

2014年度税制改正の概要

KPMG 税理士法人 タックス・テクニカルセンター

パートナー 村田 美雪

マネジャー 山崎 沙織

2014年度の税制改正の概要を示す『2014年度税制改正大綱』が、2013年12月12日の政府与党による決定を経て、12月24日に閣議決定されました。

本稿では、2014年度税制改正項目の中から、法人税関係の主な項目をご紹介します。『2014年度税制改正大綱』には、昨年10月に『民間投資活性化等のための税制改正大綱』において示された、アベノミクスにおける民間投資を活性化させるための税制措置も含まれていますが、これらの税制措置については、「アベノミクス第三の矢「成長戦略」における税制措置」(KPMG Insight Vol.4/Jan 2014)でお知らせしていますので、本稿では、「1. 法人実効税率の引下げ(復興特別法人税の前倒し廃止)」を除き、『2014年度税制改正大綱』にて新たに示された項目を取り上げています。

なお、『2014年度税制改正大綱』に基づく税制改正法案は、国税に関する法案が2月4日に、地方税に関する法案が2月7日に、それぞれ国会に提出されましたが、改正の詳細については、法律および政省令の公布(3月末に公布される見込み)および関連通達等の公表を待たなければなりません。また、今後の国会審議等によりその内容に変更が生じる可能性がありますので、ご留意くださいますようお願いいたします。



むらた みゆき
村田 美雪

KPMG 税理士法人
タックス・
テクニカルセンター
パートナー



やまざき さおり
山崎 沙織

KPMG 税理士法人
タックス・
テクニカルセンター
マネジャー

【ポイント】

- 復興特別法人税が1年前倒しで廃止される。これに伴い、法人実効税率が38.01%から35.64%に引き下げられる。また、納税者利便の向上の観点から、復興特別所得税を法人税から控除できる仕組みに改められる。
- 消費の拡大を図る観点から、交際費課税の見直しが行われ、大企業にも飲食のために支出する費用の50%の損金算入が認められる。
- 国家戦略特別区域法の制定に伴い、国家戦略特別区域内において行われる日本の経済再生に大きく寄与する事業を支援するための税制措置が創設される。
- 会社法の改正により、新たな企業統治形態として監査等委員会設置会社制度が創設されることを受けて、監査等委員会設置会社の役員給与の取扱いが手当てされるほか、株式併合におけるみなし配当に関する規定の整備も行われる。
- 地域間の税源の偏在性を是正するため、法人住民税(地方税)の税率が引き下げられるとともに、その引下げ分に相当する地方法人税(国税)が創設され、国から地方へ配分される。同様の目的で、法人事業税(地方税)の一部が地方法人特別税(国税)として納められ、国から地方へ配分されていたが、これらの税率の改正も行われる。
- 法人が非関連者を介して行う国外関連者との役務の提供取引等についても、一定のものは「国外関連取引」とみなして、移転価格税制が適用されることとなる。

- 国際課税原則が、「総合主義」から「帰属主義」に変更されるとともに、恒久的施設帰属所得の算定方法に OECD 承認アプローチ (AOA) が採用される。内国法人も外国税額控除の計算等に影響を受ける可能性がある。

I 法人税

1. 法人実効税率の引下げ (復興特別法人税の1年前倒し廃止)

東日本大震災の復興財源に充てるために導入された復興特別税（復興特別法人税および復興特別所得税）のうち、法人（内国法人および外国法人）に対して課せられる復興特別法人税が1年前倒しで廃止されます。

これにより、以下のように復興特別法人税の課税期間が短縮され、法人実効税率が引き下げられます。

【復興特別法人税の課税期間】

| 課税標準×税率 | 課税期間 | |
|------------------|---|---|
| | 現行法 | 改正案 |
| 各事業年度の法人税額 × 10% | 2012年4月1日から2015年3月31日までの期間内に開始する事業年度（3年間） | 2012年4月1日から2014年3月31日までの期間内に開始する事業年度（2年間） |

