

## 5 第66条の5の2及び第66条の5の3《関連者等に係る純支払利子等の課税の特例》関係

### 【制度の概要】

この制度は、法人の平成25年4月1日以後に開始する各事業年度に関連者支払利子等の額がある場合において、その法人の当該事業年度における関連者支払利子等の額の合計額から当該事業年度の控除対象受取利子等合計額を控除した残額（以下「関連者純支払利子等の額」という。）が調整所得金額の50%相当額を超えるときは、その超える部分の金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないというものである（措法66の5の2）。

また、この制度により損金の額に算入されなかった金額については、翌事業年度以後、7年間繰り越して一定の限度額まで損金の額に算入することができることとされている（措法66の5の3）。

なお、連結納税制度についても同様の規定が定められている。

**【新設】(発行済株式－払込未済株式)**

**66の5の2-1** 措置法第66条の5の2第2項第1号の「発行済株式」には、その株式の払込み又は給付の金額（以下「払込金額等」という。）の全部又は一部について払込み又は給付（以下「払込み等」という。）が行われていないものも含まれるものとする。

**【解説】**

- 1 本制度（いわゆる過大支払利子税制）における関連者等とは、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の50%以上を直接又は間接に保有する関係その他の特殊の関係にある法人など一定の者をいうこととされており、これらの法人は内国法人のみに限るといった制限はされていない（措法66の5の2②一）。
- 2 ところで、外国法人の中には、その所在地国の設立の根拠となった会社法等の規定により、その株式の払込み又は給付の金額（以下「払込金額」という。）の全部又は一部の払込み又は給付（以下「払込み等」という。）を留保しているものが存在する。過大支払利子税制の適用上このような株式の取扱いが問題となるが、この場合、その発行価額の全部又は一部の払込み等が行われていない株式等についても、株主たる地位が与えられているのが通例であり、そのような株式を発行している外国法人が関連者等に該当するかどうかを判定する場合には、その払込み等が行われていない株式等をその判定の基礎となる株式等を含めるのが相当であると考えられる。
- 3 そこで、本通達において、このような場合の我が国における税務上の取扱いを明らかにし、発行済株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものもその発行者である外国法人が関連者等に該当するかどうかの判定上の「発行済株式」に含まれるものとして取り扱うこととした。  
なお、法令上、法人の「発行済株式」には、当該法人が自ら有する自己株式はこれに含まれないこととされている（措法66の5の2②一）。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の89の2-1）を定めている。

**【新設】(直接又は間接保有の株式)**

66の5の2-2 措置法第66条の5の2第2項第1号に規定する特殊の関係にあるかどうかを判定する場合の直接又は間接に保有する株式には、その払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものが含まれるものとする。

**【解説】**

- 1 過大支払利子税制における関連者等とは、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の50%以上を直接又は間接に保有する関係その他の特殊の関係にある法人など一定の者をいうこととされており、これらの法人は内国法人のみに限るといった限定はされていない(措法66の5の2②一)。
- 2 ところで、外国法人の中には、その所在地の設立の根拠となった会社法等の規定により、その株式の払込金額等の全部又は一部の払込み等を留保しているものが存在するが、この場合に、特殊の関係にあるかどうかの判定を行う場合の一方の法人が直接又は間接に保有する株式の数の計算に当たって、その払込金額等の全部又は一部の払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うかという問題がある。
- 3 そこで、本通達において、この場合の「直接又は間接に保有する株式」には、その株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の89の2-2)を定めている。

**【新設】(名義株がある場合の直接又は間接保有の株式)**

**66の5の2-3** 措置法第66条の5の2第2項第1号に規定する特殊の関係の有無の判定において、名義株は、その実際の権利者が保有するものとしてその判定を行うことに留意する。

**【解説】**

- 1 過大支払利子税制における関連者等とは、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の50%以上を直接又は間接に保有する関係その他の特殊の関係にある法人など一定の者をいうこととされている(措法66の5の2②一)。
- 2 本通達では、この場合の直接又は間接に保有する株式の中に名義株があるときは、実際の権利者が保有するものとして、関連者等に該当するかどうかを判定することを明らかにしている。これは、名義株を放置することにより、本制度による課税が回避される等、弊害も少なくないことから、その実際の株主を追求して適正公平な課税関係を実現しようというもので、税の実質主義を表すものであり、法人税基本通達1-3-2《名義株についての株主等の判定》と同趣旨のものである。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の89の2-3)を定めている。

