

**国際課税原則の総合主義（全所得主義）から
帰属主義への見直し**

**財務省主税局参事官
2013年10月**

非居住者及び外国法人に関する課税原則については、OECD モデル租税条約の改定等を踏まえ、様々な産業における実態や影響等を考慮しつつ、いわゆる「総合主義」に基づく従来の国内法上の規定を「帰属主義」に沿った規定に見直すことが検討課題となっている。このため、関連する国内法の改正の方向性について議論の整理を行うことを目的として、平成 24 年 6 月に主税局参事官の私的研究会として有識者によって構成される「帰属主義研究会」を立ち上げ、計 5 回に渡って、幅広い観点から検討を行った。

以下は、当研究会において、国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直しに向けた考え方をとりまとめたものである。

1. 帰属主義研究会メンバー

- (座長) 中里 実 東京大学教授
 - (委員) 青山 慶二 早稲田大学教授
 - (委員) 小田嶋 清治 税理士
 - (委員) 淵 圭吾 学習院大学教授
 - (委員) 増井 良啓 東京大学教授
- (委員は五十音順)

2. 開催実績

第 1 回 平成 24 年 6 月 22 日 (金)

- ・ 基本的考え方

第 2 回 平成 24 年 10 月 30 日 (火)

- ・ 基本的考え方、重要論点の整理

第 3 回 平成 25 年 5 月 8 日 (水)

- ・ 具体的論点の整理

(外国税額控除、移転価格税制との異同、過少資本税制との関係等)

第 4 回 平成 25 年 6 月 20 日 (木)

- ・ 残された論点の整理

(文書化及び否認規定等)

- ・ 具体案のイメージ「たたき台」

(改正の考え方及び各制度の改正の方向性)

第 5 回 平成 25 年 10 月 10 日 (木)

- ・ 報告書 (案) について

目 次

はじめに	1
I. 外国法人課税に係る論点	5
・基本方針	5
・国内源泉所得	5
・PE 帰属所得に係る文書化	12
・PE への帰属資本・支払利子控除制	14
・PE の閉鎖等	17
・課税標準等	19
・その他	21
II. 外国税額控除に係る論点	23
・外国法人の PE に対する外国税額控除の供与等	23
・内国法人に対する外国税額控除の供与等	25
III. 租税回避防止策	27
IV. 租税特別措置等の特例措置に係る論点	27
IV. その他	28
・非居住者（個人）課税に係る論点	28
・消費税に係る論点	29
・地方税に係る論点	29

国際課税原則の総合主義（全所得主義）から帰属主義への見直し

（はじめに）

外国法人に対する課税原則については、昭和 36 年の税制調査会において「日本に事業所等を有して事業を行う場合には、その外国人（非居住者及び外国法人）の日本に対する属地的応益関係が深く、日本源泉の所得については、居住者及び内国法人と同様その全所得を総合合算」と整理して以来、国内法においていわゆる総合主義（全所得主義）を採用してきている。

その背景としては、国内における内国法人と外国法人との課税の公平性を重視したことに加えて、当時、我が国への対内投資の割合が極めて高かった米国が総合主義（全所得主義）を採用していたこと、本店等が源泉徴収の対象とならない国内源泉所得を得るような場合は、我が国に所在する恒久的施設（Permanent Establishment、以下「PE」という）が外国法人を代表して申告書を提出することが実務上の便宜であったこと等が挙げられる。

他方、昭和 35 年の日印租税条約において、外国法人の国内事業所得については PE に帰属するものについてのみ課税するという帰属主義が初めて導入されて以来、帰属主義を採用した租税条約ネットワークが徐々に広がり、現在ではすべての条約締結国との間では帰属主義、それ以外の条約非締結国との間では総合主義（全所得主義）という課税原則の二元化が定着している。現在では、租税条約ネットワークは 70 か国・地域にまで広がり、我が国の国際収支のおよそ 9 割がそれらの国・地域との間で行われているという実態を鑑みると、外国法人の課税原則は実質的には帰属主義となっている。

OECD においては、従来のモデル租税条約 7 条（以下「旧 7 条」という）でも帰属主義を原則としていたものの、その解釈や運用が各国で統一されていなかったため、結果として二重課税・二重非課税を効果的に排除することができていないという問題提起がなされ、その改正について検討を重ねてきた。その結果、利得をどのように PE に帰属すべきかについて、執行当局及び納税者の双方に最大限の確実性をもたらす最善の方法は、異なる解釈の可能性を排除するように旧 7 条を改正することであるという基本的考え方の下、多国籍企業の活動及び取引実態を踏まえ、PE に帰属すべき利得（以下「PE 帰属所得」という）の算定アプローチを定式化したモデル租税条約新 7 条（以下「新 7 条」という）が 2010 年に導入された。

新7条では、PEに対する独立企業としての擬制をより厳格に行うことによってPE帰属所得を捉えることとされる。つまり、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、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（Authorised OECD Approach、以下「AOA」という）が採用されている。

この新7条の導入によって、我が国の国内法を新7条に基づく帰属主義へ見直す機運が高まってきたと言える。その理由としては大きく以下の4つがある。

第1に、企業の多国籍化が進み、外国法人の進出形態も様々になっている現在において、支店形態で進出する場合と子会社形態で進出する場合とで、異なる課税原則を適用することは課税上のバランスを欠き、これを維持することが困難となっている。主要先進国及びアジア諸国においても、国内法上、本支店間の一定の内部取引を認識し、PE帰属所得を算定することとしている国が大半であり、外国法人の進出形態と中立的な国内税制を採る国が一般的となっている。

第2に、新7条がOECDのコンセンサスとなったことにより、我が国においても今後は新7条に基づく租税条約に改正されていくことが見込まれ、新7条を実現するための国内法の整備が必要となる。国内法を総合主義（全所得主義）のまま条約だけ新7条が導入されると、内部取引の認識の相違等による二重課税・二重非課税のリスクが一層顕在化するおそれがある。

第3に、旧7条締結国との間で新7条を導入していくことにより、条約締結国と我が国のPE帰属所得（又は内国法人の国外PEに帰属する所得（以下「国外PE帰属所得」という））の認識が一致し、旧7条で生じていた二重課税・二重非課税が解消されていくことが見込まれる。また、AOAを導入しない旧7条締結国との間でも、PE課税の場面では多くの国で本支店間の一定の内部取引を認識することとしているため、我が国でも本支店間の内部取引を認識する国内法制とすることにより、旧7条で容認された範囲の内部取引の認識が一致することとなり、二重課税・二重非課税の範囲が狭くなっていくと考えられる。この効果は、我が国に進出する外国法人の在日PEのみならず、我が国企業の国外PEにおいても享受されるものである。

第4に、租税条約と国内法が新7条に基づく帰属主義に統一されることによって、二元化されていた課税原則が簡素でかつ国際的に調和のとれた税制に近づくこととなり、その結果として対内投資に好影響を及ぼすことが期待される。特に、条約非締結国の外国法人がPEを経由せずに我が国の株式市場に投資して株式譲渡益を得るような場合、我が国にPEが存在すると認定されると総合課税の対象となるが、新7条

