

過少資本税制の改正

税理士 高山 政信

〔事例〕

外資系内国法人A社では、外国にある親会社が外国銀行の本店に保証をして、当該外国銀行の東京支店から借入金により国内での事業資金を調達していた。A社では、外国銀行の東京支店からの借入金の利子のほか親会社に保証料も支払っている。平成18年度税制改正において過少資本税制の改正があったようであるが、影響があるのか。

〔ポイント〕

- 1 改正前の過少資本税制の概要
- 2 改正後の過少資本税制の概要
- 3 用語の意義
- 4 損金不算入額の計算
- 5 特定債券現先取引等に係る負債がある場合の特例

〔検討〕

1 改正前の過少資本税制の概要

法人の海外関係会社からの借入金が、原則として、自己資本持分の3倍を超える場合には、その超過額に対応する支払利子は損金の額に算入しないこととするものである。

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の額に算入されない。

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の額に算入されない。

$$\begin{aligned} \text{損金不算入額} &= \frac{\text{当期の国外支配株主等}}{\text{への総支払利子}} \\ &\times \frac{A - (\text{国外支配株主等の資本持分} \times 3)}{\text{国外支配株主等に係る平均負債残高(A)}} \end{aligned}$$

本制度は、国内において事業を行う外国法人が支払う負債の利子についても適用される。なお、負債の利子については、保証に係るものは対象とされていない。

2 改正後の過少資本税制の概要

(1) 適用対象の拡大

過少資本税制の対象となる負債及び負債の利子に、次のものが追加された。

- イ 国外支配株主等が債務の保証をすることにより第三者が資金を供与した場合におけるその資金に係る負債並びに第三者に支払う負債の利子及び国外支配株主等に支払う債務の保証料
- ロ 国外支配株主等から借り入れた債券（国外支配株主等が債務の保証をすることにより第三者から借り入れた債券も含まれる。）を担保に他の第三者が資金を供与した場合におけるその資金に係る負債並びに国外支配株主等に支払う債券の使用料及び債務の

保証料、第三者に支払う債券の使用料並びに他の第三者に支払う負債の利子

ハ 国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債及び負債の利子等から、借入れと貸付けの対応関係が明らかな債券現先取引等に係るものを控除することができることとされた。その場合は、過少資本税制が適用される倍率が3倍ではなく2倍となる。

(2) 適用対象の拡大に伴う所要の規定の整備
上記の改正に伴い、負債の利子等の損金不算入額の計算その他の規定について所要の措置が講じられた。

3 用語の意義

過少資本税制の対象となる負債及び負債の利子の範囲が拡大されたことに伴い、用語の意義も改正され、新たに資金供与者等の用語が導入されている。

(1) 国外支配株主等

非居住者又は外国法人（非居住者等）で、内国法人との間に非居住者等が内国法人の発行済株式等の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のあるものをいう（措法66の5④一、措令39の13⑬）。

(2) 資金供与者等

内国法人に資金を供与する者及び資金の供与に関係のある者をいい、具体的には、次の者をいう（措法66の5④二、措令39の13⑬）。

イ 国外支配株主等が第三者を通じて内国法人に対して資金を供与したと認められる場合におけるその第三者

ロ 内国法人に係る国外支配株主等が第三者に対して債務の保証をすることにより、第三者が内国法人に対して資金を供与したと認められる場合におけるその第三者

ハ 内国法人に係る国外支配株主等から内国法人に貸し付けられた債券が第三者に担保として提供され、債券現先取引で譲渡され、又は現金担保付債券貸借取引で貸し付けら

れることにより、他の第三者が内国法人に対して資金を供与したと認められる場合におけるその第三者及び他の第三者

ハの内国法人に貸し付けられた債券には、国外支配株主等が内国法人の債務を保証することにより、第三者から内国法人に貸し付けられた債券も含まれる。

(3) 負債の利子等

負債の利子及び次に掲げる費用をいう（措法66の5④三、措令39の13⑭⑮）。

イ 内国法人が国外支配株主等に支払う債券の保証料

ロ 内国法人が国外支配株主等に支払う債券の使用料若しくは債務の保証料又は第三者に支払う債券の使用料

(4) 国外支配株主等の資本持分

内国法人の自己資本の額に国外支配株主等の内国法人に対する直接又は間接の持分割合を乗じて計算した金額をいう（措法66の5④六、措令39の13⑯⑰⑱）。

(5) 自己資本の額

内国法人の総資産の帳簿価額から総負債の帳簿価額を控除した残額（その金額が法人税法に規定する資本金等の額に満たない場合は、資本金等の額）をいう（措法66の5④七、措令39の13⑲⑳）。

(6) 特定債券現先取引等

債券現先取引及び現金担保付債券貸借取引のうち、債券現先取引で購入した債券又は現金担保付債券貸借取引で借り入れた債券を、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その現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引をいう（措法66の5④八、措令39の13㉑）。

