

主な改正点は、次のとおりです。

第1 法人税基本通達関係

1 外国法人の課税原則の見直し

平成 26 年度税制改正において、外国法人に対する課税原則が、従来のいわゆる総合主義（全所得主義）から帰属主義へ見直されています。

この帰属主義へ見直しに当たっては、2010 年に改訂された OECD モデル租税条約第 7 条で採用された Authorised OECD Approach（以下「AOA」といいます。）の考え方、具体的には、外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合に当該恒久的施設に帰せられるべき所得（以下「恒久的施設帰属所得」といいます。）を①当該恒久的施設の果たす機能及び事実関係に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本を当該恒久的施設に帰属させ、②当該恒久的施設とその本店等との内部取引を認識し、③当該内部取引が独立企業間価格で行われたものとして算定する考え方が採用されています。

当該見直しに伴い、外国法人の納税義務に係る法人税基本通達の改正（下記 2 参照）及び内国法人の外国税額控除に係る法人税基本通達の改正（下記 3 参照）を行いました。

2 外国法人の納税義務関係（改正）

AOA に基づく帰属主義へ見直しにより、「恒久的施設帰属所得」が新たに国内源泉所得の一つとされています。

恒久的施設帰属所得は、恒久的施設が当該恒久的施設を有する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、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設とその本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して認識することとされています。

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額は、内国法人と同様に、外国法人の当該事業年度の恒久的施設を通じて行う事業に係る益金の額から当該事業に係る損金の額を控除した金額とされ、その具体的な計算については、別段の定めがあるものを除き、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の課税標準及びその計算に関する規定に準じて計算することとされています。また、外国保険会社等の恒久的施設に帰せられるべき投資資産に係る収益の益金算入規定、恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入規定及び外国銀行等の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債性資本に係る利子の損金算入規定が新たに設けられています。

帰属主義へ見直しに伴い、恒久的施設が本店所在地国以外の第三国で稼得した所得が恒久的施設帰属所得として我が国の法人税の課税対象とされたことから、二重課税を調整するため、外国法人の恒久的施設のための外国税額控除制度が創設されています。

なお、恒久的施設を有する外国法人に係る法人税の課税標準は、従前は、外国

法人が得る全ての国内源泉所得を合算して課税することとされていましたが、帰属主義の下では、恒久的施設を有する外国法人の課税標準を恒久的施設帰属所得とそれ以外の国内源泉所得の二区分とし、これらの所得を通算しないこととされています。

恒久的施設を有しない外国法人の国内源泉所得については、恒久的施設帰属所得以外の国内源泉所得と課税範囲が同一とされています。

○ 恒久的施設帰属所得の認識に当たり勘案されるその他の状況（基通 20－2－1 新設）

恒久的施設帰属所得は、恒久的施設を有する外国法人の当該恒久的施設が当該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、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設とその本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して認識することとされていますが、本通達では、その勘案されるその他の状況には、当該恒久的施設に帰せられるリスク及び当該恒久的施設に帰せられる外部取引が含まれることを留意的に明らかにしています。

○ 恒久的施設帰属所得の認識（基通 20－2－2 新設）

本通達では、恒久的施設帰属所得は、恒久的施設を有する外国法人が行った外部取引ごと又は当該恒久的施設とその本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供等の事実、すなわち内部取引ごとに、当該恒久的施設が当該外国法人から独立して事業を行う事業者であるものとして当該恒久的施設及びその本店等の機能・事実分析を行うことにより、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設に帰せられるリスク、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設に帰せられる外部取引、内部取引、その他の恒久的施設帰属所得の認識に影響を与える状況を特定した上で、これらの状況を総合勘案して認識することを留意的に明らかにしています。

○ 恒久的施設が果たす機能の範囲（基通 20－2－3 新設）

恒久的施設帰属所得を認識するためには、恒久的施設及びその本店等の機能・事実分析を行い、当該恒久的施設が果たす機能を特定することになりますが（基通 20－2－2）、本通達では、その特定する機能に含まれるものを留意的に明らかにしています。

○ 恒久的施設において使用する資産の範囲（基通 20－2－4 新設）

恒久的施設帰属所得を認識するためには、恒久的施設及びその本店等の機能・事実分析を行い、当該恒久的施設において使用する資産を特定することになりますが（基通 20－2－2）、本通達では、当該資産には、外国法人が有する資産のうち当該恒久的施設に帰せられるもののほか、当該恒久的施設が賃借している固