**【新設】(実質的支配関係があるかどうかの判定)**

**66の5の2-4** 措置法令第39条の13の2第8項第3号に規定する「その他これに類する事実」とは、例えば、次に掲げるような事実をいう。

(1) 一方の法人が他方の法人から提供される事業活動の基本となる工業所有権（特許権、実用新案権、意匠権及び商標権をいう。）、ノーハウ等に依存してその事業活動を行っていること。

(2) 一方の法人の役員 $\frac{1}{2}$ 以上又は代表する権限を有する役員が他方の法人によって実質的に決定されていると認められる事実があること。

(注) 措置法令第39条の13の2第10項第2号に規定する「その他これに類する事実」については、(1)又は(2)の「一方の法人」は「法人」と、「他方の法人」は「個人」と読み替えて適用する。

**【解説】**

- 1 過大支払利子税制においては、関連者等の範囲に出資関係を通ずる支配・被支配の関係にあるものだけでなく、①他方の法人の役員 $\frac{1}{2}$ 以上又は代表する権限のある役員が、一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること、②他方の法人が事業活動の相当部分を一方の法人との取引に依存して行っていること、③他方の法人がその事業活動に必要なとされる資金の相当部分を一方の法人からの借入れにより、又は一方の法人の保証を受けて調達していること、その他これに類する事実が存在することにより、一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係にあるものが含まれることとされている（措令39の13の2⑧三）。
- 2 この規定は、必ずしも株式の保有関係がなくとも支配・被支配の関係が成立し得ることに対処するためのものであり、上記①から③までに掲げた事実が存在しない場合でも、「これに類する事実」が存在するときは実質支配の関係があることとなるという趣旨のものである。
- 3 そこで、この場合の「これに類する事実」とはどのような事実をいうのかが疑問となるが、例えば、一方の法人が他方の法人から提供される事業活動の基本となる工業所有権、ノーハウ等に依存してその事業活動を行っている場合や一方の法人の役員 $\frac{1}{2}$ 以上又は代表する権限を有する役員が他方の法人によって実質的に決定されていると認められる事実がある場合には、一方の法人と他方の法人との間には上記①から③までに掲げる事実がある場合と同じような支配・被支配関係が生ずることになる。そこで、本通達において、このようなケースを実質的支配関係の基となる事実の例示として掲げ、その相手方を当該法人の関連者等として取り扱うことを明らかにしている。
- 4 また、本通達に掲げられたケースは、あくまでも例示であり、他に同じような取扱いをすべき事実があれば、その実態に応じた取扱いがなされることになる。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の89の2-4）を定めている。

**【新設】(金銭債務の償還差損等)**

**66の5の2-5** 措置法令第39条の13の2第2項に規定する「法人税法施行令第136条の2第1項に規定する満たない部分の金額」のうち、同項の規定により損金の額に算入した額が、措置法第66条の5の2第2項に規定する「関連者支払利子等の額」に含まれることに留意する。

**【解説】**

- 1 過大支払利子税制においては、当該事業年度の関連者支払利子等の額の合計額から当該事業年度の控除対象受取利子等合計額を控除した残額が調整所得金額の100分の50に相当する金額を超える場合には、その超える部分の金額に相当する金額は損金の額に算入しないこととされている（措法66の5の2①）。
- 2 ところで、本制度の対象となる関連者支払利子等の額の範囲については、規定上、支払う負債の利子に準ずるものも含まれることとされ、この支払う負債の利子に準ずるものとして、①支払う手形の割引料、②リース取引によるリース資産の引渡しを受けたことにより支払うべき対価の額（1,000万円未満のものを除く。）に含まれる利息に相当する金額、③法人税法施行令第136条の2第1項に規定する満たない部分の金額のほか、④経済的な性質が支払う利子に準ずるものが掲げられている（措法66の5の2②、措令39の13の2②）。
- 3 これらのうち、上記③の「法人税法施行令第136条の2第1項に規定する満たない部分の金額」とは、例えば、社債を割引発行した場合に生ずる額面金額との差額など、金銭債務に係る収入額がその債務額に満たない場合のその満たない部分の金額をいい、同項の規定上、金銭債務の償還期間にわたって均分に損金算入することとされている。  
これに対して、本制度は、一定限度額を超える関連者等への支払利子等の額の損金算入を否認するものであるため、本制度の対象となる当該事業年度における「関連者支払利子等の額」は、あくまで当該「満たない部分の金額」のうち、本制度の適用がないものとした場合に、当該事業年度の損金の額に算入されるべき金額に限定されることになる。本通達において、このことを留意的に明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の89の2-5）を定めている。

