

平成26年度税制改正～ 国際課税原則の見直しに関する 外資系金融機関への影響

Contents

1. 総合主義から帰属主義へ
2. PE帰属所得の基本的な考え方
3. PE帰属所得の計算
4. PE帰属所得の計算に係る文書化
5. 今後の課題

平成25年12月12日に自由民主党・公明党より平成26年度税制改正大綱が公表されました。復興特別法人税の1年前倒し廃止、交際費課税の緩和など、法人課税に関する見直しが行われますが、国際課税原則が見直され、総合主義から帰属主義へ転換されることは注目に値します。特に、支店形態で日本へ進出することが多い銀行業にとっては、今後の法人税申告に直接的な影響がありますので、施行が見込まれる平成28年4月に向けて早期の対応が必要となりそうです。今回は、平成26年度税制改正大綱のうち、外資系金融機関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。

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、国内に源泉のあるすべての所得を合算して計算する、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、他国との租税条約においては国内の恒久的施設(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。

2010年(平成22年)に、OECDのモデル租税条約第7条において、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')を採用することが合意されました。それを受けて、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年度税制改正大綱の検討事項において、国際課税原則の見直しが付記されるに至りました。



大綱に記載された外国法人に対する新しい課税方式は、PEを有する外国法人の国内源泉所得を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帰属所得を日本における課税対象とするものです。したがって、例えば、国内業務を行う法人に対する貸付金の利子等国内源泉所得に該当する所得は、PEに帰属しない限り、PE非帰属国内源泉所得としてPEに帰属する所得とは区分して計算し、逆に国外投資による所得など、従来は国内源泉ではないとされた所得であっても、PEに帰属すれば日本で課税されることとなります。

なお、適用時期は2016年(平成28年)4月1日以後開始事業年度とされていますので、12月決算法人では、2017年(平成29年)から導入されることとなります。

2. PE帰属所得の基本的な考え方

(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取引から生じる損益を認識することとなります。すなわち、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。

ただし、あくまでもPEは本店と同一企業であるため、同一の信用力を有すると解されていることを踏まえて、本支店間の内部保証取引に係る保証料は認識しないこととされ、また、本支店間の内部再保険取引に係る再保険料も認識しないこととされています。

なお、日本との間で締結している租税条約が、OECDの2010年改訂前の旧モデル条約を踏襲する場合には、旧モデル条約においては無形資産の内部使用料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) 資本等取引の擬制

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ることとなります。

(3) 源泉徴収不要

PEから本店への内部利子等のみなし支払いに関しては、源泉徴収の対象としないこととされます。ただし、PEが外国から直接借入を行う場合等は、これまでどおり源泉徴収の対象となるものと思われれます。

3. PE帰属所得の計算

(1) 銀行業に影響が大きい論点

① PE帰属資本を超える支払利子に関する損金算入制限

今般の改正では、PEの自己資本相当額が、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(PE帰属資本)の額に満たない場合には、PEにおける支払利子総額(第三者への支払利子、PEから本店等への内部支払利子及び本店配賦経費に含まれる利子を含みます)のうち、その満たない部分に対応する金額を損金の額に算入しないこととされます。すなわち、PEの貸借対照表の貸方をPE帰属資本の額とそれ以外の負債の額に区分し、当該PE帰属資本の額に対応する利子は損金の額に算入せず、負債の額に対応する利子のみが損金算入されることとなります。

一方、適用する利率については、これまで、一般的に、銀行の東京支店が本店等に対して支払う利子については、LIBORを用いて計算した利子の金額を上限に損金算入する取扱いがなされてきましたが、今後は、独立企業原則に従った利率を適用することとなります。

PE帰属資本の額については、次のいずれかの方法を継続適用することとされています。

(i) 資本配賦アプローチ

外国法人の自己資本の額を資産の額の割合で按分する方法であり、この資産の額は、信用リスク、市場リスク、業務リスク及びその他のリスクを考慮した金額(リスクウェイト資産の額)とされています。銀行の場合は、BIS規制におけるリスクの計測方法に従って計算することが見込まれます。なお、金融機関以外の外国法人については、資産の帳簿価額とすることも認められます。

(ii) 過少資本アプローチ

日本において同種の事業を行う法人で、事業規模その他の状況が類似する比較対象法人を選定し、比較対象法人の資産の額に対する自己資本の額の割合をPE帰属資産の額に乘じて、PE帰属資本の額を計算する方法です。

② Tier II資本に対する利子の損金算入

銀行または証券業(第一種金融商品取引業に限るものとされます)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(TierII資本)がある場合には、TierII資本につき当該外国法人が支払った利子のうち、PE帰属資本の額に応じてPEに配賦した金額を、損金の額に算入することとされます。