定資産、使用許諾を受けた無形資産等で当該恒久的施設において使用するものが含まれることを留意的に明らかにしています。

なお、当該賃借及び当該使用許諾には、賃借及び使用許諾に相当する内部取引が含まれることを併せて明らかにしています。

○ 利子の範囲（基通 20－3－1 新設）

恒久的施設帰属所得を算定する場合において、「内部取引から所得が生ずる旨を定める租税条約（2010 年に改訂された 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「旧条約」といいます。）の適用があるときには、内部取引のうち一定の利子の支払に相当する事実は認識しないこととされていますが、本通達では、当該利子の範囲について、基通 3－2－1 ((4)、(5)及び(7)を除きます。)を準用することを明らかにしています。

○ 工業所有権等の意義（基通 20－3－2 新設）

恒久的施設帰属所得を算定する場合において、旧条約の適用があるときには、内部取引のうち工業所有権等（工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式又はこれに準ずるものをいいます。以下同じです。）の使用料の支払に相当する事実は認識しないこととされていますが、本通達では、当該工業所有権等の意義について明らかにしています。

○ 使用料の意義（基通 20－3－3 新設）

恒久的施設帰属所得を算定する場合において、旧条約の適用があるときには、内部取引のうち工業所有権等の使用料の支払に相当する事実は認識しないこととされていますが、本通達では、当該工業所有権等の使用料の意義について明らかにしています。

○ 恒久的施設を有する外国法人の課税標準（基通 20－4－1 新設）

本通達では、恒久的施設を有する外国法人が恒久的施設帰属所得と恒久的施設帰属所得以外の国内源泉所得のいずれにも該当する国内源泉所得を有する場合には、恒久的施設帰属所得として課税されることを留意的に明らかにしています。

○ 複数の事業活動の拠点の有する場合の取扱い（基通 20－5－1 新設）

本通達では、外国法人が複数の事業活動の拠点を国内に有している場合には、当該複数の事業活動の拠点全体を一の恒久的施設として恒久的施設帰属所得を認識し、当該恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算を行うことを留意的に明らかにしています。

○ 内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算（基通 20－5－2 新設）

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算は、別段の定めがあるものを除き、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の課税標準及びその計算に関する規定に準じて計算することとされていますが、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所得の金額の計算について、内国法人について定めた所得の金額の計算に係る法人税基本通達のうち一定のものを準用することを明らかにしています。

○ 外国法人における短期所有株式等の判定（基通 20－5－4 新設）

本通達では、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、受取配当等の益金不算入規定に準じて計算する場合の短期所有株式等の判定における取得及び譲渡には、内部取引による株式等の異動を含めることを留意的に明らかにしています。

○ 損金の額に算入できない保証料（基通 20－5－5 新設）

恒久的施設帰属所得を算定する場合において、内部取引のうち資金の借入に係る債務の保証に相当する事実等一定のものは認識しないこととされています。

これを踏まえ、本通達では、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、当該債務の保証に相当する事実に基づく保証料の額は損金の額に算入できないことを留意的に明らかにしています。

○ 損金の額に算入できない償却費等（基通 20－5－7 新設）

恒久的施設帰属所得を算定する場合において、旧条約の適用があるときには、内部取引のうち工業所有権等、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みます。）及び一定の無形固定資産の取得に相当する事実は認識しないこととされています。

これを踏まえ、本通達では、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、これらの資産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、損金の額に算入できないことを留意的に明らかにしています。

○ 販売費及び一般管理費等の損金算入（基通 20－5－8 新設）

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定に準じて計算する場合の内部取引に係る販売費、一般管理費その他の費用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ますが、本通達では、これらの費用についての損金算入要件を明らかにしています。

○ 本店配賦経費の配分の基礎となる費用の意義（基通 20－5－9 新設）

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定に準じて計算する場合の販売費、一般管理費その他の費用には、外国法人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（以下「共通費用」といいます。）のうち、当該恒久的施設を通じて行う事業に係るものとして配分された金額を含むこととされています。

本通達では、共通費用となり得る費用を例示した上で、共通費用とは、当該外国法人の本店等において行われる事業活動の重要な部分に関連しないものをいうことを留意的に明らかにしています。

