

【新設】(原価に算入した負債の利子の額の調整)

20-5-30 法第142条の4第1項《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》に規定する「当該事業年度の恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子(……)の額」(以下20-5-30において「負債の利子の額」という。)のうちに固定資産その他の資産の取得価額又は繰延資産の額(以下20-5-30において「固定資産の取得価額等」という。)に含めたため直接当該事業年度の損金の額に算入されていない部分の金額(以下20-5-30において「原価算入額」という。)がある場合において、当該負債の利子の額のうち同項の規定により損金の額に算入されないこととなった金額(以下20-5-30において「損金不算入額」という。)があるときは、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、当該事業年度終了の時ににおける固定資産の取得価額等を減額することができる。この場合において、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は、当該損金不算入額に、当該事業年度における当該負債の利子の額のうち当該固定資産の取得価額等に含まれている負債の利子の額の占める割合を乗じた金額とすることができる。

【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)。

この規定の適用に当たっては、その事業年度において発生した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固定資産の取得価額等に含めたため、直接その事業年度の損金の額に算入されていない部分の金額(原価算入額)がある場合においても、その原価算入額を含めたところで損金の額に算入しない額を算出することとなる(基通20-5-29)。

そこで、本通達前段では、原価算入額のうち損金不算入額に相当する金額については、その事業年度の確定申告書において、その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、その事業年度終了の時ににおける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る。

3 このように、固定資産の取得価額等についてその損金不算入額から成る部分の金額の減額を認めることとしたのは、固定資産の取得価額等に含まれているため結果的にその事業年度の損金の額とされていない負債の利子の額についても損金不算入額が生じ、その事業年度限りで見れば二重課税のような状態となることについての調整を図ったものである。

なお、この場合の減額は、確定申告書での減額が認められているだけであるから、修正申告に際し申告調整により減額することも、税務調査による更正に際し減額を請求することも、いずれも認められないことに注意を要する。

4 また、本通達の「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」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による損金不算入額に、その事業年度におけるその規定の対象となった負債の利子の額のうちに固定資産の取得価額等に含まれている負債の利子の額の占める割合を乗じた金額とすることができることを本通達後段で明らかにしている。

具体的な設例をもって、その金額の計算の仕方を示すと次のとおりである。

《設例》

原価算入額のうち損金不算入額から成る部分の金額の計算

(1) 恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子の額	5,000,000円
(2) (1)のうち固定資産の取得価額等に算入した負債の利子の額	3,000,000円
(3) 負債の利子の額の損金不算入額	2,500,000円
(4) 原価算入額のうち損金不算入額から成る部分の金額	

$$(3) \times \frac{(2)}{(1)} = 2,500,000 \text{円} \times \frac{3,000,000 \text{円}}{5,000,000 \text{円}}$$

$$= 1,500,000 \text{円}$$

(参考)