に基づく帰属主義を導入することによって、PE 認定の有無に関わらず、PE に帰属しない株式譲渡益は課税対象外となるため、投資の予見可能性に資することが期待される。また、新 7 条締結国も旧 7 条締結国も、二重課税・二重非課税のリスクが小さくなることは、対内投資・対外投資いずれにも好影響を及ぼし得る。

同時に、国内法を新 7 条に基づく帰属主義に見直すにあたり、特に以下に留意する必要がある。

第 1 に、企業の私的自治への配慮である。私的自治の原則は、基本的には独立した法的主体間に妥当する原則と考えられるが、新 7 条において本店等と PE との間に独立企業原則を導入することとなることを鑑みると、いわゆる内部取引についても一定の範囲で同様の原則があてはまり、税制が企業の自由意思をできるだけ阻害しないことが望ましい。したがって、例えば、納税者が作成した内部取引の内容を記録した書類があれば、それは納税者の内部取引に係る意思を表すものとして、執行当局が機能事実分析を行うに当たっては、それを無視しえないという考え方が新 7 条の根底にあることを認識する必要がある。また、税制が企業の自由な経済活動を阻害しないようにするという配慮からは、文書化等の新たな事務負担が上述したメリットを相殺するほどに大きいものとならないよう、実務上の負担に配慮する必要があることは言うまでもない。

第 2 に、租税回避行為に適切に対応する必要性である。外国法人の PE 課税に関しては、同一法人内部で機能、資産、リスクの帰属を人為的に操作して、PE 帰属所得や PE 帰属所得に対する税額を調整することが容易であり、潜在的な租税回避リスクが高い。これに対しては、当面は、無償資本の配賦による支払利子の控除制限、過大支払利子税制の適用、さらには、PE 帰属所得の算定に関して同族会社の行為計算否認と同等の規定を設けて、不当に我が国の租税を軽減するような租税回避行為に対応することが考えられる。また、条約非締結国に含まれる軽課税国との間において、内部取引が濫用されるケースが見られる場合には、OECD における BEPS（税源浸食と利益移転）等の議論を踏まえ、所要の措置を講ずることとするのが適当と考えられる。

新 7 条の導入は、長年 OECD において、世界各国のビジネス界からの意見も踏まえつつ取り組んできたものであり、我が国も OECD の一員として、新 7 条が目指す二重課税・二重非課税の排除を実現するよう進めていく必要がある。今般、国内法を総合主義（全所得主義）から新 7 条に基づく帰属主義に見直すことは、この方針に沿ったものであり、我が国の国際課税の基本原則を改め、国際的に調和のとれた課税原則の

実現を目指すものである。そのためにも、外国法人・内国法人それぞれの実務上の要請、執行可能性、条約交渉等のさまざまな観点から、今後も不断の見直しを行っていく必要があると考える。

I. 外国法人課税に係る論点

● 基本方針

非居住者及び外国法人（外国法人等）に対する課税原則については、いわゆる総合主義（全所得主義）に基づく規定を国内法上採用していたところであるが、外国法人等の PE 帰属所得に関する OECD モデル租税条約（以下「モデル条約」という）の改正を踏まえ、①事業所得の課税範囲として多くの国により受け容れられている PE 帰属所得の概念を導入することによる二重課税・二重非課税の緩和、②租税条約との整合性といった観点から、我が国国内法における外国法人等の課税原則を、帰属主義に沿った規定に見直すことが適当と考えられる。

上記②に関して、租税条約については、旧 7 条締結国と新 7 条締結国が併存する状態が長期間続くことが想定されるため、国内法を新 7 条に基づく帰属主義に移行する場合に、いずれの租税条約を念頭に置いて整合性を図るかという論点がある。

これについては、以下の点を踏まえ、国内法整備の基本的な方向性として、新 7 条との整合性を図るのが適当と考えられる。

- ・ 旧 7 条については、その解釈や運用が各国で統一されておらず、無用な二重課税や課税の空白につながると懸念されていた。これに対して、新 7 条では、多国籍企業の活動及び取引実態を踏まえ、PE 帰属所得に関する基本的考え方が整理され、計算ルールの明確化が図られており、二重課税・二重非課税の緩和に資するものと考えられる。
- ・ 旧 7 条においても、内部取引損益の認識や無償資本の配賦といった、新 7 条において明記された厳密な独立企業原則を適用することを概ね容認しているため、新 7 条と整合的な国内法整備を行うことにより、同時に、旧 7 条でも許容される制度とすることが可能である。

● 国内源泉所得

➤ 国内源泉所得の範囲・構造

PE 帰属所得の位置付け

外国法人にはその「国内源泉所得」に対して課税するとの現行の枠組みを維持することによる法的安定性の観点から、外国法人に対する課税の局面では、PE 帰属所得を国内源泉所得（ソースルール）として位置付けることとしてはどうか。

現行 1 号所得関係

現在の 1 号所得は国内事業所得、国内資産の運用・保有所得、国内資産譲渡所得、その他の国内源泉所得から成るが、法令上、これらをそれぞれの所得に分解して規定した上で、国内事業所得を PE 帰属所得と定義し、PE 帰属所得への該当性を優先することとしてはどうか。

(注) モデル条約上は、PE 帰属の不動産の譲渡所得について、事業所得条項（モデル条約 7 条）ではなく譲渡所得条項（モデル条約 13 条）が適用され、PE 所在地国ではなく、不動産の所在地国に課税権が認められる（モデル条約 13 条 1、2）。しかし、外国法人の在日 PE の行うすべての活動が「事業」であり、その活動から生ずる所得はすべて「事業から生ずる所得」と整理するのが適当と考えられることや、また、帰属主義を採用する主要国（英・仏・独）においても、PE 帰属の事業所得の分類が不動産の譲渡所得の分類よりも優先していることを踏まえ、我が国の国内法上は、PE 帰属の不動産の譲渡所得について、PE 帰属所得として課税関係を構築することが考えられる。

PE 帰属所得以外の国内源泉所得の課税方式

- ・ 帰属主義の下では、国内に PE を有する外国法人の PE 帰属所得以外の国内源泉所得については、PE 帰属所得とは分離して課税することとし、原則として、国内に PE を有しない外国法人（Non-PE 外国法人）が得る国内源泉所得と同様の課税関係とすることが考えられる。
- ・ なお、Non-PE 外国法人が得る国内源泉所得に対する課税関係については、総合主義（全所得主義）から帰属主義への移行の議論と直接に関係するものではないことから、原則として現行の課税関係を維持することが考えられる。

(参考)

国内に PE を有する外国法人が得た PE 非帰属の「国内資産の譲渡所得」のうち、課税対象となるのは、Non-PE 外国法人が得た「国内資産の譲渡所得」と同様に、国内不動産関連株式や事業譲渡類似株式の譲渡所得等に限定されることになる。

PE 帰属所得とそれ以外の国内源泉所得との関係

PE に帰属する利子等のように PE 帰属所得という国内源泉所得としての属性と、源泉徴収の対象となる国内源泉所得としての属性の双方に該当するものについては、内国法人が得る利子等に対する課税関係と同様、「利子等」という国内源泉所得の属性に基づいていったん源泉徴収の上、PE 帰属所得という国内源泉所得の属性に基づいて申告納税で精算する仕組みとしてはどうか。