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。この取扱いとは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。

(2) 保険会社であるPEへの投資資産及び投資収益の帰属

保険会社である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(投資資産不足額)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益金の額に算入することとされます。

ただし、次のいずれかに該当する場合には、この措置は適用しないこととされます。

- (i) 投資資産不足額がPEに帰せられるべき投資資産の10%以下である場合
- (ii) 投資資産不足額に対応する投資収益の額が1,000万円以下である場合
- (iii) PEの総資産の額(本支店勘定相当額を除きます)が総負債の額及び一定の純資産の額の合計額(本支店勘定相当額を除きます)を超える場合

(3) その他の論点

① 過少資本税制及び過大支払利子税制の適用

資本の配賦に基づいてPEの支払利子の損金算入を制限する措置(上記(1)①参照)を導入することに伴い、PEについては、過少資本税制の適用はしないこととされます。

過大支払利子税制に関しては、本店等に対する内部支払利子に関連者支払利子等に含めて適用することとなりますが、上記(1)②により損金算入される支払利子は、関連者支払利子等に該当しないものとされます。

② 外国税額控除

従来、外国法人は国内源泉所得に対してのみ課税されていたことから、日本において二重課税は発生せず、外国税額控除の適用はないこととされてきました。

今般の改正で、本店所在地国以外の第三国で所得を得た所得について第三国で課税された場合及びPEが本店所在地国への投資等から得る所得について、本店所在地国で外国源泉税が課され、当該外国源泉税が本店所在地国において税額控除等の対象とならない場合には、PEにおいて外国税額控除を適用することとなります。

また、本店所在地国で全世界所得ベースの課税がなされた場合の外国法人税は、PE帰属所得に対応する部分として、配賦されたとしても、外国税額控除の対象となる外国法人税には該当しないこととされます。

なお、PEが所得を得た第三国と日本との間に租税条約がある場合には、当該租税条約に定める限度税率で計算した税額を限度とし、それを超える金額については、損金の額に算入することとされます。

③ 繰越欠損金

PEを有する外国法人の所得計算について、PE帰属所得とPE非帰属国内源泉所得を区分して所得を計算し、通算しないこととするのを受けて、繰越欠損金も、PE帰属所得に係るものとPE非帰属国内源泉所得に係るものに区分し、それぞれの所得から控除することとされます。

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、税務当局からの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。

(1) 内部取引に関する書類

- (i) PEと本店等との間の内部取引に関する注文書、送り状、領収書等の証拠類に相当する書類(青色申告の要件となります)
- (ii) 内部取引においてPE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
- (iii) 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

(2) 外部取引に関する書類

外部取引から生ずる所得がPEに帰せられる場合の当該取引に係る明細を記載した書類等

5. 今後の課題

適用開始は2016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) 内部取引の整理(該当取引の洗い出し、価格設定の妥当性の検証)と文書化
- (ii) 本店配賦経費の算定に係る明細の整備
- (iii) PE帰属資本の計算方法の確認
- (iv) 外国税額控除適用の検討

本ニュースについて、ご質問、ご不明点等ございましたら、下記担当者までご遠慮なくお問い合わせ下さい。

Contact

EY税理士法人

谷本 真一	パートナー	+81 3 3506 2843	shinichi.tanimoto@jp.ey.com
蝦名 和博	パートナー	+81 3 3506 2463	kazuhiro.ebina@jp.ey.com
須藤 一郎	パートナー	+81 3 3506 2637	ichiro.suto@jp.ey.com
古川 武宏	エグゼクティブ ディレクター	+81 3 3506 2787	takehiro.furukawa@jp.ey.com
鈴木 哲也	エグゼクティブ ディレクター	+81 3 3506 2116	tetsuya.suzuki@jp.ey.com
西川 真由美	シニアマネージャー	+81 3 3506 3895	mayumi.nishikawa@jp.ey.com

EY弁護士法人

北村 豊	パートナー	+81 3 3509 1668	yutaka.kitamura@jp.ey.com
------	-------	-----------------	---------------------------

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。

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リ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。

新日本有限責任監査法人について

新日本有限責任監査法人は、EYメンバーファームです。全国に拠点を持つ日本最大級の監査法人業界のリーダーです。監査および保証業務をはじめ、各種財務アドバイザリーの分野で高品質なサービスを提供しています。EYグローバル・ネットワークを通じ、日本を取り巻く経済活動の基盤に信頼をもたらす、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、shinnihon.or.jp をご覧ください。

© 2013 Ernst & Young Tax Co. All Rights Reserved.
Japan Tax SCORE CC20131218-1

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