

疑問相談

国際課税

外国法人課税に関する見直しの影響

Q

当社は日本に支店をもつ製造業を営んでいる英国の法人（資本金は 500 百万円、決算月は 12 月）です。

税制改正により外国法人の課税原則が見直されたと聞きました。当社の法人税申告に対する影響について教えてください。

A

1. 課税所得の範囲が変更されました。
2. 次の制度が導入されました。
 - ① 負債利子の損金不算入
 - ② 本店配賦経費に関する書類の保存がない場合の損金不算入
 - ③ 外国税額控除
 - ④ 恒久的施設に係る取引に係る文書化
3. 12 月決算法人の場合、平成 29 年 12 月期から適用されます。

【解 説】

1 課税所得の範囲の変更

恒久的施設（以下「PE」といいます）帰属所得が国内源泉所得の一つとされました（次ページ表 1 参照）。

ここで 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 がその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 とその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、その PE に帰せられるべき所得のことをいいます。

今回の改正では、課税所得を PE 帰属所得に係る所得の金額と PE 帰属所得以外の国内源泉所得に係る所得の金額の 2 区分とし、これらの所得は通算しないこととされました。

したがって、欠損金も PE 帰属所得に係る欠損金と PE 帰属所得以外の国内源泉所得に係る欠損金に区分され、それぞれ PE 帰属所得に係る所得、PE 帰属所得以外の国内源泉所得に係る所得から控除することができます（法法 141 一イ、142 ②、142 の 10、法令 184 ①十七イ、191）。

なお、改正前の欠損金はいずれの所得からも控除することができるとされています。

2 新しく導入された制度

(1) 負債利子の損金不算入

PE に係る自己資本の額が、PE 帰属資本相当額に満たない場合には、PE を通じて行う事業に係る負債利子の額のうちその満たない部分に対応する金額（下

表 1 国内源泉所得と法人税上の課税関係

国内源泉所得	区分	PE に帰属する所得	PE に帰属しない所得
① (事業所得)		法人税の 課税対象	法人税の課税対象
② 国内にある資産の運用・保有			
③ 国内にある資産の譲渡 (一定のものに限る)			
④ 人的役務の提供事業の対価			
⑤ 国内不動産の賃貸料等			
⑥ その他の国内源泉所得			
(7) 債券利子等			源泉徴収のみ
(8) 配当等			
(9) 貸付金利子			
(10) 使用料等			
(11) 事業の広告宣伝のための賞金			
(12) 生命保険契約に基づく年金等			
(13) 定期積金の給付補填金等			
(14) 匿名組合契約等に基づく利益の分配			

①～⑥は法人税法上の区分 (法法 138) であり、(7)～(14)は所得税法上の区分です。

(出典：「平成 26 年度税制改正の解説」686 ページを基に作成)

記の計算式を参照) は PE 帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額には算

入しないこととされました (法法 142 の 4 ①、法令 188⑫)。

$$\text{損金不算入額} = \text{PE を通じて行う事業に係る負債利子の額} \times \frac{\text{PE 帰属資本相当額}^{(*2)} - \text{PE に係る自己資本の額}^{(*1)}}{\text{PE に帰せられる有利子負債の帳簿価額の平均残高}}$$

PE に係る自己資本の額 (*1) は、PE に係る資産の帳簿価額の平均残高として合理的な方法により計算した金額から PE に係る負債の帳簿価額の平均残高として合理的な方法により計算した金額を控除した残額をいいます (法令 188 ①)。

また、PE 帰属資本相当額 (*2) は、資本配賦法又は同業法人比準法のいずれかの方法により計算した金額とされました。資本配賦法には資本配賦原則法、資本配賦簡便法があり (一定の場合には、連結資本配賦法、連結資本配賦簡便法を

適用)、同業法人比準法にはリスク資産資本比率比準法、簿価資産資本比率比準法があります。資本配賦法と同業法人比準法のどちらを選択するかは任意ですが、特段の事情がない限り継続適用する必要があります(法令 188 ②~⑨)。

当制度が導入されたことに伴い、外国法人の P E に対しては、過少資本税制を適用しないこととされ(旧措法 66 の 5 ⑩削除)、過大支払利子税制の適用上、外国法人の P E から本店等に対する内部利子の額を関連者支払利子等の額に含めることとされました(措法 66 の 5 の 2 ⑨一イ)。

(2) 本店配賦経費に関する書類の保存がない場合の損金不算入

外国法人の本店配賦経費につき、その配分の基礎となる書類の保存がない場合には、その書類の保存がなかった本店配賦経費については、P E 帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされ、具体的には以下を記載した書類の保存が必要となります(法法 142 の 7、法規 60 の 10)。

- ① 配分の基礎となる費用の内容
- ② その費用が P E を通じて行う事業とそれ以外の事業に共通することについての説明
- ③ 配分計算の方法
- ④ その配分計算が合理的であることの説明

(3) 外国税額控除

P E 帰属所得に係る所得の金額に係る法人税額のうち控除限度額(当該事業年度の国外所得金額に対応するものとして計算した金額)を限度して、外国法人税

の額(P E 帰属所得につき課される外国法人税の額に限る)を当該事業年度の P E 帰属所得に係る所得に対する法人税の額から控除することとされました(法法 144 の 2 ①)。

なお、外国法人の本店所在地国において課される外国法人税の額は本店所在地国において二重課税調整をすることが適当であることから、原則として外国税額控除の対象とならないとされている点に留意が必要です(法令 195 ⑤一)。

また、外国税額控除を選択した場合には、その外国法人税額について損金の額に算入しないこととされました(法法 142 の 6)。

(4) P E に係る取引に係る文書化

① P E 帰属外部取引に関する事項

外国法人が外部の者で行った取引のうち、P E 帰属所得に係る所得の金額の計算上、その取引から生ずる所得が P E に帰せられるものについて、以下の事項を記載した書類を作成しなければならないこととされました(法法 146 の 2 ①、法規 62 の 2)。

- P E 帰属外部取引の内容
- P E 及び本店等が P E 帰属外部取引において使用した資産の明細並びに P E 帰属外部取引に係る負債の明細
- 外国法人の P E 及び本店等が P E 帰属外部取引において果たす機能並びにその機能に関連するリスクに係る事項
- 外国法人の P E 及び本店等が P E 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

② 内部取引に関する事項

PEと本店等との間の内部取引に関し、以下の事項を記載した書類を作成しなければならないこととされました(法法146の2②、法規62の3)。

- 外国法人のPEと本店等との間の内部取引に係る注文書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類もしくはこれらに相当する書類又は写し
- 外国法人の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
- 外国法人のPE及び本店等が内部取引において果たす機能並びに当該機能に関連するリスクに係る事項
- 外国法人の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その部門の業務の内容
- その他当該内部取引に関連する事項が生じたことを証する書類

なお、内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることによりPE帰属所得に係る所得の金額が過少となる場合には、その内部取引は独立企業間価格によるものとされ、独立企業間価格については、移転価格税制における独立企業間価格と同様に算定することとされました(措法66の4の3②)。

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本店等とPEの間に存在する場合には、本店等とPEとの間の寄附金に相当する内部取引が認識され、国外関連者に対する寄附金と同様に全額損金不算入とすることとされた点に留意が必要です(措法66の4の3③)。

3 適用関係

平成28年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用されます。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。

《デロイト トーマツ税理士法人 ビジネス タックス サービス

パートナー 呉 純 マネジャー 末本 香代子》