➤ PE 帰属所得

PE 帰属所得の基本的考え方

PE 帰属所得は、新 7 条の考え方に即して、その PE が本店等から分離・独立した別個の者であるとした場合に、その PE によって遂行された機能、使用された資産及び引き受けられたリスクに基づき、独立企業同士であればその PE が取得したとみられる所得とする方向で検討することとしてはどうか。

所得の源泉地及び単純購入非課税の規定

- ・ 棚卸資産の仕入販売に係る所得や保険事業に係る所得のような特定の取引・事業から生ずる所得の源泉地を個別に法令で列挙する現行の方式については、PE 帰属所得はその機能・事実分析を通じて算定するという統一的な考え方に改める方向で検討するのが適当ではないか。
- ・ PE が本店等のために行う単なる購入活動からは所得が生じないものとする単純購入非課税の取扱いは、独立企業原則との整合性の観点から、廃止する方向で検討するのが適当ではないか。
- ・ その場合、旧 7 条は単純購入非課税を定めているため、条約の直接適用が可能であるとしても、法令の適用の明確化等の観点から、国内法で調整措置を講ずるのが適当ではないか。

➤ PE の種類・範囲

PE の種類

帰属主義に移行し、機能・リスクに応じた PE 帰属所得が算定されることになると、PE の種類（いわゆる 1 号 PE～3 号 PE）に応じて総合課税される所得の範囲を変える現行の方式を維持する必要はないと考えられる。

また、支店形態以外の PE についても、新 7 条の考え方を踏まえ、独立企業原則との整合性の観点から、支店形態の PE と同様に扱うことが適当と考えられる。

PE の範囲

PE の範囲そのものについては、総合主義（全所得主義）から帰属主義への移行の見直しと直接に関係するものではなく、今回の改正において必ずしも見直す必要はないと考えられる。したがって、

- ・ 単純購入のみを行う場所を PE の範囲から除外する現行国内法の取扱いについては、新 7 条においても維持するのが適当であると考えられる。
- ・ サービス PE については、帰属主義への移行の議論において必然でないことから、今後の検討課題としてはどうか。

➤ 内部取引

内部取引の基本的考え方

PE 帰属所得の計算上、PE と本店等との間で資産の移転、役務の提供その他の行為があった場合において、独立企業同士で同様の事実があったとしたならば対価のやり取りが行われるであろうと認められるのと同様の事実があるときは、その事実を即して、PE と本店等との間で、あたかも独立企業同士で行われた取引と同様の取引が行われたものとみなすこととしてはどうか。

単なる本支店間の資産移管と損益認識

本支店間において資産移管（実物資産の移転、金融資産の帳簿上の付け替え等）があった場合、（内部取引と認識されるか否かにかかわらず）、資産移管の事実のみをもって、その移管時に PE において資産の譲渡損益を認識し、あるいは、PE に資産の取得があったとして認識すべきか。

この点について、モデル条約上は、PE から本店等への資産移転を財産の譲渡と同様に扱って課税することを妨げるものではないが、このような課税は新 7 条に従う限りにおいて、容認されるとしている（モデル条約 13 条コメンタリー・パラ 10）。

この点、AOA によれば、本支店間の資産移管の事実のみで内部取引損益を認識するのではなく、現実のかつ認識可能な事象が発生し、かつ、資産に関連する機能の移転

を伴う場合に限り、内部取引損益を認識し、又は PE による資産取得を認識することとしており、このような考え方は独立企業原則に合致していると考えられないか。

(参考)

納税者の帳簿及び記録から資産が企業の他の構成部門に移転されたことが明らかになった場合、AOA の下では、そのような移転がそもそも認識されるべきか否かが決定されなければならない。金融資産の記帳が行われる場所が移転するとしても、金融資産に関する機能（例えばリスク管理機能）の移転を伴わなければ、いかなる内部取引も生じさせる結果とならない（2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments（以下「PE レポート」という）パート II ・パラ 185）。

特定の種類の内部取引の認識

- ・ 内部保証取引

新 7 条において、PE は、企業の一構成部分であり企業と同一の信用力を有すると解されていることを踏まえ、PE 帰属所得の計算上、本支店間の内部保証取引を認識しないこととしてはどうか（PE レポート・パート I ・パラ 103）。

- ・ 内部再保険

新 7 条において、本支店間の保険リスクの移転は、重要な企業家的リスクの引受け機能とみなすことができないとされていることを踏まえ、PE 帰属所得の計算上、内部再保険取引を認識しないこととしてはどうか（PE レポート・パート IV ・パラ 179）。

旧 7 条型の条約の適用がある場合の内部取引の認識範囲

- ・ 新 7 条に基づく AOA では、機能・事実分析を通じてすべての内部取引に基づく損益を認識することが求められる一方で、旧 7 条締結国との関係では、無形資産の内部使用料及び一般事業会社の内部利子（以下「内部使用料等」という）を損益として認識しないことと解されている。新 7 条と旧 7 条が混在する中で、国内法を改正することによって、内部使用料等の損益認識はどのようにすべきかが問題となる。
- ・ この点、国内法を AOA に沿って見直すという原則に従い、内部使用料等について益金・損金として認識するよう規定した上で、旧 7 条締結国との関係では、内

部使用料等について益金不算入・損金不算入とすることを別途規定する方向で検討してはどうか。

- ・ その結果、新7条締結国及び条約非締結国との関係では、内部使用料等を含めたすべての内部取引について益金算入・損金算入とし、旧7条締結国との関係では、内部取引のうち内部使用料等に限って益金不算入・損金不算入とすることとしてはどうか。

内部取引損益の認識のタイミング

本店等とPEとの内部取引を独立企業間の取引と同様に見立ててPE帰属所得を算定しようとするAOAの考え方に鑑みて、内部取引損益の認識は、外部取引損益の実現時ではなく、内部取引が行われたときとしてはどうか。

内部取引と移転価格税制の関係

PE帰属所得の算定において内部取引価格と独立企業間価格（Arm's Length Price、以下「ALP」という）が異なる場合、移転価格税制と同様の考え方にに基づき、PE帰属所得が過少となっている場合についてのみ取引価格をALPに引き直して、PE帰属所得を増額調整することとしてはどうか。

なお、移転価格税制と同様、租税条約に基づく対応的調整によりPE帰属所得の減額を行うことは可能と考えられる。

また、更正期限を延長する特例、同業者に対する質問検査権及び推定課税についても、移転価格税制と同様とすることとしてはどうか。

内部取引に係る対価のやりとり

AOAにおいては、PEの機能・事実分析に基づいてPE帰属所得を算定することとしているが、機能・事実分析において本支店間の金銭対価の現実のやり取りは必ずしも必要とされていない。

内部取引は税務目的で擬制された取引であることから、企業に対して実際の対価のやりとりを求めないこととしてはどうか。

内部取引に関する法人税の取扱い

- 貸倒引当金

本支店間の内部貸付は、本店と支店が同じ信用力を有していることが前提であり、また、PE が本店等との間で債務不履行を起こすリスクはないと考えられることから（PE レポート・パートⅡ・パラ 167）、貸倒引当金の対象外とすることとしてはどうか。

