

棚卸資産に関する2つの所得源泉ルール

1 外国法人の国内源泉所得に関する規定

外国法人の事業所得を国内源泉所得又は国外源泉所得に分ける所得源泉ルールにおいて、棚卸資産の所得源泉地は、売却地主義であることから、国外において譲渡を受けた棚卸資産（動産に限る。）を国外で製造等をしないで国内で販売した場合には、売却地が国内であることから国内源泉所得となる。逆に、国内で仕入れて、国外で販売する場合はすべて国外源泉所得となる。なお、棚卸資産の所得源泉地に関しては、所得税と法人税に同様の規定があるが（所令279④、法令176④）、本稿では、法人税に基づくものとする。

2 外国法人の課税標準算定における棚卸資産に関する所得源泉ルール

以下は、標題にある棚卸資産に関する2つの所得源泉ルールの1つ目（以下「ルール1」という。）であり、外国法人の事業所得のうちの国内源泉所得に係る規定である。

次の①～③のいずれかの事実該当する場合は、棚卸資産の国内における譲渡となる（法令176④）。

- ① 譲受人に引き渡す直前の棚卸資産が国内にあるか、又は、棚卸資産が譲渡人である法人の国内において行う事業（恒久的施設を有して行う事業）を通じて管理されていたこと
- ② 譲渡に関する契約が国内において締結されたこと

- ③ 譲渡に関する契約を締結するための注文取得、協議その他の行為のうち重要な部分が国内においてなされたこと

上記①については、顧客である譲受人に対する引渡し直前にその棚卸資産が物理的に国内にあれば、外国法人である日本支店等の関与の有無にかかわらず、国内販売とみなされる。また、売り手が引渡し直前に支店等を通じて棚卸資産を管理していれば、国内の譲渡となる。この場合の管理とは、棚卸資産を在庫として管理すること、その他、直接間接にその棚卸資産を支配下に置き又は占有することをいう。したがって、その棚卸資産が必ずしも国内にあることを要しない。なお、この①に該当する取引であれば、例えば、国外の本支店等が譲渡契約等を締結する場合のような②又は③に該当しなくとも国内の譲渡となる。

例えば、外国法人の国外にある事業所等が国外においてその譲渡に関する契約を締結するための注文取得、協議その他その契約締結に至るまでの一切の行為を行う場合であっても、その外国法人の国内にある事業所等がその棚卸資産を国内において購入し、これを国外の譲受人に送付したようなとき（国内にある事業所等がその送付を他の者に代行させたときを含む。）は、その棚卸資産の譲渡による所得はその全部が国内源泉所得となる（法基通20-1-6）。

3 外国税額控除の控除限度額算定における所得源泉ルール

外国税額控除の控除限度額の計算において算定を要する国外所得は、その事業年度において

Topics of International Taxation

生じた国外源泉所得（法人税法138条に規定する国内源泉所得以外の所得）に係る所得につき、日本の法人税法等の規定を適用して計算した場合に課税標準とされる金額（外国法人税が課されない国外源泉所得がある場合には、当該金額から当該外国法人税が課されない国外源泉所得に係る所得の金額の3分の2に相当する金額を控除した金額）をいう（法令142③、法基通16-3-9）。ただし、当該金額が次に掲げる金額のうちいずれか多い金額を超える場合には、当該いずれか多い金額に相当する金額とする（国外所得金額のシーリング）。

- ① 当該事業年度の所得金額の100分の90に相当する金額
- ② 当該事業年度の所得金額に国外使用人割合（内国法人の当該事業年度終了の時ににおける国外事業所等の使用人の数を同時期における当該内国法人の使用人の総数で除して計算した割合をいう。）を乗じて計算した金額

この国外所得金額の算定において、上記2で述べた規定と異なり、棚卸資産の譲渡により生ずる所得については、上記2の規定にかかわらず、以下の定めによるとしている（法令142④一）。これが標題にある棚卸資産に関する2つの所得源泉ルールの2つ目の規定（以下「ルール2」という。）である。

- ① 棚卸資産の譲渡が国外事業所等を通じて行われた場合、その資産は、国外において譲渡されたものとする。その他の場合にはその資産を国内において譲渡したものとする。国内において行う事業から生ずる所得（法令176①②）となるべき所得以外の所得に該当するものは、国外源泉所得に係る所得に該当するものとする。
- ② その資産の譲渡が国外事業所等を通じて行われた場合以外の場合、その資産の譲渡

により生ずる所得に対して外国法人税が課されるときは、内国法人の選択により、当該資産を国外において譲渡したものとして、上記①の規定を適用することができる。

すなわち、ルール2では、棚卸資産の譲渡が国外事業所等を通じて行われた場合、棚卸資産の譲渡による所得は、国外源泉所得となる。したがって、ルール1は、外国法人の国内源泉所得に係る規定であるが、ルール2は、ルール1の規定にかかわらず、国外所得金額の算定において、棚卸資産の譲渡が国内源泉所得あるいは国外源泉所得かを判定する別の規定を置いていることになる。したがって、ルール2は、ルール1の規定にかかわらずと規定されていることから、ルール1とは異なる定めであると理解することができる。言い換えれば、棚卸資産の譲渡が国外事業所等を通じて行われた場合は、ルール1ではなくルール2が適用されて国外所得金額を算定することになる。

また、ルール2では、国外事業所等を通じて行われたものでない販売であっても、その所得に対して外国法人税が課された場合は、内国法人の選択によりこれを国外源泉所得とすることができる」と規定されている。

結果として、外国法人の課税標準算定における棚卸資産に関する所得源泉ルールと、外国税額控除の控除限度額算定における国外所得の金額算定における棚卸資産に関する所得源泉ルールについては、規定において相違していることに留意すべきであろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好