（復興特別所得税は、所得税額（源泉所得税額を含む）に対して2.1%の税率で、2013年1月1日から2037年12月31日までの25年間にわたって課税されます。）

【法人実効税率】

| | 2014年3月31日までに開始する事業年度 | 2014年4月1日以後に開始する事業年度 |
|---------|----------------------------------|----------------------------------|
| 法人税 | 25.5% | 25.5% |
| 復興特別法人税 | 2.55% (25.5% × 10%) | - |
| 地方法人特別税 | 4.292% | 4.292% |
| 事業税 | 3.26% | 3.26% |
| 住民税 | 5.28% (25.5% × 20.7%) | 5.28% (25.5% × 20.7%) |
| 合計 | 40.882% | 38.332% |
| 実効税率 | 38.01% (40.882% × 100/107.55) | 35.64% (38.332% × 100/107.55) |

（この実効税率は、地方法人特別税および事業税が損金算入されることを考慮し、期末資本金の額が1億円を超える法人に対する東京都の現行税率を用いて計算しています。）

また、現行法上、法人が利子および配当等に課される復興特別所得税は、その事業年度の復興特別法人税から控除し、復興特別法人税の課税期間終了後は、復興特別法人税の申告を行うことにより還付を受けることができることとされています。

2014年度税制改正では、この復興特別所得税の取扱いについて、復興特別法人税の課税期間終了後は、法人が利子および配当等に課される所得税と合わせて、その事業年度の法人税から控除し、控除しきれない金額がある場合には、その金額を還付するよう見直すことが提案されています。これにより、復興特別法人税の課税期間終了後は、復興特別法人税の申告書を提出する必要がなくなります。

2. 交際費の損金算入限度額

法人が各事業年度に支出する交際費等の額のうち、損金算入限度額を超える金額は、損金に算入されないこととされています。

2014年度税制改正では、交際費等の損金算入限度額を以下のように見直すことが提案されています。

| 普通法人の区分 | 損金算入限度額 | |
|---------------------|------------------------|---|
| | 現行法 | 改正案 |
| 普通法人の区分 | 2014年3月31日までに開始する各事業年度 | 2014年4月1日から2016年3月31日までの間に開始する各事業年度 |
| 中小法人 ^(*) | 800万円 | 下記(1)または(2)の選択適用 (1) 800万円 (2) 飲食のために支出する費用の額（社内接待費を除く）の50% |
| 中小法人以外 | 0 | 飲食のために支出する費用の額（社内接待費を除く）の50% |

(*) 中小法人とは期末資本金の額が1億円以下の普通法人をいいます。ただし、以下のものは除かれます。

- ・ 大法人（資本金の額が5億円以上の法人）による完全支配関係がある法人
- ・ 100%グループ内の複数の大法人に発行済株式の全部を保有されている法人

3. 国家戦略特別区域における税制措置の創設

国家戦略特別区域法の制定に伴い、以下の税制措置が創設されます。

(1) 国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却または税額控除

青色申告書を提出する法人で、国家戦略特別区域法の一定の特定事業^(*)の実施主体として認定区域計画に定められたものが、2014年4月1日または同法の区域計画に関する規定の施行日⁽²⁾のいずれか遅い日から2016年3月31日までの間に、国家戦略特別区域⁽³⁾内において、事業実施計画に記載された新品の対象資産で一定の規模以上のもの(図表1参照)の取得等をして、その特定事業の用に供した場合には、その特定事業の用に供した日を含む事業年度において、特別償却または税額控除(図表2参照)を選択適用することができることとされます。

なお、本制度は国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却・特別控除制度または国際戦略総合特別区域における指定特定事業法人の課税の特例との選択適用とされています。