- 寄附金

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と PE との間に存在する場合には、独立企業原則の考え方を踏まえ、これを本店と PE との間の寄附金と認識し、国外関連者に対する寄附金（措法 66 条の 4 ③）と同様に全額損金不算入とするような対応も考えられる。

内部取引における資本等取引の取扱い

AOA の下では、PE に対し、損益だけでなく資産、負債、資本の帰属も必要とされるため、PE と本店等との間の資本等取引に相当するもの（例えば、本店から PE への支店開設資金の供与、PE から本店への利益送金）についても、資本等取引として擬制するような対応も考えられる。

内部取引に係る事前確認（APA）

内部取引の ALP 算定について事前確認（Advance Pricing Arrangements、以下「APA」という）の対象とし、ALP 算定の必要上、その基礎となる内部取引の認識や性質といった事項も、APA や相互協議の対象としてはどうか。

内部取引に対する源泉徴収

本支店間の利子等の支払に関しては、以下の点を踏まえ、源泉地国課税（源泉課税）を行わないこととするのが適当ではないか。

- 新 7 条が要求する分離しかつ独立した企業という擬制は、PE 帰属所得の計算に限定されるとし、内部利子等に対する源泉地国課税の場面には適用されないこととされている（モデル条約 7 条コメンタリー・パラ 28）

- ・ 内部利子等のみなし支払について我が国が課税を行った場合には、本店所在地国において全世界所得が認識されないため、本店所在地国での外国税額控除の適用が困難な場合が想定される。
- ・ 現実の対価のやりとりを伴わない内部取引も想定され、そのような取引に対してまで源泉課税を行うのは適当でない。

(注) 国外 PE から内国法人が受ける内部利子等のみなし支払について相手国で課税された場合は、我が国による外国税額控除の供与の対象としないことが考えられる。

➤ 費用配賦（本店配賦経費）

費用配賦

費用配賦については、新7条においても許容されていると考えられるため、従来の費用配賦と同様、単なる費用配賦として認められる額は本店等が外部に支払った実額を合理的な基準で支店に割り振った額までとするとともに、費用配賦の算定に関する文書化がなされていない場合には、算定の根拠資料の提出がなされるまで、損金算入を認めないこととしてはどうか。

費用配賦と内部取引の関係

独立企業同士で同様の事実があったとしたならば対価のやり取りが行われるであろうと認められるときは、費用配賦ではなく、ALP による本支店間の内部取引を認識すべきものと考えられる。

● PE 帰属所得に係る文書化

PE 帰属所得に係る文書化の必要性及び範囲

PE 帰属所得に係る文書化には、第1ステップ（内部取引及びPEに帰属する外部取引の認識）のための文書化と第2ステップ（内部取引のALP算定）のための文書化の2種類がある。第1ステップにおける本支店間の内部取引には法的拘束力のある契約書等といったものが当然には存在しないため、機能・事実分析を行う上では内部文書が納税者及び執行当局の双方にとって重要な出発点となろう。したがって、内部取引の存否とその内容を明確にするための文書作成を納税者に求めることが考えられる。

文書化により、納税者にとっては、自らの内部取引の認識を表す内部文書を議論の出発点とすることで、執行当局から文書化の内容と異なる内部取引を認定されるリスクを減少させ、納税の予見可能性を高めることができる。他方で、執行当局にとっても、内部文書に基づいて機能・事実分析を行うことで事務の効率化が図られるとともに、税務執行の明確性を担保することができる。

また、PEが一構成部分である企業が行う外部取引が、PE又はそれ以外の構成部分のいずれに帰属するとの認識が適切であるかについて、これを明確にするための文書作成を納税者に求めることとしてはどうか。

文書化が必要な書類としては、例えば、契約書、領収書、送り状等の証憑類に相当する書類のほか、内部取引の内容を記載した書類、PE及び本店が果たす機能及びその機能に関連するリスクの内容を記載した書類が考えられる。これらの書類の中には、企業が既に作成しているもので代用できるものが多くあると考えられる。

文書化の担保策

内部取引に関して作成を求める文書のうち、外部取引において通常存在するであろう契約書、領収書等の証憑類に相当するものについては、青色申告法人の帳簿保存義務の対象としてはどうか。

(注) PE 帰属所得に係る文書化には、第1ステップ（内部取引及びPEに帰属する外部取引の認識）のための文書化と第2ステップ（内部取引のALP算定）のための文書化の2種類があり、後者は移転価格税制とパラレルと考えられることから、後者の場面でALPの算定において文書化が不十分な場合には推定課税の発動を可能とすることが考えられる。

損金計上するPE帰属所得と文書化

PE帰属所得について、第1ステップ（内部取引及びPEに帰属する外部取引の認識）及び第2ステップ（内部取引のALP算定）の文書化がなされることなく損金算入している場合には、まずは機能・事実分析で内部取引並びにPEに帰属する外部取引の有無及び内容を特定し、（内部取引又はPEに帰属する外部取引があったと認められる場合には損金算入を全額認めないこととするのではなく、機能・事実分析又は推定課税によってALPを算定し）、過大な損金算入を否認することとしてはどうか。

(注) 本店配賦経費は内部取引と異なるものであると考えるとすれば、内部取引の文書化とは異なり、算定の根拠資料の提出がなされるまでは損金不算入とすることが考えられる。

● PE への帰属資本・支払利子控除制限

PE 帰属資本・支払利子控除制限

- ・ 新7条の考え方を踏まえ、PE が本店等から分離・独立した企業であるとした場合に必要とされる程度の資本を PE に配賦するのが適当であると考えられる。
- ・ また、PE で計上された負債利子総額のうち、PE に配賦された資本から PE で計上された資本を控除した部分に対応する支払利子について、PE 帰属所得の計算上、損金算入を制限するのが適当ではないか。
- ・ なお、PE 帰属資本は PE における支払利子の損金算入限度額の計算においてのみ用いることとし、PE の税務上の資本金等の額の計算には影響させないことが考えられる。

PE 帰属資本の算定方法

- ・ PE に配賦すべき資本の算定方法については、独立企業原則との整合性、諸外国の状況、執行可能性といった観点から、本店等の資本の額を一定の基準で PE に配賦する方法（資本配賦アプローチ）及び PE 所在地国において同様の活動を行う独立企業が有するものと同等の資本を PE に帰属させる方法（過少資本アプローチ）を基本とすることとしてはどうか。
- ・ なお、銀行等の金融機関に関して、PE 所在地国の独立企業に対して金融機関の監督規制目的上要求される額の資本を PE に帰属させる方法（セーフハーバー・アプローチ）については、以下の理由から採用しないこととするのが適当ではないか。
 - ① 独立企業原則と整合的でない可能性が高い (PE レポート・パート I ・パラ 135)
 - ② 金融機関の通常の実務として、規制目的上要求される最低資本を上回る資本を積んでいることから、企業が実際に積んでいる資本で算定するよりも多くの支払利子の損金算入を認める結果となる

