

国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし

平成 27 年 10 月
国 税 庁

平成 26 年度税制改正により、国際課税原則の帰属主義への見直しが行われ、次の改正内容については、原則として、平成 28 年 4 月 1 日以後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ることとなりました。

このパンフレットでは、平成 27 年 4 月 1 日現在の法令に基づいて、帰属主義への見直しに関する改正内容のうち主要な項目のあらましを紹介しています。

国際課税原則の帰属主義への見直しのポイント

1 外国法人に対する課税 詳しくは、3頁へ

(1) 総合主義から帰属主義への移行

外国法人に対する課税原則について、従来のいわゆる「総合主義」が改められ、2010年改訂後のOECDモデル租税条約第7条の考え方（Authorised OECD Approach：AOA）に沿った「帰属主義」に改正されました。

(2) PE帰属所得の位置付け

外国法人の我が国に有する恒久的施設（Permanent Establishment：PE）に帰属すべき所得（PE帰属所得）が、国内源泉所得の一つとして位置付けられました。

(3) PE帰属所得に係る所得金額の計算

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、AOAの考え方に基づき、PEが本店等（本店、支店、工場その他これらに準ずるもので当該PE以外のものをいいます。以下同じです。）から分離・独立した企業であると擬制した場合に得られるべき所得をいいます。

このPE帰属所得については、PEと本店等との間の内部取引を認識し、内部取引に係る移転価格税制を適用して、その所得金額を計算することとされました。

(4) 外国法人のPEのための外国税額控除制度の創設

外国法人のPEが本店所在地国以外の第三国で稼得したPE帰属所得に対する外国法人税について、第三国との二重課税を調整するため、外国法人のPEのための外国税額控除制度が創設されました。

2 内国法人に対する課税 詳しくは、7頁へ

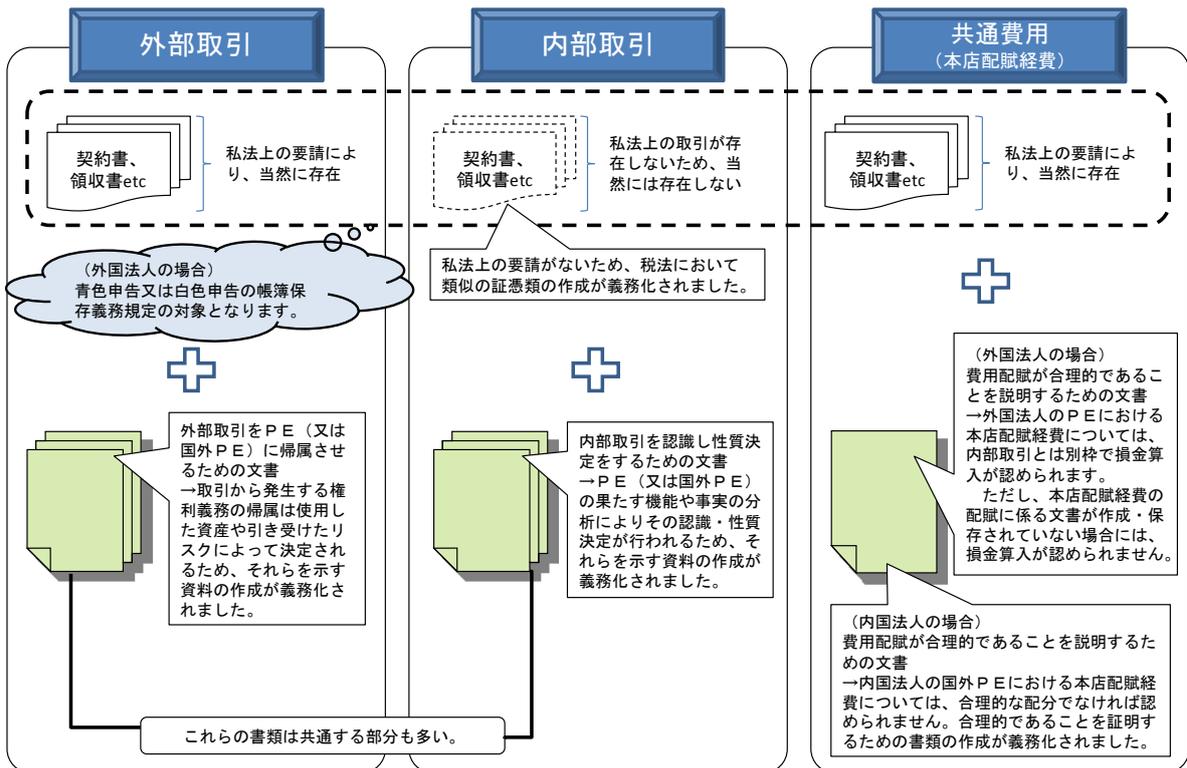
内国法人の外国税額控除制度について、その控除限度額の計算に当たって、国外PEに帰属すべき所得（国外PE帰属所得）が国外源泉所得とされました。国外PE帰属所得については、外国法人のPE帰属所得と同様に内部取引を認識し、内部取引に係る移転価格税制を適用して、その所得金額を計算することとされました。

3 PE帰属外部取引、国外PE帰属外部取引及び内部取引の文書化 詳しくは、9頁へ

PE帰属所得又は国外PE帰属所得に係る所得金額の計算上、外部取引から生ずる所得がPE（又は国外PE）に帰属するものについては、その内容等を記載した文書を作成、提示することが必要とされました。

また、同一法人格の本店等とPE（又は国外PE）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ことから、内部取引の存否及び内容を明確にするための文書を作成、提示することが必要とされました。

○ 文書化のイメージ



～ 用語の説明（その1）～

「A O A」… Authorised OECD Approach の略で、具体的には、①PEの果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク及び資本をPEに帰属させ、②PEと本店等と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PE帰属所得を算定するアプローチをいいます。

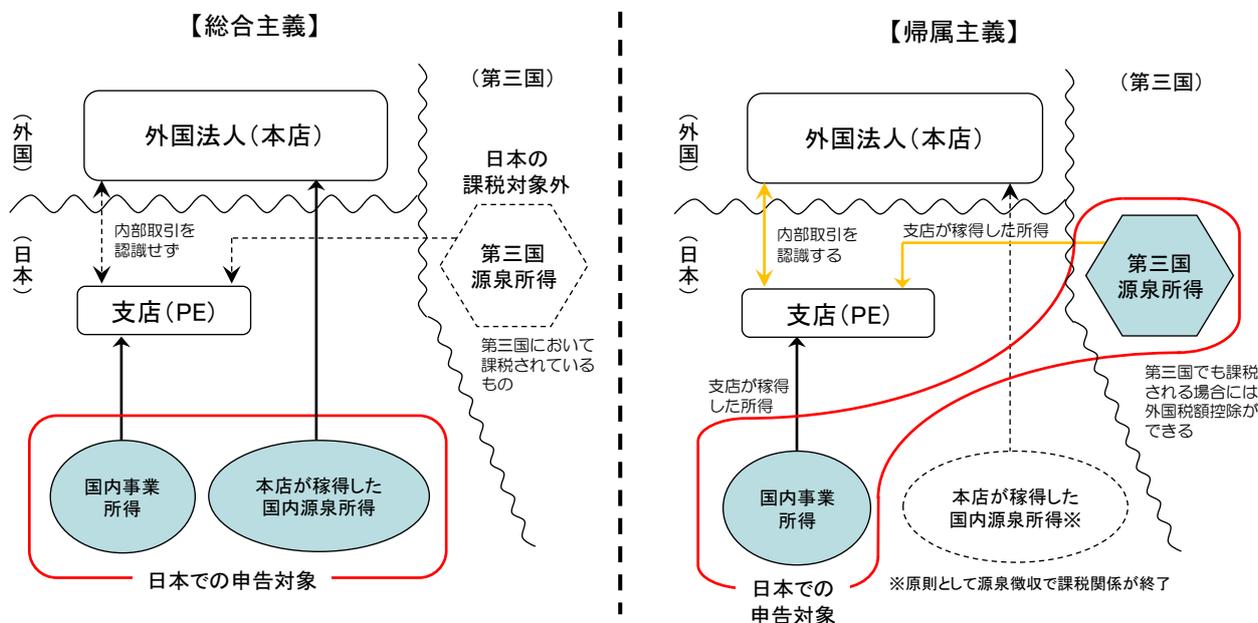
「PE帰属所得」… 外国法人がPEを通じて事業を行う場合に、そのPEがその外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、PEが果たす機能、PEにおいて使用する資産、PEと本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、そのPEに帰せられるべき所得をいいます。

「国外PE帰属所得」… 内国法人が国外PEを通じて事業を行う場合に、その国外PEがその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、国外PEが果たす機能、国外PEにおいて使用する資産、国外PEと本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その国外PEに帰せられるべき所得をいいます。

1 外国法人に対する課税

総合主義と帰属主義の違いについて

- 外国法人の支店を例にすると、課税所得の範囲（日本での申告対象となる範囲）には、次のような違いがあります。



- ☞ 「本店が稼得した国内源泉所得」とは、本店が支店（PE）を介さずに行う直接投資等に係る所得をいいます。
- ☞ 「第三国源泉所得」とは、支店（PE）が行う国外投融资等に係る所得をいいます。

～ 用語の説明（その2）～

「内部取引」… 外国法人のPE（又は内国法人の国外PE）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。

