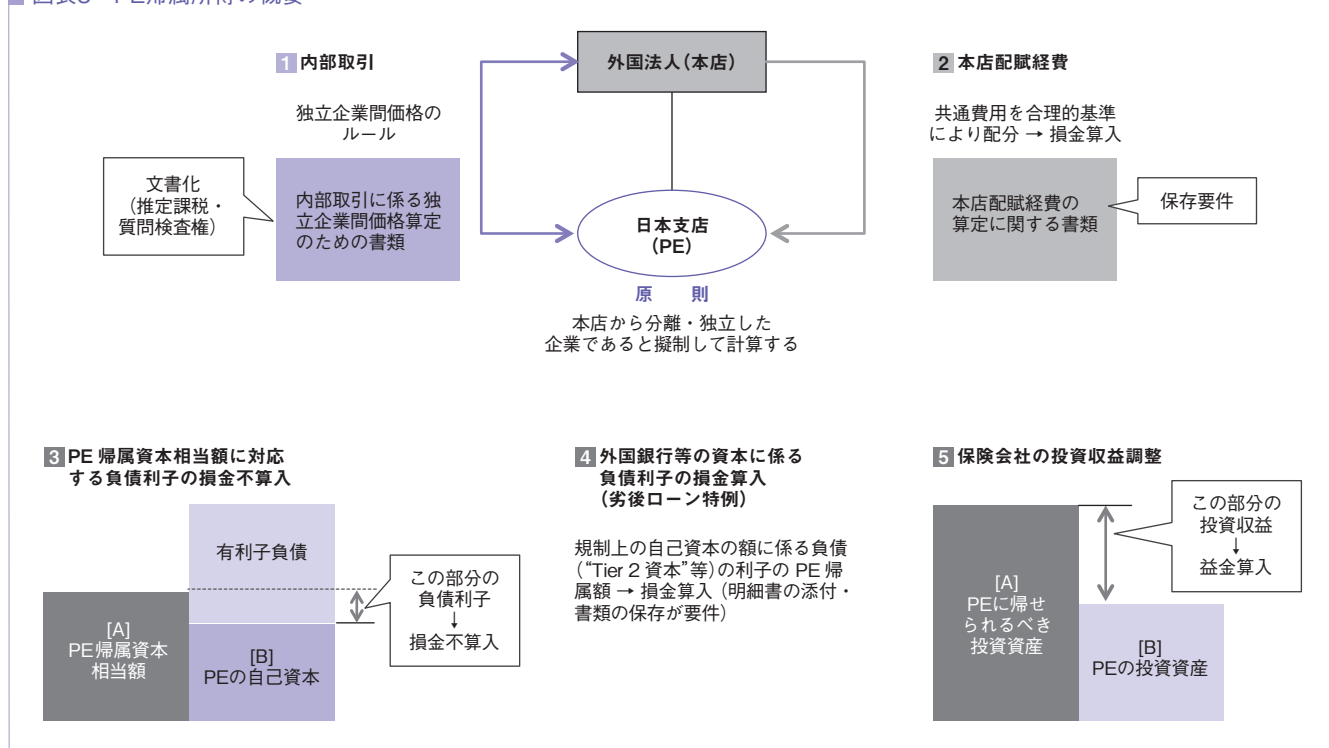
上記の内部保証料及び内部再保険料のほかにOECDモデル条約旧7条（AOAが部分的に導入されている、2010年改正前の7条）型の租税条約の下では、無形資産の内部使用料及び一般事業法人の内部利子に係る内部取引も認識しないことになります。

なお、現時点における我が国で発効済みの租税条約でOECDモデル条約新7条（AOAが全面導入されている、2010年改正後の7条）型の条約はありません（改正後の日英租税条約は我が国で唯一のOECDモデル条約新7条型の租税条約ですが、未発効となっています）。

✓ 単純購入非課税の取扱い

PEが本店等のために行う単なる購入活動からも内部取引を認識する必要がありますが、単純購入非課税の取扱いを認める租税条約の適用の場合にはその租税条約の定めによることになります。

図表5 PE帰属所得の概要



✓ 資本等取引（法142③三）

外国法人の本店等からPEへの支店開設資金の供与（事業拡大のための資金供与を含みます）及びPEから本店等への剰余金の送金についても、内部取引に該当しますが、資本等取引として取扱うこと整理されました。

✓ 内部取引損益の認識のタイミング（法142③一、法184⑥）

内部取引に係る費用については、その債務が確定しないものであっても「債務確定に相当する事実³」があれば、内部取引が行われた事業年度に損金算入することとされました。

なお、内部取引はあくまで税務目的で擬制された取引であることから、本店等とPE間の実際の対価の取受は求められてはいないものとされています。

✓ 移転価格税制の適用（措法66の4の3、措令39の12の13）

内部取引価格と独立企業間価格が異なることによりPE帰属所得が過少となる場合には、移転価格税制と同様に、内部取引価格を独立企業間価格に引き直して、PE帰属所得を計算することになります。

また、独立の当事者同士であれば寄附金と認識されるような事象がPEと本店等との間に存在する場合には、これを寄附金として認識し国外関連者に対する寄附金同様に全額損金不算入とされています。