**【新設】(短期の前払利息)**

66の5の2-6 法人が、各事業年度において、措置法第66条の5の2第2項に規定する  
関連者等（以下「関連者等」という。）に支払った支払利息のうち基本通達2-2-14  
によりその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入された前払利息の額は、同項  
に規定する「関連者支払利子等の額」に含まれることに留意する。

**【解説】**

- 1 法人が、各事業年度において関連者等に支払った支払利息（当該関連者等の課税対象所得に含まれるものを除く。）については、当該事業年度に対応する部分の金額がこの過大支払利子税制の適用上、「当該事業年度の関連者支払利子等の額」に該当することとなる。したがって、前払利息で未経過期間に係るものとして損金の額に算入されなかった金額は、期間経過により損金の額に算入された事業年度における「関連者支払利子等の額」とすることとなる。
- 2 ところで、法人税基本通達2-2-14において、法人が、前払利息でその支払った日から1年以内に支払期限が到来する利息を支払った場合、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認めることとされている。そこで、本通達では、法人税基本通達2-2-14により支払った日の属する事業年度の損金算入が認められる前払利息の額は、その支払った日の属する事業年度のこの過大支払利子税制における「関連者支払利子等の額」に含まれることを留意的に明らかにしている。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の89の2-6）を定めている。

**【新設】(負債の利子の範囲)**

66の5の2-7 措置法第66条の5の2第2項に規定する「負債の利子」には、次に掲げるようなものを含むことに留意する。

- (1) 買掛金を手形によって支払った場合において、関連者等に対して当該手形の割引料を負担したときにおけるその負担した割引料相当額
- (2) 営業保証金、敷金その他これらに類する預り金の利子
- (3) 金融機関の預金利息及び給付補填備金繰入額(給付補填備金繰入額に準ずる繰入額を含む。)

**【解説】**

- 1 過大支払利子税制の対象となる「負債の利子」には、借入金、社債その他の負債の利子のほか、支払う手形の割引料、リース取引によるリース資産の引渡しを受けたことにより支払うべき対価の額(1,000万円に満たないものを除く。)のうちに含まれる利息相当額、社債を割引発行した場合における金銭債務に係る収入額がその債務額に満たない場合のその満たない部分の金額その他経済的な性質が負債の利子に準ずるものも含まれる(措法66の5の2②、措令39の13の2②)。
- 2 ところで、実務においてはこの負債の利子に含まれるのか疑義が生ずるものが少なからずある。そこで、本通達においては、手形により買掛金を支払った場合に関連者等に対して当該手形の割引料を負担した場合の割引料相当額など、負債の利子に含まれるものの例示を明らかにしている。  
なお、この取扱いは、受取配当等の益金不算入制度(法23)における負債の利子の範囲についての取扱いと同旨のものである。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の89の2-7)を定めている。

**【新設】(原価に算入した支払利子等)**

**66の5の2-8** 法人が、関連者等に対する支払利子等（措置法第66条の5の2第2項に規定する支払利子等をいう。以下同じ。）の額につき固定資産その他の資産の取得価額に算入した場合又は繰延資産として経理した場合であっても、当該事業年度において当該関連者等に支払うものは、同項に規定する「関連者支払利子等の額」に含まれることに留意する。