「外部取引」… PEを有する外国法人（又は国外PEを有する内国法人）が他の者との間で行った取引をいいます。

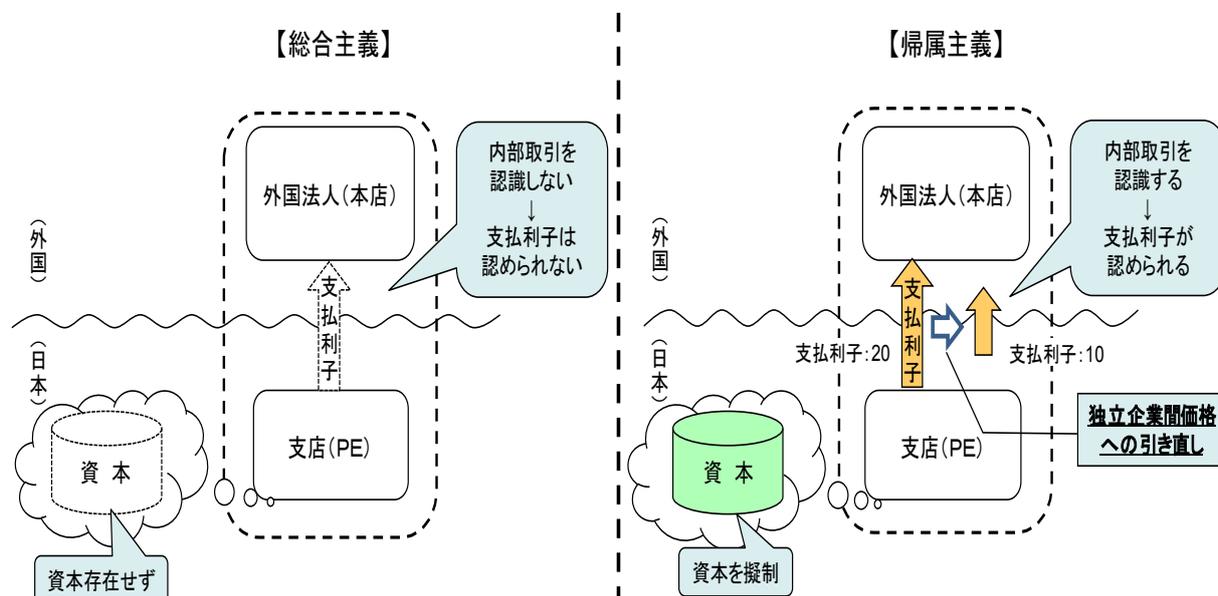
「PE帰属外部取引」… PEに帰せられる外部取引をいいます。

「国外PE帰属外部取引」… 国外PEに帰せられる外部取引をいいます。

「本店配賦経費」… 外国法人（又は内国法人）の販売費、一般管理費その他の費用のうち、その外国法人のPE（又はその内国法人の国外PE）を通じて行う事業とそれ以外の事業に共通する費用について、その費用の性質に照らして合理的と認められる基準を用いてPE（又は国外PE）を通じて行う事業に配分した金額をいいます。

帰属主義に基づく外国法人に対する課税

- 法人格が同一の本店と支店（PE）を別々の法人である親会社と子会社に見立てて、支店（PE）に帰属すべき所得を国内源泉所得（PE帰属所得）として申告することになります。



- ☞ PE帰属所得には、支店（PE）と本店等との間の内部取引から生ずる所得が含まれます。
- ☞ 内部取引の対価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ことになります。
- ☞ PE帰属所得に係る所得金額の計算上、損金に算入される販売費、一般管理費その他の費用には、本店配賦経費が含まれます。
- ☞ 支店（PE）には資本が存在しないため、その支店（PE）に帰せられるべき資本を擬制し、その支店（PE）の計上した自己資本の額が擬制した資本の額に満たない場合には、その満たない部分に対応する支払利子の額が損金不算入となります。
- ☞ 内部取引から所得が生ずる旨を定める租税条約以外の租税条約の適用がある場合、内部取引には支店（PE）と本店等との間の利子の支払に相当する事実などの一定の事実は含まれないものとされています。

～ 用語の説明（その3）～

「内部取引に係る移転価格税制」… 租税特別措置法第66条の4の3《外国法人の内部取引に係る課税の特例》又は第67条の18《国外所得金額の計算の特例》の規定をいいます。

「独立企業間価格」… 租税特別措置法第66条の4第1項《国外関連者との取引に係る課税の特例》、第66条の4の3第1項又は第67条の18第1項に規定する独立企業間価格をいいます。

