

【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）

16-3-19の3 当該事業年度における令第141条の8第2項《共通費用の額の配分》に規定する共通費用の額（法に規定する引当金勘定への繰入額、措置法に規定する準備金の積立額及び負債の利子の額を除く。以下16-3-19の3及び16-3-19の5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16-3-19の3において「国外業務」という。）に配分するのであるが、個々の業務ごと、かつ、個々の費目ごとに計算をすることが困難であると認められるときは、全ての共通費用の額を一括して、当該事業年度の売上総利益の額（利子、配当等及び使用料については、その収入金額とする。以下16-3-19の3において同じ。）のうち国外業務に係る売上総利益の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損金の額として配分すべき金額を計算することができる。

(注)1 内国法人（金融及び保険業を主として営む法人を除く。）の国外業務に係る収入金額の全部又は大部分が利子、配当等又は使用料であり、かつ、当該事業年度の所得の金額のうち調整国外所得金額（令第142条第1項《控除限度額の計算》に規定する調整国外所得金額をいう。）の占める割合が低いなどのため課税上弊害がないと認められる場合には、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額のうち国外業務に関連することが明らかな費用の額のみが共通費用の額であるものとしてその他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上損金の額として配分すべき金額を計算することができる。

2 内国法人の国外業務に係る収入金額のうち法第23条の2第1項《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》の規定の適用を受ける配当等（以下16-3-19の4までにおいて「外国子会社配当等」という。）の収入金額がある場合における外国子会社配当等に係る「国外業務に係る売上総利益の額」は、外国子会社配当等の収入金額から当該事業年度において同項の規定により益金の額に算入されない金額を控除した金額によることに留意する。

【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、その他の国外源泉所得に係る所得の金額は、その他の国外源泉所得に係る所得のみについて各事業年度の所得に対する法人税を課するものとした場合に課税標準となるべきその事業年度の所得の金額に相当する金額とされた（令141の2、141の8①）。
- 2 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、法人税法第22条第3項第2号《各事業年度の所得の金額の計算》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、その共通費用の額は、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損金の額として配分することとされている（令 141 の 8 ②）。

- 3 販売費、一般管理費その他の費用のうち、①国内源泉所得に係る所得を生ずべき業務、②国外事業所等帰属所得に係る所得を生ずべき業務又は③その他の国外源泉所得に係る所得を生ずべき業務（国外業務）のいずれかのみに関連して生じたものの額は、その関連する業務に係る損金の額に算入すべきであり、法令上もごく当然のこととして特に具体的な定めは置かれていない。問題は、共通費用の額をいかなる基準により国外業務に適正に配分するかということであり、この点については、上記 2 のとおり、法人税法施行令第 141 条の 8 第 2 項《共通費用の額の配分》により、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配分することとされている。

したがって、共通費用の額については、原則として、個々の業務ごと、かつ、個々の費目ごとに、収入金額その他の合理的な基準を用いて国外業務に適正に配分するということになるのであるが、この計算は複雑になり、実務上このような計算をすることは困難な場合もある。

- 4 そこで、本通達では、共通費用の額の配分につき個々の業務ごと、かつ、個々の費目ごとの計算を行うことが困難な場合の一種の簡便法として、次の算式により国外業務に係る損金として配分すべき金額を計算する方法を示している。

（算式）

$$\text{共通費用の総額} \times \frac{\text{分母の金額のうちその他の国外源泉所得に係る所得を生ずべき業務（国外業務）に係るもの}}{\text{棚卸資産の販売その他の事業に係る売上総利益の額} + \text{利子、配当等及び使用料の収入金額}} = \text{その他の国外源泉所得に係る所得の金額の計算上損金として配分すべき金額}$$

なお、共通費用の額のうち負債の利子の額については、他の費用とはその性質が異なるので、別にその配分の方法を定め（基通 16-3-19 の 4）、また、引当金、準備金の繰入額等についても、その性質又は目的に着目した配分の方法を別に示している（基通 16-3-19 の 6、16-3-19 の 7）。

- 5 上記の算式において、売上総利益の額と利子、配当等及び使用料の収入金額の合計額をその配分の基礎とすることとしたのは、棚卸資産の販売その他の事業の所得と利子、配当等の投資等所得を有する内国法人におけるこれらの所得に共通する費用配分のメルクマールとしては、一般論として、事業に係る売上総利益と投資等の収入金額をおおむね同等のものとみることが合理的であるからである。

ここで、国外業務に係る収入金額の全部又は大部分が利子、配当等又は使用料であり、かつ、その事業年度の所得の金額のうちに調整国外所得金額の占める割合が低いなどのため課税上弊害がないと認められる法人（金融及び保険業を主として営む法人を除く。）にあっては、配分の対象とする共通費用の額の範囲を国外業務との関連性が極めて明白な費用に限定したところで、上記の算式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損金として配分すべき金額を計算することができる。

本通達の注書の 1 では、このことを明らかにしている。

6 また、銀行業を営む内国法人が上記算式による共通費用の額の配分計算を行う場合、経常収益からそのコストを控除した金額(一般管理費その他の費用を控除する前の経常利益)が売上総利益であるものとしてその計算を行うことになる。

なお、「調整国外所得金額の占める割合が低い」かどうかは、課税上弊害がないかどうかということとの関連において判断すべきものであり、その性質上あらかじめ一定の割合を示すことは困難である。

さらに、金融及び保険業を主として営む内国法人の場合、もともと資金の調達及びその運用が主たる業務であることから、この取扱いの対象外としている。

7 ところで、いわゆる外国子会社配当益金不算入制度により内国法人が外国子会社（同法第23条の2第1項《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》に規定する外国子会社をいう。以下同じ。）から受ける剰余金の配当等（以下「配当等」という。）の額について、その内国法人の所得の金額の計算上、その配当等の額の95%相当額は益金の額に算入しないこととされている。

この制度を適用した結果、外国子会社からの配当等の額の5%相当額が益金の額となるのであるから、配当等に係る上記4の算式の「その他の国外源泉所得に係る所得を生ずべき業務（国外業務）に係るもの」（分子の額）についても、その配当等の収入金額からその事業年度において益金の額に算入されない金額を控除した残額（その配当等の収入金額の5%相当額）によることが相当である。

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。

8 以上が共通費用の額の配分計算の簡便法であるが、上記のような方法によることがその内国法人の業務の内容等に適合しないと認められる場合には、法人税基本通達16-3-19の5（いわゆるアグリーメント方式）によりその業務の内容等に適合した方法をとることもできることとしている。

9 連結納税制度においても、同様の通達（連基通19-3-19の3）を定めている。