✓ 貸倒引当金の設定（法184⑩十四）

本店等に対する内部貸付金は、税務上の貸倒引当金の設定対象にはなりません。

✓ 文書化

内部取引に関する文書の作成が求められます（詳細は後述します）。

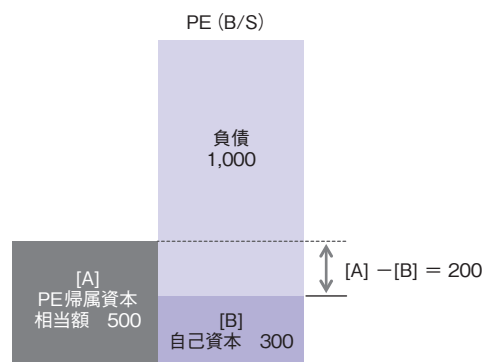
✓ 法人税法以外の税法との関係

内部取引はあくまでPE帰属所得を計算するうえで取引と擬制しているだけであり、源泉税や消費税においては、従来どおり、取引ではないものとして取扱われることになります。

図表6 PE帰属資本相当額に対応する利子の損金不算入制度概要（法142の4、法188）

[A] > [B] の場合には、以下の金額を損金不算入とする

その事業年度のPEを通じて行う 事業に係る負債利子の額		×	$\frac{[A] - [B]}{\text{PEに係る負債（利子の支払の基となるもの）の帳簿価額の期中平均残高}}$
分子の額は分母の額が上限			
[A]	PE 帰属資本相当額	図表7 参照	
[B]	PEに係る自己資本の額 =PEに係る純資産の額 (法188①)	①ー②（①から②を控除した残額） ① PEに係る資産の帳簿価額の期中平均残高 ② PEに係る負債の帳簿価額の期中平均残高	



PE 事業に係る負債利子	
① 外部借入に対する利子	70
② 内部利子	20
③ 利子費用配賦	10
	100
④ 外国銀行等の資本に係る 負債利子（後述）	30

損金不算入額
◆ 銀行業・証券業以外 $100 \times 200 / 1,000 = 20$
◆ 銀行業・証券業 $(100 - 30) \times 200 / 1,000 = 14$

3 財務省主税局参事官補佐 陣田直也 他「平成 26 年税制改正の解説 国際課税関係の改正」691 頁（2014）http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/index.html（平成 26 年 8 月 20 日）

② 本店配賦費用（法法142③二、法令184②）

本店等で行う事業とPEを通じて行う事業に共通する費用がある場合に、合理的な基準によってPEを通じて行う事業に係るものとして配分される金額は、PE帰属所得の計算上、損金の額に算入することとされました。ただし、後述の通り、費用配賦の算定に関する明細がない場合には、算定根拠資料が提出されるまでは損金算入を認めないこととされました。

③ PE帰属資本相当額に対応する利子の損金不算入（法法142の4、法令188）

AOAではPEが本店等から分離独立した事業者であると擬制してPE帰属所得を算出することとされているため、PEが独立した事業者であるとした場合に必要とされる資本をPEに配賦することが求められます（PE帰属資本相当額）。税務上の影響としては、PEの平均純資産額が、PE帰属資本相当額に満たない場合には、その満たない金額に相当するPEの負債に対応する利子が損金不算入とされることになります（図表6参照）。

PE帰属資本相当額は、図表7のいずれかのアプローチによって計算した金額とされます（選択した方法は、原則として継続適用することが求められます）。

図表7 PE帰属資本相当額の算出方法

		事業法人	外国保険会社	外国 銀行・証券
A. 資本 配賦法	単体 ベース	資本配賦原則法 外国法人の平均純資産をPEのRWAと外国法人全体のRWAの比で按分する方法	規制資本配賦法 規制上の自己資本（規制資本）がある場合において、外国法人の規制資本をPEのRWAと外国法人全体のRWAの比で按分する方法	
		資本配賦簡便法 外国法人の平均純資産をPEの資産の帳簿価額と外国法人全体の資産の帳簿価額の比で按分する方法		
	連結 ベース	連結資本配賦法（原則法） 外国法人の属する企業集団の平均純資産をPEのRWAと企業集団全体のRWAの比で按分する方法	連結規制資本配賦法 外国法人の属する企業集団の規制資本をPEのRWAと企業集団全体のRWAの比で按分する方法	
		連結資本配賦法（簡便法） 外国法人の属する企業集団の平均純資産をPEの資産の帳簿価額と企業集団全体の資産の帳簿価額の比で按分する方法		
B. 同業法人 比準法	リスク資産資本比率比準法 PEのRWAに、国内で同種の事業を行う法人（比較対象法人）のRWAに対する純資産の額の割合を乗じる方法		リスク資産規制資本比率比準法 PEのRWAに、比較対象法人のRWAに対する規制資本額の割合を乗じる方法	
	簿価資産資本比率比準法 PEの資産の帳簿価額に、比較対象法人の総資産の額に対する純資産の額の割合を乗じる方法			

留意点：原則として、A－B間の変更は不可（法令188⑨）。帳簿価額とは会計上の簿価（法令188⑬）

図表8 事業会社・保険会社の資本配賦法の適用上の留意点(法令188④⑥、法規60の8)

- (1) 以下のいずれかの場合には、単体ベースではなく、連結ベースの方法を適用する
- | | | | |
|------------------------------|---|------------------------------|-----|
| 外国法人の
総資産の帳簿価額の
期中平均残高 | < | 外国法人の
総負債の帳簿価額の
期中平均残高 | の場合 |
|------------------------------|---|------------------------------|-----|
- (b) 外国法人の純資産の額の総資産の額に対する割合がその外国法人の PE を通じて行う主たる事業と同種の事業を国内で行う法人の平均的な純資産の額の平均的な総資産の額に対する割合に比して著しく低い場合(おおむね 1/2 に満たない場合)
- (2) 以下の場合には、連結ベースの方法を適用することはできない
- | | | | |
|------------------------------|---|------------------------------|-----|
| 企業集団の
総資産の帳簿価額の
期中平均残高 | < | 企業集団の
総負債の帳簿価額の
期中平均残高 | の場合 |
|------------------------------|---|------------------------------|-----|

