

【新設】(損金の額に算入できない償却費等)

20-5-7 外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、法第 139 条第 2 項《租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得》に規定する「内部取引から所得が生ずる旨を定める租税条約以外の租税条約の適用があるとき」には、恒久的施設とその本店等との間の令第 183 条第 3 項第 1 号イからハまで《租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得》に掲げるものの取得に相当する事実に基づく償却費又は評価損等の額は、損金の額に算入することは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、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 一イ）。

2 恒久的施設帰属所得を認識する場合には、内部取引から生ずる所得も認識する必要があるが、内部取引から所得が生ずる旨を定める租税条約（2010 年に改正された OECD モデル租税条約第 7 条と同様の規定を定める租税条約）以外の租税条約（以下「従来型の条約」という。）の適用があるときには、その内部取引には、その恒久的施設とその本店等との間の利子の支払に相当する事実（一定の金融機関に該当する外国法人の恒久的施設と本店等との間の利子の支払に相当する事実を除く。）その他一定の事実は含まれないものとされている（法 139②）。

ここで、従来型の条約の適用がある場合に内部取引に含まれないものとされるその他一定の事実とは、次に掲げるものをいうこととされている（法令 183③）。

(1) 次に掲げるものの使用料の支払に相当する事実

イ 工業所有権等

ロ 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）

ハ 法人税法施行令第 13 条第 8 号イからツまで《減価償却資産の範囲》に掲げる無形固定資産（国外における同号ワからツまでに掲げるものに相当するものを含む。）

(2) 上記(1)イからハまでに掲げるものの譲渡又は取得に相当する事実

3 上記 2 (2)において、恒久的施設とその本店等との間での上記 2 (1)イからハまでに掲げるものの取得に相当する事実は内部取引に含まれないこととされていることから、その取得に相当する内部取引の結果として生ずべき減価償却費及び評価損等についても当然に認識しないこととなる。

すなわち、上記 2 (1)イからハまでに掲げるものの取得に相当する内部取引に基づく減価償却費や評価損等の額は、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することはできないこととなる。

本通達では、このことを留意的に明らかにしている。