

3 第 23 条《受取配当等の益金不算入》関係

【新設】（通算法人に係る償還差損の額の計算）

2-6 法人の当該事業年度における令第 19 条第 2 項《関連法人株式等に係る配当等の額から控除する利子の額》に規定する支払利子等の額（以下 2-6 において「支払利子等の額」という。）のうち同項に規定する「第 136 条の 2 第 1 項（金銭債務の償還差損益）に規定する満たない部分の金額」（以下 2-6 において「償還差損の額」という。）がある場合で、当該償還差損の額に係る金銭債権の一部を令第 19 条第 4 項の他の通算法人が有しているとき及び当該事業年度のうち一部の期間について当該他の通算法人が当該償還差損の額に係る金銭債権を有しているときの当該償還差損の額に係る同項の規定により支払利子等の額から除かれる当該他の通算法人に対するものの額は、令第 136 条の 2 第 1 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のうち当該他の通算法人が当該事業年度の期間内において有していた金銭債権の額及びその有していた期間に対応する額として計算した金額によるものとする。

【解説】

1 内国法人が受ける関連法人株式等に係る配当等の額については、当該配当等の額から当該配当等の額に係る利子相当額を控除した残額を益金の額に算入しないこととされており（法 23①）、この利子相当額については、配当等の額の 4%相当額を原則としつつ、支払利子等の額（注）の 10%相当額を上限とすることができることとされている（令 19①②⑨）。

（注） 法人が支払う負債の利子又は手形の割引料、法人税法施行令第 136 条の 2 第 1 項《金銭債務の償還差損益》に規定する満たない部分の金額その他経済的な性質が利子に準ずるものの額をいう（令 19②括弧書）。以下同じ。

上記の支払利子等の額の 10%相当額については、当該内国法人が通算法人である場合には、通算グループ全体で計算することとされ（令 19④）、この場合の支払利子等の額からは、その生ずる事業年度終了の日において当該通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人（以下「他の通算法人」という。）に対するものを除くこととされている（令 19④括弧書）。

2 ところで、法人が発行した金銭債務（社債）に係る償還差損の額は、その償却費の額を支払利子等の額に含めることとされているが（令 19②、基通 3-2-4 の 2（注））、当該償還差損の額に係る償却費のうち他の通算法人が保有する社債に係る部分の金額については、上記 1 後段のとおり、支払利子等の額には含まれないこととなる。ここで、この支払利子等の額に含まれないこととなる金額を具体的にどのように計算するのか、といった疑問が生ずる。

3 この点については、そもそも償還差損が社債の発行から償還までの期間に係る金利調整金としての性格を有するものであることから、本通達において、他の通算法人が、当該通算法人の当該事業年度の期間内において有していた社債の額及びその有していた期間に対応する当該償却費の額を基礎としてその計算を行うことを明らかにしている。

