

債務超過の場合の過少資本税制の適用関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

外資系の内国法人甲社では、このたび経営再建のため、親会社からの借入金を導入してリストラに着手することとした。国内の金融機関に親会社が保証して借り入れる方法も考えられたが、調達金利は親会社が自国で調達したほうが圧倒的に有利と判断されて、親会社からの借入の方向で検討している。

甲社は、長年赤字が続いていたため債務超過になっているが、5年以上前の欠損金で税務上の繰越損失控除ができない金額が大きいため、当期に、過少資本税制の適用を受けて、支払利息の損金算入が認められない場合は、多額の課税所得が発生する。

甲社のように債務超過の場合、実質的な資本金はなくなっているが、その場合の資本・負債の割合の計算は、どのようにするのか。

〔ポイント〕

債務超過の場合、実質的に資本の金額がなくなっている。その場合の資本・負債の割合の計算をどのようにするのか、次の項目に分けて検討する。

- 1 過少資本税制の概要
- 2 資本の金額の算定方法
- 3 租税条約との関係（無差別取扱い）

〔検討〕

1 過少資本税制の概要

内国法人が国外支配株主等に負債の利子を支払う場合において、当該事業年度の国外支配株主等に対する負債に係る平均残高が、その内国法人の純資産に対する持分の額の3倍に相当する金額を超えるときは、当該超過分に対応する負債の利子については、当該事業年度の損金に算入されない（措法66の5）。

内国法人から国外支配株主等に支払われる利子のうち、次の算式により計算される分については損金に算入されない。

$$\text{損金不} = \frac{\text{当期の国外支} \times \frac{\text{A} - \text{国外支配株主} \times 3}{\text{配株主等への} \times \frac{\text{国外支配株主等に係る}}{\text{総支払利子} \quad \text{平均負債残高A}}}{\text{算入額}}$$

2 資本の金額の算定方法

この制度は、外資系内国法人（在日会社、孫会社）のほか、外国法人の在日支店にも適用される。また、内資系の法人であっても、海外の姉妹会社等からの借入金の比率が資本金に比し、上記の水準に達している場合には、本税制が適用される可能性がある。

(1) 国外支配株主等

国外支配株主等とは、次のような関係にある

者とされている（措法66の5③，措令39の13⑬⑭⑮⑯⑰⑱⑲⑳）。

- ① 当該法人がその発行済株式等の50%以上を直接又は間接に保有される関係
- ② 当該法人と外国法人が同一の者によってそれぞれその発行済株式等の50%以上を直接又は間接に保有される場合の両法人の関係
- ③ 当該法人と取引・資金・人事等とのつながりが存在することにより，当該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

なお，株式保有関係の計算は，移転価格税制と同様の考え方が採用されている。

(2) 負債の利子の範囲

負債とは，利子の支払の基因となる負債のことであり，手形の割引料，社債発行差金その他その経済的な性質が利子に準ずるものも含まれる（措令39の13①）が，親会社等の保証したものは，この負債には含まれないと解されている。

ただし，当該利子が外国法人の在日支店の国内源泉所得に算入されている場合における当該利子の支払の基因となる負債については，過少資本税制の対象となる負債の対象から除かれている（措令39の13②）。

しかし，当該利子が租税条約の軽減税率の適用を受ける本店直取引のような場合，軽減税率の適用が受けられることから，当該負債は，過少資本税制の対象とされる（措令39の13②かっこ書）。

(3) 負債・資本の比率

過少資本税制が発動されるのは，内国法人（外国法人の在日支店を含む。）の各事業年度の次の二つの比率がいずれも3倍を超える場合である。

ただし，類似法人の倍数がそれより多い場合

には，3倍の比率に代えてその倍数を用いることができる（措法66の5⑥）。

$$\textcircled{1} \quad \frac{\text{その事業年度の国外支配株主等に対する有利子負債に係る平均負債残高}}{\text{その事業年度の国外支配株主等のその内国法人に係る自己資本持分}} > 3$$

$$\textcircled{2} \quad \frac{\text{総有利子負債・自己資本比率}}{\text{その事業年度の総有利子負債に係る平均負債残高}} > 3$$

