

【新設】(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)

20-5-18 令第188条第1項第1号《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》に掲げる「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」とは、例えば、恒久的施設に係る資産の帳簿価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恒久的施設に係る資産の帳簿価額の平均的な残高をいう。

同項第2号に掲げる「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」、同条第3項第2号に規定する「当該事業年度の恒久的施設に帰せられ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」及び同条第12項第2号に掲げる「当該事業年度の恒久的施設に帰せられる負債(……)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」についても、同様とする。

(註) 当該事業年度の開始の時及び終了の時における恒久的施設に係る資産の帳簿価額の平均額、恒久的施設に係る負債の帳簿価額の平均額、恒久的施設に帰せられる資産の帳簿価額の平均額又は恒久的施設に帰せられる負債の帳簿価額の平均額は、本文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、外国法人の各事業年度の恒久的施設に係る自己資本の額が、その外国法人の資本に相当する額のうちその恒久的施設に帰せられるべき金額に満たない場合には、その恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子の額のうちその満たない金額に対応する部分の金額は、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、損金の額に算入しないこととする規定が設けられている(法142の4①)。

- 3 こ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るが(法令188①)、これらの合理的な方法により計算した金額とは、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ない。

そこで、本通達の本文前段では、この「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」とは、例えば、恒久的施設に係る資産の帳簿価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恒

久的施設に係る資産の帳簿価額の平均的な残高をいうことを明らかにしている。

- 4 なお、「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」とは、その事業年度を通じた恒久的施設に係る資産の帳簿価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、その事業年度の期首と期末の恒久的施設に係る資産の帳簿価額の平均額は、これに該当しない。

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。

- 5 また、「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」、「当該事業年度の恒久的施設に帰せられ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」及び「当該事業年度の恒久的施設に帰せられる負債（……）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」についても同様であることを、本通達の本文後段において明らかにしている。