これを具体的な計算式で表すと、次のとおりとなる。

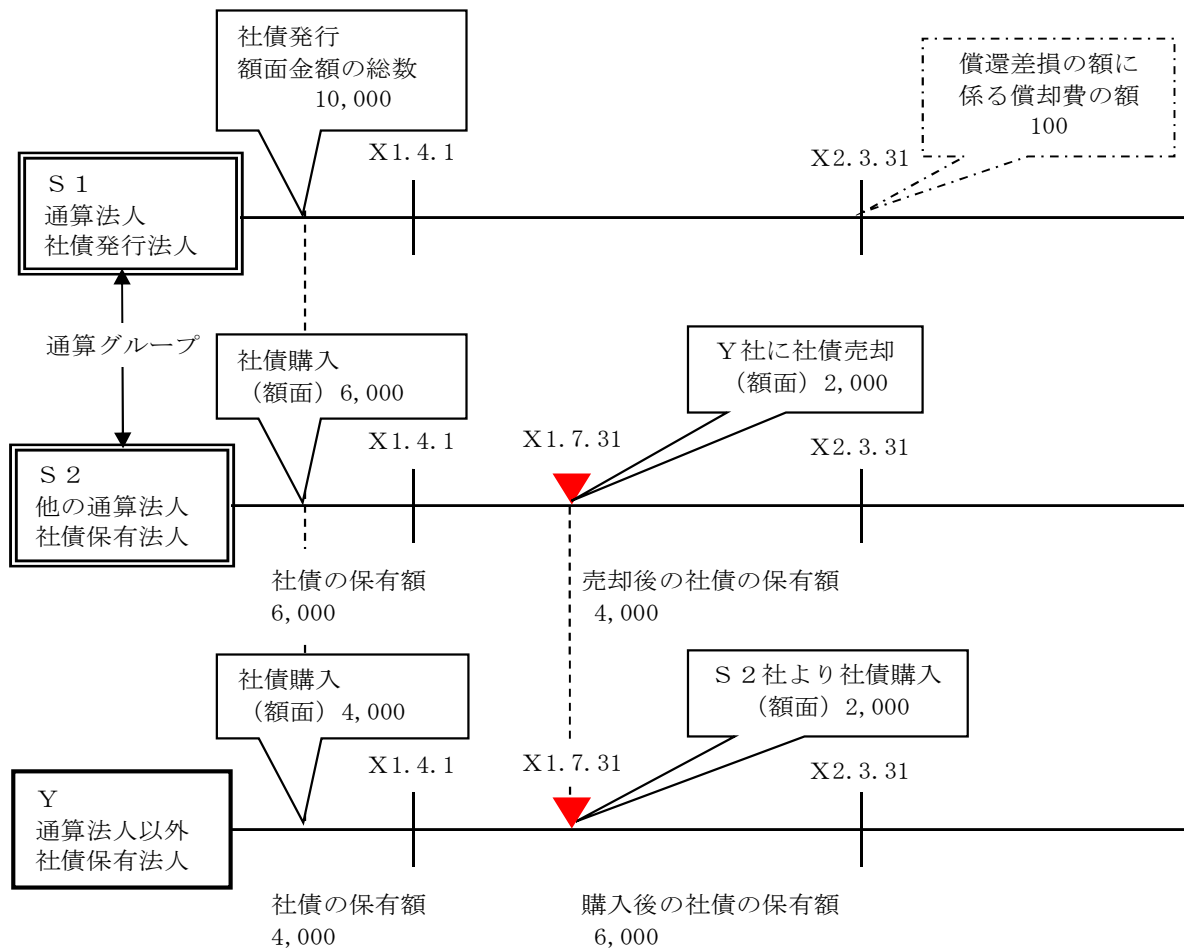
(算式)

$$\frac{\text{支払利子等の額から除く金額}}{\text{償還差損の額に係る償却費の額}} \times \frac{\text{他の通算法人が保有する社債の額面金額の合計額}}{\text{社債の額面金額の総額}} \times \frac{\text{分母のうち他の通算法人による社債の保有日数}}{\text{当該事業年度の日数}}$$

したがって、当該事業年度の中途において他の通算法人が保有する社債の額に異動が生じた場合には、異動前の期間と異動後の期間に区分して支払利子等の額から除くこととなる償還差損の額に係る償却費の額の計算を行うこととなる。

これを、具体的な事例及び計算例により示すと、以下のとおりである。

《設例》



(X2年3月期の通算法人(S1)が発行した社債に係る償還差損の額に係る償却費の額のうち、他の通算法人(S2)が保有する社債に係る部分の金額(α)の計算)

A : X1年4月1日からX1年7月31日までの期間分

$$A = 100 \times 6,000 / 10,000 \times 122 / 365 = 20$$

B : X1年8月1日からX2年3月31日までの期間分

$$B = 100 \times 4,000 / 10,000 \times 243 / 365 = 27$$

α : 他の通算法人(S2)が保有する社債に係る部分の金額(A+B)

$$= 20 + 27 = 47$$

⇒ 通算法人（S 1）が発行した社債に係る償還差損の額に係る償却費の額のうち上記 2 の「支払利子等の額に含まれないこととなる金額」（令 19④）

$$= \text{償還差損の額に係る償却費の額} - (\alpha) = 100 - 47 = 53$$

- 4 なお、本通達は、連結納税制度における負債利子控除に係る償還差損の額の計算と同様の規定がグループ通算制度においても定められたことから、旧法人税法第 81 条の 4 第 4 項《受取配当等》に係る取扱いとして定めている連結納税基本通達 3 - 2 - 12《他の連結法人に係る償還差損の計算》を、基本的な取扱いを維持しつつグループ通算制度向けに改組した上でグループ通算通達に移設したものである。