

【新設】(恒久的施設に係る純資産の額の算定方法)

20-5-17 令第187条第3項第3号《保険会社の投資資産及び投資収益》に掲げる金額は、当該事業年度終了の時ににおける恒久的施設に係る税務計算上の資産の帳簿価額（内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を含む。）から当該事業年度終了の時ににおける当該恒久的施設に係る税務計算上の負債の帳簿価額（内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を含む。）を減算した金額から保険業法第190条《供託》の供託金の額、当該外国法人の資本に相当する額に対応する資産のうち国内に持ち込んだものの額及び同号の内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を減算して計算することに留意する。

【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-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）。

この規定は、その事業年度終了の時ににおける恒久的施設に係る資産の帳簿価額（恒久的施設とその本店等との間の内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を除く。）が、その事業年度終了の時ににおけるその恒久的施設に係る負債の帳簿価額（恒久的施設とその本店等との間の内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を除く。）及び純資産の額（保険業法第190条《供託》の供託金の額、その外国法人の資本に相当する額に対応する資産のうち国内に持ち込んだものの額及び恒久的施設とその本店等との間の内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を除く。）の合計額を超える場合には適用がないこととされている（法142の3②三、法令187③）。

- 3 ところで、この純資産の額とは、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はない。この純資産の額は、会計と同様に税務においても資産と負債の差額として認識されるものであることから、税務計算上の資産の帳簿価額と税務計算上の負債の帳簿価額との差額として計算することになる。

本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

なお、本通達においては、資産の帳簿価額及び負債の帳簿価額について、「内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を含む」としているが、これは法人税法施行令第187条第3項第1号《保険会社の投資資産及び投資収益》に掲げる資産の帳簿価額、同項第2号

に掲げる負債の帳簿価額及び同項第 3 号に掲げる純資産の額は、それぞれ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ることから、内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を除いた資産の帳簿価額から内部取引に係る勘定科目に計上されている金額を除いた負債の帳簿価額を減算して純資産の額を算出すると、その額から更に内部取引に係る勘定科目に計上されている純資産の額を減算することとなってしまう、誤った純資産の額が算出されてしまうことから、そのような誤りを生じさせないようにするためである。