

**【新設】（繰延ヘッジ処理等における負債の利子の額の計算）**

**20-5-33** 外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、金利の変動に伴って生ずるおそれのある損失を減少させる目的で法第61条の6《繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ》の規定に準じて計算する場合（以下20-5-33において「繰延ヘッジ処理」という。）又は規則第27条の7第2項《金利スワップ取引等の特例処理》に規定する取引を行っている場合（当該取引に相当する内部取引がある場合を含む。以下20-5-33において「特例金利スワップ取引等」という。）において、法第23条第4項《負債利子の控除》の規定に準じて計算する場合における同項に規定する負債の利子の額、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》に規定する負債の利子の額、法第142条の5第1項《外国銀行等の資本に係る負債の利子の損金算入》に規定する負債の利子の額及び令第193条第2項《共通費用の額の配分》に規定する共通費用の額に含まれる負債の利子の額の計算は、当該繰延ヘッジ処理のヘッジ処理に係る損益の額又は特例金利スワップ取引等の受払額のうち、支払利子の額に対応する部分の金額を加算又は減算した後の金額を基礎と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 法人税法第23条《受取配当等の益金不算入》の規定に準じて受取配当等の益金不算入額を計算する場合、同条第4項第2号の関係法人株式等に係る受取配当等の額と同項第3号の完全子法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等に係る受取配当等の額については、同項に規定する負債の利子の額のうち一定の金額を、その受取配当等の額から控除することとされている（法23④、142②、法令22①②）。

- 3 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）。

また、外国銀行等の各事業年度において、その有する資本に相当するものに係る負債につき支払う負債の利子がある場合には、その利子の額のうちその外国銀行等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、損金の額に算入することとする規定

が設けられている（法142の5①）。

さらに、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、損金の額に算入された負債の利子の額があり、その負債の利子の額が、外国法人の外国税額控除に係る控除限度額の計算の基礎となる国外所得金額の計算において、国外源泉所得に係る所得を生ずべき業務とそれ以外の恒久的施設帰属所得に係る所得を生ずべき業務の双方に関連して生じたものの額である場合、合理的と認められる基準によりその負債の利子の額をこれらの所得の金額の計算上の損金の額として配分することとする規定が設けられている（法令193②）。

- 4 本通達では、資金調達に伴って発生する支払利子と金利変動リスクに備えることを目的としたデリバティブ取引等によるヘッジ取引が一体の取引を構成している場合（本通達の繰延ヘッジ処理や特例金利スワップ取引等）には、税務上、上記2及び3に記載した各規定に係る負債の利子の額は、実質的な資金コストにより計算すべきであるので、その支払利子の額に、ヘッジ処理に係る損益の額又は特例金利スワップ取引等の受払額のうちその支払利子の額に対応する部分の金額を加減算した後の金額を基礎として計算することを留意的に明らかにしている。

なお、本通達の「法第61条の6《繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ》の規定に準じて計算する場合」又は「規則第27条の7第2項《金利スワップ取引等の特例処理》に規定する取引を行っている場合（当該取引に相当する内部取引がある場合を含む。…）」には、資金調達に伴って発生する支払利子と金利変動リスクに備えることを目的としたデリバティブ取引等によるヘッジ取引に相当する内部取引が一体となっている場合が含まれることとなる。