

国外関連者に係る過大支払利子等の課税関係

税理士 高山 政信

〔事実関係〕

外資系内国法人A社では、親会社B社からの資金調達を検討しているが、今年の税制改正で国外関連者からの資金調達に関して改正があったようであるが、どのような内容なのか。

〔ポイント〕

平成24年の税制改正で国外関連者からの資金調達に係る課税回避を阻止するために過大支払利子税制が導入された。次の項目に分けて検討する。

- 1 過大支払利子税制の概要
- 2 過大支払利子税制導入の趣旨
- 3 過大支払利子税制の内容
- 4 用語の意義等
- 5 過少資本税制との関係
- 6 特定子会社等合算課税との関係

〔検討〕

1 過大支払利子税制の概要

平成25年4月1日以後に開始する法人の事業年度において、法人の関連者純支払利子等の額が調整所得金額の50%を超える場合には、その超える部分の金額を当期の損金の額に算入されないこととされた。

2 過大支払利子税制導入の趣旨

企業の所得の計算上、国外関連者からの支払利子が損金に算入されることを利用して、過大な支払利子を損金に計上することで、税負担を

圧縮することが可能である。

過大な支払利子への対応手段として、①過大な利率に対応する手法、②資本に比して過大な負債の利子に対応する手法、③所得金額に比して過大な支払利子に対応する方法がある。

我が国の現行制度では、①については移転価格税制、②については過少資本税制で対応している。しかし、①の過大な利率に着目する手法は、支払利子の「利率」の水準が独立企業原則に照らして高い場合には適応できるものの、過大な量の支払利子に対応するのが困難である。また、②の「負債」の水準が資本に比して過大な利子に対応する手法は、借入れと同時に資本を増やすことで支払利子の量を増やすことが可能であるという欠点がある。

この点、利子を支払った側の法人の利子支払前の所得と対比して過大な利子を認定し、損金算入を制限する③の手法は、①及び②の手法の欠点を補完し、過大な支払利子による課税ベースの浸食を防止するためのより直接的、かつ、効果的な措置と考えられるが現状で③に対応する制度を有していない。

近年、利子に関する租税条約において源泉地国免税が適用される場合には、過大な支払利子による国際的な租税回避のリスクが一段と高まる側面も生じさせている。

以上のような状況を踏まえ、平成24年の税制改正において、企業の事業活動の実態にも配慮しながら、関連者間において所得金額に比して過大な利子を支払うことを通じた租税回避を防止し、我が国の課税ベースの浸食を防止するための措置が講じることとされたものである。

3 過大支払利子税制の内容

(1) 制度の内容

法人の平成25年4月1日以後に開始する各事業年度に関連者支払利子等の額がある場合において、その法人のその事業年度に関連者支払利子等の額の合計額からその事業年度の控除対象受取利子等合計額を控除した残額（以下「関連者純支払利子等の額」という。）がその法人のその事業年度の調整所得金額（その関連者純支払利子等の額と比較するための基準とすべき所得の金額として政令で定める金額をいう。）の100分の50に相当する金額を超えるときは、その法人のその事業年度に関連者支払利子等の額の合計額のうちその超える部分の金額に相当する金額は、その法人のその事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない（措法66の5の2①）。

なお、関連者純支払利子等の額が1,000万以下である場合又は関連者支払利子等の額の合計額が総支払利子等の額の50%以下である場合には、この制度は適用されない（措法66の5の2④）。

(2) 超過利子額（損金不算入額の繰越額）の損金算入

当期前7年以内に開始した事業年度において本制度に係る損金不算入額がある場合には、調整所得金額の50%に相当する金額から関連者純支払利子等の額を控除した残額に相当する金額を限度として、損金の額に算入される（措法66の5の3①）。

(3) 適用除外の申告手続

関連者純支払利子等の額が調整所得金額の50%を超える過大支払利子が発生しているものの適用除外に係る要件を満たす場合には、確定申告書に適用除外に該当する旨を記載した書面及びその計算明細の添付があり、かつ、その計算に関する書類を保存している場合に限り適用除外の規定が適用される（措法66の5の2⑤）。

