

過少資本税制と無差別取扱条項の適用関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社は、米国法人乙社の100%子会社である。この度甲社の資金需要が切迫したので、親会社である乙社からの借入れを予定している。聞くところによると、国外の関係会社から借り入れる場合、自己資本の3倍を超える部分の借入金の利息については、損金に算入されないという過少資本税制の適用があるようであるが、それでは、海外からの借入れに依存している外資系企業だけを差別していることになるのではないか。

〔ポイント〕

- 1 過少資本税制の概要
- 2 無差別取扱条項の概要
- 3 日米租税条約の適用関係

〔検討〕

1 過少資本税制の概要

(1) 概要

過少資本税制とは、内国法人が国外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という制度である(措法66の5)。

内国法人から国外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。

$$\text{損金不} = \frac{\text{当期の国外支配株主等}}{\text{算入額}} \text{への総支払利子}$$

$$\times \frac{A - \text{国外支配株主等の資本持分} \times 3}{\text{国外支配株主等に係る平均負債残高} A}$$

この制度は、外資系内国法人(在日子会社、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。

(2) 類似法人の比率

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(措法66の5②)。

類似法人の負債・資本比率とは、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）。

なお、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強いといわれている。

(3) 類似法人比率の採用の理由

わが国では海外の関係会社からの借入金が資本持分の一定の倍率を超え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。採用しない理由として、対象となる負債の利子を海外関係会社からの借入れに限るとしても一定の倍率で固定することは必ずしも合理的ではないこと、租税条約の無差別取扱条項に抵触しないようにするためには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たようである。

2 無差別取扱条項の概要

(1) 概要

無差別取扱条項とは、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。

具体的には、国籍無差別、恒久的施設（PE）無差別及び資本無差別に分かれている。本件では、外資系内国法人にだけ適用されるので資本無差別に当たるのではないかというものである。

(2) 資本無差別の内容

資本無差別とは、自国の法人のうち資本の全部又は一部が相手国の一部又は二以上の居住者（個人又は法人）により直接又は間接的に所有

又は支配されているもの（いわゆる外資系内国法人）に対して、自国の法人と同様の課税上の扱いを行うとするルールである。

3 日米租税条約の適用関係

甲社は、米国法人乙社の100%子会社である。現行の日米租税条約7条において無差別取扱いを規定しており、国籍無差別、PE無差別及び資本無差別を規定している。したがって、単純に米国資本の外資系内国法人だけに過少資本税制の適用がある場合は、条約違反の問題となる。

しかしながら、わが国の過少資本税制では、類似法人の比率の適用を認めていることから、内資系法人と同様の状況にある者に対して、同様の課税を行うこととなることから、無差別取扱条項には違反しないものといえよう。

4 まとめ

わが国の過少資本税制について、一見すると外資系内国法人だけが課税の対象となり、租税条約で無差別取扱条項のある国の企業の子会社等に対して適用した場合、租税条約違反の可能性が指摘されるが、「類似法人の比率」を採用することにより、内資系内国法人と同様の資産・負債比率の法人への適用が除外されることにより、一般的に、本税制の適用される例は少ないものと思われる。