

<省略用語例>

本情報において使用した次の省略用語は、それぞれ次に掲げる法令等を示すものである。

法、(所法) …………… 所得税法 (昭和40年法律第33号)

令、(所令) …………… 所得税法施行令 (昭和40年政令第96号)

旧法、(旧所法) …………… 所得税法等の一部を改正する法律 (平成26年法律第10号) による改正前
による所得税法

復興財確法、(復興財確法) ……… 東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法 (平成23年法律第117号)

所得税基本通達、(所基通) ……… 所得税基本通達の制定について (昭和45年7月1日付直審(所)30)

法人税法、(法法) …………… 法人税法 (昭和40年法律第34号)

※ 各法令等は、平成28年10月31日現在による。

目 次

1 法第7条《課税所得の範囲》関係	
7-1 (非永住者に係る課税標準の計算……送金を受領しなかった場合)	1
2 法第95条《外国税額控除》関係	
95-5 (国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算)	3
95-7 (国外事業所等帰属所得に係る所得の金額を計算する場合の準用)	5
95-8 (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共通費用の額の配賦)	7
95-9 (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取崩額等)	8
95-10 (その他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算)	9
95-11 (その他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算における共通費用の額の配賦)	11
95-12 (その他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算における引当金の取崩額等)	12
95-13 (国際海上運輸業における運送原価の計算)	13
3 法第161条《国内源泉所得》関係	
161-3 (独立代理人に該当する者)	14
161-4 (常習代理人の範囲)	15
161-5 (継続的に又は反復して行使することの意義)	16
161-7 (在庫代理人の範囲)	17
161-12 (国内にある資産)	18
161-15 (特殊関係株主等が譲渡した発行済株式又は出資の総数又は総額に占める割合の判定時期)	19
161-30 (貸付金に準ずるもの)	20
4 法第164条《非居住者に対する課税の方法》関係	
164-1 (非居住者に対する課税関係の概要)	21
5 法第165条《総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算》関係	
165-4 (内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算)	23
165-6 (国際海上運輸業における運送原価の計算)	24
165-11 (事業場配賦経費の計算)	25
165-15 (恒久的施設を有する非居住者の総合課税に係る所得税の課税標準の計算)	26
6 法第165条の4《所得税額から控除する外国税額の必要経費不算入》関係	
165の4-1 (必要経費算入と税額控除との選択方法)	27
7 法第165条の6《非居住者に係る外国税額の控除》関係	
165の6-1 (非居住者に係る外国税額の控除)	28

8 法第212条《源泉徴収義務》関係

212-3 (内部取引から生じる所得) 29

1 法第7条《課税所得の範囲》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【改正】

(非永住者に係る課税標準の計算……送金を受領しなかった場合)

7-1 非国外源泉所得(令第17条第1号ただし書(非永住者の国外源泉所得のうち課税される部分の金額の範囲等))に規定する非国外源泉所得をいう。以下7-4までにおいて同じ。)及び国外源泉所得(同条に規定する国外源泉所得をいう。以下7-4までにおいて同じ。)を有する非永住者で国外から送金を受領しなかったものに係る課税標準は、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次により計算する。

(1) 国外源泉所得に係る所得で国内の支払に係るものがない場合 非国外源泉所得に係る全ての所得について法第2編第2章第1節((課税標準))から第3節((損益通算及び損失の繰越控除))までの規定により総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を計算する。

(2) 国外源泉所得に係る所得で国内の支払に係るものがある場合

イ 非国外源泉所得及び国外源泉所得の別ごとに法第23条((利子所得))から第35条((雑所得))まで(令第17条第2号後段に規定する所得については、同号後段)の規定により各種所得の金額(各種所得のうち損失を生じているものについては、その損失の金額。以下7-2までにおいて同じ。)を計算する。

ロ イにより計算した各種所得の金額のうち国外源泉所得に係るものについては、令第17条第3号の規定を適用して国内の支払に係る各種所得の金額を計算する。

ハ イにより計算した非国外源泉所得に係る各種所得の金額とロにより計算した国外源泉所得に係る各種所得で国内の支払に係るものの金額とを同種類のものごとに合計する。

ニ ハにより合計したそれぞれの各種所得の金額で令第17条第2号後段に規定する所得に係るものについては、その所得の種類に応じ、それぞれ次により計算する。

(イ) 給与所得又は退職所得については、それぞれ法第28条第2項及び第4項((給与所得))又は第30条第2項((退職所得))の規定により給与所得の金額又は退職所得の金額を計算する。

(ロ) 山林所得、譲渡所得又は一時所得については、それぞれ法第32条第4項((山林所得))、第33条第4項((譲渡所得))又は第34条第3項((一時所得))に規定する特別控除額を控除し、山林所得の金額、譲渡所得の金額又は一時所得の金額を計算する。

ホ ハ及びニにより計算した各種所得の金額を基として、法第22条((課税標準))の規定により総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を計算する。

《説明》

1 非永住者の課税所得の範囲は、原則として国外源泉所得については外国に課税を譲歩しつつ、そのうち国内で支払われたもの及び国外から送金されたものについては、我が国の課税の範囲とされていた(旧所法7①二)。

2 平成26年度税制改正において、外国税額控除における国外源泉所得(所法95④)の範囲が明確化されたことに伴い、非永住者の課税所得の範囲も、原則として国外源泉所得については外国に課税

を譲歩しつつ、そのうち国内で支払われたもの及び国外から送金されたものについては、我が国の課税の範囲とする規定の明確化が行われた（所法 7①二）。これにより、非永住者の課税所得の範囲は、「国外源泉所得以外の所得」（＝非国外源泉所得）及び「国外源泉所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたもの」とされることとなった。

本通達の改正は、上記の改正事項を踏まえ、規定の整備を図ったものである。

- 3 なお、国外源泉所得に該当しない国外資産の譲渡による所得は、「非国外源泉所得」として、支払地や送金の有無にかかわらず、非永住者の課税所得の範囲に含まれることに留意する。

2 法第95条《外国税額控除》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算）

95-5 令第221条の3第1項（（国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算））に規定する「国外事業所等（……）を通じて行う事業に係る所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額」とは、現地における外国所得税の課税上その課税標準とされた所得の金額そのものではなく、その年分において生じた同項に規定する国外事業所等帰属所得（以下第95条関係において「国外事業所等帰属所得」という。）に係る所得の計算につき法（措置法その他所得税に関する法令で法以外のものを含む。）の規定を適用して計算した場合におけるその年分の課税標準となるべき所得の金額をいう。

（注）非永住者に係る調整国外所得金額の計算の基礎となる国外所得金額は、国内において支払われ、又は国外から送金されたものに限られることに留意する。

《説明》

1 居住者の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所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額とされる（所令221の2、221の3①）。

