

2 第67条の18《国外所得金額の計算の特例》関係

【制度の概要】

平成 26 年度の税制改正により、内国法人が外国税額控除の適用を受ける場合において、その内国法人の本店等と国外事業所等との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、外国税額控除の控除限度額の計算の基礎となる国外所得金額の計算上、その内部取引に係る収益の額が過大となる時、又は損失等の額が過少となる時は、その国外所得金額の計算については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された（措法 67 の 18①）。

【新設】(国外所得金額の計算の特例)

67の18-1 66の4の3(1)-1から66の4の3(6)-6までの取扱いは、内国法人の国外所得金額(法第69条第1項に規定する国外所得金額をいう。以下同じ。)の計算上、措置法第67条の18の規定を適用する場合について準用する。

【解説】

1 平成26年度の税制改正により、外国法人の本店等と恒久的施設との間の内部取引について、その内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、恒久的施設帰属所得に係る所得に対する法人税に関する法令の規定の適用については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された(措法66の4の3①)。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④利益分割法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第1号に掲げる方法をいう。)、⑤取引単位営業利益法(措置法令第39条の12の3第1項において読み替えて準用される措置法令第39条の12第8項第2号から第5号までに掲げる方法をいう。)又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている。また、その内部取引が棚卸資産の販売又は購入以外のものである場合には、上記①から⑥までの方法と同等の方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引が独立の事業者の間で通常取引の条件に従って行われるとした場合にその内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額とされている(措法66の4の3②、措令39の12の3①)。

2 また、平成26年度の税制改正により、内国法人が外国税額控除の適用を受ける場合において、その内国法人の本店等と国外事業所等との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、外国税額控除の控除限度額の計算の基礎となる国外所得金額の計算上、その内部取引に係る収益の額が過大となる時、又は損失等の額が過少となる時は、その国外所得金額の計算については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするが規定された(措法67の18①)。

この場合の内部取引に係る独立企業間価格は、上記1の独立企業間価格の算定方法(措法66の4の3②)に準じて算定した金額とされた(措法67の18②)。

3 このことから本通達では、外国法人の内部取引に係る課税の特例について定めた措置法通達66の4の3(1)-1から66の4の3(6)-6までの取扱いを、内国法人の国外所得金額の計算上、措置法第67条の18の規定を適用する場合について準用する旨を明らかにしている。

4 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の107の2-1)を定めている。

【新設】(独立企業間価格との差額の国外所得金額の調整)

67 の 18-2 措置法第 67 条の 18 第 1 項に規定する「当該内部取引は、独立企業間価格によるものとする」とは、内国法人の本店等（法第 69 条第 4 項第 1 号に規定する本店等をいう。以下同じ。）とその国外事業所等（同号に規定する国外事業所等をいう。以下同じ。）との間の内部取引（同号に規定する内部取引をいう。以下同じ。）の対価の額とした額が独立企業間価格(措置法第 67 条の 18 第 1 項に規定する独立企業間価格をいう。以下同じ。)と異なることにより、当該内国法人の当該事業年度の国外所得金額の計算上、当該内部取引に係る収益の額が過大となる場合又は損失等の額が過少となる場合は、その差額を当該事業年度の国外所得金額の計算上減算することをいうことに留意する。

(注) この差額の調整が、当該国外所得金額の計算上、例えば、損金の額に算入されない寄附金の額のうち国外源泉所得（法第 69 条第 1 項に規定する国外源泉所得をいう。）に係る所得を生ずべき業務に係る寄附金の額に対応する部分の金額に影響を及ぼす場合には、これについても再計算することに留意する。

【解説】

- 1 平成 26 年度の税制改正により、内国法人が外国税額控除の適用を受ける場合において、その内国法人の本店等と国外事業所等との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、外国税額控除の控除限度額の計算の基礎となる国外所得金額の計算上、その内部取引に係る収益の額が過大となる時、又は損失等の額が過少となる時は、その国外所得金額の計算については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするのが規定された（措法 67 の 18①）。
- 2 国外所得金額の計算上、その内部取引に係る収益の額が過大となる場合、又は損失等の額が過少となる場合とは、国外所得金額が過大となっていることをいうのであるから、このような場合には、内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額は、その国外所得金額の計算上減算することになる。
本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 3 なお、この差額の調整が、その国外所得金額の計算上、例えば、損金の額に算入されない寄附金の額のうち国外源泉所得に係る所得を生ずべき業務に係る寄附金の額に対応する部分の金額に影響を及ぼす場合があり得るが、このような場合には、その対応する部分の金額についても再計算する必要がある。
本通達の注書では、このことを留意的に明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 107 の 2-2）を定めている。

【新設】(独立企業間価格との差額の国外所得金額への加算)

67 の 18-3 国外事業所等がその本店等に支払うこととされる内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格を超える場合又は国外事業所等がその本店等から支払を受けることとされる内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格に満たない場合における独立企業間価格との差額については、国外所得金額の計算上加算できないことに留意する。

【解説】

- 1 平成 26 年度の税制改正により、内国法人が外国税額控除の適用を受ける場合において、その内国法人の本店等と国外事業所等との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、外国税額控除の控除限度額の計算の基礎となる国外所得金額の計算上、その内部取引に係る収益の額が過大となる時、又は損失等の額が過少となる時は、その国外所得金額の計算については、その内部取引は独立企業間価格によるものとするのが規定された（措法 67 の 18①）。
- 2 この規定は、国外所得金額が過大である場合に適用されるものであることから、内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なる場合であっても、国外事業所等がその本店等に支払うこととされる内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格を超える場合や国外事業所等がその本店等から支払を受けることとされる内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格に満たない場合のように、国外所得金額が過少となっている場合には適用されないことになる。
本通達では、このような場合の内部取引の対価の額とした額と独立企業間価格との差額については、国外所得金額の計算上加算することができないことを留意的に明らかにしている。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 107 の 2 - 3）を定めている。