

【新設】（恒久的施設帰属所得の認識）

20-2-2 恒久的施設帰属所得は、外国法人の恒久的施設及びその本店等（法第138条第1項第1号《恒久的施設帰属所得》に規定する本店等をいう。以下この章において同じ。）が果たす機能（リスクの引受け又はリスクの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う。以下20-2-2において同じ。）並びに当該恒久的施設及びその本店等に関する事実の分析を行うことにより、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設に帰せられるリスク、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設に帰せられる外部取引、内部取引（同号に規定する内部取引をいう。以下この章において同じ。）その他の恒久的施設帰属所得の認識に影響を与える状況を特定し、これらの状況を総合的に勘案して認識する。この場合において、当該機能及び当該事実の分析は、当該外国法人が行った外部取引ごと又は当該恒久的施設とその本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供等の事実ごとに、かつ、当該恒久的施設が当該外国法人から独立して事業を行う事業者であるものとして行うことに留意する。

【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。
- 2 本通達では、恒久的施設及びその本店等が果たす機能並びにその恒久的施設及びその本店等に関する事実の分析（以下「機能・事実分析」という。）により次に掲げるものを特定し、その特定したこれらの状況を総合的に勘案して恒久的施設帰属所得を認識することを明らかにしている。
 - ① 恒久的施設が果たす機能
 - ② 恒久的施設に帰せられるリスク
 - ③ 恒久的施設において使用する資産
 - ④ 恒久的施設に帰せられる外部取引
 - ⑤ 恒久的施設とその本店等との間の内部取引
 - ⑥ その他の恒久的施設帰属所得の認識に影響を与える状況
- 3 なお、本通達後段では、この機能・事実分析は、その外国法人が行った外部取引ごと又はその恒久的施設とその本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供等の事実ごとに、かつ、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ものとして行うことを留意的に明らかにしている。

（参考）

平成26年度の税制改正において、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（全所得主義）から2010

年改正後の OECD モデル租税条約第 7 条で採用された Authorised OECD Approach（以下「AOA」という。）の考え方に沿った帰属主義への見直しが行われた。

AOA では、外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合に、①その恒久的施設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、資本をその恒久的施設に帰属させ、②その恒久的施設とその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その恒久的施設に帰せられるべき所得を認識することとしている。