

**【新設】(内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算)**

20-5-2 内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算については、適格合併、適格分割、適格現物出資、適格現物分配、適格株式交換及び適格株式移転に係る取扱いを除き、次に掲げる取扱いを準用する。

- (1) 第2章《収益並びに費用及び損失の計算》の取扱い(2-1-18《固定資産を譲渡担保に供した場合》、2-1-25《相当期間未収が継続した場合等の貸付金利子等の帰属時期の特例》から2-1-28《剰余金の配当等の帰属時期の特例》まで、2-1-29のただし書及び④《賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期》、2-1-31《送金が許可されない利子、配当等の帰属時期の特例》(2-1-27《剰余金の配当等の帰属の時期》に定める剰余金の配当等の取扱いに限る。)、2-1-44《金融資産の消滅を認識する権利支配移転の範囲》から2-1-46《金融資産等の消滅時に発生する資産及び負債の取扱い》まで、2-2-5の④《請負収益に対応する原価の額》、2-2-12《債務の確定の判定》、2-3-23《追加型株式投資信託に係る特別分配金の取扱い》並びに2-3-60《繰延ヘッジ処理を適用している場合等における負債の利子の額の計算》の取扱いを除く。)
- (2) 第4章《その他の益金等》の取扱い(第2節第3款《完全支配関係がある法人間の受贈益》の取扱いを除く。)
- (3) 第5章《棚卸資産の評価》の取扱い
- (4) 第7章《減価償却資産の償却等》の取扱い
- (5) 第8章《繰延資産の償却》の取扱い
- (6) 第9章《その他の損金》の取扱い(9-1-3の2の④《評価換えの対象となる資産の範囲》、9-2-47の④の1《出向者に対する給与の較差補填》、9-4-1《子会社等を整理する場合の損失負担等》、9-4-2《子会社等を再建する場合の無利息貸付け等》、第4節第2款《完全支配関係がある法人間の寄附金》、9-4-6の2《災害の場合の取引先に対する売掛債権の免除等》、9-4-6の3《災害の場合の取引先に対する低利又は無利息による融資》、第5節第2款《外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等》、第6節第1款《金銭債権の貸倒れ》及び9-7-12の④《資産に計上した入会金の処理》の取扱いを除く。)
- (7) 第10章《圧縮記帳》の取扱い(第4節《非出資組合が賦課金で取得した資産の圧縮記帳》の取扱いを除く。)
- (8) 第11章《引当金》の取扱い(第2節《貸倒引当金》の取扱いを除く。)  
④ 11-1-1《貸倒引当金等の差額繰入れ等の特例》の取扱いを準用する場合、「貸倒引当金その他法に規定する引当金」は、「法に規定する引当金(貸倒引当金を除く。)」と読み替えて準用する。
- (9) 第12章の5《リース取引》の取扱い
- (10) 第13章《借地権の設定等に伴う所得の計算》の取扱い
- (11) 第13章の2《外貨建取引の換算等》の取扱い(13の2-2-9の後段《期末時換算法-為替差損益の一括表示》の取扱いを除く。)

## 【解説】

- 1 平成26年度の税制改正により、恒久的施設を有する外国法人の各事業年度の所得に対する法人税の課税標準の一つとして、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額が規定された（法141-イ）。

この恒久的施設帰属所得に係る所得の金額は、恒久的施設を通じて行う事業に係る益金の額からその事業に係る損金の額を控除した金額とされ、その具体的な計算については、別段の定めがあるものを除き、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定（一部の規定を除く。）に準じて計算することとされている（法142①②）。

- 2 恒久的施設を通じて行う事業に係る益金の額又は損金の額には、外国法人の内部取引に係る益金の額又は損金の額も含まれていることから、その内部取引に係る益金の額又は損金の額についても内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定（一部の規定を除く。）に準じて計算するということになる。

したがって、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算について定めた法人税基本通達についても、原則として準用することになるが、内部取引の性質などからその通達の全てを準用することはできない。

- 3 そこで、本通達では、内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算については、所得の金額の計算に係る法人税基本通達第2章《収益並びに費用及び損失の計算》、第4章《その他の益金等》から第11章《引当金》まで（第6章《削除》を除く。）、第12章の5《リース取引》、第13章《借地権の設定等に伴う所得の計算》及び第13章の2《外貨建取引の換算等》の取扱いのうち、以下の取扱いを除いて準用することを明らかにしている。