外国税額控除の控除限度額は、次の算式によって計算した金額とされる（所令222①）。

（算式）

$$\text{その年分の全世界所得金額に対する所得税額} \times \frac{\text{その年分の調整国外所得金額}}{\text{その年分の全世界所得金額}}$$

（注）調整国外所得金額とは、法第70条第1項若しくは第2項《純損失の繰越控除》又は第71条《雑損失の繰越控除》の規定を適用しないで計算した場合の国外所得金額（非永住者については、当該国外源泉所得のうち、国内において支払われ、又は国外から送金されたものに限る。）をいう（所令222③）。

2 この算式の意味するところは、その年分の全世界所得金額に対して我が国の税法により課税されるべき所得税額のうち、国外源泉の所得に対応する部分の金額を限度として外国税額の控除を認めるというものであり、換言すれば、国内源泉の所得に対して課されるべき所得税額にまで浸食して控除を認めることはしないということである。

したがって、この場合の調整国外所得金額及びその計算の基礎となる国外事業所等帰属所得に係る所得の金額は、全世界所得金額と同じ計算原理によって計算したものでなければならないから、外国におけるその国の法令に定める課税標準の計算方法にかかわらず、我が国の所得税法、租税特別措置法その他の関係法令の規定によって計算した金額によるべきものとされる。

3 この点、法令上も、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

行う事業に係る所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額」と規定されており（所令221の3①）、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額について我が国の税法に基づき計算した金額によることは自明なのであるが、念のためその旨を本通達本文において明らかにしている。

- 4 なお、本通達の注書では、非永住者における国外所得金額は、当該国外所得金額のうち、国内において支払われ、又は国外から送金された国外源泉所得に係る部分に限られることを留意的に明らかにしている。

【新設】

（国外事業所等帰属所得に係る所得の金額を計算する場合の準用）

95-7 居住者の国外事業所等帰属所得に係る所得の金額を計算するに当たっては、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる取扱いを準用する。

- (1) 法第95条第4項第1号に規定する内部取引から生ずる国外事業所等帰属所得に係る所得の金額を計算する場合 165-4、165-5、165-7及び165-8の取扱い
- (2) 令第221条の3第6項の規定により共通費用の額を配分する場合 165-10の取扱い
- (3) 令第221条の4第1項（（国外事業所等に帰せられるべき純資産に対応する負債の利子））の規定により、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額に算入されないこととなる金額を計算する場合 165の3-1、165の3-2、165の3-4、165の3-5及び165の3-7から165の3-10までの取扱い

《説明》

- 1 居住者の外国税額控除に係る控除限度額の計算の基礎となる国外所得金額の計算において、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算規定及び国外事業所等に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の必要経費不算入規定が定められている（所令221の3、221の4）。
- 2 国外事業所等帰属所得は、居住者が国外事業所等を通じて事業を行う場合において、その国外事業所等がその居住者から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、その国外事業所等が果たす機能、その国外事業所等において使用する資産、その国外事業所等とその居住者の事業場等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その国外事業所等に帰せられるべき所得とされており（所法95④一）、恒久的施設帰属所得と同様、国外事業所等及びその居住者の事業場等が果たす機能並びにその国外事業所等及びその事業場等に関する事実の分析による内部取引の認識及び所得認識を行うことになる。
この場合の居住者の内部取引から生ずる国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算についても、非居住者の内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算と同様の考え方にに基づき行うことになることから、本通達の(1)では、非居住者の内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算について定めた所得税基本通達のうち一定のものを、居住者の内部取引から生ずる国外事業所等帰属所得に係る各種所得の金額の計算を行う場合に準用することを明らかにしている。
- 3 また、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上、国外事業所等帰属所得に係る所得を生ずべき業務とそれ以外の業務に共通する販売費、一般管理費その他の費用（共通費用）の意義についての基本的な考え方は、非居住者の事業場配賦経費の配分の基礎となる費用の意義についての考え方と同様であることから、その費用の意義について定めた所得税基本通達を共通費用の額を配分する場合に準用することを本通達の(2)において明らかにしている。
- 4 なお、国外事業所等に帰せられるべき純資産に対応する負債の利子の必要経費不算入の基本的な

考え方は、恒久的施設に帰せられるべき純資産に対応する負債の利子の必要経費不算入（所法165の3）の考え方と同様であることから、これについて定めた所得税基本通達のうち一定のものを、必要経費に算入されない金額の計算を行う場合に準用することを本通達の(3)において明らかにしている。

【新設】

(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共通費用の額の配賦)

95-8 令第221条の3第6項に規定する共通費用の額については、個々の業務ごと、かつ、個々の費目ごとに同項に規定する合理的と認められる基準により国外事業所等帰属所得に係る所得を生ずべき業務（以下この項において「国外業務」という。）に配分するのであるが、全ての共通費用の額を一括して、その年分の不動産所得に係る総収入金額、事業所得に係る総収入金額又は雑所得に係る総収入金額のうち国外業務に係る収入金額の占める割合を用いて国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額として配分すべき金額を計算して差し支えない。

《説明》

- 1 居住者の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所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額とされる（所令221の2、221の3①）。
- 2 居住者の国外事業所等帰属所得に係る所得の金額を計算する場合において、必要経費に算入された金額のうち法第37条第1項《必要経費》に規定する販売費、一般管理費その他の費用で、国外事業所等帰属所得に係る所得を生ずべき業務とそれ以外の業務の双方に関連して生じたものの額（共通費用の額）があるときは、これらの業務に係る収入金額、資産の価額、使用人の数その他の基準のうちこれらの業務の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる基準により国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上の必要経費として配分することとされる（所令221の3⑥）。
- 3 本通達では、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額を計算する場合における共通費用の額について、個々の業務の内容及び個々の費用の性質に照らして合理的と認められる基準を用いて、それぞれ配分することを原則としながらも、個人事業者の事務負担等に配慮し、全ての共通費用の額を一括して、その年分の不動産所得、事業所得又は雑所得に係る総収入金額のうち国外事業所等帰属所得に係る所得を生ずべき業務に係る収入金額の占める割合を用いて、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額として配分すべき金額を計算する（いわゆる収入あん分）ことを認める旨を明らかにしている。

【新設】

(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取崩額等)

95-9 その年の前年以前の各年分においてその繰入額又は積立額を国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額に算入した引当金又は準備金の取崩し等による収入金額がある場合には、当該収入金額のうちその繰入れをし、又は積立てをした年分において国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額に算入した金額に対応する部分の金額を当該取崩し等に係る年分の国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上、収入金額に算入する。

(注) その年分において個人の死亡により被相続人から引継ぎを受けた引当金又は準備金の取崩し等による収入金額がある場合には、当該収入金額のうち当該被相続人においてその繰入れをし、又は積立てをした年分の国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額に算入した金額に対応する部分の金額についても、同様とする。

