

疑問相談

法人税

帰属主義への見直しによる内国法人課税への影響

Q

当社は、卸売業を営んでいる内国法人であり、日本で購入した商品をA国の支店を通じて国外で販売しています。なお、日本とA国との間で租税条約は締結されておらず、これまでA国支店で販売する取引から生ずる所得に対してA国法人税が課されています。

平成26年度税制改正においては、外国法人に対する課税原則について、「総合主義」から「帰属主義」に見直すこととされましたが、当社のように国外に恒久的施設を有する内国法人の外国税額控除の算定に及ぼす影響について教えてください。

A

平成26年度税制改正により、内国法人の外国税額控除について、国内源泉所得以外の所得とされていた国外源泉所得の範囲を積極的に定義する形式に改められ、国外事業所等に帰属する所得についても、国外源泉所得の一つとして定められるとともに、Authorised OECD Approach（以下「AOA」という）に基づいて算定することとされました。このため、貴社の外国税額控除に係る控除限度額の算定においては、平成28年4月1日以降開始事業年度において、国外所得金額の計算上、A国支店と本店との間の内部取引について、独立企業間価格と異なることにより国外所得金額が過大となる場合には、独立企業間価格で行われたものとして国外所得金額を算定することになります。

また、内部取引に係る独立企業間価格

について、移転価格税制と同様の文書化が必要とされました。

【解 説】

1 改正前の制度の概要

外国法人の国内源泉所得である棚卸資産に係る所得については、所得の源泉地を棚卸資産の販売や製造といった個別の取引の種類に応じて判定することと規定されていました（旧法第138条一、旧法令176）。内国法人の外国税額控除に係る控除限度額の計算における国外源泉所得は、外国法人課税における国内源泉所得の概念を借用し、国内源泉所得以外の所得と定義されていたため（旧法令142③）、内国法人が国外で事業を行う場合も棚卸資産の販売や製造といった取引の種類や棚卸資産の譲渡が国外事業所等を通じて行われたか否かに応じて事業所得の源泉地を判定することとされてきました（旧法令142④）。

2 改正の概要

平成 26 年度税制改正においては、外国法人に対する課税原則について、いわゆる「総合主義」に基づく従来の国内法を、2010 年に OECD において採用された考え方 (AOA) に沿った「帰属主義」に見直すこととされました。具体的には、外国法人については日本に有する恒久的施設に帰属する所得 (恒久的施設帰属所得) を国内源泉所得の一つとして位置付け、①恒久的施設の果たす機能、使用する資産、資本を恒久的施設に帰属させ、②恒久的施設と本店等との間の内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、恒久的施設帰属所得を算定することになります。

これを踏まえ、内国法人の外国税額控除に係る控除限度額の計算における「国外源泉所得」については、積極的に 16 種類に区分して定義することとされ (法法 69 ④)、内国法人の国外事業所等に帰属する所得についても、国外事業所等帰属所得という国外源泉所得の種類が設けられました。そして、国外事業所等帰属所得についても、外国法人の恒久的施設帰属所得と同様に、AOA に従って算定することになります。

なお、改正後における国外所得金額の具体的な計算については、下記「3 国外所得金額の計算」を参照してください。

3 国外所得金額の計算

外国税額控除の控除限度額の計算の基礎となる国外所得金額は、国外源泉所得に係る所得についてのみ法人税を課するものとした場合に課税標準となるべき当該事業年度の所得の金額とされ、国外事業所等に帰せられるべき資本に対応した利子の損金不算入相当額等

について加減算の調整を行う必要があります (法法 69 ①、法令 141 の 2 ②)。

国外源泉所得のうち国外事業所等帰属所得は、内国法人が国外事業所等を通じて事業を行う場合において、当該国外事業所等が当該内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、当該国外事業所等が果たす機能、当該国外事業所等において使用する資産、当該国外事業所等と当該内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、当該国外事業所等に帰せられるべき所得とされています (法法 69 ④一)。

内部取引とは、内国法人の国外事業所等と本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供その他の事実で、独立の事業者の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、資産の購入、役務の提供その他の取引が行われたと認められるものをいいます (法法 69 ⑥、法令 145 の 14)。

国外事業所等と本店等との間で国外事業所等における資産の購入その他資産の取得に相当する内部取引がある場合には、その内部取引の時にその内部取引に係る資産を取得したものとされ、国外所得金額の計算を行うこととされます (法令 141 の 2 ②)。

つまり、貴社の場合においては、A 国支店が日本の本店から商品を取得して外部に販売した場合には、外国税額控除における国外所得金額の計算上、その内部取引に係る取得価額をベースに売上原価の計算を行うこととなります。

なお、外国税額控除の適用を受ける内国法人の本店等と国外事業所等との間の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外国税額控除の控除限度額の計

算における国外所得金額が過大となる場合には、当該国外所得金額の計算については、その内部取引は独立企業間価格によるものとされています（措法67の18①）。内部取引に係る独立企業間価格は、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ています（措法67の18②）。

4 国外事業所等帰属所得に係る文書化

内国法人の外国税額控除における国外所得金額を計算する上で、国外事業所等帰属所得については、機能・事実分析によって、外部取引から生ずる所得の帰属を判定することとされています。また、同一法人格の本店と事業所等との間の内部取引については、契約書等が当然には存在しないため、内部取引の存否及び内容を明確にするための文書化が必要となります。そこで、外国税額控除の適用を受ける内国法人は、次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。

(1) 外部取引に関する事項（法法69①⑨、法規30の2）

外部取引から生ずる所得が国外事業所等に帰せられるものについての取引に係る明細を記載した書類その他の書類

(2) 内部取引に関する事項（法法69②⑩、法

規30の3）

事業所等と本店等との間の内部取引に係る注文書、契約書、送り状、領収書、見積書等の証憑類に相当する書類、内部取引において事業所等及び本店等が果たす機能及び事実関係を示す書類その他の書類

これに加えて、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に、次のような書類を作成しなければならないこととされています。

(3) 内部取引の内容を記載した書類（措法67の18⑩、措規22の19の4①一）

(4) 独立企業間価格を算定するための書類（措法67の18⑩、措規22の19の4①二）

これらの書類の提示又は提出が遅滞なく行われない場合には、移転価格税制と同様に、比較対象企業への質問検査（措法67の18③）や推定課税（措法67の18⑩において準用する措法66の4⑥）がなされることとなりますので、留意が必要です。

5 適用関係

上記2から4までの改正は、内国法人の平成28年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用されます（改正法附則28、102）。

《税理士法人トーマツ インターナショナル タックス サービス

・パートナー 林 博之 シニアマネジャー 秋田 二郎》