

日本公認会計士協会租税調査会研究報告第 34 号「事業所得課税のための PE 帰属所得の算定の場面における移転価格課税ルールの適用について」にかかわる日中国際課税の観点からの考察

May 2019



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2019 年 1 月時点で、世界 89 ヶ国に業務を展開し、23,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

2019 年 4 月 18 日に日本公認会計士協会より、租税調査会研究報告第 34 号「事業所得課税のための PE 帰属所得の算定の場面における移転価格課税ルールの適用について」が公表されました。これは、専門的職業化団体として、公式に国際的課税の流れである BEPS や OECD の流れについて一定の見解を示すものとしては意義を有するといえる一方で、2016 年の諮問からかなりの期間を経て公表されたものであることは、近年の国際課税の変化のスピードに対応することの難しさを反映するものといえるでしょう。

ここでは、「BEPS 包摂的枠組み」という言葉で表されていたりと、今後、日進月歩で進化するであろう国際税務面での用語（日本語訳）についても、一定のコンセンサスを形成していくことが期待されるものといえるでしょう。

【研究報告第 34 号の主な構成】

ここでは、PE にかかわる所得の観点から、PE の位置づけ（OECD モデル租税条約第 5 条）、事業所得の捉え方（OECD モデル租税条約第 7 条）、特殊関連企業（OECD モデル租税条約第 9 条（移転価格））の適用との関係性について以下のように言及がなされています。

1. OECD モデル租税条約第 7 条及び第 5 条の改正に見る事業所得課税検討の経緯
2. 2010 年 OECD モデル租税条約に至るまでの AOA の検討の概要
3. 2017 年 OECD モデル租税条約第 5 条とコメンタリーにおける PE の定義の改正
4. PE ガイダンスの内容について一事例の確認
5. OECD モデル租税条約第 9 条のリスクコントロールと同第 7 条の重要な人的機能（Significant People Function）の関係について
6. 2017 年 OECD 移転価格ガイドラインの改訂とそれに後続する移転価格関連のガイダンスについて
7. 平成 26 年度税制改正以降について一国内税法への AOA の導入
8. PE 帰属所得に係る文書化ルールについて一国内法

【基礎的な概念】

PE とは

恒久的施設(PE: Permanent Establishment、中国語で”常设机构”)とは、一般に「外国企業（非居住者）が当該国国内に設立した、事業のすべてまたは一部を行う場所」を意味します。複数国に跨る取引を行うに際して、企業の収益に対しどの国が課税権を持つのかという問題を解決するための概念が恒久的施設であり、「PE なければ課税なし」という国際的事業所得課税におけるもっとも重要なルールの一つとなっています。

OECD モデル租税条約

OECD モデル租税条約とは、国際的二重課税を排除することを目的として 2 国間で結ばれる租税条約について、世界的な調和を図る目的から OECD によりその統一化・標準化のために公表されているモデル租税条約であり、定期的に更新がなされています。

AOA とは

OECD 承認アプローチ（AOA : Authorised OECD Approach）とは、2010 年 7 月改正の OECD モデル租税条約第 7 条（事業所得）において全面的に導入された、恒久的施設（PE）に帰属すべき利得（PE 帰属所得）の算定方法をいいます。

AOA による PE 帰属所得の算定

OECD モデル租税条約第 7 条では、AOA が採用する「機能的分離企業アプローチ」により PE 帰属所得が算定されることが明確化され、PE を企業本体から分離独立した別個の企業とみなし、以下の 2 ステップにより PE 帰属所得を算定するアプローチが採用されています。

- ・ PE 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 に帰属させるとともに、PE と本店等との内部取引についても課税所得の計算において認識する。
- ・ 内部取引に OECD の移転価格ガイドラインに規定される独立企業間価格算定方法を適用して、PE 帰属所得を算定する。

OECD モデル租税条約における AOA 導入の背景及び PE 帰属計算の算定に関する考え方

PE 帰属所得に課された租税の国際的二重課税は、居住地国において国外所得免除制度や外国税額控除制度を適用することにより排除されることが予定されていますが、PE 帰属所得の算定方法に係る各国税法や租税条約の解釈等が異なる場合、排除しきれない二重課税や二重非課税が生じるという懸念があったことから、OECD は、PE 帰属所得の算定に関する解釈の統一を目的として、AOA に関する「PE 帰属所得報告書」を 2008 年及び 2010 年に

公表し、2010 年 7 月の OECD モデル租税条約の改正の際、AOA を第 7 条（事業所得）に全面的に導入されるものとなりました。

① Separate entity approach と Single entity approach

外国法人の事業所得課税の考え方として、総合主義（非居住者・外国法人が国内に PE を有する場合には、当該 PE への帰属の有無を問わず、全ての国内源泉所得について課税する原則）と帰属主義（国内源泉所得のうち、PE に帰属する所得のみに課税する）がありました。

