

【改正】(国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算における引当金の繰入額等)

16-3-15 国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上、法の規定に準じて計算した場合に損金の額となる引当金勘定への繰入額及び措置法の規定に準じて計算した場合に損金の額となる準備金（特別償却準備金を含む。以下16-3-16において同じ。）の積立額は、国外事業所等ごとに計算を行うことに留意する。この場合において、次のことは次による。

- (1) 法第52条第1項《貸倒引当金》に規定する個別評価金銭債権（以下16-3-15において「個別評価金銭債権」という。）に係る貸倒引当金勘定への繰入額のうち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すべき金額は、内国法人が国外事業所等に帰せられる個別評価金銭債権の損失の見込額として仮決算又は確定した決算において貸倒引当金勘定に繰り入れた金額（当該金額が当該個別評価金銭債権について令第96条第1項《貸倒引当金勘定への繰入限度額》の規定に準じて計算した金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）とする。
- (2) 法第52条第2項に規定する一括評価金銭債権（以下16-3-15において「一括評価金銭債権」という。）に係る貸倒引当金勘定への繰入額のうち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すべき金額は、内国法人が一括評価金銭債権の貸倒れによる損失の見込額として仮決算又は確定した決算において貸倒引当金勘定に繰り入れた金額のうち国外事業所等に係るものとして合理的に計算された金額（当該金額が当該国外事業所等に帰せられる一括評価金銭債権の額の合計額に国外事業所等貸倒実績率（当該国外事業所等が内国法人から独立して事業を行う事業者であるとして、令第96条第6項に規定する貸倒実績率を計算した場合の当該貸倒実績率をいう。以下16-3-15において同じ。）を乗じて計算した金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）とする。

(注)1 内国法人が単に国外事業所等の帳簿に記帳した金額は、仮決算又は確定した決算において貸倒引当金勘定に繰り入れた金額に該当しないことに留意する。

2 内国法人が国外事業所等の帳簿において貸倒引当金を記帳していない場合であっても、国外事業所等に帰せられる金銭債権につき仮決算又は確定した決算において貸倒引当金勘定への繰入れを行っているときは、当該金銭債権について、(1)又は(2)の適用があることに留意する。

3 内国法人が、全ての国外事業所等につき、国外事業所等貸倒実績率に代えて同項に規定する貸倒実績率により計算を行っている場合には、継続適用を条件としてこれを認める。

【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）。

さらに、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になる（基通16-3-9の2）。

2 本通達では、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上、法の規定に準じて計算した場合に損金の額となる引当金勘定への繰入額及び措置法の規定に準じて計算した場合に損金の額となる準備金の積立額は、上記1のことから、国外事業所等ごとに計算を行うことを留意的に明らかにするとともに、個別評価金銭債権及び一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入額についての具体的な取扱いを明らかにしている。

3 まず、個別評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入額について、法人税法第52条第1項《貸倒引当金》において、「損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額」のうち、「当該事業年度終了の時ににおいて当該個別評価金銭債権の取立て又は弁済の見込みがないと認められる部分の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額」に達するまでの金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされている。同項のように、損金経理、つま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必要となる。

また、個別評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入限度額となる「政令で定めるところにより計算した金額」は、法人税法施行令第96条第1項各号《貸倒引当金勘定への繰入限度額》に掲げる事実の区分に応じ同項各号に定める金額とされており、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上の個別評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入限度額は、これに準じて計算することとなる。

本通達の(1)では、これらのことを明らかにしている。

4 次に、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入額について、同法第52条第2項において、「損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額」のうち、「当該事業年度終了の時ににおいて有する一括評価金銭債権の額及び最近における売掛金、貸付金その他これらに準ずる金銭債権の貸倒れによる損失の額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額」に達するまでの金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされている。よって、一括評価金銭債権についても個別評価金銭債権と同様に、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、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必要となる。

なお、一括評価金銭債権については、貸倒引当金勘定への繰入額とそれぞれの金銭債権とのひも付き関係はなく、また、貸倒引当金勘定への繰入額は、上記2のとおり国外事業所等ごとにその計算を行うこととなるのであるから、内国法人が一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定へ繰り入れた金額のうち国外事業所等に対応する部分の金額として合理的に計算された金額が、その国外事業所等に係る「損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入

れた金額」となる。この合理的に計算された金額とは、例えば、内国法人が一括評価金銭債権の貸倒れによる損失の見込額として損金経理により貸倒引当金勘定に繰り入れた金額に、その一括評価金銭債権の帳簿価額の合計額のうち国外事業所等に帰せられる一括評価金銭債権の額の合計額の占める割合を乗じて計算した金額をいう。

また、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上の一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入限度額は、同令第96条第6項に準じて計算することとなるのであるが、この計算を国外事業所等ごとに行うのであるから、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入限度額は、国外事業所等に帰せられる一括評価金銭債権の額の合計額に、国外事業所等ごとに同項の規定に準じて計算した国外事業所等貸倒実績率を乗じて計算した金額となる。

本通達の(2)では、これらのことを明らかにしている。

- 5 本通達の(1)及び(2)の計算は国外事業所等ごとに行うのであるから、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貸倒引当金を記帳した場合に、「内国法人の仮決算又は確定した決算において経理する」という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ない。

本通達の注書の1では、このことを留意的に明らかにしている。

また、内国法人が貸倒引当金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貸倒引当金勘定への繰入額を損金の額に算入しているときは、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上も、その対応する個別評価金銭債権又は一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入額を計算して、損金の額に算入する必要がある。

本通達の注書の2では、このことを留意的に明らかにしている。

- 6 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一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入額の計算に当たっては、国外事業所等ごとに国外事業所等貸倒実績率を計算することの実務上の負担を踏まえ、全ての国外事業所等につき継続的に適用することを条件に、国外事業所等貸倒実績率に代えて、内国法人が所得の金額の計算において用いている同項の貸倒実績率を適用することを認めている。

本通達の注書の3では、このことを明らかにしている。

- 7 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通19-3-15）を行っている。