平均負債残高とは，それぞれの事業年度の負債の帳簿価額の残高として合理的な方法により計算した金額とされている（措令39の13③）。

負債の帳簿残高とは，内国法人がその会計帳簿に記載した金額による（措令39の13⑥）。

自己資本持分とは，総資産の平均額①から総負債の平均額②を控除した残額をいう（措令39の13⑤）。

総資産の平均額とは，内国法人のその事業年度の総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をいい，総負債の平均額とは，内国法人のその事業年度の総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をいう。

以上によって計算された金額が，内国法人の事業年度終了の日の資本等の金額（資本金と資本剰余金の合計額）に満たない場合には，その資本等の金額が自己資本の額となる（措令39の13⑤）。

(4) 国外支配株主等の資本持分の算定

国外支配株主等の資本持分は，適用対象法人の自己資本の額に国外支配株主等の有する直接及び間接保有の株式等の割合を乗じて計算される（措令39の13⑨）。

(5) 支払利子の損金不算入の計算

内国法人が国外支配株主等に支払う負債の利子のうち損金不算入とされる額は，平均負債残

高の3倍相当額を超過した金額である（措令39の13③）。

具体的には、次の算式により計算する。

$$\text{損金不算入額} = \frac{\text{その事業年度において国外支配株主等に支払う負債の利子の総額}}{A - \frac{\text{国外支配株主等の資本持分}}{\text{国外支配株主等に対する有利子負債に係る平均負債残高A}}} \times 3$$

ただし、式の分子の3倍に代えて、類似法人の倍数を用いることができることとされている。また、その事業年度の総利子負債に係る平均負債残高から自己資本の額の3倍の額を控除した残額が上記式の分子より小さくなる場合には、その残額が分子の金額となる（措令39の13④）。

なお、損金不算入とされた利子は、社外流出処分となり、受取者については配当とみなすこととはされていない。

3 租税条約との関係（無差別取扱い）

過少資本税制の規定は、その規定の内容から外資系内国法人及び外国法人を課税の対象としており、内国法人との差別的な取扱いを禁止する条項に抵触する可能性がある。

この無差別取扱い条項とは、租税条約において相手国の国民等に対する差別的課税を禁止し、同様の状況にある者に対して、同様の課税を行う趣旨の規定をいう。

以上の観点から、わが国の過少資本税制においては、海外の関係会社からの借入金が多額である場合には一律に否認するという仕組みを採用していない。納税者に類似法人の負債・資本比率の適用を認めて、内国法人と負債・資本比率が同程度であるから、その比率が妥当なものであることについて納税者に立証させる余地を残すべきであるとの議論を

考慮して、この特則が設けられている。

類似法人とは、業種業態、規模、自己資本の額その他の状況が類似している法人をいい、含み益が大きい法人とか、関係会社からの借入金が多く含まれている法人の比率は、類似法人の比率といえない可能性が高い。

類似法人の比率とは、その法人と同種の事業を営む内国法人で事業規模その他の状況が類似するものの負債・自己資本比率に照らし、妥当な倍数を用いることができるとされている（措法66の5②）。

類似法人の負債・資本比率は、類似法人の各事業年度終了の日における負債の額の同日における資本金、法定準備金及び剰余金の合計額に対する比率とされている（措令39の13⑦）。

適用対象法人が類似法人の比率に照らし、妥当と認められる倍数を用いる場合には、その旨を記載した書面を確定申告書に添付し、かつ、その倍数が妥当であることを明らかにする書類その他の資料を保存していなければならないこととされている（措法66の5⑤）。

4 結 論

本件では、債務超過により内国法人の事業年度終了の日の資本等の金額（資本金と資本剰余金の合計額）に満たない場合には、その資本等の金額が自己資本の額となることから、資本金の額を基礎として計算できることになる。