- (*) 一定の特定事業とは、国家戦略特別区域法の特定事業のうち、産業の国際競争力の強化または国際的な経済活動の拠点の形成に資するものとして日本の経済社会の活力の向上および持続的発展に寄与することが見込まれる事業をいいます。詳細は、今後、政省令で示される予定です。
- (2) 同法の区域計画に関する規定の施行日とは、国家戦略特別区域法の公布日(2013年12月13日)から起算して4ヵ月を超えない範囲内において政令で定める日(政令は現在未公布)とされています。
- (3) 国家戦略特別区域とは、その区域において、高度な技術に関する研究開発もしくはその成果を活用した製品の開発・生産、役務の開発・提供に関する事業その他の産業の国際競争力の強化に資する事業または国際的な経済活動に関連する居住者、来訪者もしくは滞在者を増加させるための市街地の整備に関する事業その他の国際的な経済活動の拠点の形成に資する事業を実施することにより、日本の経済社会の活力の向上および持続的発展に相当程度寄与することが見込まれる区域とされています。詳細は、今後、国家戦略特別区域法の政令で定められる予定です。

(2) 試験研究費の税額控除

上記(1)の特別償却の適用を受ける中核的な特定事業の用に供された設備が開発研究用資産である場合において、試験研究費の税額控除の適用を受けるときは、その減価償却費は特別試験研究費^(*)として取り扱われます。

- (*) 総額型税額控除(試験研究費の総額に対して一定の税額控除割合を乗じた額を控除する制度)において、12%の税額控除割合が適用される試験研究費(特別試験研究費に該当しない場合の税額控除割合は、原則として最高10%)をいいます。

図表1 対象資産

| 資産の種類 | 取得価額要件 |
|---------------------|-------------------------------------|
| 機械装置 | 1台または1基の取得価額が2,000万円以上 |
| 開発研究用器具備品 | 1台または1基の取得価額が1,000万円以上 |
| 建物 建物附属設備 構築物 | 一の建物およびその附属設備ならびに構築物の取得価額の合計額が1億円以上 |

図表2 特別償却または税額控除

| 資産の区分 | 特別償却 | | 税額控除 |
|---------------------|--------------------------------------|--------------------------|-----------------------------|
| 機械装置 開発研究用器具備品 | 中核的な特定事業 ^(*) の用に供される一定のもの | 取得価額 - 普通償却限度額 (即時償却) | 取得価額 × 15% (法人税額の20%を限度) |
| | 上記以外 | 取得価額 × 50% | |
| 建物 建物附属設備 構築物 | 取得価額 × 25% | | 取得価額 × 8% (法人税額の20%を限度) |

(*) 中核的な特定事業とは、一定の特定事業のうち中核となる事業をいい、具体的には、イノベーションにより新たな成長分野を切り開いていくため、特に促進していくべき事業として、次の(i)から(iii)までのいずれにも該当するものを行う事業をいいます(詳細は、今後、政省令で示される予定です)。

- (i) その地域に存する人的・物的資源を活用することによって実現できる先端的な取組み
(ii) 革新的な技術開発による国民生活の改善や、新規産業・新規市場の創出につながる取組み
(iii) 他の地域に広くメリットが波及する取組み

なお、中核的な特定事業は、まずは先端的技術を活用した医療等医療分野を対象とし、特区の具体的な内容についての検討が進んだ段階において、必要に応じて追加することとされています。

4. 会社法改正に伴う税制の見直し

昨年秋の臨時国会に提出された会社法の改正法案（継続審査となり、今年の通常国会にて審議中）で示された会社法の改正に関連して、以下の改正が提案されています。

(1) 監査等委員会設置会社制度

会社法の改正により、新たな企業統治形態として、監査等委員会設置会社制度が創設されることを受けて、監査等委員会設置会社が役員に対して支給する給与に関して、以下の法人税法の改正が提案されています。

- 取締役会の決議において監査等委員会の委員の過半数がその決議に賛成している場合には、その監査等委員会設置会社において、損金の額に算入される利益連動給与の決定の手續に係る要件が満たされることとされます。
- 監査等委員会の委員である取締役は、使用人兼務役員として取り扱われないこととされます。

