

**【新設】(恒久的施設が果たす機能の範囲)**

20-2-3 法第138条第1項第1号《恒久的施設帰属所得》に規定する「恒久的施設が果たす機能」には、恒久的施設が果たす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、研究開発に係る人的機能、製造に係る人的機能、販売に係る人的機能、役務提供に係る人的機能等が含まれることに留意する。

(注) 本文の「恒久的施設が果たすリスクの引受け又はリスクの管理に関する人的機能」とは、当該恒久的施設を通じて行う事業に従事する者が行うリスクの引受け又はリスクの管理に関する積極的な意思決定が必要とされる活動をいう。

**【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 恒久的施設帰属所得を認識するためには、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を行い、その所得の認識に影響を与える恒久的施設が果たす機能、恒久的施設に帰せられるリスク、恒久的施設において使用する資産等を特定する必要がある。

このうち「恒久的施設が果たす機能」は、その他の「恒久的施設に帰せられるリスク」や「恒久的施設において使用する資産」の特定に影響を与えるものであることから、恒久的施設帰属所得を認識する上において重要なものといえる。

- 3 この恒久的施設が果たす機能の主なものは、恒久的施設を通じて行う事業に従事する者によって遂行される機能、すなわち人的機能である。

本通達では、恒久的施設が果たす機能に含まれる人的機能を例示している。

- 4 また、本通達の注書では、本通達で挙げている人的機能のうち「恒久的施設が果たすリスクの引受け又はリスクの管理に関する人的機能」には、その恒久的施設を通じて行う事業に従事する者がリスクの引受け又はリスクの管理に関する積極的な意思決定を行っていることが必要とされることを明らかにしている。

積極的な意思決定を行っているかどうかについて、例えば、本店等を通じて行う事業に従事する役員が、恒久的施設を通じて行う事業に係るリスクの引受けに関する提案に対して単に承認を行うだけでは、そのリスクの引受けに関して積極的な意思決定を行っているとはいえない。