

**【新設】(直接又は間接保有の株式)**

**20-1-10** 令第4条の4第9項《恒久的施設の範囲》に規定する「特殊の関係」(以下20-1-10において「特殊の関係」という。)にあるかどうかを判定する場合の直接又は間接に保有する株式には、その払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものが含まれるものとする。

⑤ 名義株は、その実際の権利者が保有するものとして特殊の關係の有無を判定することに留意する。

**【解説】**

1 平成30年度税制改正において、恒久的施設とされる契約締結代理人等(以下「代理人PE」という。)とは、国内において外国法人に代わって、その事業に関し、反復して次に掲げる契約を締結し、又はその外国法人によって重要な修正が行われることなく日常的に締結される次に掲げる契約の締結のために反復して主要な役割を果たす者をいうこととされた(法22の19ハ、法令4の4⑦)。

(1) 当該外国法人の名において締結される契約

(2) 当該外国法人が所有し、又は使用の権利を有する財産について、所有権を移転し、又は使用の権利を与えるための契約

(3) 当該外国法人による役務の提供のための契約

また、代理人PEの範囲に含まれないこととされる独立の地位を有する代理人(以下「独立代理人」という。)の範囲の見直しが行われ、独立代理人の範囲から、専ら又は主として一又は二以上の自己と特殊の關係にある者に代わって行動する者が除外された(法令4の4⑧ただし書)。

平成29年11月の改訂前のOECDモデル租税条約第5条においては、「①企業(本人)の名で②契約を締結する」者(③独立代理人を除く。)が代理人PEとされていた。このため、①代理人の名で契約を締結する、②契約の締結につながる主要な役割を代理人が担い、契約の締結は本人が行う、③関連企業を独立代理人とすることによって、恒久的施設認定を人為的に回避することが問題視されていた。上記の国内法における代理人PEの範囲の見直しは、OECD・G20「BEPSプロジェクト」の最終報告書においてこれを防止するための勧告がなされたことが背景となっている。

2 上記1の独立代理人の範囲の見直しにおける「特殊の關係」とは、①一方の者が他方の者を直接又は間接に支配する關係、及び②二の者が同一の者によって直接又は間接に支配される場合におけるその二の者の關係(①の關係を除く。)をいい、①及び②の關係の例示として、それぞれ次の關係が定められている(法令4の4⑨、法規3の4①)。

(1) 一方の者が他方の法人の発行済株式又は出資(自己が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額(以下「発行済株式等」という。)の50%を超える数又は金額の株式等(株式又は出資をいう。以下同じ。)を直接又は間接に保有する關係(いわゆる親子關係)

(2) 二の法人が同一の者によってそれぞれその発行済株式等の50%を超える数又は金額の株式等を直接又は間接に保有される場合における当該二の法人の關係(いわゆる兄弟關係)(1)の關係に該当するものを除く。)

3 ところで、外国法人の中には、その設立の根拠となった会社法等の規定により、その株

式の払込金額等の全部又は一部の払込み等が行われていない法人が存在する。この場合、直接又は間接に保有する（される）外国法人の株式等が50%を超えるかどうかの判定に当たっては、法人税基本通達20-1-9《発行済株式》と同様に払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うかといった疑義が生ずる。

4 そこで、本通達の本文では、この直接又は間接に保有する（される）外国法人の株式には、その払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。

5 また、本通達の注書きでは、この場合の直接又は間接に保有する外国法人の株式の中に名義株があるときは、実際の権利者が保有するものとして取り扱うことを明らかにしている。これは、名義株を放置することにより、恒久的施設認定が回避される等、弊害も少なくないことから、その実際の株主を追求して適正公平な課税を実現しようというもので、税の実質主義を表すものであり、法人税基本通達1-3-2《名義株についての株主等の判定》と同趣旨のものである。