各アプローチの優先順位

資本配賦アプローチ及び過少資本アプローチはともにAOAに沿ったものとして位置づけられており、両アプローチの間に選択上の優先順位をつけないこととしてはどうか。ただし、いったん採用したアプローチについては、特段の事情がない限り、継続適用を求める必要があるのではないか。

資本配賦アプローチ

金融機関が資本配賦アプローチを採用する場合は、銀行についてはバーゼル合意において定められているリスクウェイトを用いる方法（pure BIS ratio アプローチ）を採用することとし、証券業についても銀行と同様のリスクウェイトを用いることとし、それ以外の金融機関は、所有する資産及び引き受けたリスクに応じて企業の実際の無償資本をPEに配賦する方法（原則法）を採用することとしてはどうか。

他方、一般事業会社については、原則法を採用することを基本としつつ、実務上の要請に配慮して、リスクを考慮しないで企業の実際の無償資本をPEに配賦する方法（簡便法）を採用することも可としてはどうか。

過少資本アプローチ

金融機関が過少資本アプローチを採用する場合は、銀行については、PE所在地国において同様の活動を行う独立した銀行のリスクウェイト資産に対するBIS規制上の資本の比率を参照してPEの資本を決定する方法を採用することとし、証券業についても銀行と同様の比率を用いることとし、それ以外の金融機関は、PE所在地国で同様の活動を行う独立企業のリスクウェイト資産に対する無償資本の比率を参照してPEの資本を決定する方法（原則法）を採用することとしてはどうか。

他方、一般事業会社については、原則法を採用することを基本としつつ、実務上の要請に配慮して、PE所在地国で同様の活動を行う独立企業のリスクを考慮しない負債資本比率を参照してPEの資本を決定する方法（簡便法）を採用することも可としてはどうか。

銀行・証券PEに帰属すべきTIER2資本に係る利子

商業上の理由から、銀行は無償資本のみならず、劣後債のように半永久的に利子を生むような種類の負債も規制上の資本に含める可能性がある。これは銀行全体の便益

のために発行される負債であることから、その利子費用については銀行の各構成部分に適切に配分される必要がある。この点、資本配賦アプローチの下では、tier 1 及び tier 2 の規制上の資本について、BIS 比率を用いて PE に帰属させる方法（pure BIS ratio アプローチ）となっており、銀行・証券業についてはこれを採用することが適当ではないか。

本店の資本が過少である場合の資本配賦

資本配賦アプローチについては、本店の資本が過少である場合、PE に配賦される資本も過少となる問題がある。この点について、PE レポートでは、①資本配賦アプローチの適用上、本店の資本を通常の資本レベルに引き直す、あるいは、②資本配賦アプローチの適用を認めず、過少資本アプローチを適用するといった解決法が示されている（PE レポート・パート I ・パラ 141～145）。これらを参考に、本店の資本が過少である場合の資本配賦の調整措置を設ける必要があるのではないか。

支店形態以外の PE への無償資本の配賦

新 7 条に基づく独立企業原則との整合性の観点から、PE の種類（建設 PE、代理人 PE）によって無償資本の配賦の要否を区別することとするのは適当でなく、支店等の典型的な PE と同様の方法により無償資本を配賦すべきではないか。

PE の資金がすべて外部からの借入金で賄われている場合

PE の資金調達がすべて外部からの借入金で賄われていることが明らかな場合でも、分離・独立した企業と擬制した場合の PE として資本を有するとみなすのが適切であることから、資本配賦・支払利子の損金算入制限を行うこととしてはどうか。

無償資本の配賦と APA

新 7 条で PE 所在地国と本店所在地国との間で無償資本の配賦を調整することが予定されていること（モデル条約 7 条コメンタリー・パラ 49）を踏まえ、無償資本の配賦のアプローチについても APA の対象にしてはどうか。

● PE の閉鎖等

➤ PE の閉鎖

PE 閉鎖時の課税上の取扱い

- 外国法人の在日 PE の閉鎖（事業活動の終了等）に伴う課税関係について、PE 閉鎖後に生じた所得であっても PE が存在する場合と同様に PE 帰属所得とみなして課税する考え方（みなし PE 課税）があり得る。
- しかし、このように PE が閉鎖され存在しなくなった後も PE が存在するものとみなして PE 帰属所得課税を擬制することは、租税条約との関係で認められないという考え方もあり、現実的ではないと考えられる。
- したがって、当該 PE に関連した所得をいわば清算する形で PE 閉鎖時に PE 帰属所得として課税する考え方を基本とする方向で検討してはどうか。

(a) 閉鎖時の在日 PE 帰属資産に対する課税関係

- 上記のような基本的考え方に立つとすれば、PE 閉鎖時に PE に帰属すべき資産（以下「PE 帰属資産」という）については、①（PE の閉鎖時に）PE がすべて時価で外部に譲渡し、即時再取得したと擬制して、みなし譲渡損益を認識し、当該譲渡損益を PE 帰属所得に加減算して課税する方法（「みなし譲渡益課税方式」と、②（PE の閉鎖時に）PE 帰属資産について時価評価を行って時価評価損益を認識し、当該評価損益を PE 帰属所得に加減算して課税する方法（「評価益課税方式」）のいずれかにより、課税を行うことが考えられる。
- ①の「みなし譲渡益課税方式」も②の「評価益課税方式」もいずれも採り得る方法であるが、②の「評価益課税方式」は、連結納税に移行する際に単体の最後の事業年度で時価評価課税を行っている取扱いと整合的であるため、これを PE の閉鎖時に適用することとしてはどうか。
- この場合、PE 帰属資産の範囲については、機能・事実分析に基づいて PE に帰せられるすべての資産（有形資産に限らず無形資産も含まれる）と考えられないか。

（注）PE の譲渡と閉鎖が同時に発生する場合には、PE の譲渡益課税により課税が確保されるため、PE 閉鎖に伴う評価益課税は不要と考えられる。

(b) PE 閉鎖後に在日 PE に帰属すべき所得が発生した場合の課税関係

PE 閉鎖後に在日 PE に帰属すべき所得が発生する場合（例えば割賦販売契約に伴い PE 閉鎖後に回収された代金など）が想定されるが、閉鎖された PE 課税に関して上記のとおり「みなし譲渡益課税方式」又は「評価益課税方式」を採る場合には、閉鎖後に PE に帰属すべき所得が発生し得る債権（債務）関係を含めて、PE 帰属資産として PE 閉鎖時に「みなし譲渡益」又は「評価益」を認識し、PE 帰属所得として課税することが望ましいと考えられないか。

(c) 繰越欠損金の取扱い

現行は、外国法人の在日 PE の閉鎖によって繰越欠損金は消滅しない扱いが行われている。しかし、帰属主義への移行に伴い、欠損金を在日 PE 帰属分と PE 非帰属分の 2 本立てとし、PE 帰属分の欠損金は、PE で行う事業から生じたものに限られることから、PE 閉鎖に伴い、在日 PE 帰属分の繰越欠損金は消滅させることとしてはどうか。