《説明》

- 1 居住者の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所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額とされる(所令221の2、221の3①)。
- 2 本通達では、引当金又は準備金の取崩し等の段階において、居住者のその年分の各種所得の金額の計算上、収入金額に算入した引当金又は準備金の取崩額等のうち、その年の前年以前の各年分における繰入れ又は積立ての段階で国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上必要経費として算入した金額に対応する部分の金額を、取崩し等を行ったその年分の国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上収入金額に算入することを明らかにしている。
- 3 なお、個人の死亡により被相続人から引継ぎを受けた引当金又は準備金がある場合、一定の要件を満たすときは、相続人への引当金又は準備金の引継ぎが認められている(所令147等)。この場合の被相続人から引継ぎを受けた引当金又は準備金の取崩額等の配分については、被相続人における国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上必要経費に算入した金額に対応する部分の金額を、相続人における国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上収入金額に算入することになる。

本通達の注書では、このことを明らかにしている。

【新設】

（その他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算）

95-10 令第221条の6第1項（（その他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算））に規定する「国外源泉所得に係る所得のみについて各年分の所得税を課するものとした場合に課税標準となるべきその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額に相当する金額」とは、現地における外国所得税の課税上その課税標準とされた所得の金額そのものではなく、その年分において生じた令第221条の2第2号（（国外所得金額））に掲げる国外源泉所得（以下第95条関係において「その他の国外源泉所得」という。）に係る所得の計算につき法（措置法その他所得税に関する法令で法以外のものを含む。）の規定を適用して計算した場合におけるその年分の課税標準となるべき所得の金額をいう。

《説明》

- 1 居住者の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所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額とされる（所令221の2、221の3①）。

外国税額控除の控除限度額は、次の算式によって計算した金額とされる（所令222①）。

（算式）

$$\text{その年分の全世界所得金額に対する所得税額} \times \frac{\text{その年分の調整国外所得金額}}{\text{その年分の全世界所得金額}}$$

（注）調整国外所得金額とは、法第70条第1項若しくは第2項《純損失の繰越控除》又は第71条《雑損失の繰越控除》の規定を適用しないで計算した場合の国外所得金額（非永住者については、当該国外源泉所得のうち、国内において支払われ、又は国外から送金されたものに限る。）をいう（所令222③）。

- 2 この算式の意味するところは、その年分の全世界所得金額に対して我が国の税法により課税されるべき所得税額のうち、国外源泉の所得に対応する部分の金額を限度として外国税額の控除を認めるというものであり、換言すれば、国内源泉の所得に対して課されるべき所得税額にまで浸食して控除を認めることはしないということである。

したがって、この場合の調整国外所得金額及びその計算の基礎となるその他の国外源泉所得に係る所得の金額は、全世界所得金額と同じ計算原理によって計算したものでなければならないから、外国におけるその国の法令に定める課税標準の計算方法にかかわらず、我が国の所得税法、租税特別措置法その他の関係法令の規定によって計算した金額によるべきものとされる。

- 3 この点、法令上も、その他の国外源泉所得に係る所得の金額は、「同号に掲げる国外源泉所得に係る所得のみについて各年分の所得税を課するものとした場合に課税標準となるべきその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額に相当する金額」と規定されており（所令221

の6①)、その他の国外源泉所得に係る所得の金額について我が国の税法に基づき計算した金額によることは自明なのであるが、念のためその旨を本通達において明らかにしている。

【新設】

(その他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算における共通費用の額の配賦)

95-11 令第221条の6第2項に規定する共通費用の額については、個々の業務ごと、かつ、個々の費目ごとに同項に規定する合理的と認められる基準によりその他の国外源泉所得に係る所得を生ずべき業務（以下この項において「国外業務」という。）に配分するのであるが、全ての共通費用の額を一括して、その年分の不動産所得に係る総収入金額、事業所得に係る総収入金額又は雑所得に係る総収入金額のうち国外業務に係る収入金額の占める割合を用いてその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額として配分すべき金額を計算して差し支えない。

《説明》

- 1 居住者の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所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額とされる（所令221の2、221の3①）。
- 2 居住者のその他の国外源泉所得に係る所得の金額を計算する場合において、必要経費に算入された金額のうち法第37条第1項《必要経費》に規定する販売費、一般管理費その他の費用で、その他の国外源泉所得に係る所得を生ずべき業務とそれ以外の業務の双方に関連して生じたものの額（共通費用の額）があるときは、これらの業務に係る収入金額、資産の価額、使用人の数その他の基準のうちこれらの業務の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる基準によりその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上の必要経費として配分することとされる（所令221の6②）。
- 3 本通達では、その他の国外源泉所得に係る所得の金額を計算する場合における共通費用の額について、個々の業務の内容及び個々の費用の性質に照らして合理的と認められる基準を用いて、それぞれ配分することを原則としながらも、個人事業者の事務負担等に配慮し、全ての共通費用の額を一括して、その年分の不動産所得、事業所得又は雑所得に係る総収入金額のうちその他の国外源泉所得に係る所得を生ずべき業務に係る収入金額の占める割合を用いて、その他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額として配分すべき金額を計算する（いわゆる収入あん分）ことを認める旨を明らかにしている。

【新設】

(その他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算における引当金の取崩額等)

95-12 その年の前年以前の各年分においてその繰入額又は積立額をその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額に算入した引当金又は準備金の取崩し等による収入金額がある場合には、当該収入金額のうちその繰入れをし、又は積立てをした年分においてその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額に算入した金額に対応する部分の金額を当該取崩し等に係る年分のその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上、収入金額に算入する。

(注) その年分において個人の死亡により被相続人から引継ぎを受けた引当金又は準備金の取崩し等による収入金額がある場合には、当該収入金額のうち当該被相続人においてその繰入れをし、又は積立てをした年分のその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費の額に算入した金額に対応する部分の金額についても、同様とする。

《説明》

- 1 居住者の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所得のみについて所得税を課するものとした場合に課税標準となるべき金額とされる(所令221の2、221の3①)。
- 2 本通達では、引当金又は準備金の取崩し等の段階において、居住者のその年分の所得の金額の計算上収入金額に算入した引当金又は準備金の取崩額等のうち、その年の前年以前の各年分における繰入れ又は積立ての段階でその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費として算入した金額に対応する部分の金額を、取崩し等を行ったその年分のその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上収入金額に算入することを明らかにしている。
- 3 なお、個人の死亡により被相続人から引継ぎを受けた引当金又は準備金がある場合、一定の要件を満たすときは、相続人への引当金又は準備金の引継ぎが認められている(所令147等)。この場合の被相続人から引継ぎを受けた引当金又は準備金の取崩額等の配分については、その他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費に算入した金額に対応する部分の金額を、相続人におけるその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上収入金額に算入することになる。