(2) 株式併合

会社法の改正により、株式併合に反対する株主が、発行人に対し、端数となる株式を買い取ることを請求できる制度が設けられます。これを受けて、法人が株式併合を行う場合には、買取請求権を行使した反対株主（法人および個人）に対し、税務上みなし配当が生じないよう手当される予定です。

5. その他の主な改正項目

- エネルギー環境負荷低減推進設備等を取得した場合の特別償却または税額控除制度（グリーン投資減税制度）の対象資産から、「エネルギー消費量との対比における性能の向上に資する機械その他の減価償却資産のうち電気および熱の効率的な利用に資するもの」が除外されます。
- 法人税額から控除される税額控除額の特例が改正され、複数の税額控除制度の適用を受ける場合において当期の法人税額から控除できる金額の上限額が、当期の法人税額の90%（現行は100%）に引き下げられます。
- 雇用者の数が増加した場合の税額控除制度（雇用促進税制）の適用期限が、2年延長されます。
- 土地の譲渡等がある場合の特別税率（土地の譲渡益に対し5%の追加課税をする土地重課制度）および短期所有に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率（所有期間が5年以下である土地の譲渡益に対し10%の追加課税をする土地重課制度）の適用停止措置の期限が、現行の2013年12月31日から2017年3月31日まで延長されます。

II 地方法人課税

地域間の税源の偏在性を是正するため、法人住民税（地方税）の税率が引き下げられるとともに、その引下げ分に相当する地方法人税（国税）が創設され、国から地方へ配分されることとなります。これまでも、同様の目的で、法人事業税（地方税）の一部が地方法人特別税（国税）として納められ、国から地方へ配分されてきましたが、これらの税率の改正も行われます。

1. 法人住民税の税率引下げおよび地方法人税（国税）の創設

2014年10月1日以後に開始する事業年度より、以下のようにより、法人住民税（法人税割）の税率が引き下げられ、新たに地方法人税が創設されます。

【現行法】

| 法人住民税（法人税割） | | 地方法人税 | |
|------------------------------|----------------------------------|-------|----|
| 課税標準 | 税率 | 課税標準 | 税率 |
| 法人税額 （連結法人については、個別帰属法人税額） | 標準税率： 17.3% 制限税率： 20.7% | — | — |

【改正案】

| 法人住民税（法人税割） | | 地方法人税 | |
|------------------------------|----------------------------------|--------|------|
| 課税標準 | 税率 | 課税標準 | 税率 |
| 法人税額 （連結法人については、個別帰属法人税額） | 標準税率： 12.9% 制限税率： 16.3% | 基準法人税額 | 4.4% |

上記2つの税の課税標準の金額は、いずれも所得税額控除および外国税額控除の適用前の金額とされていますが、以下の点が異なります。

- 「法人税額」・「個別帰属法人税額」は租税特別措置法の定めによる一部の税額控除（たとえば、試験研究費の税額控除）が適用される前の金額（中小企業者には特例あり）とされていますが、「基準法人税額」はこれらの税額控除の規定が適用された後の金額とされています。
- 連結法人の「個別帰属法人税額」は各連結法人の所得金額に法人税率を乗じた金額ですが、連結法人の「基準法人税額」は連結所得の金額（連結法人間の損益通算後の所得金額）に法人税率を乗じた金額とされています。

法人住民税（法人税割）の税率が44%引き下げられる代わりに、地方法人税が44%の税率で課されることとなるため、現行法において法人住民税が課されている企業については、この改正による税負担額への影響は通常ほとんどありませんが、上記のように課税標準の金額に差異が生じる場合等には、税負担額に影響が生じることもあります。

なお、国内に恒久的施設を有しない外国法人に対して、法人住民税は課されませんが、地方法人税は課されることから、国内に恒久的施設を有しない外国法人が得る国内源泉所得のうち法人税が課されるものに係る税負担額は、この改正により増加することになると考えられます。