**【解説】**

- 1 過大支払利子税制における関連者等に対する支払利子等の額とは、その支払う負債の利子（これに準ずる一定のものを含む。）その他一定の費用又は損失の額をいうものとされている（措法66の5の2②）。
- 2 ところで、法人がその支払う負債の利子等の額について固定資産その他の資産の取得価額に算入した場合又は繰延資産として経理した場合には、本制度の適用を待つまでもなく、その全部又は一部が損金の額に算入されないこととなることから、関連者支払利子等の額に含まれるのか疑義が生ずる。この点については、規定上、関連者支払利子等の額には当該事業年度において支払う負債の利子等の額が該当することとされ、特に当該事業年度において損金算入される金額に限るといった限定が付されているものでもないため、本通達において、これらの場合における負債の利子等の額についても関連者支払利子等の額に含まれることを留意的に明らかにしている。  
この結果、関連者等に支払う負債の利子等の額のうち固定資産その他の資産の取得価額又は繰延資産の金額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（原価算入額）がある場合においても、当該原価算入額を含めたところで損金不算入額を算出することとなる。
- 3 なお、当該原価に算入した負債の利子等の額のうち損金不算入額は、原価に算入しているため、実際には損金の額に算入されていないこととなるが、原価に算入した負債の利子等の額のうち損金不算入に相当する金額については、別途、通達において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（措置法通達66の5の2-9）。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の89の2-8）を定めている。

**【新設】(原価に算入した支払利子等の調整)**

**66の5の2-9** 法人が、関連者等に対する支払利子等の額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金額（以下「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「原価算入額」という。）がある場合において、当該支払利子等の額のうちに措置法第66条の5の2第1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「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ものとする。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関連者等に対する支払利子等の額のうちに当該固定資産の取得価額等に含まれている支払利子等の額の占める割合を乗じた金額とすることができる。

(注) この取扱いの適用を受けた場合には、その減額した金額につき翌事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、翌連結事業年度）において決算上調整するものとする。

**【解説】**

1 関連者等に支払う負債の利子等の額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金額（以下「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（原価算入額）がある場合においても、当該原価算入額を含めたところで本制度における損金不算入額を計算することとなる（措通66の5の2-8）。しかしながら、当該原価に算入した負債の利子等の額のうちの損金不算入額は、原価に算入しているため、実際には損金の額に算入されていない。このため、本通達において、原価に算入した負債の利子等の額のうち本制度による損金不算入額に相当する金額については、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とを明らかにしている。

このように、固定資産の取得価額等について損金不算入額相当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当期の損金とされていない負債の利子等についても損金不算入額が生じ、当期限りでみれば二重課税となることについての調整を図ったものである。

2 この場合の取得価額等の調整計算は、法人の決算において行うのが本来の処理であろうが、当期の確定申告書において申告調整により減額することもできる。なお、当期の決算により処理するほかは、確定申告書での調整が認められるだけであるから、修正申告に際し申告減算することも、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。また、この確定申告による申告減算の対象は、固定資産又は繰延資産にも及ぶので、申告調整をしたままでは翌期以降長期にわたりマイナスの税務否認金が残存することになるので、必ずしも適当でない。そこで、本通達の注書において、本通達の適用を受けて負債の利子等の損金不算入に係る取得価額等の減額を申告調整によ

り行った場合には、その減額した金額は、翌期において決算上修正経理をしなければならないこととされている。

なお、この取扱いは固定資産の取得価額に含めた交際費の損金不算入部分に対する取扱い（措通 62(2)－7）と同様の取扱いである。

3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 89 の 2－9）を定めている。

**【新設】(経済的な性質が利子に準ずるもの)**

**66の5の2-10** 措置法令第39条の13の2第2項に規定する「経済的な性質が支払う利子に準ずるもの」には、金銭債権をその債権金額を超える価額で取得した場合において、損金の額に算入される調整差額（基本通達2-1-34の調整差額で損金の額に算入される金額をいう。）が含まれることに留意する。

また、同条第15項に規定する「経済的な性質が支払を受ける利子に準ずるもの」には、金銭債権をその債権金額に満たない価額で取得した場合において、益金の額に算入される調整差額（同通達の調整差額で益金の額に算入される金額をいう。）が含まれることに留意する。