○ 外国保険会社等の投資資産の額の運用利回り（基通 20－5－15 新設）

外国保険会社等については、恒久的施設に係る投資資産の額が当該恒久的施設に帰せられるべき投資資産の額に満たない場合、その満たない部分に相当する金額（以下「投資資産不足額」といいます。）に係る収益の額のうち一定のものは、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています。

投資資産不足額に係る収益の額は、当該投資資産不足額に対して投資資産の運用利回り（外国保険会社等の当該事業年度の投資資産から生じた収益の額の当該事業年度の投資資産の額の平均的な残高に対する割合）として合理的な方法により計算した割合を乗じて計算することとされていますが、本通達では、当該割合の意義について計算方法を例示することにより明らかにしています。

○ 内部取引に係る勘定科目の意義（基通 20－5－16 新設）

外国保険会社等の恒久的施設に帰せられるべき投資資産に係る収益の益金算入規定は、当該事業年度終了時の恒久的施設に係る資産の帳簿価額が当該事業年度終了時における当該恒久的施設に係る負債の帳簿価額及び純資産の額の合計額を超える場合には適用がないこととされています。この場合の資産の帳簿価額、負債の帳簿価額及び純資産の額からは、内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を除くこととされていますが、資産の帳簿価額及び負債の帳簿価額が税務計算上の金額であることから、本通達では、当該内部取引に係る勘定科目に計上されている金額も税務計算上の金額によることを留意的に明らかにしています。

○ 恒久的施設に係る純資産の額の算定方法（基通 20－5－17 新設）

外国保険会社等の恒久的施設に帰せられるべき投資資産に係る収益の益金算入規定は、当該事業年度終了時の恒久的施設に係る資産の帳簿価額が当該事業年度終了時における当該恒久的施設に係る負債の帳簿価額及び純資産の額の合計額を超える場合には適用がないこととされていますが、本通達では、この場合の純資産の額は、当該事業年度終了時の当該恒久的施設に係る資産の帳簿価額（内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を含みます。）から当該事業年度終了時の当該恒久的施設に係る負債の帳簿価額（内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を含みます。）を減算した金額に基づき計算することを留意的に明らかにしています。

○ **恒久的施設に係る資産等の帳簿価額の平均的な残高の意義（基通 20－5－18 新設）**

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、恒久的施設に係る自己資本の額が、当該恒久的施設を有する外国法人の資本に相当する額のうち当該恒久的施設に帰せられるべき金額（以下「恒久的施設帰属資本相当額」といいます。）に満たない場合には、当該満たない金額に対応する一定の負債の利子の額について損金の額に算入しないこととされています。この場合の恒久的施設に係る自己資本の額は、「当該事業年度の恒久的施設に係る資産の帳簿価額の平均的な残高として合理的な方法により計算した金額」から「当該事業年度の恒久的施設に係る負債の帳簿価額の平均的な残高として合理的な方法により計算した金額」を控除した残額とされていますが、本通達では、これらの資産等の帳簿価額の平均的な残高として合理的な方法により計算した金額の意義について、計算方法を例示することにより明らかにしています。

○ **恒久的施設に帰せられる資産の意義（基通 20－5－21 新設）**

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、恒久的施設帰属資本相当額に満たない金額に対応する一定の負債の利子の額について損金の額に算入しないこととされています。当該恒久的施設帰属資本相当額を計算するためには、恒久的施設に帰せられるべき資産を特定する必要があることから、本通達では、当該恒久的施設に帰せられるべき資産に該当するかどうかの原則的な判定方法を明らかにしています。

○ **金銭債務の償還差損等（基通 20－5－26 新設）**

本通達では、恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入規定の対象となる当該負債の利子の額には、金銭債務に係る収入金額がその債務額に満たない場合のその満たない部分の金額のうち一定の金額が含まれることを留意的に明らかにしています。

○ **短期の前払利息（基通 20－5－27 新設）**

本通達では、恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入規定の対象となる当該負債の利子の額には、短期の前払利息として当該事業年度の損金の額に算入された金額が含まれることを留意的に明らかにしています。

○ **負債の利子の額の範囲（基通 20－5－28 新設）**

本通達では、恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入規定の対象となる当該負債の利子の額に含まれるものを留意的に明らかにしています。

○ **原価に算入した負債の利子の額（基通 20－5－29 新設）**

本通達では、恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入規定の対象となる当該負債の利子の額には、固定資産その他の資産の取得価額に含めた負債の利子の額又は繰延資産の額に含めた負債の利子の額であっても、当該事業年度に係るものは含まれることを留意的に明らかにしています。