2. 法人事業税および地方法人特別税（国税）の税率改正

2014年10月1日以後に開始する事業年度より、以下のよう
に、法人事業税および地方法人特別税の税率が改正される予
定です。

（事業税の税率に関する留意点）

- 以下の税率は標準税率を示しています。制限税率は、標準税率の1.2倍とされています。
- 3以上の都道府県に事務所または事業所を設けて事業を行う法人のうち資本金1,000万円以上であるものについては、年間所得800万円以下の所得に係る法人事業税（所得割）の軽減税率の適用はありません。

- (1) 資本金の額が1億円超の法人（外形標準課税対象法人）
((3)の法人を除く)

【現行法】

| 法人事業税（所得割） | | | 地方法人特別税 | |
|------------|---------|------|-----------------|------|
| 課税標準（所得） | | 税率 | 課税標準 | 税率 |
| - | 400万円以下 | 1.5% | 所得 × 法人事業税の標準税率 | 148% |
| 400万円超 | 800万円以下 | 2.2% | | |
| 800万円超 | - | 2.9% | | |

【改正案】

| 法人事業税（所得割） | | | 地方法人特別税 | |
|------------|---------|------|-----------------|-------|
| 課税標準（所得） | | 税率 | 課税標準 | 税率 |
| - | 400万円以下 | 2.2% | 所得 × 法人事業税の標準税率 | 67.4% |
| 400万円超 | 800万円以下 | 3.2% | | |
| 800万円超 | - | 4.3% | | |

- (2) 資本金の額が1億円以下の法人（(3)の法人を除く）

【現行法】

| 法人事業税（所得割） | | | 地方法人特別税 | |
|------------|---------|------|-----------------|-----|
| 課税標準（所得） | | 税率 | 課税標準 | 税率 |
| - | 400万円以下 | 2.7% | 所得 × 法人事業税の標準税率 | 81% |
| 400万円超 | 800万円以下 | 4% | | |
| 800万円超 | - | 5.3% | | |

【改正案】

| 法人事業税（所得割） | | | 地方法人特別税 | |
|------------|---------|------|-----------------|-------|
| 課税標準（所得） | | 税率 | 課税標準 | 税率 |
| - | 400万円以下 | 3.4% | 所得 × 法人事業税の標準税率 | 43.2% |
| 400万円超 | 800万円以下 | 5.1% | | |
| 800万円超 | - | 6.7% | | |

- (3) 電気供給業、ガス供給業および保険業を行う法人

【現行法】

| 法人事業税（収入割） | | 地方法人特別税 | | |
|------------|------|------------------------|-----|--|
| 課税標準 | 税率 | 課税標準 | 税率 | |
| 収入金額（調整後） | 0.7% | 収入金額（調整後） × 法人事業税の標準税率 | 81% | |

【改正案】

| 法人事業税（収入割） | | 地方法人特別税 | | |
|------------|------|------------------------|-------|--|
| 課税標準 | 税率 | 課税標準 | 税率 | |
| 収入金額（調整後） | 0.9% | 収入金額（調整後） × 法人事業税の標準税率 | 43.2% | |

Ⅲ 移転価格税制

国外関連者との間で行う資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を「国外関連取引」といい、移転価格税制が適用されています。また、非関連者を介して行う国外関連者との資産の取引のうち一定のものは、「国外関連取引」とみなして、移転価格税制が適用されています。

2014年度税制改正により、法人が非関連者を介して行う国外関連者との役務の提供取引等についても、一定のものは「国外関連取引」とみなして、移転価格税制が適用されることになります。

IV 国際課税原則の見直し

2014年度税制改正では、国際課税原則の見直しが提案されています。この改正でもっとも影響を受けるのは、外国法人（とりわけ、日本に恒久的施設（Permanent Establishment、以下「PE」という）を有する外国法人）ですが、内国法人であっても、国外にPEを有する場合には、そのPE帰属所得の計算の変更により、外国税額控除の計算等に影響を受けることとなります。また、国外にPEを有しない内国法人についても、外国税額控除の限度額計算に影響を受ける可能性があります。これに関する詳細については政令の公布を待たなければなりません。

なお、この改正は、2016年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税および法人住民税・事業税について適用されます。