(d) 二重課税の取扱い

このように「みなし譲渡益課税方式」又は「評価益課税方式」により我が国が在日 PE の閉鎖に際して上記の通り PE 帰属所得として課税した後、その課税の対象となった資産が譲渡され、本店所在地国において譲渡所得課税を受ける場合、二重課税が生じることとなる。この場合、二重課税の調整は本店所在地国においてなされるべきではないか。

➤ PE の譲渡

PE 全体が外部に譲渡された場合の課税上の取扱い

- モデル条約 13 条コメンタリーは、PE 全体の譲渡益に対して PE 所在地国が課税することができるとしているが、PE 全体の譲渡につき、PE が自らの資産を売却したものとみなして PE 帰属所得として課税することを認めているのか、あるいは国内資産譲渡所得として課税すべきかについては、明示的に言及していない。

(参考)

モデル条約 13 条コメンタリー・パラ 24 は、PE の事業用資産（不動産を除く。）の譲渡から生ずる収益について「PE が所在する国において租税が課されるが、そ

れは、事業所得に対する準則（7条）に対応している。」としており、パラ25は、「PE それ自体が譲渡された場合にも、7条の準則が適用されることを明らかにしている。」としている。

- この点、在日 PE 全体が外部に譲渡される際に、国内資産譲渡所得として課税することとする場合には、課税できる範囲が限定的であるため、PE 帰属所得のすべてについて課税できるわけではない。これは、PE 帰属資産が少しずつ複数回に分けて切り売り譲渡される場合にすべて PE 帰属所得として課税することができる場面に比してバランスを欠き適当でないと考えられる。
- したがって、在日 PE 全体が外部に譲渡される場合には、PE が自らの資産をすべて売却したものとみなして PE 帰属所得として課税することとし、その際に発生する二重課税については、本店所在地国において調整されるべきものとしてはどうか。

➤ PE の設立

PE の設立時の資産の取得価額

PE の設立に当たって本店等から在日 PE に資産を移転する場合、PE では時価で資産を取得したものと整理し、PE に含み損益を持ち込まないこととしてはどうか。なお、適格現物出資による課税の繰延べに相当する規定を内部取引に措置するか否かについては、実務上のニーズや濫用防止の観点を踏まえ、将来的な検討課題とすることが考えられる。

● 課税標準等

➤ 課税標準

課税標準

「総合主義（全所得主義）」の下では、我が国で事業を行う外国法人について、事業所得のほか国内源泉から生ずる他の全所得につき、内国法人と同様に取り扱うとの考え方にに基づき、外国法人の課税標準は1本とされてきた。しかし、「帰属主義」の下では国内事業活動に関連する所得に限って内国法人と同様に取り扱うとの考え方にに基づき、我が国で事業活動を行う外国法人の課税標準を、「PE 帰属所得（事業所得）」及び「PE 非帰属国内源泉所得」の2区分とし、これらの所得を通算しないこととしてはどうか。

（参考）昭和36年 税制調査会における議論

「国内源泉から生ずる全所得を総合して課税する考え方は、事業を有する非居住者等については、国内の源泉から生ずる全所得につき居住者等と同一に取り扱う趣旨であり、一方、恒久的施設に帰属しない投資所得の総合合算を要求しない考え方は、事業を有する非居住者等は、国内における事業活動に関連する所得に限って居住者と同様に取り扱う趣旨である。」（昭和 36 年 12 月「税制調査会答申別冊 審議の内容及び経過の説明」）

➤ 欠損金

欠損金

外国法人の課税標準を「PE 帰属所得」と「PE 非帰属国内源泉所得」の 2 区分として相互に損益通算を行わない場合には、欠損金についても「PE 帰属所得」と「PE 非帰属国内源泉所得」の 2 本立てとするのが適当ではないか。

➤ 税額の計算

PE を有する外国法人の外国法人税額の計算

- PE を有する外国法人の課税標準は、PE 帰属所得と PE 非帰属国内源泉所得の 2 本とし、それぞれに税率を乗じて法人税額を算出することとしてはどうか。
- PE を有する外国法人の課税標準を、PE 帰属所得と PE 非帰属国内源泉所得の 2 本とする場合には、中小法人の所得金額 800 万円以下の軽減税率の判定を PE 帰属所得と PE 非帰属国内源泉所得につき別々に行うこととしてはどうか。

（注） 中小軽減税率の対象となる中小法人の判定については、現行どおり（法法 143）、外国法人（及びその外国法人を含む企業グループ全体）を見て行うこととしてはどうか。

➤ 納税義務

外国法人の法人税の納税義務

AOA に基づいて PE を分離・独立した企業と擬制するのは、PE 帰属所得と PE 非帰属国内源泉所得の算定が目的であって、それ以上に PE に独立した別の法人格を擬制することまでを目的としたものではないことから、PE 帰属所得分の納税義務者は外国法人となる。

➤ 申告

申告義務

納税義務と同様に申告義務も、外国法人に対して課すこととなる。

申告書の提出

我が国に PE を有する外国法人については、事業年度ごとに PE 帰属所得（法人税の課税対象となる PE 非帰属国内源泉所得を有する事業年度においては、当該 PE 非帰属国内源泉所得を含む。）に関する法人税の申告書の提出義務を課すこととしてはどうか。

他方、我が国に PE を有しない外国法人については、法人税の課税対象となる PE 非帰属国内源泉所得を有する場合にのみ、当該 PE 非帰属国内源泉所得に関する法人税の申告書の提出義務を課すこととしてはどうか。

複数の在日 PE がある場合の対応

独立企業原則は我が国の課税権の範囲を定めるためのメルクマールであるから、1 つの法人が複数の在日 PE を有する場合には、在日 PE すべてを一体のものとして我が国に課税権を配分すれば課税上の弊害はないと考えられる。また、在日 PE すべてを一体として計算することで、企業のコンプライアンス・コストの削減も図られる。

したがって、各在日 PE 同士での内部取引損益の認識は不要とし、在日 PE すべてを一体のものとして、無償資本の配賦、欠損金の管理、PE 帰属所得の計算を行うこととしてはどうか。

● その他

PE に対する外国子会社配当益金不算入制度

- ・ 外国法人の子会社株式を当該外国法人の PE が保有する場合、その外国子会社株式につき PE が受ける配当に係る経済的二重課税の排除については、新モデル条約においてもその必要性の有無について意見の対立があり（モデル条約 24 条 コメンタリー・パラ 49、50）、従来から、国内法でも PE が保有する外国子会社株式から生ずる配当に関する経済的二重課税の調整を認めていない。

- ・ 現時点においては、在日 PE に対して第三国の子会社から支払われる配当について実態が必ずしも明らかではなく、政策的に益金不算入とすべき積極的な事情が認められないことから、外国子会社配当益金不算入制度と同様の制度を PE につき導入する必要性は認められないのではないかと。
- ・ なお、仮に、PE に関して外国子会社配当益金不算入制度の導入の是非を検討する場合には、適正な課税の確保の観点から、特に、外国子会社の居住地国で十分に課税されていない場合に対応するため、PE に関する外国子会社合算税制の導入の必要性など、租税回避防止のあり方についてもあわせて慎重に検討する必要があるのではないかと。

