

【新設】(恒久的施設に帰せられる資産の意義)

20-5-21 外国法人の有する資産が令第188条第2項から第5項まで《恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入》に規定する「恒久的施設に帰せられる資産」に該当するか否かの判定については、次に掲げる資産はおおむね次に定めるところによる。

- (1) 有形資産（棚卸資産及び20-2-4に定める固定資産をいう。以下20-5-21において同じ。） 有形資産を恒久的施設において使用する場合には、当該有形資産は当該恒久的施設に帰せられる。
- (2) 無形資産（20-2-4に定める無形資産をいう。以下20-5-21において同じ。） 無形資産の内容に応じて、恒久的施設が当該無形資産の開発若しくは取得に係るリスクの引受け又は当該無形資産に係るリスクの管理に関する人的機能を果たす場合には、当該無形資産は当該恒久的施設に帰せられる。
- (3) 金融資産（平成20年3月10日付企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の適用対象となる金融資産（現金預金を除く。）をいう。以下20-5-21において同じ。） 恒久的施設を通じて行う事業の内容及び金融資産の内容に応じて、当該恒久的施設が当該金融資産に係る信用リスク、市場リスク等のリスクの引受け又はこれらのリスクの管理に関する人的機能を果たす場合には、当該金融資産は当該恒久的施設に帰せられる。

【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 恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算に関する別段の定めの一つとして、外国法人の各事業年度の恒久的施設に係る自己資本の額が、その外国法人の資本に相当する額のうちその恒久的施設に帰せられるべき金額（恒久的施設帰属資本相当額）に満たない場合には、その恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子の額のうちその満たない金額に対応する部分の金額は、その事業年度の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととする規定が設けられている（法142の4①）。

- 3 この恒久的施設帰属資本相当額は、資本配賦法又は同業法人比準法のいずれかの方法により計算した金額とされているが（法令188②～⑥）、これらの方法により恒久的施設帰属資本相当額を計算する場合、恒久的施設に帰せられる資産の額、すなわち恒久的施設の貸借対照表に計上されるような資産の額を算出する必要がある。

そこで、本通達では、恒久的施設に帰せられる資産の判定基準を明らかにしている。

- 4 外国法人が有している資産の帰属の判定は、原則としては、恒久的施設を通じて行う事

業に用いているか否かで判定することが合理的と考えられる。

また、有形資産については、恒久的施設を通じて行う事業に用いているかを外形的に判断できることから、その恒久的施設で使用されているかどうかを判定基準としている。ただし、その本店等が管理している資産で、賃借に相当する内部取引があることによりその恒久的施設が使用しているものは、その本店等の賃貸用資産といえるものであって、その恒久的施設の貸借対照表に計上されるような資産ではないことから、その恒久的施設に帰属させないことが適当と考えられる。

なお、有形資産に棚卸資産を含めているが、これは、恒久的施設が購入等により取得した棚卸資産で、その棚卸資産を販売等により恒久的施設を通じて行う事業に用いている場合には、その棚卸資産は恒久的施設に帰属する資産とすることが適当と考えられることによる。

一方、無形資産及び金融資産については、それぞれの資産を恒久的施設で行う事業に用いているか否かを外形的に判断することは困難といえる。そのため、無形資産及び金融資産については、それぞれの資産に関連するリスクの引受け又はリスクの管理に関する人的機能の遂行により、それぞれの資産の恒久的施設への帰属を判定することとしている。