本通達の注書では、このことを明らかにしている。

【新設】

（国際海上運輸業における運送原価の計算）

95-13 法第95条第4項第15号の国内及び国外にわたって船舶による運送の事業（以下この項において「国際海上運輸業」という。）を行うことにより生ずる所得のうち国外において行う業務につき生ずべき所得に係る所得の金額を計算する場合におけるその原価の額は、原則として個々の運送ごとに計算するのであるが、継続して次の算式により計算した金額を当該運送の原価の額として差し支えない。

（算式）

$$\frac{\text{国際海上運輸業に係るその年分の運送の原価の額の合計額}}{\text{分母の金額のうち同号に規定する「国外において行う業務」に係るもの}} \times \frac{\text{国際海上運輸業に係るその年分の運送収入の額の合計額}}{\text{国際海上運輸業に係るその年分の運送収入の額の合計額}}$$

《説明》

1 居住者の外国税額控除に係る控除限度額の計算において、国外所得金額の一つとして国内及び国外にわたって船舶による運送の事業（国際海上運輸業）を行うことにより生ずる所得のうち国外において行う業務につき生ずべき所得で一定のものが規定されている（所法95④十五）。

この国際海上運輸業を行うことにより生ずる所得の収入金額は、いわゆる積地主義により国外において乗船し又は船積みをした旅客又は貨物に係る収入金額を国外源泉の収入金額とすることとなっているものの（所令225の12）、船員給与、船舶の償却費、燃料、港費等の運送原価をどのような基準で個々の収入金額に対応させるべきなのかが困難なことが少なくない。

2 本通達では、国際海上運輸業を行うことにより生ずる所得の収入金額に対応する原価の額について、個々の運送収入に対応させてその計算をすることを原則としながらも、個人事業者の事務負担等に配慮し、全ての原価の額を一括して、その年分の運送収入の額の合計額のうち国外業務に係るものの占める割合を用いて計算する（いわゆる収入あん分）ことを認める旨を明らかにしている。

3 法第161条《国内源泉所得》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（独立代理人に該当する者）

161-3 令第1条の2第3項各号に掲げる者から除かれる「その者が、その事業に係る業務を、当該各号に規定する非居住者又は外国法人に対し独立して行い、かつ、通常の方法により行う場合における当該者」とは、次に掲げる要件のいずれも満たす者をいうことに留意する。

- (1) 代理人として当該業務を行う上で、詳細な指示や包括的な支配を受けず、十分な裁量権を有するなど本人である非居住者又は外国法人から法的に独立していること。
- (2) 当該業務に係る技能と知識の利用を通じてリスクを負担し、報酬を受領するなど本人である非居住者又は外国法人から経済的に独立していること。
- (3) 代理人として当該業務を行う際に、代理人自らが通常行う業務の方法又は過程において行うこと。

《説明》

1 国内源泉所得を有する非居住者又は外国法人については、恒久的施設（PE）の有無等に応じて所得税の課税範囲や課税方法が定められており、国内に自己のために契約を締結する権限のある者等（以下「代理人等」という。）を置く非居住者又は外国法人は、我が国に恒久的施設を有するものとされている（所法2①八の四ハ、所令1の2③）。

その一方で、我が国の締結している租税条約及びOECDモデル租税条約においては、上記のような権限を有する代理人であっても独立の地位を有する代理人（以下「独立代理人」という。）は恒久的施設とされる代理人から除かれていることを踏まえ、国内法においても代理人等の範囲から独立代理人（その者が、その事業に係る業務を非居住者又は外国法人に対し独立して行い、かつ、通常の方法により行う場合における当該者）を除外することとされている（所令1の2③柱書）。

2 本通達では、OECDモデル租税条約コメンタリーにおける独立代理人の判断基準を踏まえ、上記の3つの要件をいずれも満たす者が恒久的施設とされる代理人から除外される独立代理人に該当することを留意的に明らかにしている。

【新設】

(常習代理人の範囲)

161-4 令第1条の2第3項第1号に掲げる「非居住者又は外国法人のために、その事業に関し契約（……）を締結する権限を有し、かつ、これを継続的に又は反復して行使する者」（以下161-6までにおいて「常習代理人」という。）には、契約書に調印する権限は与えられていないが、契約内容につき実質的に合意する権限を与えられている者が含まれる。

(注) 常習代理人は、特定の非居住者又は外国法人のためにのみ同号に規定する権限を行使する者に限られないことに留意する。

《説明》

1 国内源泉所得を有する非居住者又は外国法人については、恒久的施設（PE）の有無等に応じて所得税の課税範囲や課税方法が定められており、国内に自己のために契約を締結する権限のある者等（以下「代理人等」という。）を置く非居住者又は外国法人は我が国に恒久的施設を有するものとされている（所法2①八の四ハ）。

この場合の代理人等は、次に掲げる者（その者が、その事業に係る業務を非居住者又は外国法人に対し独立して行い、かつ、通常の方法により行う場合における当該者を除く。）をいうこととされている（所令1の2③）。

① 非居住者又は外国法人のために、その事業に関し契約（その非居住者又は外国法人が資産を購入するための契約を除く。）を締結する権限を有し、かつ、これを継続的に又は反復して行使する者（その非居住者又は外国法人の事業と同一又は類似の事業を営み、かつ、その事業の性質上欠くことができない必要に基づきその非居住者又は外国法人のために当該契約の締結に係る業務を行う者を除く。）【常習代理人】

② 非居住者又は外国法人のために、顧客の通常要求に必ず程度数量の資産を保管し、かつ、当該資産を顧客の要求に応じて引き渡す者【在庫代理人】

③ 専ら又は主として一の非居住者（その親族その他その非居住者と特殊の関係のある者を含む。）又は外国法人（その外国法人の主要な株主等その他その外国法人と特殊の関係のある者を含む。）のために、継続的に又は反復して、その事業に関し契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうちの重要な部分をする者【従属代理人】

2 本通達においては、上記1①のいわゆる常習代理人の範囲に関する取扱いが定められており、この常習代理人には、契約書に調印する権限は与えられていないが、契約内容につき実質的に合意する権限を与えられている者が含まれることが明らかにされている。これは、実質的に常習代理人を置きながら単に調印権限を与えていないことを理由に課税を免れようとするような事例を防止する趣旨である。

3 なお、この場合の常習代理人には、上記1③のいわゆる従属代理人とは異なり、特定の非居住者又は外国法人のためにのみ代理をする者のほか、複数の非居住者又は外国法人の代理をする者も含まれることになっており、本通達の注書において、このことが留意的に明らかにされている。

【新設】

(継続的に又は反復して行使することの意義)