○ 帰属主義に移行された後（改正後）の外国法人に対する課税関係は、次の表のとおりです。

☞ 【法人税】の部分が、法人税の課税対象となる国内源泉所得となります。

【源泉徴収のみ】の部分が、所得税の源泉徴収のみ行われる（源泉分離課税となる）国内源泉所得となります。

【外国法人に対する課税関係の概要】(改正後)

区分		PEを有する外国法人		PEを有しない外国法人	源泉徴収		
		PE帰属所得	PEに帰属しない国内源泉所得				
国内源泉所得	所得の種類 (事業所得)	① PEに帰せられるべき所得	【法人税】	【法人税】	無		
	②国内にある資産の運用・保有 (下記(7)~(14)に該当するものを除く。)				無		
	③国内にある資産の譲渡 (右のものに限る。)				国内にある不動産の譲渡	無 (注1)	
					国内にある不動産の上に存する権利等の譲渡		
					国内にある山林の伐採又は譲渡		
					買集めた内国法人株式の譲渡		
					事業譲渡類似株式の譲渡		
	不動産関連法人株式の譲渡				無		
	国内のゴルフ場の所有・経営に係る法人の株式の譲渡 等						
	④人的役務の提供事業の対価					20.42%	
	⑤国内不動産の賃借料等					20.42%	
	⑥その他の国内源泉所得					無	
	(7)債券利子等				【法人税】	【源泉徴収のみ】	15.315%
	(8)配当等						20.42%
(9)貸付金利子	20.42%						
(10)使用料等	20.42%						
(11)事業の広告宣伝のための賞金	20.42%						
(12)生命保険契約に基づく年金等	20.42%						
(13)定期積金の給付補填金等	15.315%						
(14)匿名組合契約等に基づく利益の分配金	20.42%						
国内源泉所得以外の所得	課税対象外	無					

(注) 1 土地の譲渡対価に対して 10.21%の源泉徴収

2 (7)から(14)の国内源泉所得の区分は所得税法上のものであり、法人税法にはこれらの国内源泉所得の区分は設けられていません。

3 源泉徴収の欄の税率は、所得税と復興特別所得税を合わせた合計税率(=所得税率×102.1%)により表記しています。

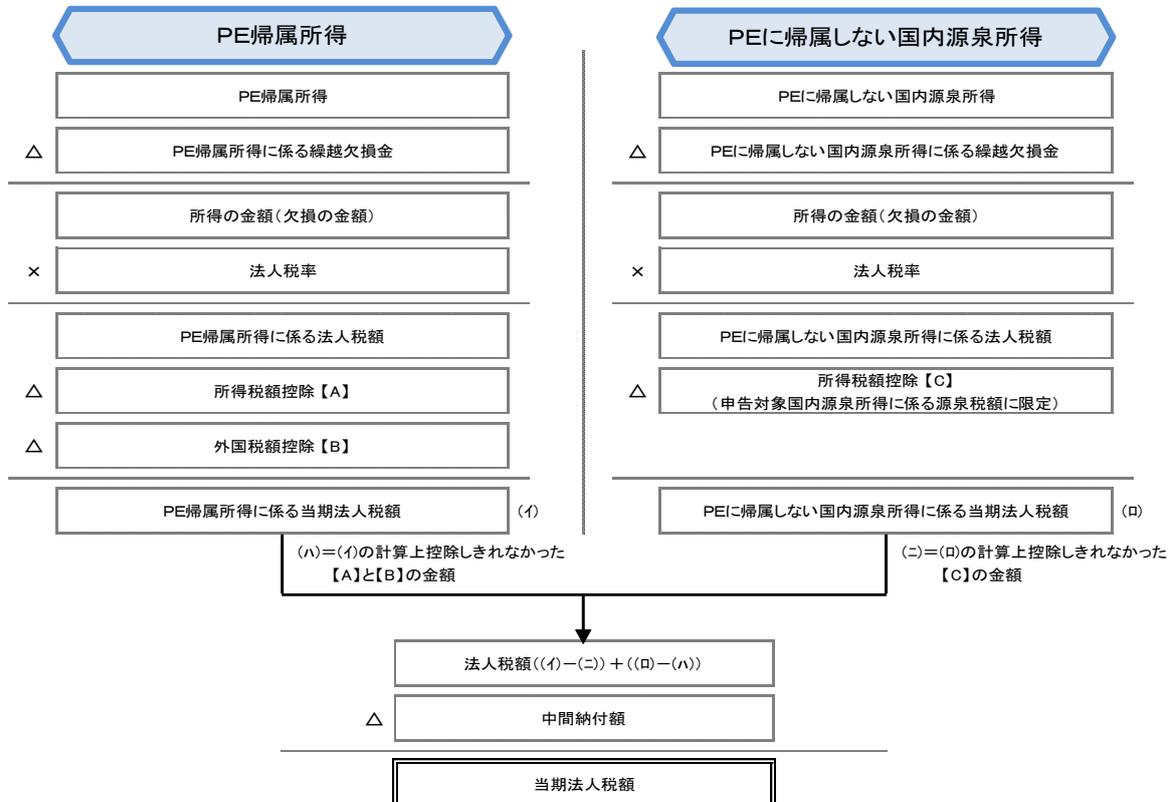
☞ 改正前の外国法人に対する課税関係は、次のページを参照してください。

【外国法人に対する課税関係の概要】(改正前)