外国法人の在日 PE を連結親法人とする連結納税の可否

PE が日本子会社株式を有する場合に、PE を連結親法人とする連結納税を認めるかという論点が考えられるが、租税条約上、PE を連結親法人とする連結納税を認めるべきか否かについて無差別条項の適用があるとは考えられない。(モデル条約 24 条コメンタリー・パラ 41)

我が国においては、連結親法人となることが認められる者は内国法人の中でも無制限納税義務を負う者に限定されている。また、仮にこれを認めるとすると、連結親法人たる在日 PE の所得が赤字の場合に、その赤字を、黒字の連結子法人との損益通算に使用した上で、さらに、本店との間での通算にも使用するなどにより、租税回避に利用される可能性もある。これらを踏まえ、外国法人を連結親法人とする連結納税は必要ないと考えられる。

保険会社の PE への投資資産及び投資収益の帰属

PE レポートでは保険会社の投資資産は、PE が引き受けた保険リスクに応じて帰属されるものとされ、その結果、PE に帰属したと考えられる投資資産から生ずる投資収益が当該 PE に帰属するものとされる (PE レポート・パート IV・パラ 73~75)。これらを踏まえた国内法上の取扱いについて検討する必要があるのではないかと。

Ⅱ．外国税額控除に係る論点

● 外国法人の PE に対する外国税額控除の供与等

基本的な考え方

外国法人の PE 帰属所得について我が国で課税を行う場合には、外国法人の PE が本店所在地国以外の第三国で稼得した所得について、当該外国と我が国から二重課税を受けるため、我が国の PE に対して外国税額控除を供与するための制度を新たに設けることとしてはどうか。

基本的な仕組み

内国法人との取扱いの公平・整合性の観点から、一括限度額方式、繰越控除等の基本的な仕組みは、内国法人における外国税額控除と同様とすることとしてはどうか。

控除限度額の計算の基礎となる「国外所得」の範囲

外国法人の PE に係る外国税額控除の控除限度額の算定の基礎となる国外所得の範囲を特定するため、外国法人の課税範囲を決定するソースルールとは別に、在日 PE 帰属所得のうち国外所得とされるものを定義することとしてはどうか。

この場合、外国法人の在日 PE に帰属する各種所得について、PE 帰属所得以外の所得（例：利子、配当等）のソースルールで源泉地の判定をした場合に、国外で生じたものと認められる所得を、外国法人の在日 PE に係る外国税額控除における「国外所得」と整理することとしてはどうか。

➤ 在日 PE に対する外国税額控除の対象となる外国法人税

外国法人の本店が第三国で課された外国法人税を在日 PE に配賦した場合

在日 PE が第三国から PE 帰属所得を直接受ける場合に第三国で源泉地国課税されることと実質的に同じである限りにおいて、我が国による在日 PE に対する外国税額控除の対象とするのが適当ではないか。

在日 PE が本店所在地国で課された外国法人税

本店所在地国が全世界所得課税の場合、在日 PE が本店所在地国で得る利子・配当等の投資所得について、本店所在地国で課された源泉税は法人税の前取りに過ぎず、

本店所在地国において税額控除等で対応していることから、我が国において外国税額控除を供与する必要はない。他方、本店所在地国が国外所得免除の場合、PE 帰属所得は本店の法人税申告所得に含まれないため、PE 帰属所得に課された源泉税について税額控除等は行われておらず、我が国で外国税額控除を供与しない場合は二重課税が放置されることとなる。

したがって、在日 PE が本店所在地国で課された源泉税については、我が国において外国税額控除を供与しないことを原則とし、本店所在地国において源泉税が税額控除等で調整されない場合に限り、例外的に外国税額控除を供与することとしてはどうか。

外国法人の本店が本店所在地国において当該法人全体の全世界所得を対象に課された外国法人税

外国法人の本店が本店所在地国において当該法人全体の全世界所得を対象に課された外国法人税のうち、在日 PE に対応する部分が在日 PE に配賦された場合であっても、本店所在地国による全世界所得課税と PE 所在地国による PE 帰属所得課税との間で二重課税が生じる場合には、租税条約により、本店所在地国が外国税額控除を供与すべきこととされていることから、我が国は PE 所在地国として外国税額控除を供与しないこととしてはどうか。

また、上記外国法人税が在日 PE に配賦された場合であっても、現行制度（法令 188 ①九）と同様、損金算入を認めないこととしてはどうか。

租税条約の限度税率

在日 PE が第三国から得る所得について第三国で課された外国税に関し、在日 PE において外国税額控除の対象とする金額は、内国法人が当該第三国から得た所得に対して供与される外国税額控除とのイコールフットィングの観点から、実際に課された外国税のうち我が国（PE 所在地国）と第三国（源泉地国）との間の租税条約に定める限度税率によって計算される金額を限度とすることとしてはどうか（モデル条約 24 条 コメンタリー・パラ 69、70）。

（注）我が国（PE 所在地国）と源泉地国間の租税条約に定める限度税率を超える部分については、上記のとおり外国税額控除の対象から除外するとしても、高率負担外国税額を外国税額控除の対象から除外する場合と同様、所得金額の計算においては損金算入することとしてはどうか。

● 内国法人に対する外国税額控除の供与等

国外所得の範囲

内国法人の外国税額控除の対象となる国外源泉所得の範囲を明確にするため、現行法令上「国内源泉所得以外の所得」と規定されている国外所得の定義を、国外 PE 帰属所得、国外資産の運用保有所得、国外資産の譲渡所得、外国法人の発行する債券の利子、外国法人から受ける配当等のように、積極的に国外所得を定義する方式に改めることとしてはどうか。

国外 PE 帰属所得

国内源泉所得である国内事業所得の範囲については、棚卸資産の販売や製造といった取引の種類や事業の内容ごとに判定を行ってきたことから、国外所得である国外事業所得の範囲もこれと同様に定められてきた。これが帰属主義への移行に伴い、国内事業所得の範囲が在日 PE を通じて行う事業から生ずる所得とされることを踏まえ、国外事業所得の範囲もこれと同様に、国外 PE を通じて行う事業から生ずる所得とすることが考えられる。

その際、新モデル条約において、外国税額控除の適用上も国外 PE 帰属所得を AOA に従って算定することが義務付けられることを踏まえ、国外 PE 帰属所得についても本支店間の内部取引等を勘案して算定するのが適当であると考えられる。

国外 PE の範囲

国外 PE の範囲は、現行の「国外事業所等」（法令 142⑧）と同様、我が国の条約締結国に所在するものについては条約に定める PE とし、その他の国に所在するものについては、我が国の国内法に定める PE に相当するものとしてはどうか。

国外 PE 帰属所得の算定において考慮すべき論点

国外 PE 帰属所得の算定においては、外国法人の PE 帰属所得の算定と同様に、本支店間に独立企業原則を導入して ALP で算定することが原則であるが、国外 PE 帰属所得の算定は内国法人の外国税額控除の限度額の算定にのみ影響を及ぼすという点で、以下のように PE 帰属所得の算定の場合と取扱いが異なる論点がある。

