

【改正】(国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算における負債の利子の額の配賦)

16-3-13 当該事業年度における令第141条の3第6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(令第136条の2第1項《金銭債務に係る債務者の償還差益又は償還差損の益金又は損金算入》に規定する満たない部分の金額のうち同項の規定により当該事業年度の損金の額に算入すべき償還差損の額、手形の割引料、貿易商社における輸入決済手形借入金の利息等を含み、令第141条の5第1項《銀行等の資本に係る負債の利子》に規定する負債の利子を除く。以下16-3-13において同じ。)の額(以下16-3-14までにおいて「共通利子の額」という。)については、内国法人の営む主たる事業が次のいずれに該当するかに応じ、それぞれ次により国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額として配分すべき金額を計算することができる。

(1) 卸売業及び製造業 次の算式による方法

(算式)

$$\text{当該事業年度における共通利子の額の合計額} \times \frac{\text{分母の各事業年度終了の時における国外事業所等に係る資産の帳簿価額の合計額}}{\text{当該事業年度終了の時及び当該事業年度の直前事業年度終了の時における総資産の帳簿価額の合計額}}$$

(2) 銀行業 次の算式による方法

(算式)

$$\text{国外事業所等に係る貸付金、有価証券等の当該事業年度中の平均残高} \times \frac{\text{当該事業年度における共通利子の額の合計額}}{\left(\text{預金、借入金等の当該事業年度中の平均残高} + \left(\text{当該事業年度終了の時及び当該事業年度の直前事業年度終了の時における自己資本の額の合計額} - \text{左の各事業年度の終了の時における固定資産の帳簿価額の合計額} \right) \right) \times \frac{1}{2}}$$

(3) その他の事業 その事業の性質に応じ、(1)又は(2)の方法に準ずる方法

(注) 1 (1)の算式の「国外事業所等に係る資産」及び(2)の算式の「国外事業所等に係る貸付金、有価証券等」には、当該事業年度において収益に計上すべき利子、配当等の額がなかった貸付金、有価証券等を含めないことができる。

2 (1)の算式の「国外事業所等に係る資産」及び(2)の算式の「国外事業所等に係る貸付金、有価証券等」に、外国子会社配当等に係る株式又は出資がある場合には、これらの算式における当該株式又は出資に係る「国外事業所等に係る資産の帳簿価額」及び「有価証券等の当該事業年度中の平均残高」の計算は、当該株式又は出資の帳簿価額から当該帳簿価額に当該事業年度における外国子会社配当等の収入金額のうち法第23条の2第1項《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》

の規定により益金の額に算入されない金額の占める割合を乗じて計算した金額を控除した金額による。

- 3 (1)及び(2)の算式の「当該事業年度の直前事業年度」が、連結事業年度に該当する場合には「当該事業年度の直前連結事業年度」と読み替えて計算を行う。
- 4 (1)の算式の「総資産の帳簿価額」は、令第22条第1項第1号《株式等に係る負債の利子の計算》の規定の例により計算した金額に同号ニに規定する連結法人に支払う負債の利子の元本である負債の額に相当する金額を加算した金額による。
- 5 (2)の算式の「自己資本の額」は、確定した決算に基づく貸借対照表の純資産の部に計上されている金額によるものとし、また、「固定資産の帳簿価額」は、当該貸借対照表に計上されている法第2条第22号《固定資産の定義》に規定する固定資産の帳簿価額による。

【解説】

- 1 平成27年度の税制改正により、内国法人の外国税額控除における国外所得金額は、「国外事業所等帰属所得に係る所得の金額」と「その他の国外源泉所得に係る所得の金額」との合計額とされるとともに、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額は、国外事業所等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て計算することとされた（令141の2、141の3①）。

また、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、国外事業所等を通じて行う事業につき、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算に関する法人税に関する法令の規定に準じて計算した場合に益金の額となる金額又は損金の額となる金額とされている（令141の3②）。

- 2 法人税法第22条《各事業年度の所得の金額の計算》の規定に準じて国外事業所等帰属所得に係る所得の金額を計算する場合において、損金の額に算入すべき同条第3項第2号に規定する販売費、一般管理費その他の費用で、国外事業所等帰属所得に係る所得を生ずべき業務とそれ以外の業務の双方に関連して生じたものの額（共通費用の額）があるときは、その共通費用の額は、これらの業務に係る収入金額、資産の価額、使用人の数その他の基準のうちこれらの業務の内容及び費用の性質に照らして合理的と認められる基準により国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額として配分することとされている（令141の3⑥）。

