

【新設】(公社債の利子から成る部分の金額)

66 の 5 の 2-19 措置法令第 39 条の 13 の 2 第 24 項に規定する「公社債の利子から成る部分の金額」とは、法人が支払を受ける法第 2 条第 28 号に規定する公社債投資信託の収益の分配の額の内訳書において所得税法第 2 条第 1 項第 9 号に規定する公社債の利子であることが確認できる金額のみをいう。

【解説】

- 1 本通達は、措置法第 66 条の 5 の 2 の「対象純支払利子等に係る課税の特例制度」(いわゆる過大支払利子税制)における対象純支払利子等の額の計算の基礎となる控除対象受取利子等の額に関する取扱いを明らかにするものである。
- 2 改正前の過大支払利子税制においては、対象純支払利子等の額(支払利子等の額のうち対象外支払利子等の額以外の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をいう。)が調整所得金額の 20%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を当期の損金の額に算入しない制度とされている。ここで控除対象受取利子等合計額とは、法人の事業年度の受取利子等の額の合計額をその事業年度の支払利子等の額の合計額のうちに対象支払利子等合計額の占める割合であん分した金額として次の算式により計算した金額とされている(旧措令 39 の 13 の 2 ㉔)。

【算式】

$$\left(\begin{array}{l} \text{法人が非国内関連者} \\ \text{等から受ける受取利} \\ \text{子等の額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{法人が国内関連者等から受ける受取利} \\ \text{子等の額と法人の事業年度の期間と同} \\ \text{一の期間において国内関連者等が非国} \\ \text{内関連者等から受けた受取利子等の額} \\ \text{とのうちいずれか少ない金額} \end{array} \right) \times \frac{\text{対象支払利子等合計額}}{\text{法人の支払利子等の額の合計額}}$$

受取利子等の額の合計額

- 3 過大支払利子税制において所得金額と対比すべき利子の額は、支払利子の額から受取利子の額を控除したネットの概念の金額である。ここでいう受取利子の額には「経済的な性質が受取利子に準ずるもの」を含むこととされているところ、利子の損金算入を利用した税源浸食・利益移転(BEPS)リスクへの対応策である本制度において、債券に直接投資を行った場合の受取利子と公社債投資信託を経由して債券に投資を行った場合における受取利子とを異なる取扱いとすべき必然性は必ずしも高くはないものと考えられる。

また、公社債投資信託とは、株式を一切組み入れず国債や社債などの債券(公社債)を中心に運用する投資信託をいい、その収益の分配の額の内訳に占める公社債利子収入の割合が相当程度高いものと想定されている。

以上を踏まえ、令和 3 年度の税制改正において、法人が支払を受ける公社債投資信託の収益の分配の額のうち公社債の利子から成る部分の金額を上記の算式中の受取利子等の額の合計額に加算することができることとされた(措令 39 の 13 の 2 ㉔)。

- 4 ところで、公社債投資信託の収益の分配の額は基本的には公社債利子収入を原資とするものであるが、必ずしも公社債利子収入のみに限定されているわけではなく、公社債利子取

入以外の収益（例えば公社債の譲渡益）も含まれ得るところ、「公社債の利子から成る部分の金額」の算定方法が法令上特に定められていないため、具体的にどのような金額がこれに該当するのかという点について疑問が生ずる。

- 5 この点、令和3年度の税制改正は、上記のとおり債券に直接投資を行った場合との取扱いの平仄を考慮してされたものであるが、公社債利子収入以外の収益を受取利子等の額に含めるものではないことからすると、例えば、収益の分配の額に一定の率を乗ずるなどの方法で算出された金額はこれには該当せず、あくまで収益の分配の額の内原資のうち公社債の利子そのものの金額（実額）をいうものと解される。本通達では、このような解釈を前提に、「公社債の利子から成る部分の金額」とは、金融機関等から交付される内訳書において公社債の利子であることが確認できるもののみがこれに該当することを明らかにしている。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 89 の 2 -18）を定めている。