図表9 銀行業・証券業の資本配賦法の適用上の留意点(法令188④、法規60の8)

- 以下の場合には、単体ベースではなく、連結ベースの方法を適用する
- (a) 銀行法又は金融商品取引法に相当する外国の法令の規定により、規制上の連結自己資本の額の算定が義務付けられているとき
(これらの外国の法令により、規制上の連結自己資本の額に加えて、その外国法人の規制上の自己資本の額の算定が義務付けられている場合を除く)
- (b) 外国法人の純資産の額の総資産の額に対する割合がその外国法人の PE を通じて行う主たる事業と同種の事業を国内で行う法人の平均的な純資産の額の平均的な総資産の額に対する割合に比して著しく低い場合(おおむね 1/2 に満たない場合)

いずれのアプローチの場合でも、一般事業法人については簿価を基礎とした簡便法が認められていますが、外国保険会社及び外国銀行・証券会社については原則どおりリスクウェイト資産(RWA)を用いた按分計算によることになります(図表7、8、9参照)。なお、RWAの定義は、図表10のとおりです。

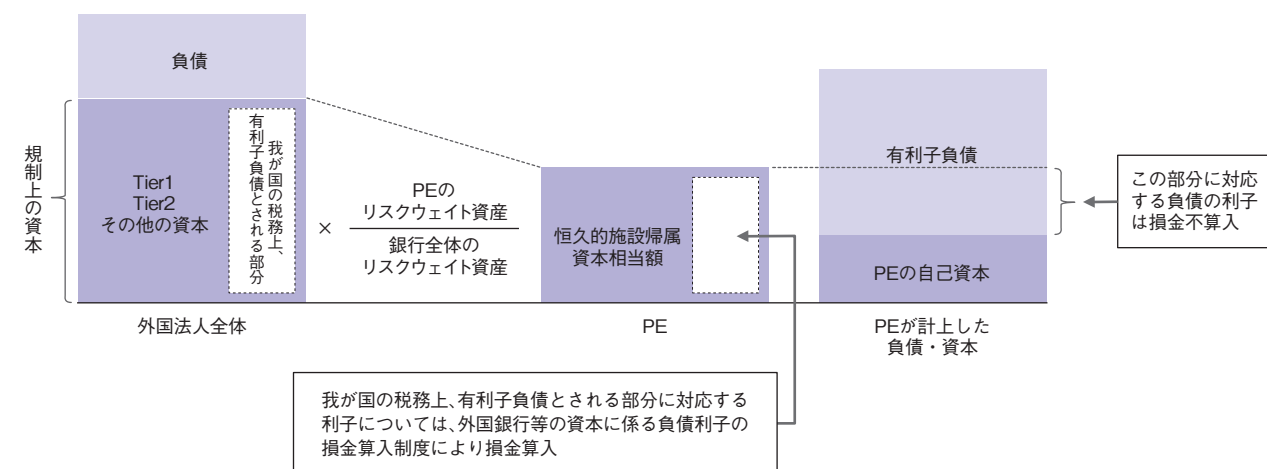
④ 銀行及び証券業を営むPEに帰属する一定の負債利子の損金算入(法142の5①、法令189②)

銀行業及び証券業に係る上記③PE帰属資本の計算においては、規制資本(若しくは連結規制資本)を用いることになっていますが、この規制資本はバーゼル銀行監督委員会が公表する基準(バーゼル合意)に従って計算されているものと考えられます。バーゼル合意における自己資本には中核的自己資本(Tier1)と補完的自己資本(Tier2)が含まれており、Tier2資本

図表10 RWAの定義

危険勘案資産額 (Risk Weighted Assets)(法令188②一、⑦⑧、法規60の6、60の9)	- 資産の額について発生し得る危険を勘案して計算した金額 - 発生し得る危険 ✓ 取引の相手方の契約不履行により発生し得る危険(信用リスク) ✓ 保有する有価証券等の価格の変動により発生し得る危険(市場リスク) ✓ 事務処理の誤りその他日常的な業務の遂行上発生し得る危険(業務リスク) ✓ 上記に類する危険 - 外国法人の行う事業の特性等により、確定申告書の提出期限までに計算することが困難な常況にあると認められる場合には、その事業年度終了の日前6ヵ月以内の一定の日における金額でもよい(この規定を適用する最初の事業年度の確定申告書の提出期限までに届出の提出が必要)
---	---

図表11 規制資本配賦法のイメージ



出典：財務省主税局税制参事官補佐 陣田直也他
「平成26年度税制改正の解説 国際課税関係の改正」705頁を一部修正
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/index.html (平成26年8月20日)

には劣後ローン・劣後債のような利子が生ずる負債も含まれることになります。すなわち、銀行業・証券業においては上記③の計算上、Tier2資本に係る劣後ローン等も資本として取り扱われてしまうことになっているため、当該外国法人がTier2資本に係る利子を支払っている場合には、PE帰属資本相当額に対応するTier2資本の利子の損金算入を認めることになりました（図表11参照）。

⑤ 保険会社の投資収益調整（法法142の3、法令187）

外国保険会社のPEが計上した投資資産の額が、PEの責任準備金等に応じてPEに帰せられるべき投資資産の額に満たない場合には、その満たない投資資産の額に対応する投資収益の額を、PEに帰せられる収益の額として、PE帰属所得の計算

上、益金の額に算入することが求められます。

すなわち、責任準備金等が外国保険会社のPEが引き受けた保険リスクの大きさを反映していると考え、PEと外国保険会社全体の責任準備金等の比により、PEに帰せられるべき投資資産の額を決定することになります（図表12参照）。