区分 所得の種類	PEを有する外国法人		PEを有しない 外国法人	源泉 徴収		
	支店その他事業を 行う一定の場所を 有する法人	一年を超える建設作業等を行い又 は一定の要件を備える代理人等を 有する法人				
国内事業に係る所得	【法人税】	【法人税】	課税対象外	無		
国内にある資産の運用・保有			無			
国内にある資産の譲渡			国内不動産、 事業譲渡類似株式 課税 対象外	無 (注)		
その他の国内源泉所得			無			
人的役務の提供事業の対価			20.42%			
国内不動産の賃貸料等			20.42%			
国内源泉所得	【法人税】	【源泉徴収のみ】		15.315%		
利子等				20.42%		
配当等				20.42%		
貸付金利子				20.42%		
使用料等				20.42%		
事業の広告宣伝のための賞金			国内事業 に帰せら れるもの	国内事業 に帰せら れないもの	20.42%	
生命保険契約に基づく年金等				20.42%		
定期積金の給付補填金等				15.315%		
匿名組合契約等に基づく利益の分配				20.42%		
国内源泉所得以外の所得	課	税	対	象	外	無

(注) 土地の譲渡対価に対して10.21%の源泉徴収

○ PEを有する外国法人の所得金額の計算イメージ

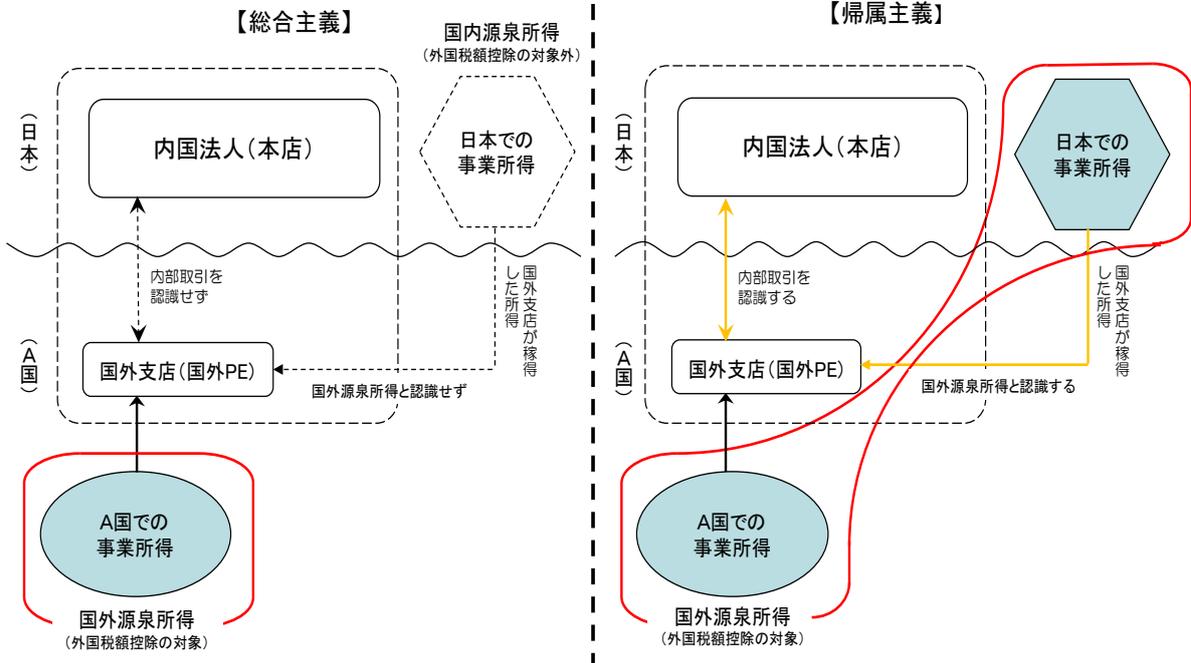


☞ PEを有する外国法人は、国内源泉所得をPE帰属所得とPEに帰属しない国内源泉所得に区分して法人税額を計算します。また、欠損金についても、同様に区分してそれぞれの所得金額から控除することになります。