従前より、日本が締結している租税条約においては、各租税条約を締結した当時の OECD モデル租税条約及びコメンタリーの改正の状況に応じて、第 7 条の PE 帰属所得の算定アプローチとして 2010 年版 AOA、2008 年版 AOA、AOA 以前の各アプローチが混在してはいるものの、全て帰属主義により事業所得を課税するものになっている点は共通していたものの、日本国内税法上は、平成 26 年度税制改正以前は総合主義が採用されていました。

これは世界的には Single entity approach と Separate entity approach の議論として捉えられるものといえ、すなわち、企業本部と PE とを一つの entity と捉えるのか、または、独立した entity と捉えるのかの相違であり、前者においては内部取引の認識は行われず、後者においては行われることになります。

例えば、外国法人 PE による商品の輸入販売の場合、Single entity approach においては基本的に売買益の総額が我が国の国内源泉所得として課税されることとなり、Separate entity approach においては販売額から PE の外国法人からの購入額を控除したものが売買益とされることになります。

② 関連事業活動アプローチ（relevant business activity approach）と機能的分離企業アプローチ（functionally separate entity approach）

関連事業活動アプローチでは、企業の利得を、PE が参加している事業活動（関連事業活動）からの利得のみを指すものと定義されます。このアプローチの下では、PE が関与している事業活動について企業全体として稼得した利益のうち、当該 PE に帰属する部分が課税対象ということになる。すなわち、PE 帰属所得は、企業全体の関連事業の利益を超過することはないことになります。

他方、機能的分離企業アプローチでは、PE 帰属所得は、当該 PE が、同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う、分離し、かつ、独立した企業であるとしたならば稼得していたであろう利益であり、企業全体がその事業から得た利益の大きさには制限されず、PE と本店等との間の内部取引についても独立企業原則を適用しようというアプローチといえます。

各国間で両アプローチの採否が分かれていたことにより OECD モデル租税条約第 7 条第 1 項の解釈の相違を招き、結果として二重課税・二重非課税を招く懸念があったことから、OECD では 2008 年に機能的分離企業アプローチを AOA として採用するに至りました。

③ Single taxpayer approach と Dual taxpayer approach

従属代理人企業（DAE: Dependent Agent Enterprise）が本人の従属代理人 PE（DAPE: Dependent Agent Permanent Establishment）として認定される場面で、OECD モデル租税条約第 9 条（移転価格）による調整があれば DAPE に対する DAPE 所在国の課税権は完全に消滅するというのが Single taxpayer approach、逆に、源泉地国の課税権は DAE に対する独立企業間報酬が保証されたとしてもなお消滅しないというのが Dual taxpayer approach です。

Dual taxpayer approach の採用により、従属代理人が PE に認定される場合に、OECD モデル租税条約第 7 条と第 9 条の適用関係や、第 9 条のリスクコントロールと第 7 条の Significant People Function（重要な人的機能）の関係について議論が生じ、前者については、PE ガイダンスで第 9 条を優先適用することについて合意が得られたとされますが、後者については、議論の余地が残っているとされています。

【日本国内税法における AOA 採用による対応】

AOA 採用に伴い日本国内税法においては PE にかかわる課税について以下のような改正がなされています。

1. 内部取引損益の認識
2. PE 帰属資本を超える支払利子に関する損金算入制限
3. 外国銀行等の Tier II 資本に対する利子の損金算入
4. 共通費用の配賦（本店配賦経費）
5. 資本等取引の擬制
6. 外国税額控除
7. PE 帰属所得の計算に係る文書化

また同様に、外国税額控除についても、帰属主義が取り入れられたことにより、外国税額控除の適用における国外所得金額の計算が見直されています。ここでは、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、平成 26 年度税制改正において、「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られ、内部取引に関しても、AOA に基づき、国外 PE 帰属所得の算定上、内国法人の国外 PE を本店から分離・独立した法人とみなして、国外 PE と本店等との間の内部取引を認識することになるので、従前は、国外 PE における本店向けに役務提供された場合の内部取引については国外所得を構成しませんでした。改正後は、国外 PE 帰属所得として国外所得に認識されることになりました。また、外国税額控除の適用を受ける内国法人の本店等と国外 PE と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より、外国税額控除の控除限度額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、移転価格税制との整合性が取られています。

【日中間の取引における影響】

各国の制度的相違により、PE の内容について、日本においては支店、中国においては代表機構として捉えることができるものといえます。

ここで、中国において課税を受ける代表機構を、日本内国法人の国外 PE として捉えた場合には、中国において課税を受ける所得とは国外 PE における本店向けに役務提供された内部取引として、日本において国外所得として認識されることになるといえます。

このことは、従前、中国国内において課税された税額について外国税額控除の基礎となる国外所得が存在しないという理論的な問題が発生していたことの解消につながるものといえる一方で、当該内部取引金額の算定について独立企業間価格を参考としなければならないといった実務的な負担が発生するものとも考えられます。

最後に、これから迫りくる BEPS という荒波に備えるに際して、このコーナーが多少なりとも皆さんのお役に立てることができればと幸甚と考えております。

以上

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

吉野 健太 Yoshino Kenta

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kenta.yoshino@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn