

【新設】（負債の利子の額の配賦）

20-5-10の2 恒久的施設を有する外国法人の当該事業年度における法第142条第3項第2号《共通費用の額の配分》に規定する「共通するこれらの費用」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当該事業年度の費用の額として金銭債務の償還期間（当該金銭債務に係る債務者となった日から当該金銭債務に係る償還の日までの期間をいう。）に応じて合理的に計算された金額、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、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を除く。）の額（以下20-5-10の2において「共通利子の額」という。）については、外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）

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

(2) **銀行業** 次の算式による方法

（算式）

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

(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「総資産の帳簿価額」は、確定した決算に基づく外国法人の貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額につき、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よる。

2 (2)の算式の「自己資本の額」は、当該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 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ている（法141一イ）。

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22条《各事業年度の所得の金額の計算》の規定に準じて恒久的施設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の額には、外国法人の恒久的施設を通じて行う事業及びそれ以外の事業に共通するこれらの費用（共通費用）につき、その恒久的施設を通じて行う事業及びそれ以外の事業に係る収入金額、資産の価額、使用人の数その他の基準のうち、これらの事業の内容及び共通費用の性質に照らして合理的と認められる基準を用いてその恒久的施設を通じて行う事業に配分した金額を含むものとされている（法142③二、令184②）。

3 本通達では、恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上同法第142条第3項第2号《共通費用の額の配分》に規定する「共通するこれらの費用」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、法人税法施行令第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、各事業年度の費用の額として金銭債務の償還期間に応じて合理的に計算された金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、外国法人が銀行等である場合、その銀行等が支払う同法第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は、外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、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として配分すべき金額を計算するという基本的な考え方に基づく。

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。