○ **原価に算入した負債の利子の額の調整（基通 20－5－30 新設）**

恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入規定の対象となる当該負債の利子の額には、固定資産その他の資産の取得価額に含めた負債の利子の額又は繰延資産の額に含めた負債の利子の額のように直接当該事業年度の損金の額に算入されていない金額（以下「原価算入額」といいます。）も含まれることから（基通 20－5－29）、当該原価算入額も含めて損金不算入額が算出されることになります。

しかし、当該原価算入額は当該事業年度の損金の額に算入されていないことから、本通達では、当該事業年度の確定申告書において、当該原価算入額のうち損金不算入額から成る部分の金額を限度として、当該事業年度終了時の固定資産の取得価額等を減額することができることを明らかにしています。

○ **金銭債務の償還差損等（基通 20－5－31 新設）**

本通達では、外国銀行等の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債性資本に係る利子の損金算入規定の対象となる当該利子の額には、金銭債務に係る収入金額がその債務額に満たない場合のその満たない部分の金額のうち当該事業年度の費用の額として当該金銭債務の償還期間に応じて合理的に計算された金額が含まれることを留意的に明らかにしています。

○ **恒久的施設の閉鎖に伴う資産に係る時価の意義（基通 20－5－32 新設）**

恒久的施設を有する外国法人が恒久的施設を有しないこととなった一定の場合には、当該恒久的施設を有しないこととなった事業年度終了時に当該恒久的施設に帰せられる一定の資産の評価損益は、当該事業年度の恒久的施設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ることとされています。

当該評価損益は、当該事業年度終了時に恒久的施設に帰せられる資産の当該事業年度終了時の価額と帳簿価額に基づき計算されますが、本通達では、当該事業年度終了時の価額の算定方法について、基通 12 の 3－2－1 を準用することを明らかにしています。

○ **繰延ヘッジ処理等における負債の利子の額の計算（基通 20－5－33 新設）**

本通達では、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、繰延ヘッジ処理又は特例金利スワップ取引等を行っている場合には、恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入規定、外国銀行等の恒久的施設に帰せ

られるべき資本に対応する負債性資本に係る利子の損金算入規定等における負債の利子の額は、ヘッジ処理に係る損益の額又は特例金利スワップ取引等の受払額のうち、支払利子の額に対応する部分の金額を加減算した金額を基礎として計算することを留意的に明らかにしています。

○ **資本等取引に含まれるその他これらに類する事実（基通 20－5－34 新設）**

恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定に準じて計算する場合の資本等取引には、恒久的施設を開設するためのその本店等から当該恒久的施設への資金供与や恒久的施設からその本店等への剰余金の送金その他これらに類する事実が含まれることとされていますが、本通達では、その他これらに類する事実には、例えば、恒久的施設の事業拡大のためのその本店等から当該恒久的施設への資金供与が含まれることを留意的に明らかにしています。

○ **配当等に係る所得税控除額の所有期間按分（基通 20－7－1 新設）**

外国法人の受ける配当等に係る所得税額控除の対象となる所得税の額は、その元本を所有していた期間に対応するものとして計算される所得税の額とされていますが、本通達では、その元本を所有していた期間とは、その元本が恒久的施設に帰せられていた期間をいうことを留意的に明らかにしています。

○ **外国法人に係る外国税額の控除（基通 20－7－2 新設）**

帰属主義への見直しに伴い、外国法人についても外国税額控除制度が創設されていますが、本通達では、当該制度の適用に当たっては、内国法人の外国税額控除について定めた法人税基本通達のうち一定のものを除き準用することを明らかにしています。

なお、外国法人税の高率負担部分を計算する場合の収入金額及び総収入金額には、内部取引に係るものが含まれることを併せて留意的に明らかにしています。

○ **組織再編成に係る確定申告書の添付書類（基通 20－8－1 新設）**

本通達では、外国法人について組織再編成があった場合に確定申告書に添付することとされる「資産、負債その他主要な事項」に関する明細書については、基通 17－1－5 を準用することを明らかにしています。

○ **還付金額の計算（基通 20－8－2 新設）**

本通達では、外国法人から欠損金の繰戻しによる還付の規定による法人税の還付請求があった場合、当該還付請求について還付すべき金額の計算については、基通 17－2－1 を準用することを明らかにしています。

