

#### 4 国内源泉所得

##### 【新設】(恒久的施設帰属所得の認識に当たり勘案されるその他の状況)

20-2-1 恒久的施設を有する外国法人の法第 138 条第 1 項第 1 号《恒久的施設帰属所得》に掲げる国内源泉所得（同条第 3 項の規定により同号に掲げる所得とされるものを除く。以下 20-2-2 において「恒久的施設帰属所得」という。）の認識に当たり勘案される同号に規定する「その他の状況」には、恒久的施設に帰せられるリスク及び恒久的施設に帰せられる外部取引が含まれることに留意する。

① 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ずるおそれをいう。以下この章において同じ。

2 リスクの引受け又はリスクの管理に関する人的機能を恒久的施設が果たす場合には、当該リスクは当該恒久的施設に帰せられる。

3 外部取引とは、恒久的施設を有する外国法人が他の者との間で行った取引をいう。以下 20-2-2 において同じ。

##### 【解説】

1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の法人税の課税対象となる国内源泉所得の一つとして恒久的施設帰属所得が規定された（法 138①一）。

この恒久的施設帰属所得（国際運輸業所得（法 138③）を除く。以下同じ。）は、外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合において、その恒久的施設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、その恒久的施設が果たす機能、その恒久的施設において使用する資産、その恒久的施設とその本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その恒久的施設に帰せられるべき所得とされている。

なお、国際運輸業所得を本通達の対象から除いているが、これは、国際運輸業所得は、恒久的施設を有する外国法人が国内及び国外にわたって船舶又は航空機による運送の事業を行うことにより生ずる所得のうち、船舶による運送の事業にあつては国内において乗船し又は船積みをした旅客又は貨物に係る収入金額を基準とし、航空機による運送の事業にあつてはその国内業務に係る収入金額又は経費、その国内業務の用に供する固定資産の価額その他その国内業務がその運送の事業に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因を基準として判定したその外国法人の国内業務につき生ずべき所得（法令 182）とされているためである。

2 法令上、恒久的施設帰属所得を認識するに当たっては、

- ① 恒久的施設が果たす機能
- ② 恒久的施設において使用する資産
- ③ 恒久的施設とその本店等との間の内部取引

を勘案することとされているが、この他に恒久的施設帰属所得を認識する上で勘案すべき「その他の状況」とはどのようなものをいうのか疑義が生じる。

この点について、恒久的施設帰属所得の認識に影響を与えるものとしては、

- ④ 恒久的施設に帰せられるリスク 及び

⑤ 恒久的施設に帰せられる外部取引

が挙げられることから、これらも恒久的施設帰属所得を認識する上で勘案すべきものとなる。

本通達の本文では、このことを留意的に明らかにしている。

- 3 本通達の注書の1では、恒久的施設に帰せられるリスクには、為替リスクや金利リスクなどの金融上のリスクのほか、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ずるおそれが含まれることを明らかにしている。この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ずるおそれに該当するリスクとしては、在庫リスク、信用リスク及びオペレーショナルリスクなどが挙げられる。

また、本通達の注書の2では、これらのリスクの引受け又はリスクの管理に関する人的機能を恒久的施設が果たすかどうかにより「恒久的施設に帰せられるリスク」となるかを判断することを明らかにしている。