A. 外国法人に対する課税

1. 外国法人の国際課税原則の見直し

外国法人に対する国内法の課税原則が、「総合主義」^(*)から2010年改訂後のOECDモデル租税条約第7条（事業所得条項）^(**)に沿った「帰属主義」^(*)に変更されます。

(*) 総合主義のもとでは、国内にPEを有する外国法人については、そのPEに帰属する国内事業所得に（原則として）国内源泉所得のすべてが合算され、法人税の課税対象とされます。一方、帰属主義のもとでは、PEに帰属する国内事業所得が法人税の課税対象とされ、PEに帰属しない国内源泉所得については、国内にPEを有しない外国法人と同様の課税（一部の譲渡所得等を除き、原則として、源泉所得課税のみ）がなされます。

(**) OECDモデル租税条約の第7条およびそのコメントリーは、2010年にAOA（Authorised OECD Approach/OECD承認アプローチ）に沿ったものに改訂されました。AOAとは、OECDが2008年および2010年に公表した「PEへの利得の帰属に関するレポート」でとりまとめたPE帰属所得の算定方法です。AOAのもとでは、PEの果たす機能およ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。

2. 国内源泉所得の範囲

- 外国法人が日本に有するPEに帰属する所得（以下「PE帰属所得」という）が、従来の国内事業所得に代わり、国内源泉所得の1つとされます（たとえば、PEの第三国における投資所得が、現地国における課税の有無にかかわらず、日本で課税されることとなります）。
- 国内源泉所得とされる国内資産譲渡所得の範囲は、現行制度上、日本にPEを有しない外国法人（以下「Non-PE外国法人」という）において課税対象となる資産の譲渡所得と同様のもの^(*)に限ることとされます。

(*) 国内不動産、国内不動産関連法人株式および事業譲渡類似株式の譲渡所得その他の譲渡所得

3. PEを有する外国法人のPE帰属所得以外の国内源泉所得に対する課税

- PEを有する外国法人のPE帰属所得以外の国内源泉所得（以下「PE非帰属国内源泉所得」という）は、PE帰属所得とは分離して、Non-PE外国法人が得る国内源泉所得と同様に課税されます（ただし、Non-PE外国法人が得る国内源泉所得に対しては法人住民税・事業税が課されないところ、PEを有する外国法人のPE非帰属国内源泉所得のうち、法人税が課される所得に対しては、法人住民税・事業税が課されるという相違が生じる予定です）。

4. PE帰属所得

(1) PE帰属所得

- PE帰属所得は、PEが本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合にそのPEに帰せられる所得とされます。

(2) 内部取引

- PE帰属所得の算定においては、PEと本店等との間の内部取引について損益を認識することとなります。
- 移転価格税制等は、内部取引に対して以下のように適用されます。
 - ✓ 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っている場合には、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帰属所得を計算します。
 - ✓ 更正期限を延長する特例、同業者に対する質問検査権および推定課税も、移転価格税制と同様に適用されます。
 - ✓ PEから本店等に対する寄附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されます。

- PE 帰属所得の計算上、本支店間の内部保証取引および内部再保険取引は認識されません。
- 2010 年改訂前の OECD モデル租税条約第 7 条に相当する租税条約の規定の適用がある場合には、無形資産の内部使用料および一般事業会社の内部利子は認識されません。
- 本店から PE への支店開設資金の供与や PE から本店への利益送金等については、資本等取引として擬制されます。
- PE から本店等に対する内部支払利子等のみなし支払に関しては、日本の源泉課税は行われません。

(3) PE 帰属所得の計算

- PE が本店等のために行う単なる購入活動からは所得が生じないものとする単純購入非課税の取扱いは、廃止されます(単純購入非課税の取扱いを認める租税条約の適用がある場合には、その租税条約の定めによることとされます)。
- 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とされます。この規定には、デミニマス・ルールも設けられる予定です。
- 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。ただし、費用配賦の算定に関する書類の保存がない場合には、原則として、損金算入は認められません。
- PE が外部に譲渡される場合には、その譲渡による所得は PE 帰属所得とされることとなります。
- PE が閉鎖される場合には、PE 帰属資産の時価評価損益を、PE の閉鎖の日の属する事業年度の PE 帰属所得として認識することとされます。また、繰り延べた損益があれば、それらは PE の閉鎖の日の属する事業年度において、益金の額または損金の額に算入され、PE 帰属所得に係る繰越欠損金は、PE の閉鎖に伴い消滅することとされます。

(4) PE への資本の配賦および PE の支払利子控除制限

- PE の自己資本相当額が、PE 帰属資本 (PE が本店等から分離・独立した企業であると擬制した場合に帰せられるべき資本) の額に満たない場合には、PE における支払利子総額 (内部利子および費用配賦された利子を含む) のうち、その満たない部分に対応する金額について、PE 帰属所得の計算上、損金の額に算入しないこととされます。
- PE 帰属資本の額は、次のいずれかの方法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)。

(i) 資本配賦アプローチ

$$\text{外国法人の自己資本の額} \times \frac{\text{PE 帰属資産の額}}{\text{外国法人の資産の額}}$$

- 「外国法人の資産の額」および「PE 帰属資産の額」は、原則として、リスクウェイト資産の額 (信用リスク、市場リスク、業務リスクおよびその他のリスクを考慮した金額) とされますが、金融機関以外は、資産の帳簿価額とすることも認められます。
- 「外国法人の自己資本の額」および「外国法人の資産の額」は、原則として、単体ベースの金額とされますが、その外国法人の自己資本比率が著しく低い場合その他の場合には、連結ベースの金額とされます。

(ii) 過少資本アプローチ

$$\text{PE 帰属資産の額} \times \frac{\text{比較対象法人の自己資本の額}}{\text{比較対象法人の資産の額}}$$

- 「比較対象法人」とは、日本において PE と同種の事業を行う法人で事業規模その他の状況が PE と類似するものをいいます。
- 「比較対象法人の資産の額」および「PE 帰属資産の額」はリスクウェイト資産の額とされます。
- 金融機関以外は、比較対象法人の負債資本比率を用いることも認められます。
- 比較対象法人の自己資本比率が著しく低い場合には、その値を用いることはできません。

(5) 銀行または証券業を営む PE に帰せられる一定の負債利子の損金算入

- 銀行または証券業 (第一種金融商品取引業) を営む外国法人の規制上の自己資本のうち負債に該当するものがある場合には、規制上の自己資本とされる負債につきその外国法人が支払った利子のうち、前記 (4) により PE 帰属資本の額に応じて PE に配賦された金額は、PE 帰属所得の計算上、損金の額に算入されます。

(6) 過少資本税制および過大支払利子税制の適用

- 前記(4)で述べた支払利子控除制限の規定の導入に伴い、PEに対して過少資本税制は適用されないこととなります。
- 内部支払利子は、過大支払利子税制の対象となる「関連者支払利子等」に含まれるものとされます。
- 前記(5)により銀行または証券業を営むPEに配賦される負債利子のうち、関連者等に対する支払利子に相当する部分については、過大支払利子税制の対象となる「関連者支払利子等」に該当しないこととされます。

(7) 文書化

- PEを有する外国法人は、以下の書類を作成し、税務当局からの求めがあった場合には遅滞なく提示または提出しなければならないこととされます。また、内部取引を帳簿に記載することも義務付けられます。

| | |
|------|---|
| 外部取引 | <ul style="list-style-type: none"> • PEに帰せられる外部取引に係る明細を記載した書類等 |
| 内部取引 | <ul style="list-style-type: none"> • 内部取引に関する注文書、送り状、領収書等の証憑類に相当する書類(青色申告法人の帳簿書類保存義務の対象) • 内部取引においてPEおよび本店等が果たす機能および事実関係を示す書類等 • 内部取引に係る独立企業間価格の算定に関する書類 |