(4) 外国法人に係る適用関係

外国法人に係る適用については、関連者支払利子等の額、控除対象受取利子等合計額、関連

者順支払利子等の額及び支払利子等の額は、その外国法人の国内において行う事業に係るものに限られ、調整所得金額はその外国法人の国内源泉所得に係る所得の金額に係るものに限られる（措法66の5の2⑨）。

(5) 適用時期

本制度の改正は、平成25年4月1日以後に開始する法人の事業年度に適用される（措法66の5の2①）。

これは、本制度の内容の周知を図るとともに、法人において、現在あるいは計画中の貸付政策や資金計画について検討し、あるいは見直しを行うための期間として、制度施行まで1年の準備期間が設けられたものである。

4 用語の意義等

(1) 調整所得金額

調整所得金額とは、当期の所得の金額に関連者純支払利子等の額、減価償却費の額及び受取配当等の益金不算入額等を加算する等の調整を行った金額をいう（措法66の5の2①、措令39の13の2①）。

なお、調整所得金額がマイナスの金額となる場合には、当期の調整所得金額はゼロとして本制度を適用する。

(2) 関連者純支払利子等の額

関連者純支払利子等の額とは、関連者支払利子等の額の合計額からこれに対応する受取利子等の額を控除した残額をいう（措法66の5の2①）。

(3) 関連者支払利子等の額

関連者支払利子等の額とは、関連者等（直接・間接の持分割合50%以上の親法人・子法人等をいう。）に対する支払利子等の額をいい、その支払を受ける関連者等において我が国の法人税の課税所得に算入されるもの等は含まれない（措法66の5の2②）。

関連者支払利子等の額には、支払利子等に準ずるものが含まれ（措令39の13の2②）、第三者を通じて資金の供与を受けた場合に関連者に支払う保証料等（措令39の13の2③）も含まれるが、債券現先取引等に係る利子（措令39の13

の2⑤)は除かれている。

5 過少資本税制との関係

法人のその事業年度に係る過大支払利子税制により計算した金額が、その事業年度に係る過少資本税制により計算した金額以下となる場合には、過大支払利子税制の規定は適用されない(措法66の5の2⑦)。また、過少資本税制により計算された金額が、その事業年度に係る過大支払利子税制により計算された金額を下回る場合には、過少資本税制の規定は適用されない(措法66の5の2④⑩)。

つまり、過大支払利子税制と過少資本税制の双方で損金不算入額が計算される場合には、その損金不算入額が大きい方の制度が適用されることになる。

なお、過大支払利子税制の過大利子額は7年間の繰越が認められるのに対して、過少資本税制の損金不算入額は繰越が認められない点で、過大支払利子税制の方が納税者には有利になっている。

6 特定子会社等合算課税との関係

外国子会社合算税制の適用の対象となる特定外国子会社等に支払う利子を有する法人において、本制度により損金不算入とされる金額がある場合には、その利子の支払を受けた特定外国子会社等の所得相当額が外国子会社合算税制による合算課税の対象となり、かつ、法人が支払う利子について損金算入が認められないこととなり、二重課税の状態が生じることから、①同一事業年度における本制度と外国子会社合算税制との適用調整(措法66の5の2⑧、措令39の13の2⑯)、②本制度に係る超過利子額と外国子会社合算税制との適用調整(措法66の5の3②、措令39の13の3③)に分けて調整することとされている。

7 まとめ

本制度の損金不算入額については7年間の繰越が認められているものの、我が国に進出する企業については、欧米企業については、我が国

への進出が一巡しており、新たな可能性のあるアジア企業については、拡大を優先することから所得率が低いことが知られている。所得率が低く、かつ、日本で周知されていないアジア企業にとっては親会社からの資金調達メインになるものと思われる。したがって、それらの企業にとっては、本制度が我が国への進出に際しての障害のひとつになるものと懸念される。