

1 外国税額の控除

【改正】（国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算）

16-3-9 法第69条第4項第1号《国外事業所等に帰せられるべき所得》に掲げる国外源泉所得（以下この節において「国外事業所等帰属所得」という。）に係る所得の金額の計算に当たり、令第141条の3第2項《国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算》の規定に基づき、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算に関する法人税に関する法令の規定に準じて計算する場合には、次のことに留意する。

(1) 減価償却費、引当金又は準備金の繰入額等の損金算入、延払基準の方法による収益及び費用の計上等については、法人税に関する法令の規定により、内国法人の仮決算又は確定した決算において経理することを要件として適用されることとなる。

(注) 内国法人が単に国外事業所等（同号に規定する国外事業所等をいう。以下この節において同じ。）の帳簿に記帳するだけでは、これらの規定の適用がないことに留意する。

(2) 減価償却資産の償却限度額、資産の評価換えによる評価益の益金算入額又は評価損の損金算入額等を計算する場合で、国外事業所等における資産の購入その他資産の取得に相当する内部取引（同号に規定する内部取引をいう。以下この節において同じ。）があるときのこれらの計算の基礎となる各資産の取得価額は、令第141条の7第1項《特定の内部取引に係る国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算》の規定の適用があるときを除き、当該内部取引の時の価額により当該内部取引が行われたものとして計算した金額となる。

(注) 例えば、内国法人が国外事業所等に帰せられる減価償却資産につきその償却費を当該帳簿に記帳していない場合であっても、仮決算又は確定した決算において経理しているときは、当該経理した金額（当該金額が償却限度額を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額）は、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額に算入されることに留意する。

【解説】

1 平成27年度の税制改正により、内国法人の外国税額控除における国外所得金額は、「国外事業所等帰属所得に係る所得の金額」と「その他の国外源泉所得に係る所得の金額」との合計額とされるとともに、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額は、国外事業所等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て計算することとされた（令141の2、141の3①）。

また、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、国外事業所等を通じて行う事業につき、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算に関する法人税に関する法令の規定に準じて計算した場合に益金の額となる金額又は損金の額となる金額とされている（令141の3②）。

本通達では、この内国法人の各事業年度の所得の金額の計算に関する法人税に関する法令の規定に準じて計算する場合に留意すべき事項を明らかにしている。

- 2 まず、減価償却費の損金算入等のように、内国法人の仮決算又は確定した決算において経理することが法令上の要件とされている規定を準用する場合には、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算においても同様に、内国法人の仮決算又は確定した決算において経理することが要件となる。

本通達の(1)では、このことを留意的に明らかにしている。

また、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算は国外事業所等ごとに行われることから（基通 16-3-9 の2）、例えば、内国法人が、国外事業所等の管理のため、又は現地の法令等の要請に基づきその国外事業所等又は本店等において作成する国外事業所等の帳簿に減価償却費を記帳した場合に、法令上の損金経理要件が満たされることになるのか疑義が生ずる。この点、その国外事業所等の帳簿への記帳が、記帳する目的によっては内国法人の仮決算又は確定した決算に必ずしも反映されるわけではないことからすると、その記帳のみをもってその要件を満たすことにはならず、決算未反映のその減価償却費は、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額に算入されないことになる。

本通達の(1)の注書では、このことを留意的に明らかにしている。

- 3 次に、国外事業所等と本店等との間でその国外事業所等における資産の購入その他資産の取得に相当する内部取引がある場合には、その内部取引の時にその内部取引に係る資産を取得したものとして、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算に関する法人税に関する法令の規定に準じて計算することとされている（令 141 の3⑤）。よって、減価償却資産の償却限度額を計算する場合のその計算の基礎となる取得価額等は、法人税法施行令第141条の7第1項《特定の内部取引に係る国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算》の規定の適用があるときを除き、その内部取引があった時の価額によりその内部取引が行われたものとして計算することになる。なお、同項の規定の適用があるときは、その資産のその内部取引の直前の帳簿価額に相当する金額によりその内部取引が行われたものとして計算するため、この取扱いから除かれている。

本通達の(2)では、このことを留意的に明らかにしている。

- 4 ところで、内国法人が国外事業所等に帰せられる減価償却資産につきその減価償却費を国外事業所等の帳簿に記帳していない場合であっても、仮決算又は確定した決算において経理しているとき、つまり、内国法人のその事業年度の所得の金額の計算上その減価償却費を損金の額に算入しているときは、その経理した金額（その金額が国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上の償却限度額を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額）は、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額に算入されることになる。

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。

- 5 国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入される減価償却費の額について、具体的な設例をもって、その金額の計算の仕方を示すと次のとおりである。

《設例》

内国法人の本店等に帰せられていた減価償却資産（法定耐用年数：10年 償却方法：定額法）が、内部取引により国外事業所等に帰せられることとなった場合（法人税法施行令第141条の7第1項の規定の適用はないものとする。）

(1) 内国法人の減価償却資産の取得価額 1,000,000円

(2) 内部取引があった時の減価償却資産の価額	800,000 円
(3) 減価償却費として仮決算又は確定した決算において経理した金額	100,000 円
(4) 国外事業所等の帳簿に記帳した減価償却費の額	50,000 円

(計算式)

$$\text{償却限度額} = (2) \times 0.100 = 800,000 \text{ 円} \times 0.100 = 80,000 \text{ 円}$$

$$\begin{aligned} \text{損金の額に算入される減価償却費の額} &= (3) - ((3) \text{のうち償却限度額を超える部分の金額}) \\ &= 100,000 \text{ 円} - (100,000 \text{ 円} - 80,000 \text{ 円}) = 80,000 \text{ 円} \end{aligned}$$

$$\text{償却超過額} = (3) - \text{償却限度額} = 100,000 \text{ 円} - 80,000 \text{ 円} = 20,000 \text{ 円}$$

- 6 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 19-3-9）を行っている。