ただし、以下のデミニマス・ルール（図表13参照）も設けられますので、次のいずれかに該当する場合にはこの規定により益金算入される金額がないことになります。

このデミニマス・ルールにおける帳簿価額は、税務上の簿価とされています。一般的な外国保険会社のPEでは責任準備金や異常危険準備金等の多額の別表加算額を有していること

図表12 保険会社の投資収益調整の概要

外国保険会社等について、 $[A] > [B]$ の場合には、以下の金額を益金算入する（法法142の3、法令187）

{ [A] - [B] } × $\frac{\text{外国法人のその事業年度の投資資産から生じた収益の額}}{\text{外国法人の投資資産の期中平均残高}}$		← 合理的な方法により 計算した割合
--	--	--------------------

[A]	PE に帰せられるべき投資資産	外国法人の投資資産（期末） × $\frac{\text{PEに係る責任準備金・支払備金として積み立てられている金額（期末）}}{\text{外国法人の責任準備金・支払備金として積み立てられている金額（期末）}}$
[B]	PE に係る投資資産（期末）	

[A]
PEに帰せられるべき投資資産
150

↑↓
[A] - [B] = 50

[B]
PEに係る投資資産
100

外国法人の投資資産収益率
①/②
① 投資資産から生じた収益の額
..... 100
② 投資資産
..... 1,000

益金算入額

$50 \times \frac{100}{1,000} = 5$

図表13 デミニマス・ルール

次のいずれかに該当する場合には、この規定の適用はなく益金算入なし（法法142の3②③④、法令187③）

(1)	$[A] - [B] \leq [A] \times 10\%$		
(2)	益金に算入すべき金額 $\leq$ 1,000 万円		
(3)	PEに係る総資産の額（期末）	$>$	PEに係る負債の額（期末） $+$ PEに係る純資産の額（期末）
	↑ 以下の金額を除く ・ 内部取引に係る勘定科目に計上されている金額		↑ 以下の金額を除く ・ 内部取引に係る勘定科目に計上されている金額
			↑ 以下の金額を除く ・ 供託金（保険業法第190条） ・ 外国法人の資本に相当する額に対応する資産のうち国内に持ち込んだものの額 ・ 内部取引に係る勘定科目に計上されている金額

(1) から (3) のいずれかに該当する旨を記載した書類及びその計算に関する書類を保存している場合に限り、適用する（有価規定あり）

が多いことから、デミニマス・ルールの(3)により適用除外になる可能性は高いものと考えられますが、事前に確認しておく必要があると考えられます。

⑥ 過少資本税制(適用なし)と過大支払利子税制(適用あり)

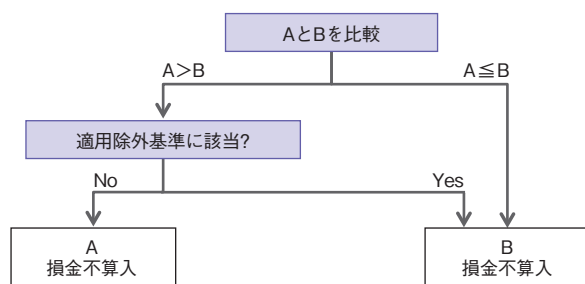
✓ 過少資本税制(旧措法66の5⑩廃止)

上記③PE帰属資本相当額に対応する負債利子の損金不算入の導入に伴い、PEに対する過少資本税制の適用はありません。

✓ 過大支払利子税制(措法66の5の2、措令39の13の2)

過大利子支払利子税制上、内部利子も制限の対象となりうる「関連者支払利子等」に含まれることになります。ただし、上記⑤で損金算入したTier2資本に関する利子については、「関連者支払利子等」に該当しないことになりますので、損金算入が認められます。上記③PE帰属資本相当額に対応する負債利子の損金不算入と過大支払利子税制の関係は図表14のとおりとなります。

図表14 過大資本利子税制とPE支払利子制限の関係



A: 「過大支払利子税制」により計算される損金不算入額

B: 「PE 帰属資本相当額に対応する負債利子の損金不算入」の規定により計算される損金不算入額

⑦ その他

PE閉鎖時のPE帰属資産については、その含み損益をPE帰属所得に加減算することとされています(法法142の8①)。

PEが外部に譲渡される場合もその譲渡損益はPE帰属所得に加減算することとされています(法法138①一)。

(2) PE帰属所得算定に関する影響と問題点

① 内部取引と本店配賦経費の区別

内部取引と本店配賦経費は、いずれも本店等との間でのやり取りに関するものですが、その税務上の取扱いが大きく異なっています。内部取引は独立企業間価格によって認識されますので、利潤を含んだ金額で認識されることになる一方、本店配賦経費については本店等とPEで共通に係る費用を合理的な基準でPEに配賦するものですので、マークアップをして配賦することは認められないものと考えられます。また、本店配賦経費中にいわゆる役員賞与や交際費がある場合にはその損金性も否認されることになります。

このような差があるにもかかわらず、具体的事例においては、内部取引と本店配賦経費との峻別は非常に困難と考えられます。平成26年7月9日に発遣された法人税基本通達では、本店配賦経費の配分の基礎となる費用として、外国法人全体の情報通信システムの運用、保守又は管理と会計業務、税務業務又は法務業務で、本店等において行われる事業活動の重要な部分に関連しないものを例示として挙げていますので(法基通20-5-9)、「外国法人全体に係るもの」で、かつ、「本店等の事業活動の重要な部分に関連しないこと」を本店配賦経費の要件としているようです。たとえば、情報通信システムが日本や特定のリージョンだけで構築されることがある(外国法人の一部にしか係らない)ことや、情報通信システム会社においてはこれらの業務が本店の事業活動の重要な部分に関連することからすれば、本店等が管理する情報通信システムに関する本店からPEへのチャージであっても本店配賦経費ではなく内部取引としての見方ができるケースもあるのではないかと考えられます。