3 内国法人の外国税額控除関係（改正）

内国法人の外国税額控除に係る控除限度額の計算における国外源泉所得の範囲が、従前の「国内源泉所得以外の所得」から「国外源泉所得」として積極的に定義されることとなり、その範囲の明確化が図られています。

内国法人が国外事業所等（国外にある恒久的施設に相当する一定のものをいいます。以下同じです。）を通じて事業を行う場合に当該国外事業所等に帰せられるべき所得（以下「国外事業所等帰属所得」といいます。）が国外源泉所得の一つとされていますが、この国外事業所等帰属所得は、AOA の考え方に基づき、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たならば、当該国外事業所等が果たす機能、当該国外事業所等において使用する資産、当該国外事業所等とその本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して認識することとされています。

また、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の計算においても、AOA の考え方に基づき、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加算調整、銀行等の国外事業所等に帰せられるべき資本に対応する負債性資本に係る利子の減算調整及び保険会社の国外事業所等に帰せられるべき投資資産に係る収益の減算調整を行うこととされています。

○ 複数の国外事業所等を有する場合の取扱い（基通 16－3－9 の 2 新設）

本通達では、内国法人が複数の国外事業所等を有している場合、当該国外事業所等ごとに国外事業所等帰属所得を認識し当該国外事業所等帰属所得に係る国外所得金額の計算を行うこと、また、一の外国にある複数の事業活動の拠点は、一の国外事業所等として当該認識及び当該計算を行うことを留意的に明らかにしています。

○ 国外所得金額を計算する場合の準用（基通 16－3－9 の 3 新設）

本通達では、国外事業所等帰属所得に係る国外所得金額の計算上認識すべき内部取引から生ずる損益については、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について定めた法人税基本通達のうち、内部取引に係る一定のものを準用することを明らかにしています。

また、国外所得金額の計算においては、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加算調整、銀行等の国外事業所等に帰せられるべき資本に対応する負債性資本に係る利子の減算調整及び保険会社の国外事業所等に帰せられるべき投資資産に係る収益の減算調整を行うこととされていることに伴い、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行うこととされている外国保険会社等の恒久的施設に帰せられるべき投資資産に係る収益の益金算入規定及び恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入規定に係る法人税基本通達のうち一定のものを準用することを併せて明らかにしています。

さらに、国外源泉所得に係る所得の金額の計算上、国外源泉所得を生ずべき業

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のうち国外源泉所得を生ずべき業務に係るものを配分する場合の共通するこれらの費用の意義については、外国法人の本店配賦経費の配分の基礎となる費用の意義について定めた法人税基本通達を準用することを明らかにしています。

○ **国外事業所等帰属所得を認識する場合の準用（基通 16－3－37 新設）**

国外事業所等帰属所得は、恒久的施設帰属所得と同様に算定することとされていますが、本通達では、恒久的施設帰属所得の認識について定めた法人税基本通達を準用することを明らかにしています。

○ **振替公社債等の運用又は保有（基通 16－3－38 新設）**

国外にある資産の運用又は保有により生ずる所得が国外源泉所得の一つとされていますが、本通達では、その対象となる外国法人の発行する債券の範囲について、基通 20－2－6 を準用することを明らかにしています。

○ **機械設備の販売等に付随して行う技術役務の提供（基通 16－3－39 新設）**

国外において人的役務の提供を主たる内容とする事業を行う法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価が国外源泉所得の一つとされていますが、本通達では、当該人的役務の提供を主たる内容とする事業の範囲から除かれる機械設備の販売等に付随して行われる事業の範囲について、基通 20－2－12 を準用することを明らかにしています。

○ **船舶又は航空機の貸付け（基通 16－3－40 新設）**

非居住者又は外国法人に対する船舶又は航空機の貸付けによる対価が国外源泉所得の一つとされていますが、本通達では、当該対価とは、いわゆる裸用船（機）契約に基づいて支払を受ける対価をいうこと、また、当該非居住者又は外国法人が当該貸付けを受けた船舶又は航空機を国内において事業の用に供する場合であっても国外源泉所得に該当することを留意的に明らかにしています。

○ **振替公社債等の利子（基通 16－3－41 新設）**

外国法人の発行する債券の利子が国外源泉所得の一つとされていますが、本通達では、当該債券の範囲について、基通 20－2－6 を準用することを明らかにしています。

○ **貸付金に準ずるもの（基通 16－3－42 新設）**

国外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みます。）で当該業務に係るものの一定の利子が国外源泉所得の一つとされていますが、本通達では、当該準ずるものに含まれるものを例示することにより留意的に明らかにしています。