161-5 令第1条の2第3項第1号に掲げる常習代理人には、長期の代理契約に基づいて非居住者又は外国法人のために同号に規定する権限を行使する者のほか、個々の代理契約は短期的であるが、2以上の代理契約に基づいて継続的に又は反復して一の非居住者又は外国法人のために当該権限を行使する者が含まれる。

《説明》

- 1 非居住者又は外国法人のために、その事業に関し契約（その非居住者又は外国法人が資産を購入するための契約を除く。）を締結する権限を有し、かつ、これを継続的に又は反復して行使する者（その非居住者又は外国法人の事業と同一又は類似の事業を営み、かつ、その事業の性質上欠くことができない必要に基づきその非居住者又は外国法人のために当該契約の締結に係る業務を行う者を除く。）は、恒久的施設とされる代理人等に該当する（所令1の2③一）。

- 2 これに該当する者を一般に常習代理人というが、この場合の「継続的に又は反復して行使する」という要件については、特定（必ずしも少数である必要はない。）の非居住者又は外国法人のために反復、継続してその代理権限を行使しているということであるから、個々の代理契約は短期的であるが、2以上の代理契約に基づいて継続的に又は反復して一の非居住者又は外国法人のために当該権限を行使する者が含まれることを本通達は明らかにしている。

【新設】

(在庫代理人の範囲)

161-7 令第1条の2第3項第2号に掲げる「非居住者又は外国法人のために、……資産を保管し、かつ、当該資産を顧客の要求に応じて引き渡す者」には、例えば、石油販売業を営む外国法人のために常時国内の空港において航空燃料を保管し、当該外国法人との間で燃料の供給契約を締結している航空会社に対し、その要求に応じて随時給油を行う者が該当する。

《説明》

- 1 非居住者又は外国法人のために、顧客の通常¹の要求に応ずる程度の数量の資産を保管し、かつ、当該資産を顧客の要求に応じて引き渡す者は、恒久的施設とされる代理人等に該当する（所令1の2③二）。
- 2 これに該当する者を一般に在庫代理人といい、本通達は、その具体的な例が示されたものである。すなわち、在庫代理人には、例えば、石油販売業を営む外国法人のために常時国内の空港において航空燃料を保管し、当該外国法人との間で燃料の供給契約を締結している航空会社に対し、その要求に応じて随時給油を行うような者をいうものとされる。

【新設】

（国内にある資産）

161-12 法第161条第1項第2号又は第3号の規定の適用上、非居住者の有する資産（棚卸資産である動産を除く。以下この項において同じ。）が国内にあるかどうかは、令第280条（（国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得））又は令第281条（（国内にある資産の譲渡により生ずる所得））に定めるところによるもののほか、おおむね次に掲げる資産の区分に応じ、それぞれ次に掲げる場所が国内にあるかどうかにより判定する。

- (1) 動産 その所在地。ただし、国外又は国内に向けて輸送中の動産については、その目的地とする。
- (2) 不動産又は不動産の上に存する権利 その不動産の所在地
- (3) 登録された船舶又は航空機 その登録機関の所在地
- (4) 鉱業権、租鉱権又は採石権（これらの権利に類する権利を含む。） その権利に係る鉱区又は採石場の所在地

《説明》

1 国内にある資産の運用若しくは保有により生ずる所得又は国内にある資産の譲渡により生ずる所得で一定のものは、国内源泉所得に当たるものとされる（所法161①二、三）。

したがって、非居住者の有する資産について、それが「国内にある」かどうかは国内源泉所得の判定に直接影響することになるのであるが、この点については、令第280条《国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得》等に特に定められているものを除いては、一般にその資産の物理的な所在場所が国内にあるかどうかを基準とするのが自然である。

そこで、このような基本的な考え方に立ち、本通達において資産の種類ごとに判定の基準が明らかにされている。

2 動産又は不動産若しくは不動産の上に存する権利については、上記の基本的な考え方から、動産又は不動産若しくは不動産の上に存する権利の所在地を基準として国内にあるかどうかを判定するものとしている【本通達の(1)(2)】。

登録された船舶又は航空機については、その登録機関の所在地を基準とすることとされている【本通達の(3)】。これは、船舶や航空機は動産なのであるが、一定の場所に定着することなく、常に移動する性質を有するものであり、このような資産については、いわば法的な意味における所在場所を基準とするのが合理的であることを踏まえたものである。

鉱業権、租鉱権又は採石権については、その権利に係る鉱区又は採石場の所在地によることとしている【本通達の(4)】。これは、鉱業権、租鉱権はいずれも鉱物とみなされ不動産に関する規定が準用されるし（鉱業法12、71）、その権利に基づく所得が生ずる場所は、鉱区又は採石場であることを踏まえたものである。

【新設】

（特殊関係株主等が譲渡した発行済株式又は出資の総数又は総額に占める割合の判定時期）

161-15 令第281条第6項第2号に規定する特殊関係株主等の譲渡した株式又は出資の総数又は総額が同号の内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の5%以上になるかどうかは、同号に規定する譲渡年の中途において当該内国法人が行った増資等により当該発行済株式又は出資の総数又は総額に異動があった場合においても、当該譲渡年において最初に当該株式又は出資を譲渡した直前の当該発行済株式又は出資の総数又は総額に基づいて計算することに留意する。

《説明》

- 1 内国法人の特殊関係株主等である非居住者が行うその内国法人の株式等の譲渡による所得については、当該非居住者が恒久的施設を有するかどうかにかかわらず、国内源泉所得として課税対象とされるのであるが（所法161④三、所令281④四口）、この場合の株式等の譲渡による所得というのは、次の①及び②の要件を満たす場合のその譲渡の日の属する年（以下「譲渡年」という。）における②の株式又は出資による所得をいうこととされる（所令281⑥）。
 - ① 譲渡年以前3年内のいずれかの時において、内国法人の特殊関係株主等がその内国法人の発行済株式又は出資（②において「発行済株式等」という。）の総数又は総額の25%以上に相当する数又は金額の株式又は出資（その特殊関係株主等が令第281条第4項第3号に掲げる者である場合には、同号の組合財産であるものに限る。②において同じ。）を所有していたこと。
 - ② 譲渡年において、その非居住者を含むその内国法人の特殊関係株主等が、最初にその内国法人の株式又は出資の譲渡をする直前のその内国法人の発行済株式等の総数又は総額の5%以上に相当する数又は金額の株式又は出資の譲渡をしたこと。

つまり、その内国法人の特殊関係法人等のグループが、過去3年内のいずれかの時において持株割合が25%以上になっていた内国法人の株式を1年間に5%以上譲渡した場合に、その特殊関係法人等のグループの中に含まれている非居住者の譲渡した株式又は出資の譲渡による所得について、これを国内源泉所得として課税対象とするというものである。
- 2 本通達においては、譲渡年の中途において増資等によりその内国法人の発行済株式の総数に異動があった場合においても、その譲渡年において最初にその株式を譲渡した直前のその発行済株式の総数に基づいて計算することになることを、法令上明らかとされているものの、留意的に明らかにしている。