この区分に関しては実際の施行までに事例やQ&A等が公表されることが期待されます。いずれにしても、これまでのように本店配賦経費は天から降ってくるもの、という認識ではなく、本店等でどのような活動をしているのか組織図・部門の所管事項等を入手し事実確認をする等、PE側で能動的に本店配賦経費の内容や配賦ロジックについてこれまで以上に理解し、把握しておく必要があると考えられます。

② 内部取引に関する債務確定

私法上の取引ではない内部取引は、あくまで所得計算上、取引を擬制しただけにすぎず、本店とPEの間で法律上の債権債務関係が発生することはありません。内部取引については、債務が確定しないものであっても「債務確定に相当する事実」があれば損金算入するとされていますが、そもそも法律上債務の確定することがない内部取引について、どのような事実があれば「債務確定に相当する事実」と言えるのか明確化が望まれます。

③ 資本等取引

外国法人の本店等からPEの開設資金もしくはPE事業拡大のための資金の提供がPEにあった場合、PEにおいては資本等取引として取り扱われます（法法142③三、法基通20-5-34）。しかしながら、「事業拡大のため」という用語の射程がきらかではなく、例えばPEの自己資本がPE帰属資本相当額に満たないため、支払利息の一部の損金算入が認められない状況にある場合において、PEの自己資本を厚くするためだけに本店等から資金をPEに供与するとPE帰属所得に含まれて課税されてしまう可能性があると考えられます。

本店からの資金供与で資本等取引にならない可能性のあるものは、返済を前提とする本店からの借入金等として処理する等慎重な対応が求められることになります。

④ 外国銀行在日支店における影響と問題点

（ア）LIBORルール廃止

改正前の国内法のもとでは原則として内部取引は認識しないことになっていましたが、外国銀行在日支店ではその業務の特殊性から本店等に支払う内部利子についてLIBORまで損金算入をすることが事実上認められてきました。

今回の改正で内部取引も独立企業間価格によりPE帰属所得の計算に含めることになりましたので、このLIBORルール自体は廃止され、代わりにPE帰属資本相当額を基礎とした支払利子制限ルール及び過大支払利子税制によって、損金算入の可否を判断することになります。

（イ）在日支店のRWA

PE帰属資本相当額の計算上、原則法しか使えない外国銀行等については在日支店独自のRWAを算出する必要があります。また、在日支店独自のRWAが入手できる場合であっても、本店等がAnnual Reportで公表するRWAと同じリスク（信用リスク・市場リスク・業務リスク等）を考慮したRWAとなっているのか（同一条件での比較となるのか）、確認が必要と考えられます。

（ウ）グローバルブックの取扱い

金融機関では、時間帯の異なる本支店のトレーダーが複数の営業時間帯の異なるブック（たとえばニューヨーク、ロンドン、香港等）のブック（グローバルブック）を使って24時間連続的にトレーディングを行うグローバルトレーディングと呼ばれる取引や、規制資本等の問題から在日支店のトレーダーが在日支店以外の海外ブック拠点のブック（リモートブック）を使ってトレーディングを行うケース等、トレーダーの所在地とブックの所在地がずれている取引が存在し、一般的にグローバルトレーディングが行われる場合には、移転価格と同様の方法で計算した一定のトレーディング損益を在日支店に割り当てることが行われています。

帰属主義のもとでは、在日支店にグローバルブック／リモートブックを扱うトレーダーがいる場合には、グローバルトレーディングの重要な機能の一つであるトレーディング機能等が在日支店にあると判断され、在日支店の果たす機能等に応じてグローバルブックやリモートブック上の金融資産及び収益を在日支店に帰属するものとして取扱うことになると理解されています。

すなわち、PE帰属資本相当額の計算上、在日支店のRWAにグローバルブック／リモートブックに係るRWAも算出して加える必要があると考えられています。このため、グローバルトレーディングに関する重要な機能が在日支店にある外国銀行・証券においては、現時点でグローバルブック／リモートブックのRWAが算出できるかを確認し、できなければシステム改修も視野に入れて、早急に本店等と協議を行わなければならないと思われます。

また、収益についてはこれまでも在日支店に一定のロジックで計算されたトレーディング損益が割当てられているため、大幅なシステム改修等まで要求されるケースは多くないと考えられますが、割り当てられる収益の計算ロジックについては正確に把握しておく必要があります。割り当てられる収益の計算上、資本コストが控除されている場合等、支払利子損金算入制限との関係で二重に加減算されることがないか確認する必要がある場面も出てくると考えられます。

3. 外国税額控除

(1) 外国税額控除の全体像

外国法人のPEが本店所在地国以外の第三国で得た所得がPE帰属所得として日本において課税対象となることに伴い、PEのための外国税額控除制度（Foreign Tax Credit、以下「FTC」という）が設けられました。これまでも外国法人税が課されている場合には法人税課税対象から除外するという方法で三重課税（本国、日本、第三国）にならないように手当てされていましたので（旧法令176⑤）、この規定を用いている外国法人については、FTCを適用することになると考えられます（図表15、16参照）。

なお、FTCの対象となる外国法人税は、原則として外国法人に対して第三国で課された外国法人税のうち、PEに帰せら

れるものをいい、図表17の項目は除かれます。

(2) 外国税額控除制度に関する影響点と問題点

改正前の制度では、PEの税額の有無にかかわらず、第三国源泉の投資所得は外国で課税がなされていればPEの課税所得から除外することができましたが、今後はいったんPE帰属所得に含めたうえでFTCによって調整されることになります。PEに我が国の法人税が発生しない場合等、FTCが有効に機能しない場面も想定されますので、改正前後の課税所得に影響があると思われます。