○ **工業所有権等の意義（基通 16－3－43 新設）**

国外において業務を行う者から受ける工業所有権等の使用料又はその譲渡による対価で当該業務に係るものが国外源泉所得の一つとされていますが、本通達では、当該工業所有権等の意義について、基通 20－3－2 を準用することを明らかにしています。

○ **使用料の意義（基通 16－3－44 新設）**

国外において業務を行う者から受ける工業所有権等の使用料による対価で当該業務に係るものが国外源泉所得の一つとされていますが、本通達では、当該使用料の意義について明らかにしています。

○ **備品の範囲（基通 16－3－45 新設）**

国外で業務を行う者から受ける器具及び備品の使用料で当該業務に係るものが国外源泉所得の一つとされていますが、本通達では、当該器具及び備品に含まれるものを留意的に明らかにしています。

○ **利子の範囲（基通 16－3－46 新設）**

国外事業所等帰属所得を算定する場合において、国外事業所等が旧条約の相手国等に所在するときには、内部取引のうち一定の利子の支払に相当する事実は認識しないこととされていますが、本通達では、当該利子の範囲について、基通 3－2－1（(4)、(5)及び(7)を除きます。）を準用することを明らかにしています。

第2 租税特別措置法通達関係

1 外国法人の内部取引に係る課税の特例（新設）

平成 26 年度税制改正において、恒久的施設を有する外国法人の本店等と当該恒久的施設との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額に算入すべき金額が過少となる時、又は損金の額に算入すべき金額が過大となる時は、当該内部取引は独立企業間価格によるものとする制度が創設されています。

○ **外国法人の内部取引に係る課税の特例関係（措通 66 の 4 の 3(1)－1 から 66 の 4 の 3(8)－2 新設）**

内部取引に係る独立企業間価格は、移転価格税制における国外関連者との取引に係る独立企業間価格と同様に算定することとされていますが、外部取引である国外関連者との取引に関する取扱いを定めた措通 66 の 4(2)－1 から 66 の 4(9)－2 までの取扱いをそのまま内部取引に対して適用することはできないことから、これらに相当するものとして新たに措通 66 の 4 の 3(1)－1 から 66 の 4 の 3(8)－2 までを定め、その取扱いを明らかにしています。

2 国外所得金額の計算の特例（新設）

平成 26 年度税制改正において、外国税額控除の適用を受ける内国法人の本店等とその国外事業所等との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、外国税額控除の控除限度額の計算における国外所得金額の計算上、当該内部取引に係る収益の額が過大となる時、又は損失等の額が過少となる時は、当該国外所得金額の計算については、当該内部取引は独立企業間価格によるものとする制度（以下「国外所得金額の計算の特例」といいます。）が創設されています。

○ 国外所得金額の計算の特例（措通 67 の 18－1 新設）

内国法人の当該事業年度の国外所得金額の計算上、内部取引に係る独立企業間価格は、外国法人の内部取引に係る独立企業間価格の算定方法に準じて算定することとされていますが、本通達では、外国法人の内部取引に係る課税の特例について定めた租税特別措置法関係通達のうち一定のものを準用することを明らかにしています。

○ 独立企業間価格との差額の国外所得金額の調整（措通 67 の 18－2 新設）

内国法人の当該事業年度の国外所得金額の計算上、本店等とその国外事業所等との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なることにより、当該内部取引に係る収益の額が過大となる場合又は損失等の額が過少となる場合は、国外所得金額の計算の特例が適用されますが、本通達では、この場合における当該内部取引の対価の額とした額と当該独立企業間価格との差額は、当該国外所得金額の計算上減算することを留意的に明らかにしています。

○ 独立企業間価格との差額の国外所得金額への加算（措通 67 の 18－3 新設）

本通達では、内国法人の当該事業年度の国外所得金額の計算上、本店等とその国外事業所等との間の内部取引の対価の額とした額が独立企業間価格と異なる場合であっても、当該国外事業所等がその本店等に支払うこととされる当該内部取引の対価の額とした額が当該独立企業間価格を超える場合又は当該国外事業所等がその本店等から支払を受けることとされる当該内部取引の対価の額とした額が当該独立企業間価格に満たない場合における当該独立企業間価格との差額については、当該国外所得金額の計算上加算することはできないことを留意的に明らかにしています。