【改正】

(貸付金に準ずるもの)

161-30 法第161条第1項第10号に規定する「国内において業務を行う者に対する貸付金」に準ずるものには、国内において業務を行う者に対する債権で次に掲げるようなものが含まれることに留意する。

- (1) 預け金のうち同項第8号ハに掲げる預貯金以外のもの
- (2) 保証金、敷金その他これらに類する債権
- (3) 前渡金その他これに類する債権
- (4) 他人のために立替払をした場合の立替金
- (5) 取引の対価に係る延払債権
- (6) 保証債務を履行したことに伴って取得した求償権
- (7) 損害賠償金に係る延払債権
- (8) 当座貸越に係る債権

《説明》

- 1 国内において業務を行う者に対する貸付金（これに準ずるものを含む。）で当該業務に係るものの利子は、国内源泉所得に当たるものとされている（所法161⑩十）。
- 2 本通達では、この貸付金に含まれる「これに準ずるもの」とはどのようなものをいうのか、例示により明らかにしている。
なお、これらのものは、その性質、内容等において貸付金と同視できる場合に貸付金に準ずるものとして取り扱うこととなるのであって、その名目のみをもって、一律に貸付金に準ずるものとして取り扱うこととはならないことに留意する。
- 3 また、本通達(1)の預け金から預貯金が除かれているのは、預貯金の利子については、別途国内源泉所得（所法161⑧八）として定められているからである。

4 法第164条《非居住者に対する課税の方法》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【改正】

（非居住者に対する課税関係の概要）

164-1 非居住者に対する課税関係の概要は、表5のとおりである。なお、この表は、法に規定する課税関係の概要であるから、租税条約にはこれと異なる定めのあるものがあることに留意する。

〔表5〕

所得の種類	非居住者の区分			非居住者		(参考)
	恒久的施設を有する者		恒久的施設を有しない者	所得税の源泉徴収		外国法人
	恒久的施設 帰属所得	その他の 所得				
(事業所得)	【課税対象外】		無	無	無	
①資産の運用・保有により生ずる所得 (⑦から⑩に該当するものを除く。)	【総合課税】		無	無	無	
②資産の譲渡により生ずる所得	【課税対象外】		無	無	無	
③組合契約事業利益の配分	【課税対象外】		20%	20%	20%	
④土地等の譲渡による所得	【課税対象外】		10%	10%	10%	
⑤人的役務提供事業の所得	【源泉徴収の上、総合課税】		20%	20%	20%	
⑥不動産の賃貸料等	【源泉徴収の上、総合課税】		20%	20%	20%	
⑦利子等	【源泉徴収の上、総合課税】		15%	15%	15%	
⑧配当等	【源泉徴収の上、総合課税】		20%	20%	20%	
⑨貸付金利子	【源泉徴収の上、総合課税】		20%	20%	20%	
⑩使用料等	【源泉徴収の上、総合課税】		20%	20%	20%	
⑪給与その他の人的役務の提供に対する報酬、公的年金等、退職手当等	【源泉分離課税】		20%	—	—	
⑫事業の広告宣伝のための賞金	【源泉分離課税】		20%	20%	20%	
⑬生命保険契約に基づく年金等	【源泉分離課税】		20%	20%	20%	
⑭定期積金の給付補填金等	【源泉分離課税】		15%	15%	15%	
⑮匿名組合契約等に基づく利益の分配	【源泉分離課税】		20%	20%	20%	
⑯その他の国内源泉所得	【総合課税】	【総合課税】	無	無	無	

(注) 1 恒久的施設帰属所得が、上記の表①から⑯までに掲げる国内源泉所得に重複して該当する
場合があることに留意する。

2 上記の表②資産の譲渡により生ずる所得のうち恒久的施設帰属所得に該当する所得以外の
ものについては、令第281条第1項第1号から第8号までに掲げるもののみ課税される。

3 措置法の規定により、上記の表において総合課税の対象とされる所得のうち一定のものに
ついては、申告分離課税又は源泉分離課税の対象とされる場合があることに留意する。

4 措置法の規定により、上記の表における源泉徴収税率のうち一定の所得に係るものについ
ては、軽減又は免除される場合があることに留意する。

《説明》

1 平成26年度税制改正により、国内法における国際課税の原則が、総合主義から帰属主義に改められた。帰属主義導入後は、非居住者が恒久的施設（所法2①八の四）を有する場合には、恒久的施設に帰せられる所得（恒久的施設帰属所得）に限って居住者と同様に所得税の総合課税の対象とし、恒久的施設を有する非居住者の恒久的施設に帰属しない国内源泉所得や恒久的施設を有しない非居住者の国内源泉所得については、次の①から⑤までの所得を除いて、所得税の源泉徴収のみで課税関係が終了する仕組みとなっている。

① 国内にある資産の運用・保有による所得

② 国内にある資産の譲渡による所得（恒久的施設帰属所得に該当する所得以外のものについては、令第281条第1項第1号から第8号まで《国内にある資産の譲渡により生ずる所得》に掲げる資産の譲渡によるものに限る。）

③ 人的役務の提供の対価

④ 国内不動産の貸付の対価

⑤ その他その源泉が国内にある所得

本通達は、以上の課税関係の概要を図示したものである。

2 なお、本通達の注書の1では、恒久的施設帰属所得がその他の国内源泉所得と重複して該当する場合があることを留意的に明らかにしている。したがって、例えば、非居住者の恒久的施設に帰属する法第161条第1項第8号《国内源泉所得》に規定する利子等については、同号に基づく利子等として所得税を源泉徴収された上、恒久的施設帰属所得として総合課税の対象とされることとなる（ただし、下記3のとおり、租税特別措置法による課税方法等の修正を受ける場合がある。）。

3 また、租税特別措置法の規定により、法第161条《国内源泉所得》、第164条《非居住者に対する課税の方法》、第212条《源泉徴収義務》又は第213条《徴収税額》の規定とは異なる定め（課税方法、源泉徴収税率）がされているので、これを注書の3、4で留意している。

※ 表5の税率は、所得税のみの税率となっている。平成25年1月1日から平成49年12月31日までの間に生ずる所得について所得税を源泉徴収する際は、復興特別所得税を併せて源泉徴収することに留意する（復興財確法28）。

ただし、租税条約の規定により、所得税法及び租税特別措置法に規定する税率以下の限度税率が適用される場合には、復興特別所得税を併せて源泉徴収する必要はない（復興財確法33）。