**【解説】**

- 1 本制度における関連者等に対する支払利子等には、法人がその関連者等に対して支払う負債の利子のほか、これに準ずるものが含まれるものとされている(措法66の5の2②)。さらに、規定上、この支払う負債の利子に準ずるものとして、①手形の割引料、②リース取引によるリース資産の引渡しを受けたことにより支払うべき対価の額（1,000万円未満のものを除く。）に含まれる利息に相当する金額、③社債の発行その他の事由による金銭債務に係る収入額がその債務額に満たない場合のその満たない部分の金額のほか、④経済的な性質が支払う利子に準ずるものが掲げられている（措令39の13の2②）。
- 2 本通達の前段では、上記④の「経済的な性質が支払う利子に準ずるもの」の具体例を明らかにしている。

すなわち、法人税基本通達2-1-34では、金銭債権をその債権金額を超える価額で取得した場合において、その債権金額とその取得に要した価額との差額相当額（実質的な贈与と認められる部分の金額を除く。以下「取得差額」という。）の全部又は一部が金利の調整により生じたものと認められるときは、原則として、その金銭債権に係る支払期日までの期間の経過に応じ、利息法又は定額法に基づき当該取得差額の範囲内において金利の調整により生じた部分の金額（以下「調整差額」という。）を損金の額に算入することを明らかにしているところであるが、その経済的な実質に鑑みて、当該調整差額は、上記「経済的な性質が支払う利子に準ずるもの」に含まれることを留意的に明らかにしたものである。
- 3 また、本通達後段では、金銭債権をその債権金額に満たない価額で取得した場合において、同通達により益金の額に算入される調整差額について、同様の観点から関連者支払利子等の額の合計額から控除される控除対象受取利子等合計額に含まれることとなる「経済的な性質が支払を受ける利子に準ずるもの」に含まれることを留意的に明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の89の2-10）を定めている。

**【新設】(除外対象特定債券現先取引等に係る負債の帳簿価額の平均的な残高の意義)**

**66の5の2-11** 措置法令第39条の13の2第5項に規定する「当該事業年度の当該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」とは、例えば、同項に規定する除外対象特定債券現先取引等（以下「除外対象特定債券現先取引等」という。）に係る負債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負債の帳簿価額の平均的な残高をいうものとする。

(注) その事業年度の開始の時及び終了の時における除外対象特定債券現先取引等に係る負債の帳簿価額の平均額は、「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 過大支払利子税制において、損金不算入額の対象となる関連者支払利子等の額は、その法人の関連者等に対する支払利子等の額で、その関連者等の課税対象所得に含まれないものから、除外対象特定債券現先取引等に係る金額を除いた金額とされている（措法66の5の2②）。この除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額とは、法人がその関連者等との間で行う特定債券現先取引等に係る支払利子等の額で、その関連者等の課税対象所得に含まれないものに、次の算式による割合を乗じて計算した金額をいうものとされている（措令39の13の2⑤）。

(算式)

$$\text{割合} = \frac{\text{除外対象特定債券現先取引等に係る調整後平均負債残高}}{\text{除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高}}$$

(注) 1 特定債券現先取引等とは、現金担保付債券貸借取引（現金を担保として債券の借入れ又は貸付けを行う取引をいう。）で借り入れた債券又は債券現先取引（債権の買戻又は売戻条件付売買取引で一定のものをいう。）で購入した債券を、現金担保付債券貸借取引で貸し付ける場合又は債券現先取引で譲渡する場合における、貸付けに係る現金担保付債券貸借取引又は譲渡に係る債券現先取引をいう（措法66の5⑤八、措令39の13⑧）。

- 2 上記算式の分子の調整後平均負債残高とは、次のうちいずれか少ない金額をいう（措令39の13の2⑥）。

- ① 除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高
- ② 当該除外対象特定債券現先取引等に係る対応債券現先取引等に係る資産に係る平均資産残高

- 2 ところで、上記算式の分母の除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高は、当該事業年度の当該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よることとされているが（措令39の13の2⑤）、法令上、具体的にどのような計算によれば合理的なのか必ずしも明らかでない。

- 3 そこで、本通達において、当該事業年度の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とは、負債の帳簿価額の日々の平均残高、各月末の平均残高又は各月における締切日の平均残高等、その事業年度を通じた負債の帳簿価額の平均残高を

いうことを明らかにしている。

なお、当該事業年度の負債の帳簿価額の平均的な残高とは、その事業年度を通じた残高をいうこととされているから、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負債の帳簿価額の残高の平均額はこれに該当しない。このことを本通達の注書において念のため明らかにしている。