また、FTCの限度額算定の基礎となる国外源泉所得は、PE帰属所得（＝国内源泉所得）のうち、それぞれ所得種類のソースルールで源泉地国の判定をした場合に国外で生じたと認められる所得になります。すなわち、国内源泉所得のなかに国外源泉所得があるという論理構成になっていますので、FTCの控除限度額計算の際に混乱しないように留意が必要となります。

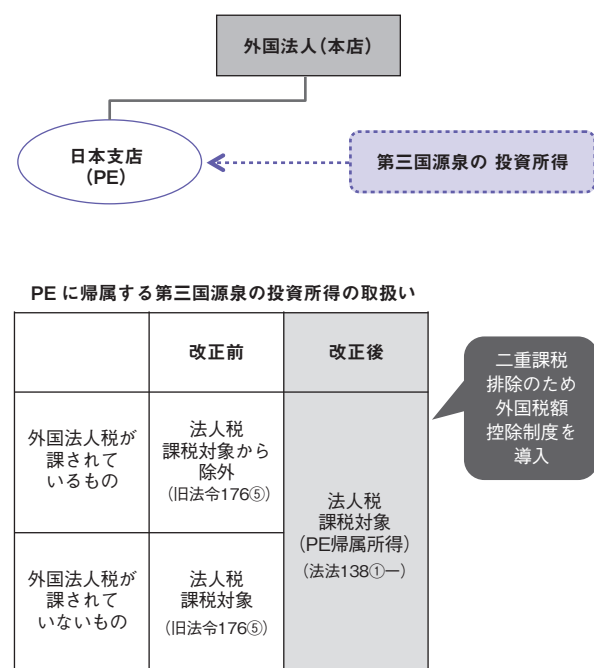
4. 課税標準・欠損金

(1) PEを有する外国法人

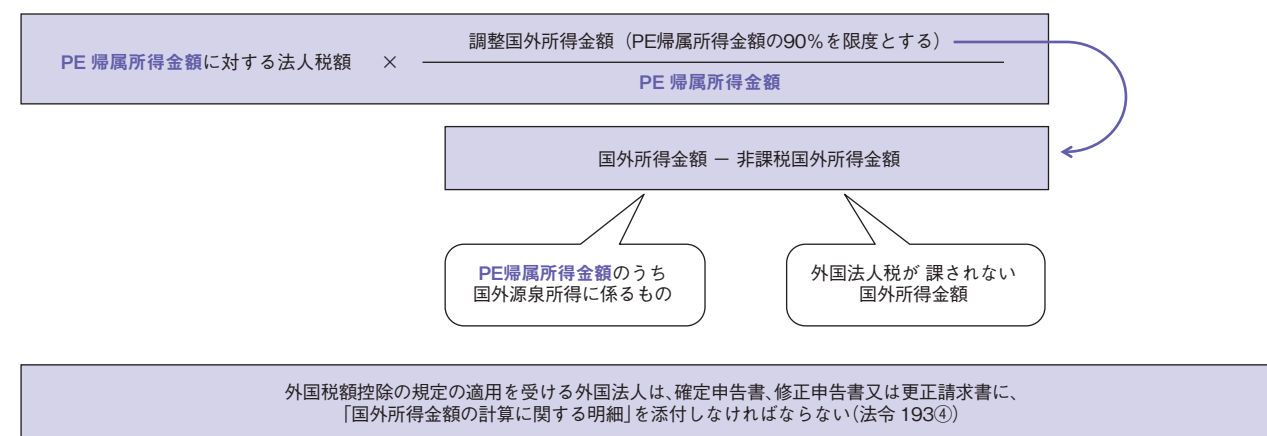
課税標準は「PE帰属所得」及び「PE非帰属国内源泉所得」の2区分とされ、これらは通算されません。繰越欠損金も同様に2区分とされます。なお、改正前に生じた繰越欠損金に上記の区分はありませんので、PE帰属所得及びPE非帰属国内源泉所得のいずれの所得からも控除できることになっています（図表18参照）。

なお、繰越欠損金の控除に関する連続申告要件については、租税条約等においてすべての国内源泉所得が法人税を課されないものである場合には確定申告書の提出を要しないとされていることから（法法144の6①ただし書き）、この規定により確定申告書の提出がなされない場合であっても、連続申告要件を満たすことになっています（法令184①十七口）。

図表15 外国税額控除制度の導入



図表16 外国税額控除限度額(法法144の2、法令193、194)