2 内国法人に対する課税

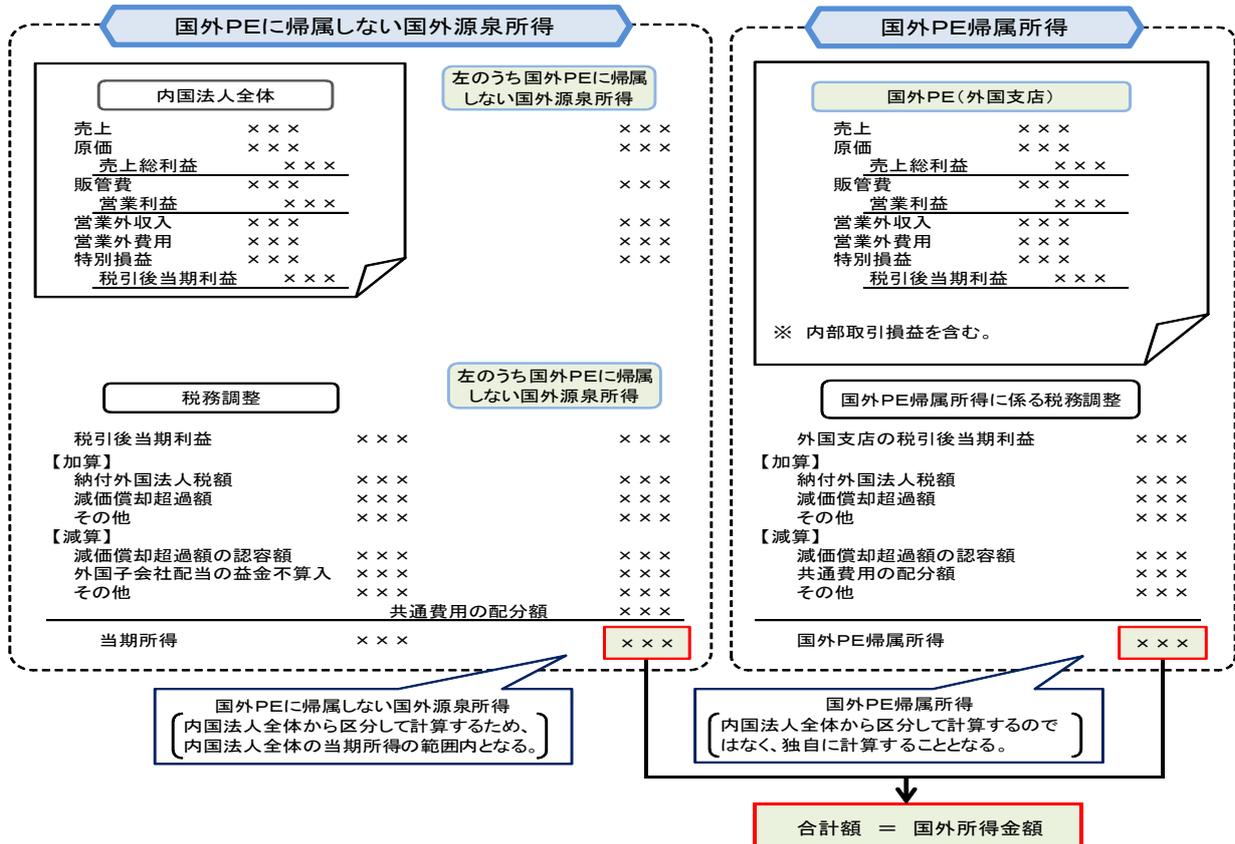
内国法人の外国税額控除

- 内国法人の外国税額控除制度では、本店等と国外支店(国外PE)が外国で得た所得(国外源泉所得)に課された外国法人税の額を日本の法人税の額から控除することとされています。



- ☞ 帰属主義への移行に伴い、内国法人の国外支店(国外PE)が我が国で得る国外PEに帰属すべき所得についても国外源泉所得として認識します。

- 内国法人の外国税額控除制度における国外所得金額の計算イメージ



- 内国法人の外国税額控除における国外所得金額の計算に当たっては、国外PE帰属所得と国外PEに帰属しない国外源泉所得とを区分して、それぞれの所得金額を計算します。
 国外源泉所得の範囲は、次のとおりです。

【内国法人の外国税額控除における国外源泉所得の範囲】(改正後)