- ・ 国外 PE 帰属所得に係る文書化

内部取引に関して作成を求める文書のうち、外部取引において通常存在するであろう契約書、領収書等の証憑類に相当するものについては、青色申告法人の帳簿保存義務の対象としないこととしてはどうか。

- ・ 無償資本の算定方法

内国法人の国外 PE 帰属所得の算定においては、計算明細を添付する等の要件を満たす場合に限って無償資本の配賦を行い、過大な利子を損金不算入とすることを認めることとしてはどうか。他方で、銀行業及び証券業が採用する pure BIS アプローチにおける無償資本以外の資本（劣後性負債等）については、当該劣後性負債等に係る利子の国外 PE への配賦を義務付けることとしてはどうか。

(参考)

無償資本の配賦を行うオプションを納税者の選択に委ねる形であれば、外国法人の在日 PE と内国法人の国外 PE に関して異なる取扱いをすることは、PE 帰属所得及び外国税額控除の双方について AOA の適用を義務付ける新 7 条に反しないと考えられる。

- ・ 国外 PE の閉鎖時の時価評価

外国法人の在日 PE の閉鎖時に行う時価評価課税は、PE 帰属資産の含み損益に対して我が国の課税権を適切に確保する観点から行うものである。他方で、内国法人の国外 PE に帰属すべき資産については、国外 PE の閉鎖後も我が国は居住地国として課税権を有するため、国外 PE 帰属所得の計算においては、PE 閉鎖時の時価評価は不要としてはどうか。

- ・ 保険会社の国外 PE への投資資産及び投資収益の帰属

PE レポートでは保険会社の投資資産は、PE が引き受けた保険リスクに応じて帰属されるものとされ、その結果、PE に帰属したと考えられる投資資産から生ずる投資収益が当該 PE に帰属するものとされる (PE レポート・パート IV・パラ 73~75)。国外 PE 帰属所得の算定においても、これらを踏まえた国内法上の取扱いについて検討する必要があるのではないかと。

- ・ 国外 PE に係る欠損金

外国税額控除の控除限度額の計算の基礎となる当期の全世界所得金額及び当期の国外所得金額は、現行制度と同様、欠損金の繰越控除前の金額とすることとしてはどうか。よって、国外 PE に係る繰越欠損金の管理を求めないこととしてはどうか。

国外 PE 帰属所得の認識のタイミング

AOA に従えば、国外 PE 帰属所得の計算上、内国法人の国外 PE を本店から分離・独立した企業として擬制し、国外 PE と本店との内部取引を認識することになるので、内国法人全体としての所得の認識の有無に関わらず、その内部取引が行われたタイミングで国外 PE に帰属すべき所得を認識するのが適当ではないか。

したがって、外国税額控除の控除限度額の計算において、国外 PE 帰属所得の認識のタイミングと全世界所得の認識のタイミングを一致させる必要はないと考えられる。

Ⅲ. 租税回避防止策

租税回避防止策

外国法人の PE 課税に関しては、同一法人内部で機能、資産、リスクの帰属を人為的に操作して、PE 帰属所得や PE 帰属所得に対する税額を調整することが容易であるという点で、同族会社と同様、潜在的に租税回避リスクが高いものである。したがって、同族会社との課税上のバランスを考慮すると、外国法人の PE 帰属所得及び税額計算に関しては、同族会社の行為計算否認に類似した租税回避防止規定を設ける方向で検討してはどうか。

Ⅳ. 租税特別措置等の特例措置に係る論点

外国法人の PE に対する過少資本税制の適用

過少資本税制と無償資本の配賦に基づく支払利子の損金算入制限は、いずれも資本負債比率に基づき支払利子が過大か否かを判定するものであり、両制度は目的及び手

段のいずれにおいても重複する制度であると考えられるため、PEにおいて損金算入される支払利子を算定する上で過少資本税制は適用しないこととしてはどうか。

外国法人の PE に対する過大支払利子税制の適用

過大支払利子税制は、過少資本税制の適用がない場面であっても、所得水準に比して過大な支払利子の損金算入を制限する制度である。

したがって、無償資本の配賦に基づく支払利子の損金算入制限とは別に、過大支払利子税制の適用の余地を残して併存させるのが適当ではないか。

IV. その他

● 非居住者（個人）課税に係る論点

非居住者（個人）への帰属主義の適用

租税条約では個人・法人の区別なく帰属主義を適用することとされており、租税条約との整合性を考慮し、非居住者（個人）についても、基本的には法人と同様に帰属主義に見直す方向で検討することとしてはどうか。

税額計算

個人所得課税は、所得控除や累進税率の仕組みを通じて個人の税負担を求めるものであり、これらは所得の種類ごとではなく、個人の総合的な所得の大きさに則して適用されるものである。したがって、非居住者（個人）の所得税額の算定においても、非居住者（個人）の総合的な所得を基準とすべきであり、これを PE 帰属所得と PE 非帰属国内源泉所得のうち総合課税の対象となるものに区分して算定することは適当ではないのではないか。

申告義務

PE 帰属所得分の申告義務は、外国法人と同様に、非居住者に課すこととしてはどうか。なお、居住者（個人）は納税額が発生した場合に申告義務が発生することとされていることを踏まえ、非居住者（個人）についても申告義務が生ずるのは、納税額がある場合に限ることとしてはどうか。

無償資本の配賦

非居住者（個人）には資本という概念がないところ、非居住者（個人）の無償資本は「資産－負債」と捉え、法人と同様に、在日 PE の業務等の内容に応じて、それを適正に PE に割り振ることとしてはどうか。

PE の閉鎖

非居住者（個人）の PE 閉鎖時の課税関係は、外国法人の場合と異なり、未実現利益に対して評価益課税しないこととしてはどうか。

● 消費税に係る論点

内部取引と消費税

内部取引は法人税・所得税における PE 帰属所得の算定の目的上認識するものであり、現行の消費税の仕組みの下では、消費税の課税対象とならないと考えられる。

● 地方税に係る論点

地方税に係る論点

- ・ 法人税法の規定によることとされている法人住民税及び事業税の取扱いについては、原則として、帰属主義に変更する法人税の取扱いに準じる方向で見直すことを検討。
- ・ 法人住民税均等割の税率区分及び事業税の資本割の課税標準で用いている「資本金等の額」並びに事業税の外形標準課税の対象法人の基準として用いている「資本金の額又は出資金の額」については、法人の規模を示すものであるが、今回法人税で新たに導入される PE 帰属資本が法人税の取扱いにおいて全ての法人で算出されるものとはならない見込みであり、課税庁である都道府県の税務執行上の対応が困難であることを踏まえ、PE 帰属資本を用いず、従来通りの取扱いとする方向で検討。
- ・ 事業税の付加価値割、資本割、所得割及び収入割については、国内における事業活動に対して課税する税であることを踏まえ、従来通り、国内事業に帰属するものを課税対象とする取扱いを継続する方向で検討。
- ・ 個人住民税については、非居住者（個人）の課税方式の総合主義（全所得主義）から帰属主義への変更等に関する国税における諸制度の取扱いを踏まえて検討。