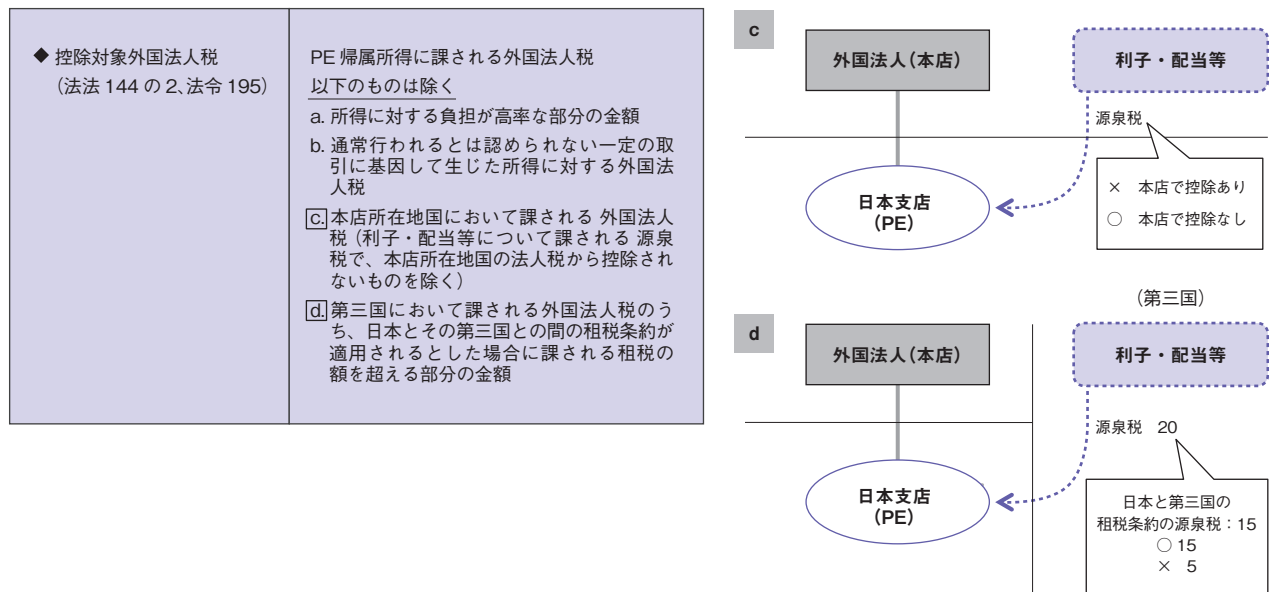


(2) PEのない法人

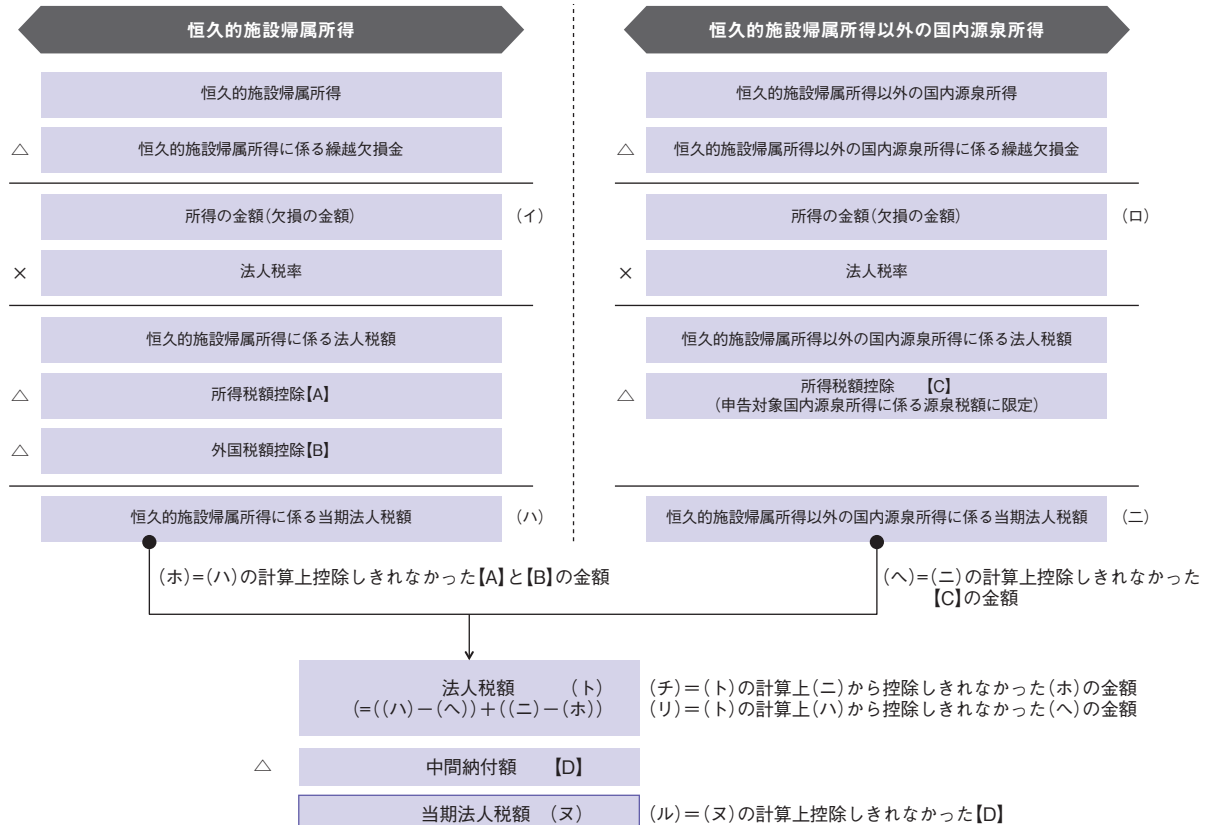
課税標準は「PE非帰属国内源泉所得」とされ、繰越欠損金も「PE非帰属国内源泉所得」に係るものとされます。

法人税の課税対象となる「PE非帰属国内源泉所得」を有する場合のみ、その所得に係る法人税の申告書を提出することとされます。なお、繰越欠損金の控除に関する連続申告要件

図表17 控除対象外国法人税



図表18 PEを有する外国法人の確定申告に係る主な記載事項



上記(イ)～(ル)を確定申告に記載

出典：財務省主税局税制参事官補佐 陣田直也他「平成 26 年度税制改正の解説 国際課税関係の改正」737 頁を一部修正
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/index.html (平成 26 年 8 月 20 日)