区 分		国外PEを有する内国法人		国外PEを有しない内国法人
		国外PE帰属所得	国外PEに帰属しない所得	
国外源泉所得の種類 (事業所得)				
②国外にある資産の運用・保有	外国の国債又は地方債、外国法人発行の債券等の運用・保有	① 国 外 P E に 帰 せ ら れ る べ き 所 得	国 外 P E に 帰 せ ら れ る べ き 所 得	国 外 P E に 帰 せ ら れ る べ き 所 得
	非居住者に対する貸付金債権で、当該非居住者の行う業務に係るもの以外のものの運用・保有			
	国外にある営業所を通じて契約した保険契約に基づく保険金を受ける権利の運用・保有			
③国外にある資産の譲渡(右のものに限る。)	国外にある不動産の譲渡			
	国外にある不動産の上に存する権利等の譲渡			
	国外にある山林の伐採又は譲渡			
	事業譲渡類似株式に相当する株式の譲渡			
	不動産関連法人株式に相当する株式の譲渡			
	国外のゴルフ場の所有・経営に係る法人の株式の譲渡			
	国外にあるゴルフ場等の利用権の譲渡			
	④国外において行う人的役務提供事業の対価			
	⑤国外にある不動産等の貸付けによる対価			
	⑥外国法人の発行する債券の利子等			
	⑦外国法人から受ける配当等			
	⑧国外業務に係る貸付金利子			
	⑨国外業務に係る使用料			
	⑩国外業務の広告宣伝のための賞金			
	⑪国外にある営業所を通じて締結した年金契約に基づいて受ける年金			
	⑫国外営業所が受け入れた定期積金に係る給付補填金等			
	⑬国外において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約に類する契約に基づいて受ける利益の分配			
	⑮租税条約の規定によりその租税条約の相手国等において租税を課することができることとされる所得のうち、その相手国等において外国法人税を課されるもの			
⑯その他の国外源泉所得	国外業務・国外資産に関し受ける保険金等			
	国外にある資産の贈与			
	国外で発見された埋蔵物等			
	国外で行う懸賞に係る懸賞金等			
	国外業務・国外資産に関し供与を受ける経済的利益			
	⑭国際運輸業に係る所得のうち国外業務につき生ずべき所得	(注)		

(注) 国外PE帰属所得からは、⑭の国際運輸業所得は除かれています。

- ☞ 【内国法人の外国税額控除における国外源泉所得の範囲】(改正前)は、「国内源泉所得以外の所得」とされていました(改正前の国内源泉所得は、6ページの【外国法人に対する課税関係の概要】(改正前)と同様となりますので、そちらを参照してください)。

3 PE帰属外部取引、国外PE帰属外部取引及び内部取引の文書化

文書化が必要とされた書類

○ 国内にPEを有する外国法人や国外PEを有する内国法人は、そのPEや国外PEに帰属する外部取引や内部取引について、次に掲げる書類を作成することになります。

(1) PE帰属外部取引に関する事項（国外PE帰属外部取引についても同様）

- イ PE帰属外部取引の内容を記載した書類
- ロ PE及び本店等がPE帰属外部取引において使用した資産の明細並びにPE帰属外部取引に係る負債の明細を記載した書類
- ハ PE及び本店等がPE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を記載した書類
- ニ PE及び本店等がPE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その部門の業務の内容を記載した書類

(2) 内部取引に関する事項（国外PEについても同様）

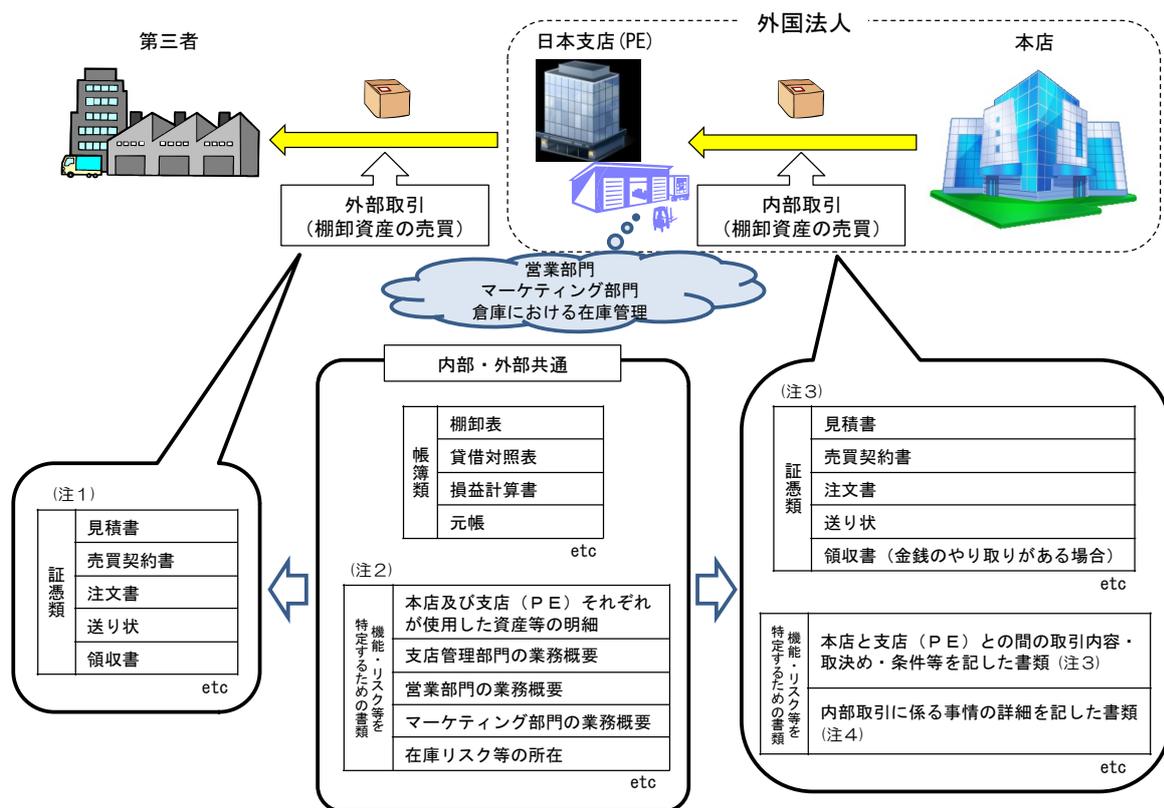
- イ PEと本店等との間の内部取引に該当する資産の移転、役務の提供その他の事実を記載した注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類若しくはこれらに相当する書類又はその写し
- ロ PE及び本店等が内部取引において使用した資産の明細並びに内部取引に係る負債の明細を記載した書類
- ハ PE及び本店等が内部取引において果たす機能並びにその機能に関連するリスクに係る事項を記載した書類
- ニ PE及び本店等が内部取引において果たした機能に関連する部門並びにその部門の業務の内容を記載した書類
- ホ その他内部取引に関連する事実（資産の移転、役務の提供その他内部取引に関連して生じた事実をいいます。）が生じたことを証する書類