5 法第165条 《総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

(内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算)

165-4 法第165条第2項第1号に規定する内部取引（以下第165条関係において「内部取引」という。）から生ずる恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算については、37-2、46-1、52-1から52-24まで及び60の4-1の取扱いを除き、前編第1章第1節第1款から第5款まで及び第7款の取扱いを準用する。

《説明》

- 1 恒久的施設を有する非居住者の恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算については、原則として、居住者に係る所得税の課税標準等の計算の規定に準じて計算することとされる（所法165）。したがって、居住者の各種所得の金額の計算について定めた所得税基本通達の取扱いについても、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。
- 2 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各種所得の金額の計算については、居住者の各種所得の金額の計算に係る所得税基本通達第2編第1章第1節第1款から第5款まで及び第7款の取扱いのうち、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) 所得税基本通達37-2 《必要経費に算入すべき費用の債務確定の判定》の取扱い
恒久的施設を有する非居住者の恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算上、法第37条第1項《必要経費》に規定する必要経費のうち、内部取引に係るものについては、債務の確定しないものを含むものとされていることから（所法165②一）、債務の確定についての意義を明らかにする取扱いを定めた本取扱いを準用する範囲から除いている。
 - (2) 所得税基本通達46-1 《必要経費算入と税額控除の選択方法》の取扱い
恒久的施設を有する非居住者の恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算上、法第46条《所得税額から控除する外国税額の必要経費不算入》の規定を除くこととされていることから（所法165①）、同条の取扱いを定めた法第46条関係の取扱いを準用する範囲から除いている。
 - (3) 所得税基本通達52-1から52-24まで《貸倒引当金》の取扱い
貸倒引当金（所法52）の計算に当たっては、恒久的施設とその事業場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、恒久的施設とその事業場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る（所令292①七）。このため、貸倒引当金についての取扱いを定めた法第52条関係の取扱いを準用する範囲から除いている。
 - (4) 所得税基本通達60の4-1 《有価証券等の取得費とされる金額等の円換算》の取扱い
恒久的施設を有する非居住者の恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算上、法第60条の4《外国転出時課税の規定の適用を受けた場合の譲渡所得等の特例》の規定を除くこととされていることから（所法165①）、同条の取扱いを定めた法第60条の4関係の取扱いを準用する範囲から除いている。

【新設】

(国際海上運輸業における運送原価の計算)

165-6 95-13の取扱いは、国内及び国外にわたって船舶による運送の事業を営む非居住者のその年分の恒久的施設帰属所得に係る事業所得又は雑所得の金額の計算上必要経費の額に算入される運送の原価の額の計算について準用する。

《説明》

1 非居住者が国内及び国外にわたって船舶による運送の事業（国際海上運輸業）を行っている場合には、当該事業により生じる所得のうち国内において乗船し、又は船積みをした旅客又は貨物に係る収入金額を基準として判定したその非居住者につき生ずべき所得が国内源泉所得とされることとなっている（所令291）。すなわち、国際海上運輸業により生ずる所得についてはいわゆる積地主義により国内で乗船させ、又は船積みした旅客又は貨物に係る収入金額を基準として判定したその非居住者につき生ずべき所得が国内源泉所得とされる。

2 本通達は、非居住者の国際海上運輸業を行うことにより生ずる所得の収入金額に対応する原価の額の計算について、所得税基本通達95-13《国際海上運輸業における運送原価の計算》の取扱いを準用することを明らかにしている。

すなわち、国際海上運輸業を行うことにより生ずる所得の収入金額に対応する原価の額について、個々の運送収入に対応させてその計算をすることを原則としながらも、個人事業者の事務負担等に配慮し、全ての原価の額を一括して、その年分の運送収入の額の合計額のうち国内業務に係るものの占める割合を用いて計算する（いわゆる収入あん分）ことを認める旨を明らかにしている。

【新設】

（事業場配賦経費の計算）

165-11 恒久的施設を有する非居住者のその年における法第165条第2項第2号に規定する「共通する販売費等及び育成費等」の額（以下この項において「共通費用の額」という。）については、個々の業務ごと、かつ、個々の費目ごとに令第292条第3項（恒久的施設帰属所得についての総合課税に係る所得税の課税標準等の計算）に規定する合理的と認められる基準により当該恒久的施設を通じて行う事業に配分するのであるが、全ての共通費用の額を一括して、当該非居住者のその年分の不動産所得に係る総収入金額、事業所得に係る総収入金額、山林所得に係る総収入金額又は雑所得に係る総収入金額のうち当該恒久的施設を通じて行う事業に係る収入金額の合計額の占める割合を用いて恒久的施設帰属所得に係る不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得の金額の計算上必要経費の額として配分すべき金額を計算して差し支えない。

（注） 共通費用の額には、内部取引に係るものは含まれないことに留意する。

《説明》

- 1 恒久的施設を有する非居住者の恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算については、原則として、居住者に係る所得税の課税標準等の計算の規定に準じて計算することとされる（所法165）。
- 2 さらに、この計算規定に準じて計算する場合、適用関係の明確化等の理由から一定の規定については修正規定が設けられており、法第34条《一時所得》又は第37条《必要経費》の規定に準じて計算する場合において、法第165条第2項第1号《総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算》に規定する販売費等及び育成費等並びに支出した金額には、非居住者の恒久的施設を通じて行う事業とそれ以外の事業に共通するこれらの費用（共通費用）につき、その恒久的施設を通じて行う事業とそれ以外の事業の内容及び共通費用の性質に照らして合理的と認められる基準を用いて、その恒久的施設を通じて行う事業に配分した金額（事業場配賦経費）を含むものとされる（所法165②二、所令292③）。
- 3 本通達では、この場合の事業場配賦経費の計算方法について、個々の業務の内容及び個々の費用の性質に照らして合理的と認められる基準を用いて、それぞれ配分することを原則としながらも、個人事業者の事務負担等に配慮し、全ての共通費用の額を一括して、その年分の不動産所得、事業所得又は雑所得に係る総収入金額のうち恒久的施設を通じて行う事業に係る収入金額の占める割合を用いて、恒久的施設帰属所得に係る各種所得の金額の計算上必要経費の額として配分すべき金額を計算する（いわゆる収入あん分）ことを認める旨を明らかにしている。

【新設】

(恒久的施設を有する非居住者の総合課税に係る所得税の課税標準の計算)

165-15 令第292条の6（(恒久的施設を有する非居住者の総合課税に係る所得税の課税標準の計算)の規定により各種所得ごとに所得の金額を計算する場合において、山林所得、譲渡所得又は一時所得で同条に規定する恒久的施設帰属所得に係るものと同条に規定するその他の国内源泉所得に係るものがあるときは、これらの所得に係る法第32条第4項（(山林所得)）、第33条第4項（(譲渡所得)）又は第34条第3項（(一時所得)）に規定する特別控除額は、これらの所得をそれぞれ合算した所得につき計算することに留意する。