については、国内源泉所得がない場合もしくは租税条約等においてすべての国内源泉所得が法人税を課されないものである場合には確定申告書の提出を要しないとされていることから（法法144の6②ただし書き）、この規定により確定申告書の提出がなされない場合であっても、連続申告要件を満たすことになっています（法令191、法令184①十七ロ）。

5. 文書化

PEを有する外国法人は、以下の書類を作成し、税務当局から求めがあった場合には遅滞なく提示又は提出しなければならないこととされました。

(1) PE帰属外部取引に関する文書

PE帰属所得は、PEの果たす機能、PEにおいて使用する資産、PEと本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、そのPEに帰せられるべき所得（法法138①）とされているため、外国法人が外部と取引を行った場合において、当該取引がPEに帰属するかどうかについては（PEに帰属する外部との取引を「PE帰属外部取引」といいます）、PEの機能・事実分析を行って判定を行うことになります。PEにどのような機能があり、どのようなリスクを引き受けているのかを明らかにするため、以下の文書を作成することが義務付けられました（法法146の2①、法規62の2）。

- ✓ PE 帰属外部取引の内容を記載した書類
- ✓ PE・本店等が PE 帰属外部取引において使用した資産及び PE 帰属外部取引に係る負債の明細
- ✓ PE・本店等が果たす機能・その機能に関連するリスクを記載した書類
- ✓ PE・本店等が PE 帰属外部取引に関して果たした機能に関連する部門・その部門の業務の内容を記載した書類

(2) 内部取引に関する事項

内部取引は私法上の取引ではないことから、企業の意思表示及び独立企業間価格算定のため文書化が必要となります。具体的には以下の文書を作成が義務付けられました（法法146の2②、法規62の3、措規22の10の3①）。

- ✓ 内部取引に関する注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類等（青色申告法人の帳簿保存義務の対象）
- ✓ PE・本店等が内部取引において使用した資産及び内部取引に係る負債の明細を記載した書類
- ✓ PE・本店等が果たす機能・その機能に関連するリスクを記載した書類
- ✓ PE・本店等が内部取引に関して果たした機能に関連する部門・その部門の業務の内容を記載した書類

- ✓ 内部取引に関連する事実が生じたことを証する書類
- ✓ 内部取引に係る独立企業間価格の算定のための書類

(3) 本店配賦経費に関する明細書

PE帰属所得の計算上、損金の額に算入した本店配賦経費について、その費用配賦の算定に関する保存がない場合には、本店配賦経費の損金算入が認められないことになりました（法法142の7）。具体的には以下の内容を記載した書類を本店等に作成し、PEで保存しておくことになると考えられます（法規60の10）。

- ✓ 本店配賦経費の配分の基礎となる費用が PE を通じて行う事業及びそれ以外の事業に共通するものであることについての説明、その明細及びその内容を記載した書類
- ✓ 合理的基準により配分するための計算方法の明細を記載した書類
- ✓ その計算方法が合理的であるとする理由を記載した書類

(4) 文書化に関する影響・問題点

この文書化義務は内部取引や本店配賦経費だけではなくPE帰属外部取引にも課されており、特に金額基準等による除外規定もありません。したがって、在日支店が日本の第三者の顧客と締結した契約から発生した所得についても文書化が求められますので、在日支店にとっては非常に重い負担となり、時間もかかることが想定されます。

文書化のためにはPEが果たしている機能、リスク、資産、人的機能等の事実認定から行う必要があるため、早い段階からの専門家の関与を求め、効率的に文書化プロジェクトを進める必要があると考えられます。

6. 租税回避規定

外国法人の行為又は計算でこれを容認した場合には、PE帰属所得に関する法人税の負担を不当に減少させる結果となる場合には、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、計算をし直すという同族会社類の租税回避防止規定が設けられました。

7. まとめ

暦年を事業年度としている外国法人については、平成29年から本改正が適用されることになるため、実際に改正税法に基づく申告書の提出（平成30年2月以降）までには3年以上の時間があります。

しかしながら、本改正は昭和30年代の税制を一気に理論的に最先端の税制に変更したものであり、そのうえ、改正によって新たに発生した項目のほとんどがPE独自の努力で解決できるものではなく、本店等との協議が必要なものと考えられます。正確にPEの現状を把握し、的を絞った効率的なコミュニケーションを本店等と行わなければ実際の施行までには間に合わない可能性があります。

また、条文や通達だけでは明らかになっていない部分や実務的に対応が困難と見られる事項もあり、施行までの間に新たな条文や追加情報が出てくることが考えられますので、今後の状況について適宜フォローアップし、本店等とタイムリーに情報共有できる体制づくりが肝要になります。

そもそも今回の帰属主義への改正の目的は、PE課税を子会社並みの課税に足並みをそろえることにありましたが、重すぎる文書化義務等を考えると、租税条約で親子間配当やロイヤリティが免税になる国の在日支店については、内国法人化も選択肢の1つとして考えておく必要があると思われます（内国法人化の検討の際には、今後の消費税の国境を越えた役務提供に関する改正動向にも留意する必要があります）。

また、本改正は、日本支店を有するすべての外国法人に適用されることになります。事業法人だけでなく、SPCとして日本支店を使っている場合にも影響がありますのでご注意ください。

法令略称

法法	法人税法
法令	法人税法施行令
法規	法人税法施行規則
法基通	法人税基本通達
措法	租税特別措置法
措令	租税特別措置法施行令
措規	租税特別措置法施行規則

本稿に関するご質問等は、以下までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG 税理士法人
 ファイナンシャルサービスグループ
 シニアマネジャー 小林 研太
 TEL: 03-6229-8232
kenta.kobayashi@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2014 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.