5. 課税標準・繰越欠損金・申告

- PEを有する外国法人
 - ✓ 課税標準は「PE帰属所得」および「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。
 - ✓ 事業年度ごとに「PE帰属所得」(法人税の課税対象となる「PE非帰属国内源泉所得」を有する事業年度においては、その所得を含む)に係る法人税の申告書を提出することとされます(租税条約等の規定により法人税が非課税とされる国内源泉所得のみを有する場合には、法人税の申告書の提出は不要です)。
- Non-PE外国法人
 - ✓ 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(租税条約の規定により法人税が非課税とされる「PE非帰属国内源泉所得」のみを有する場合には、法人税の申告書の提出は不要です)。

6. 外国税額控除

- 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が設けられることとなります。
- 外国税額控除の限度額算定の基礎となる国外源泉所得は、PE帰属所得について、それぞれの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ものと認められる所得とされます。
- 控除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に帰せられるものとされます。なお、日本とその第三国との間の租税条約に定める限度税率によって計算される金額が限度とされ、超える部分は損金の額に算入されます。

7. その他

- 外国法人のPE帰属所得および税額計算に関して、同族会社の行為計算否認に類似した租税回避防止規定が設けられます。

B. 内国法人に対する課税

1. 外国税額控除の限度額算定の基礎となる国外源泉所得

- 現行法上、「国内源泉所得以外の所得」とされている国外源泉所得の範囲が、新たに定められることとなります。
- 内国法人が国外に有するPEに帰せられる所得(以下「国外PE帰属所得」という)は、国外源泉所得の1つとされます。
- 国外源泉所得である国外資産譲渡所得の範囲も、国外不動産、国外不動産関連株式および事業譲渡類似株式等の譲渡所得に相当するものに限られることとされます。

2. 国外PE帰属所得

- 国外PE帰属所得の計算は、外国法人のPE帰属所得の計算に準じて行いますが、たとえば、以下の点については留意が必要です。
- 国外PEで計上された支払利子総額のうち、国外PE帰属資本の額に満たない部分に対応する金額は、国外PE帰属所得に加算することとされます。
 - ✓ この取扱いは、確定申告書に計算明細を添付する等の要件を満たす場合に限り、適用されます。
 - ✓ 銀行の国外PE帰属資本の額の計算において、一定の場合には、貸出債権に係る信用リスクのみを用いて、リスクウェイト資産の額の計算を行うことが認められます。
- 銀行または証券業を営む内国法人については、規制上の自己資本のうち負債に相当するものがある場合には、その負債に係る利子のうち国外PE帰属資本に対応する部分の金額は、

国外 PE 帰属所得から減算することとされます。

- 国外 PE 帰属所得の算定においては、PE 閉鎖時の時価評価損益の計上および繰り延べた損益の計上は行わないこととされます。
- 保険会社の国外 PE が計上した投資資産の額が、国外 PE の責任準備金等に応じて国外 PE に帰せられるべき投資資産の額を超過する場合には、その超える部分の金額に係る投資収益の額を、国外 PE 帰属所得から減額することとされます。この規定には、デミニマス・ルールも設けられる予定です。

3. 国外PE帰属所得に係る文書化

- 外国税額控除の適用を受けようとする場合には、国外 PE 帰属所得の算定に関し、A.4.(7) に相当する書類を作成し、税務当局からの求めがあった場合には遅滞なく提示または提出しなければならないこととされます。
- 国外 PE 帰属所得の算定においては、本店等で行う事業と国外 PE で行う事業に共通する費用の国外 PE への配賦計算に関する書類を作成しなければならないこととされます。

【バックナンバー】
「アベノミクス第三の矢「成長戦略」における税制措置」
(KPMG Insight Vol. 4/Jan 2014)

本稿に関するご質問等は、以下の者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
タックス・テクニカルセンター

パートナー・税理士
村田 美雪
TEL: 03-6229-8044
miyuki.murata@jp.kpmg.com

マネジャー・税理士
山崎 沙織
TEL: 03-6229-8256
saori.yamazaki@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.