- (1) 適格合併、適格分割、適格現物出資、適格現物分配、適格株式交換及び適格株式移転に係る取扱い

恒久的施設はその外国法人から法的に分離されたものではないことから、恒久的施設とその本店等との間の内部取引の認識範囲について、独立の法人格を有する法人間で認識される取引と全く同一となるものではない。少なくとも、合併、分割、株式交換及び株式移転のような一定の組織法上の行為に相当するものについては、恒久的施設とその本店等との間の内部取引として認識されることはないと考えられる。また、恒久的施設においてその本店等から現物出資を受けるといった内部取引や、恒久的施設においてその本店等に対して現物分配を行うといった内部取引については、法人税法第142条第3項第3号《恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算》の規定により、資本等取引に相当する内部取引として認識され得ると考えられるが、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、現物出資や現物分配に相当する内部取引が適格現物出資や適格現物分配の要件を満たすことはないと考えられる。

これらを踏まえ、適格合併、適格分割、適格現物出資、適格現物分配、適格株式交換及び適格株式移転に係る取扱いを準用から除くこととしている。

- (2) 法人税基本通達第2章の取扱いのうち一定のもの

法人税基本通達第2章の取扱いのうち、恒久的施設とその本店等との間では想定し難い内部取引に係る取扱いとなるもの（基通2-1-18、2-1-25から2-1-28まで、2-1-29のただし書及び④、2-1-31の一部、2-2-5の④、2-3-23）及び別

に取扱いを定めたもの（基通 2-2-12、2-3-60）を準用から除いている。また、金融資産については恒久的施設への帰属の判定方法を新たに定めており（基通 20-5-21(3)）、この判定により金融資産の消滅も認識することになることから法人税基本通達 2-1-44《金融資産の消滅を認識する権利支配移転の範囲》の取扱いを準用から除いている（基通 2-1-45及び 2-1-46は 2-1-44の関連通達として準用から除いている。）。

(3) 完全支配関係がある法人間の受贈益の取扱い

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算において準じて計算することとされる内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定から、完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の額を益金不算入とする規定（法 25 の 2）は除かれているため、同規定の取扱いを定めた法人税基本通達第 4 章第 2 節第 3 款《完全支配関係がある法人間の受贈益》を準用から除いている。

(4) 法人税基本通達第 9 章の取扱いのうち一定のもの

法人税基本通達第 9 章《その他の損金》の取扱いのうち、恒久的施設とその本店等との間では想定し難い内部取引に係る取扱いとなるもの（基通 9-1-3 の 2 の㉔、9-2-47 の㉔の 1、9-4-1、9-4-2、9-4-6 の 2、9-4-6 の 3、第 6 節第 1 款、9-7-12 の㉔）を準用から除いている。

また、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算において準じて計算することとされる内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定から、完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額を損金不算入とする規定（法 37 ②）及び外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等の額を損金不算入とする規定（法 39 の 2）が除かれているため、これらの規定の取扱いを定めた法人税基本通達第 9 章第 4 節第 2 款《完全支配関係がある法人間の寄附金》及び第 5 節第 2 款《外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等》を準用から除いている。

(5) 協同組合等に係る取扱い

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算において準じて計算することとされる内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定から、非出資組合が賦課金で取得した固定資産等の圧縮額を損金算入とする規定（法 46）が除かれているため、同規定の取扱いを定めた法人税基本通達第 10 章第 4 節《非出資組合が賦課金で取得した資産の圧縮記帳》を準用から除いている。

(6) 貸倒引当金に係る取扱い

貸倒引当金（法 52）の計算に当たっては、恒久的施設とその本店等との間で債務不履行に相当する事実が生ずることは想定し難いことから、貸倒引当金の設定対象となる金銭債権には、恒久的施設とその本店等との間の内部取引に係る金銭債権に相当するものは含まれないこととされている（法令 184 ①十四イ）。このため、貸倒引当金についての取扱いを定めた法人税基本通達第 11 章第 2 節《貸倒引当金》及び 13 の 2-2-9 の後段《期末時換算法－為替差損益の一括表示》の取扱いを準用から除いている。また、法人税基本通達 11-1-1 《貸倒引当金等の差額繰入れ等の特例》の取扱いについては、「貸倒引当金その他法に規定する引当金」を「法に規定する引当金（貸倒引当金を除く。）」と読み替えることにより、同通達のうちの貸倒引当金に係る取扱いを除いて準用することとし

ている。