4 損金不算入額の計算

損金不算入額は、次の場合に分けて計算される。

(1) 基準平均負債残高（イに掲げる金額から

ロに掲げる金額を控除した残額をいう。)がハに掲げる金額以下である場合 (イ-ロ<ハ) :

$$\text{損金不算入額} = \frac{\text{国外支配株主等及び資金供与者等に対する支払う保証料等の額}}{\text{ロ}} \times (\text{イ}-\text{ロ})$$

イ 国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高

ロ 国内の資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高

ハ 国外支配株主等の資本持分×3

	(負債等)	(保証料)	(利子)	
基準平均負債残高	国内の資金供与者等に対するもの	平均負債残高超過額		平均負債残高超過額
	国外の資金供与者等に対するもの			
	国外支配株主等に対するもの			国外支配株主等の資本持分の3倍

	(負債等)	(保証料)	(利子)	
基準平均負債残高	国内の資金供与者等に対するもの	平均負債残高超過額		平均負債残高超過額
	国外の資金供与者等に対するもの			
	国外支配株主等に対するもの			国外支配株主等の資本持分の3倍

5 特定債券現先取引等に係る負債がある場合の特例

(1) 概要

国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債のうち、特定債券現先取引等がある場合には、国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債並びに国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額から、特定債券現先取引等に係るものを控除することとされた(措法66の5②)。この場合における国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均残高の国外支配株主等の資本持分に対する倍数及び制度の適用がないこととされる総負債に係る平均残高の自己資本の額に対する倍数は、3倍以内ではなく、2倍以内とされる。この場合においても、類似法人の負債・自己資本比率に照らして妥当な倍数を用いることができる。

(2) 特定債券現先取引等の意義

特定債券現先取引等とは、債券現先取引及び現金担保付債券貸借取引で政令で定めるものをいうこととされ、当該取引と対応関係が明らかな取引に係るものが控除されることになる(措法66の5④八)。

政令で定めるものとは、次に掲げるいずれかの債券を、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の当該現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引とさ

(2) 基準平均負債残高が、前記ハに掲げる金額を超える場合 (イ-ロ>ハ) :

損金不算入額=ニ+ホ

$$\text{ニ} = \left(\frac{\text{国外支配株主等及び資金供与者等に対する支払う負債の利子等}}{\text{国内の資金供与者等に対する負債に係る保証料等の額}} - \frac{\text{平均負債残高超過額(注)}}{\text{国内の資金供与者等に対する負債の平均負債残高}} \right) \times \left(\frac{\text{国外支配株主等及び資金供与者等に係る平均負債残高}}{\text{国内の資金供与者等に対する負債の平均負債残高}} \right)$$

ホ : 国内の資金供与者等に対する負債に係る保証料等の額

(注) 平均負債残高超過額=イ-ハ

れる(措令39の13②)。

イ 現金担保付債券貸借取引で借り入れた債券

ロ 債券現先取引で購入した債券

(2) 申告及び保存要件

本特例を受ける場合には、適用を受ける旨を記載した書面並びに特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高及び負債の利子等の額の計算に関する明細書を確定申告書に添付し、その計算に関する書類を保存している場合に限る、適用を受けることができることとされている(措法66の5⑥)。ただし、宥恕規定がある(措法66の5⑦)。

6 適用関係

平成18年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用される。ただし、上記5の特定債券現先取引等に係る負債がある場合の特例については、平成18年4月1日以後に終了する事業年度分について適用することができる(改正法附則114, 改正措令附則31)。

7 まとめ

事例のA社のようにいままで親会社等の保証により資金を調達していた法人についても、保証に係る負債及び保証料等を含めたところで、損金不算入額を計算することになる。

租税訴訟学会ニュース

〔夏期研修のご案内〕

租税訴訟学会では、次のとおり夏期研修「租税争訟における立証活動の実務とその戦略」の開催を予定しています。

・日時:

(1日目) 2006年7月22日(土) 午後1時～5時30分

(2日目) 2006年7月23日(日) 午前10時～午後5時30分

・場所: 東京税理士会館4階ホール

・内容:

(1日目) 午後1時～3時「租税訴訟における証拠調手続」講師 井上康一 弁護士

午後3時半～5時半「税理士からみた租税争訟における立証活動」講師 山田俊一 税理士

午後5時半～7時半「懇親会」

(2日目) 午前10時～午後12時「弁護士からみた租税争訟における立証活動」

講師 山本洋一郎 弁護士

午後1時～午後3時「元訟務検事からみた税

務争訟における立証活動」講師 塚原聡 弁護士

午後3時半～午後5時半「元裁判官からみた租税争訟における立証活動」

講師 小川英明 駿河台大学法科大学院教授

・参加費: 資料代 3,000円(学会員以外は5,000円)

※懇親会費は別途3,000円(参加任意)

・申込方法: 租税訴訟学会事務局(下記)までファックス又はEメールでお申込み下さい。

・〆切り: 7月7日(ただし定員200名に達した時点で受付を終了します)

〔お問合せ〕

研究会等参加の申込み・租税訴訟学会への入会方法につきましては下記事務局までお問合せ下さい。

・租税訴訟学会事務局

Tel 03-3586-3601

Fax 03-3586-3602

http://homepage3.nifty.com/sozei/

e-mail: sozei@nifty.com