《説明》

- 1 恒久的施設を有する非居住者が恒久的施設帰属所得及びその他の国内源泉所得を有する場合における総合課税に係る所得税の課税標準については、恒久的施設帰属所得に係る所得及びその他の国内源泉所得に係る所得を、居住者の各種所得の計算の規定に準じて、それぞれ各種所得に区分し、その各種所得ごとに計算した所得の金額を基礎として計算するものとされる（所令292の6）。
- 2 上記1の計算において、その区分をした各種所得のうちに、同種の各種所得で恒久的施設帰属所得に係るものとその他の国内源泉所得に係るものがある場合には、これらの所得に係る法第32条第4項《山林所得》、第33条第4項《譲渡所得》又は第34条第3項《一時所得》に規定する特別控除額の控除について、恒久的施設帰属所得に係るものとその他の国内源泉所得に係るものの両方からそれぞれ所定の控除額を控除できるのでないかといった疑義が生じ得る。
- 3 この点について、令第292条の6において「それぞれの各種所得に係る所得の金額の合計額を基礎として計算する」と規定されていることから、同種の各種所得に係る所得の金額の合計額を計算し、当該合計額を基礎として特別控除額を控除することを、本通達は念のため明らかにしている。

6 法第165条の4《所得税額から控除する外国税額の必要経費不算入》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（必要経費算入と税額控除との選択方法）

165の4-1 46-1の取扱いは、非居住者が法第165条の6（（非居住者に係る外国税額の控除））に規定する控除対象外国所得税の額につき同条又は法第138条第1項（（源泉徴収税額等の還付））の規定を受ける場合について準用する。

《説明》

1 非居住者が有する恒久的施設が第三国で稼得した所得についても恒久的施設帰属所得として所得税の課税対象となり得ることから、その第三国と我が国における二重課税を調整するために恒久的施設を有する非居住者に係る外国税額控除が規定されている（所法165の6）。

この非居住者に係る外国税額控除は、居住者との取扱いの公平性・整合性の観点から、控除限度額、控除限度超過額の繰越し等の基本的な仕組みは、居住者に係る外国税額控除（所法95）と同様のものとされる。

2 このことから、本通達では、非居住者に係る外国税額控除の適用を受ける場合において、居住者に係る外国税額控除を受ける場合の必要経費算入と税額控除の選択方法を定めた所得税基本通達46-1《必要経費算入と税額控除の選択方法》の取扱いを準用することを明らかにしている。

すなわち、非居住者の控除対象となる外国所得税の額について、恒久的施設帰属所得における必要経費若しくは支出した金額に算入するか、又は外国税額控除の適用を受けるかどうかの選択は、各年ごとに、その年中に確定した外国所得税の額の全部について行わなければならないことを明らかにしている。

7 法第165条の6《非居住者に係る外国税額の控除》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

(非居住者に係る外国税額の控除)

165の6-1 恒久的施設を有する非居住者がその年において法第165条の6第1項に規定する外国所得税を納付することとなる場合の同条の規定の適用に当たっては、法第95条関係の取扱い（95-5から95-13まで、95-17及び95-27の取扱いを除く。）を準用する。

《説明》

1 非居住者が有する恒久的施設が第三国で稼得した所得についても恒久的施設帰属所得として所得税の課税対象となり得ることから、その第三国と我が国における二重課税を調整するために恒久的施設を有する非居住者に係る外国税額控除が規定されている（所法165の6）。

この非居住者に係る外国税額控除は、居住者との取扱いの公平性・整合性の観点から、控除限度額、控除限度超過額の繰越し等の基本的な仕組みは、居住者に係る外国税額控除（所法95）と同様のものとされる。

2 このことから、本通達では、非居住者に係る外国税額控除において、居住者に係る外国税額控除について定めた所得税基本通達法第95条関係《外国税額控除》の取扱いを一定のものを除いて準用することを明らかにしている。

8 法第212条《源泉徴収義務》関係

※ アンダーラインを付した部分が改正関係部分である。

【新設】

（内部取引から生じる所得）

212-3 非居住者又は外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該恒久的施設と当該非居住者の事業場等（法第161条第1項第1号（国内源泉所得））に規定する事業場等をいう。以下この項において同じ。）又は当該恒久的施設と当該外国法人の本店等（法人税法第138条第1項第1号（国内源泉所得））に規定する本店等をいう。以下この項において同じ。）との間の内部取引（法第161条第1項第1号及び法人税法第138条第1項第1号に規定する内部取引をいう。以下この項において同じ。）から生じる所得については、源泉徴収を要しないことに留意する。

なお、事業場等又は本店等が他から借入れ等をして恒久的施設の事業の用に供している事業資金、工業所有権その他の資産について、当該事業場等又は本店等がその使用の対価を支払っている場合において、当該資産を事業の用に供している恒久的施設が、当該事業場等又は本店等との内部取引として、当該事業場等又は本店等が対価として支払う金額のうち、当該恒久的施設を通じて行う事業に係る部分の金額をいわゆる内部利子、内部使用料等として計上しているときは、当該内部利子、内部使用料等のうち法第161条第1項第6号から第16号までに掲げる国内源泉所得に該当するものについては、法第212条第2項の規定により源泉徴収を要することに留意する。

《説明》

1 平成26年度税制改正において、所得税又は法人税の課税対象となる国内源泉所得の一つとして恒久的施設帰属所得が規定された（所法161①一、法法138①一）。

この恒久的施設帰属所得は、非居住者又は外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合において、その恒久的施設がその非居住者又は外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、その恒久的施設が果たす機能、その恒久的施設において使用する資産、その恒久的施設とその非居住者の事業場等又はその外国法人の本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その恒久的施設に帰せられるべき所得とされている（所法161①一、法法138①一）。

2 しかし、非居住者又は外国法人の恒久的施設を、非居住者の事業場等又は外国法人の本店等から分離独立したものと見立てるのは、恒久的施設帰属所得の認識の場面に限定されており、非居住者又は外国法人の恒久的施設とその非居住者の事業場等又は外国法人の本店等との間の内部利子等の内部取引に対する源泉課税の場面には及ばない。

3 したがって、本通達前段では、非居住者又は外国法人の恒久的施設とその非居住者の事業場等又は外国法人の本店等との間の内部取引（法第161条第1項第1号及び法人税法第138条第1項第1号に規定する内部取引をいう。以下同じ。）から生ずる所得については、原則として、源泉徴収を要しないことを明らかにしている。

4 なお、本通達後段においては、内部取引から生ずる所得のうち、源泉徴収が必要となる一定のものについて留意的に明らかにしている。