- 3 本通達では、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上法人税法施行令第141条の3第6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（共通利子の額）について、その性質に着目して他の費用とは別の簡便的な配分方法を定めている。

なお、負債の利子の範囲には、同令第136条の2第1項《金銭債務に係る債務者の償還差益又は償還差損の益金又は損金算入》の規定により損金の額に算入される償還差損の額や手形の割引料などその性質が利子に準ずるもの、また、貿易商社のユーザンス金利等も当然にその範囲に含めることとしているが、内国法人が銀行等である場合、その銀行等が支

払う同令第141条の5第1項《銀行等の資本に係る負債の利子》に規定する資本に相当するものに係る負債につき各事業年度において支払う負債の利子は、同項の規定により計算を行うため、本通達の負債の利子の範囲から除くこととしている。

4 共通利子の額の配分については、基本的な考え方を次のように整理している。

① 共通利子の額とは、国外事業所等帰属所得に係る所得を生ずべき業務とそれ以外の業務の双方に関連して生じた負債の利子の額であることから、国外事業所等帰属所得に係る所得を生ずべき業務のみに係る負債の利子の額については、その全額が国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上直接に損金の額として配分されることになる。例えば、本店が国内で調達した資金が、そのまま国外事業所等帰属所得に係る所得を生ずべき業務のみに供されている場合には、その資金の調達に係る利子の全額が、国外事業所等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る。

② 共通利子の額は、内国法人の営む主たる事業の業種に応じて合理的と認められる一定の基準により、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上損金の額として配分すべき金額を計算することができることとしている。

5 共通利子の額の具体的な配分方法は、卸売業及び製造業の場合には、総資産あん分の方法によることとしている。

また、銀行業の場合には、資金の調達及び運用を事業目的とすることから、その運用による収益から控除すべき共通利子の額の配分方法として、運用資産の平均調達コスト率を用いることとしている。この運用資産の平均調達コスト率の計算は、自己資本の額から固定資産の帳簿価額を控除した額を運用資産の額の要素としているが、自己資本の額のうち固定資産の帳簿価額を超える部分は、コストを生じない調達資金が運用資金に活用されることから、全体の運用資金の平均調達コスト率はその分だけ低くなることになる。

さらに、他の業種の場合には、一般的に、卸売業及び製造業の場合の配分方法である総資産あん分の方法に準ずることとなるであろう。

6 本通達の注書の1では、共通利子の額の配分に当たっては、本通達の(1)の算式の「国外事業所等に係る資産」及び本通達の(2)の算式の「国外事業所等に係る貸付金、有価証券等」には、その事業年度において収益に計上すべき利子、配当等の額がなかった貸付金、有価証券等を含めないことができることとしている。

このような取扱いをする理由は、内国法人が国外事業所等を通じて行う投融資について、利子、配当等の収益がない場合にも、国外事業所等帰属所得に係る所得の金額の計算上共通利子の額を配分すれば、その投融資は赤字となり、結果的に国外事業所等帰属所得に係る所得の金額が圧縮され実態に沿わないこととなるためである。

7 ところで、いわゆる外国子会社配当益金不算入制度により内国法人が外国子会社（同法第23条の2第1項《外国子会社から受ける配当等の益金不算入》に規定する外国子会社をいう。以下同じ。）から受ける剰余金の配当等（以下「配当等」という。）の額について、その内国法人の所得の金額の計算上、その配当等の額の95%相当額は益金の額に算入しないこととされている。

この制度を適用した結果、外国子会社からの配当等の額の5%相当額が益金の額となるのであるから、①卸売業又は製造業の場合には、本通達の(1)の算式の「国外事業所等に係る資産」のうち、その配当等の額に係る株式又は出資の帳簿価額についても、これを5%

相当額として計算することとし、②銀行業の場合には、本通達の(2)の算式の「国外事業所等に係る貸付金、有価証券等」のうち、その配当等の額に係る株式又は出資の帳簿価額についても、これを5%相当額として計算することとしている。

本通達の注書の2では、これらのことを明らかにしている。

- 8 以上が共通利子の額の配分計算の簡便法であるが、上記のような方法によることがその内国法人の業務の内容等に適合しないと認められる場合には、法人税基本通達16-3-14（いわゆるアグリーメント方式）によりその業務の内容等に適合した方法をとることもできることとしている。
- 9 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通19-3-13）を行っている。