

【新設】(外国保険会社等の投資資産の額の運用利回り)

20-5-15 令第187条第2項《保険会社の投資資産及び投資収益》に規定する「当該事業年度の投資資産から生じた収益の額の当該外国法人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」とは、例えば、外国法人の投資資産（法第142条の3第1項《保険会社の投資資産及び投資収益》に規定する投資資産をいう。以下20-5-15において同じ。）から生じた当該事業年度の収益の額を、当該投資資産の額の日々の平均残高又は各月末の平均残高等、当該事業年度を通じた投資資産の額の平均的な残高で除した割合をいう。

② 投資資産から生じた当該事業年度の収益の額を当該事業年度の開始の時及び終了の時における投資資産の額の平均額で除した割合は、「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」に該当しない。

【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-イ）。

この恒久的施設帰属所得に係る所得の金額は、恒久的施設を通じて行う事業に係る益金の額からその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の金額の計算規定（一部の規定を除く。）に準じて計算することとされている（法142①②）。

- 2 恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算に関する別段の定めの一つとして、外国保険会社等については、各事業年度の恒久的施設に係る投資資産の額が、その外国法人の投資資産の額のうちその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」という。）に係る収益の額として計算した金額は、その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、益金の額に算入することとする規定が設けられている（法142の3①）。

- 3 ところで、この投資資産不足額に係る収益の額は、投資資産不足額に、「当該事業年度の投資資産から生じた収益の額の当該外国法人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るが（法令187②）、この合理的な方法により計算した割合とは、具体的にどのようなものをいうのか法令上の規定においては必ずしも明らかでない。

そこで、本通達では、「当該事業年度の投資資産から生じた収益の額の当該外国法人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」とは、例えば、外国法人の投資資産から生じたその事業年度の収益の額を、その投資資産の額の日々の平均残高又は各月末の平均残高等、その事業年度を通じた投資資産の額の平均的な残高で除した割合をいうことを明らかにしている。

- 4 なお、「当該事業年度の投資資産の額の平均的な残高」とは、その事業年度を通じた投資資産の額の平均的な残高をいうのであるから、少なくとも各月末の平均残高以上の精度をもって計算することが予定されており、投資資産から生じたその事業年度の収益の額を

その事業年度の期首と期末の投資資産の額の平均額で除した割合は、「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」に該当しない。

本通達の注書では、このことを念のため明らかにしている。