4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 89 の 2 - 11）を定めている。

**【新設】(除外対象特定債券現先取引等に係る平均負債残高の計算方法)**

**66の5の2-12** 措置法令第39条の13の2第5項に規定する除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高は、例えば、同一銘柄ごとに債券を区分し、債券現先取引及び現金担保付債券貸借取引（措置法第66条の5第5項第8号に規定する債券現先取引及び現金担保付債券貸借取引をいう。以下同じ。）に係る借入金又は貸付金の月末残高のうちいずれか少ない金額をもって除外対象特定債券現先取引等に係る負債の月末残高とし、当該事業年度における平均残高を除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高としても差し支えないものとする。

**【解説】**

- 1 関連者支払利子等の額の計算上除かれる特定債券現先取引等に係る支払利子等の額は、除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額に、次の算式による割合を乗じて計算した金額とすることとされている（措令39の13の2⑤）。

(算式)

$$\text{割合} = \frac{\text{除外対象特定債券現先取引等に係る調整後平均負債残高}}{\text{除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高}}$$

(注) 上記算式の分子の調整後平均負債残高とは、次のうちいずれか少ない金額をいう（措令39の13の2⑥）。

- ① 除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高
- ② 当該除外対象特定債券現先取引等に係る対応債券現先取引等に係る資産に係る平均資産残高

この平均負債残高は、債券現先取引等（現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引をいう。以下同じ。）により借り入れた債券又は購入した債券で債券現先取引等により貸付け又は譲渡されているものを個々の対応関係に着目してひも付きで管理し、これらの取引に係る負債（借入金）の日々の平均残高又は各月末の平均残高等を計算し、その事業年度における平均負債残高を求めることとなる（措通66の5の2-11）。

- 2 しかしながら、これらの取引は、通常、外貨を調達するために日々反復して大量に行われるものであり、これらの取引に係る債券について、一つ一つひも付きで管理することとした場合、法人に多大で、場合によっては非現実的な事務負担を強いることになりかねない。そこで、本通達において、特定債券現先取引等に係る平均負債残高を求めるに当たって、各月末の債券現先取引等に係る負債（借入金）の月末残高の算出について、簡便的な計算方法を明らかにしている。

すなわち、債券を同一銘柄ごとに区分し、同一銘柄の債券について、債券現先取引等により調達した債券に係る資産（貸付金）の月末残高及び債券現先取引等により使用した債券に係る負債（借入金）の月末残高を算出し、それぞれの残高を比較していずれか少ない金額を特定債券現先取引等に係る負債の月末残高とみなして、特定債券現先取引等に係る平均負債残高を求めることとしても差し支えない旨を明らかにしている。

- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の89の2-12）を定めている。

**【新設】(対応債券現先取引等に係る資産の帳簿価額の平均的な残高の意義)**

**66の5の2-13** 措置法令第39条の13の2第6項に規定する「当該事業年度の当該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、除外対象特定債券現先取引等に係る同項に規定する対応債券現先取引等（以下「対応債券現先取引等」という。）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資産の帳簿価額の平均的な残高をいうものとする。

(注) その事業年度の開始の時及び終了の時における対応債券現先取引等に係る資産の帳簿価額の平均額は、「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 関連者支払利子等の額の計算上除かれる特定債券現先取引等に係る支払利子等は、除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額に、当該除外対象特定債券現先取引等に係る調整後平均負債残高を当該除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高で除して得た次の算式による割合を乗じて計算した金額とすることとされている（措令39の13の2⑤）。

(算式)

$$\text{割合} = \frac{\text{除外対象特定債券現先取引等に係る調整後平均負債残高}}{\text{除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高}}$$

なお、上記算式の分子の調整後平均負債残高とは、次のうちいずれか少ない金額をいう（措令39の13の2⑥）。

- ① 除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高
- ② 当該除外対象特定債券現先取引等に係る対応債券現先取引等に係る資産に係る平均資産残高

- 2 ところで、対応債券現先取引等に係る資産に係る平均資産残高は、当該事業年度の当該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によることとされているが（措令39の13の2⑥）、法令上、具体的にどのような計算によれば合理的なのか必ずしも明らかでない。