☞ 上記における機能とは、リスクの引受け及び管理に関する人的機能、資産の帰属に係る人的機能その他の機能をいいます。

☞ 上記におけるリスクとは、為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による利益又は損失の増加又は減少の生じるおそれをいいます。

☞ これらの書類の解説と作成する書類例については、次のページを参照してください。

外国法人の日本支店による棚卸資産の売買取引を想定した場合に作成する書類例（国外支店についても同様）



(注1) PE帰属外部取引の内容を記載した書類（P9(1)イ）

☞ PE帰属外部取引がどのような取引かを証明する書類です。PE帰属外部取引は第三者との取引であり、私法上の要請により契約書等が存在するため、契約書等に記載された内容を整理すれば足りるものと考えられます。

(注2) PEとその本店が外部取引又は内部取引において、①使用した資産及び負債の明細を記載した書類（P9(1)ロ、(2)ロ）、②果たす機能・リスクに係る事項を記載した書類（P9(1)ハ、(2)ハ）、③果たした機能に関連する部門及びその業務の内容を記載した書類（P9(1)ニ、(2)ニ）

- ☞ ①は、PE及びその本店がPE帰属外部取引に関して使用した資産（無形資産を含みます。）の種類、内容、契約条件等が分かる書類及びPE帰属外部取引に関連した負債の種類や内容等が分かる書類です。
- ☞ ②は、PE及びその本店がどのような機能を果たしているのか、どのようなリスクを負っているのかを説明するための書類です。機能の整理に当たっては「研究開発」、「設計」、「調達」、「製造」、「市場開拓」、「販売」等の企業活動において、PE及びその本店の機能がどこで、どのように果たされているかの整理が必要です。
- ☞ ③は、資産やリスクの帰属、その結果としての取引の帰属において、どのような人的機能が遂行されたかが重要であることから、PE及びその本店が果たした機能に関連する企業内部における部門やその部門の業務内容等を説明するための書類です。

(注3) 内部取引の内容を記載した書類（P9(2)イ）

- ☞ PEとその本店との間で内部取引を認識している場合に、それがどのようなものであるかを説明する書類です。内部取引は私法上の取引ではないことから、契約書等は当然には作成されないため契約書類の書類を作成し、その記載内容については、第三者間で取引を行う場合、通常、記載される又は取り決められる取引条件、取引内容等に相当するものについて明示されていることが必要です。
- ☞ これらの書類は、外国法人において、青色申告及び白色申告の帳簿書類の保存の対象となります。

(注4) その他内部取引に関連する事実が生じたことを証する書類（P9(2)ホ）

☞ PEとその本店との間で認識された内部取引に関連して発生する事実を証明する書類です。例えば、内部取引により資産の移転が生じた場合に、その移転に伴い第三者（運送会社等）との間で行われた契約書等の写しやその内部取引により移転された資産を外部に販売するための移送や加工等がなされた場合、その移送や加工等の事実を証する書類がこれに該当します。