- 3 そこで、本通達において、当該事業年度の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、資産（貸付金）の帳簿価額の日々の平均残高、各月末の平均残高又は各月における締切日の平均残高等、その事業年度を通じた資産の帳簿価額の平均残高をいうことを明らかにしている。

なお、当該事業年度の資産の帳簿価額の平均的な残高とは、その事業年度を通じた残高をいうこととされているから、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資産の帳簿価額の残高の平均額はこれに該当しない。このことを本通達の注書において念のため明らかにしている。

- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の89の2-13）を定めている。

**【新設】(除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額の計算方法)**

**66の5の2-14** 措置法令第39条の13の2第5項の「除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額」は、法人が除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高について66の5の2-12により計算している場合にあっては、例えば、同一銘柄ごとに債券を区分し、月ごとに、債券現先取引又は現金担保付債券貸借取引に係る支払利子等の額を合計し、その合計した金額に次の(1)の金額を(2)の金額で除して得た割合を乗じて計算した上で、当該事業年度におけるこれらの金額を合計する等合理的な方法により計算した金額とする。

- (1) 66の5の2-12により計算する場合の債券現先取引又は現金担保付債券貸借取引に係る借入金又は貸付金の月末残高のうちいずれか少ない金額
- (2) 66の5の2-12により計算する場合の債券現先取引又は現金担保付債券貸借取引に係る借入金の月末残高

**【解説】**

- 1 本制度の適用上、除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額に、一定の割合を乗じて計算した金額は、関連者支払利子等の額から除くこととされる(措法66の5の2②)。当該一定の割合とは、当該除外対象特定債券現先取引等に係る調整後平均負債残高を当該除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高で除した割合をいう。この場合の調整後平均負債残高とは、除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高と当該除外対象特定債券現先取引等に係る対応債券現先取引等に係る資産に係る平均資産残高のいずれか少ない金額をいい(措令39の13の2⑥)、当該平均負債残高については、債券を同一銘柄ごとに区分し、同一銘柄の債券について、現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引により調達したものに係る資産の月末残高及び現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引により使用したものに係る負債の月末残高を算出し、それぞれの残高を比較していずれか少ない金額を特定債券現先取引等に係る月末残高とみなして、その事業年度における平均負債残高を求める簡便的な方法を用いて差し支えない旨を明らかにしている(措通66の5の2-12)。
- 2 ところで、関連者支払利子等の額の計算上、上記簡便法により計算された平均負債残高を用いる場合、除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額はどのような金額を用いるのが妥当かといった問題がある。すなわち、上記簡便法によれば、現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引により使用したものに係る負債の月末残高が現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引により調達したものに係る資産の月末残高を上回る場合には、平均負債残高とみなされる金額は当該資産の月末残高に相当する金額となるが、この場合の除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額は、当該負債に対応する支払利子等の額の全額とするのかどうか疑義が生じ得る。
- 3 この点、本通達では、特定債券現先取引等に係る支払利子等の額は、例えば、同一銘柄ごとに債券を区分し、月ごとに、債券現先取引又は現金担保付債券貸借取引に係る支払利子等の額を合計し、当該資産又は当該負債に係る月末残高のいずれか少ない金額を分子とし、当該負債に係る月末残高を分母とした割合を当該支払利子等の額の合計額に乗じて計

算した金額の当該事業年度における合計額とする等の合理的な方法により計算した金額によることを明らかにしている。

4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 89 の 2 -14）を定めている。

**【新設】(対応債券現先取引等に係る受取利子等の額の計算方法)**

**66の5の2-15** 措置法令第39条の13の2第16項の「対応債券現先取引等に係る受取利子等の額」は、法人が除外対象特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高について66の5の2-12により計算している場合にあっては、例えば、同一銘柄ごとに債券を区分し、月ごとに、債券現先取引又は現金担保付債券貸借取引に係る受取利子等の額を合計し、その合計した金額に次の(1)の金額を(2)の金額で除して得た割合を乗じて計算した上で、当該事業年度におけるこれらの金額を合計する等合理的な方法により計算した金額とする。

(1) 66の5の2-12により計算する場合の債券現先取引又は現金担保付債券貸借取引に係る貸付金又は借入金のうちいずれか少ない金額

(2) 66の5の2-12により計算する場合の債券現先取引又は現金担保付債券貸借取引に係る貸付金の月末残高

**【解説】**

- 1 本制度は、法人の当該事業年度において、関連者支払利子等の額の合計額から控除対象受取利子等合計額を控除した残額（以下「関連者純支払利子等の額」という。）が調整所得金額の50%相当額を超える場合に適用される（措法66の5の2①）。

この場合の控除対象受取利子等合計額は、原則として次の算式により計算された金額をいう（措令39の13の2⑩）。

（算式）

控除対象受取利子等合計額

$$= \left[ \frac{\text{当該事業年度の受取利子等の合計額} - \text{除外対象特定債券現先取引等に係る対応債券現先取引等に係る受取利子等の合計額}}{\text{除外対象特定債券現先取引等に係る対応債券現先取引等に係る受取利子等の合計額}} \right] \times \frac{\text{関連者支払利子等の合計額}}{\text{当該事業年度の支払利子等の合計額}}$$

上記算式における「除外対象債券現先取引等に係る対応債券現先取引等に係る受取利子等」とは、本制度の対象となる関連者支払利子等の額から除くこととされる除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等との対応関係が認められる債券現先取引等に係る受取利子等である。

- 2 当該除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額の計算については、債券を同一銘柄ごとに区分し、同一銘柄の債券について、現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引により調達したものに係る資産の月末残高及び現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引により使用したものに係る負債の月末残高を算出し、それぞれの残高を比較していずれか少ない金額を特定債券現先取引等に係る月末残高とみなして、その事業年度における平均負債残高とする簡便法を認めているところである（措通66の5の2-12）。
- 3 他方、上記簡便法を用いて除外対象特定債券現先取引等に係る支払利子等の額を計算する場合に、これと対応関係が認められる債券現先取引等に係る受取利子等の額はどのような金額を用いるのが妥当かという問題がある。すなわち、上記簡便法によれば、現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引により調達したものに係る資産の月末残高が現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引により使用したものに係る負債の月末残高を上回る場合に

は、平均負債残高とみなされる金額は当該負債の月末残高となるが、この場合の除外対象債券現先取引等に係る対応債券現先取引等に係る受取利子等は、当該資産に対応する受取利子等の額の全額とするのかどうか疑義が生じ得る。

- 4 この点、本通達では、(除外対象債券現先取引等に係る)対応債券現先取引等に係る受取利子等の額は、例えば、同一銘柄ごとに債券を区分し、月ごとに、債券現先取引等に係る受取利子等の額を合計し、当該債券現先取引等に係る資産(貸付金)又は負債(借入金)に係る月末残高のいずれか少ない金額を分子とし、当該資産(貸付金)に係る月末残高を分母とした割合を当該受取利子等の額の合計額に乗じて計算した金額の当該事業年度における合計額を対応債券現先取引等に係る受取利子等の額とする等の合理的な方法により計算した金額によることを明らかにしている。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達(連措通 68 の 89 の 2 -15)を定めている。

**【新設】(債券現先取引等に係る負債の帳簿価額及び資産の帳簿価額)**

**66の5の2-16** 措置法令第39条の13の2第7項の規定により、同条第5項に規定する「負債の帳簿価額」及び同条第6項に規定する「資産の帳簿価額」は、その会計帳簿に記載されているこれらの金額によるのであるから、税務計算上の否認金があっても、当該否認金の額は、これらの額に関係させないことに留意する。

**【解説】**

- 1 関連者支払利子等の額の計算上、特定債券現先取引等に係る負債の平均負債残高又は対応債券現先取引等に係る資産の平均資産残高は、当該事業年度の当該負債又は当該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によることとされており（措令39の13の2⑤⑥）、当該負債又は当該資産の帳簿価額は、法人が会計帳簿に記載した負債又は資産の金額によるものとされている（措令39の13の2⑦）。
- 2 このため、たとえ当該負債又は当該資産につき税務計算上の否認金があったとしても、当該否認金は、当該負債又は当該資産の帳簿価額の金額に関係させないことになる。  
本通達においては、このことを留意的に明らかにしている。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の89の2-16）を定めている。