

親会社が内国法人である場合の過少資本税制の適用について

税理士 小沢 進

〔事例〕

当社は金融業を営む内国法人甲社の100%子会社で主としてリース業を営んでいる。

このたび、甲社は独法人A社によりその発行済株式総数の過半を取得され、独法人A社グループの傘下に入ることとなった。また甲社はA社の100%子会社である独法人B社より多額の借入れを行うこととなった。

これに伴って当社は、親会社である甲社からその独法人からの借入金の相当の部分を借り入れることとなっている。甲社は独法人B社から直接借入れを行うことから過少資本税制の適用があるものと考えているが、当社自身も間接的に国外支配株主等である独法人B社から借入れを行うこととなる。

そこで、今回の親会社の一連の独法人との取引、すなわち、独法人による支配権の取得、独法人による甲社への貸付け、さらに甲社から当社への貸付けにより、当社自身に対しても過少資本税制の適用が生ずるのではないかと危惧している。

〔ポイント〕

過少資本税制の利子の損金不算入の適用対象者は、その借入れを行う者が直接国外支配株主等から借入れを行った場合とされる。

その適用対象者と国外支配株主等との間に他の内国法人が介在する場合には、自己資本の額の計算の特例があることに留意が必要である。

〔検討〕

1 適用の対象となる負債の額等

過少資本税制における損金不算入の利子の適用の対象となる負債は、当該内国法人が国外支配株主等に対して有する負債であることから貴社の場合のように、その原資が国外支配株主等からのものであっても、貴社の負債は親会社甲社に対するものであり、過少資本税制の規定による支払利子の一部損金不算入の対象とはならない。

2 負債、資本の比率

過少資本税制においては、当該内国法人の負債、資本の比率如何によってその適用の有無が判定されることになるが、原則として、次の二つのいずれにも該当する場合に支払利子の一部損金不算入の規定の適用がある。

① 当該内国法人の当該基準年度における国外支配株主等に係る負債の平均負債残高が、当該事業年度における国外支配株主等の資本持分の額の3倍を超える場合

これを算式に示すと次のようになる。

国外支配株主等に係る
利付負債対自己資本持分比率

$$= \frac{\text{当該事業年度の国外支配株主等に対する利付負債に係る平均負債残高}}{\text{当該事業年度の国外支配株主等の当該内国法人に係る資本持分}} > 3$$

- ② 当該内国法人の当該事業年度の総負債に係る平均負債残高が、当該内国法人の当該事業年度の純資産の額の3倍を超える場合

これを算式で示すと次のようになる。

$$\text{総利付負債対自己資本比率} = \frac{\text{当該事業年度の総利付負債に係る平均負債残高}}{\text{当該事業年度の純資産の額 (自己資本の額)}}$$

当該事業年度の
純資産の額
(自己資本の額)

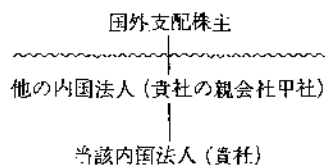
$$= \frac{\text{当該内国法人の当該事業年度の総資産の帳簿価額の平均残高}}{\text{当該内国法人の当該事業年度の総負債の帳簿価額の平均残高}}$$

3 自己資本の額の計算の特例

仮に貴社が国外支配株主等から直接借入れを行い利子を支払う場合には、過少資本税制に基づく支払利子についての一部損金不算入の適用の是非が判定されることとなるが、その場合には、上述の負債、資本比率3:1の原則の適用につき、特例により次のルールに基づいて負債、資本の比率の判定が行われる。すなわち、当該内国法人と当該内国法人に係る国外支配株主等との間に「他の内国法人」(本事例における親会社甲社)が介在する場合、又は「出資関連内国法人」(仮に貴社が甲社の孫会社に当たる場合の甲社の子会社)が介在する場合には、当該内国法人の当該事業年度終了の日における資本等の金額に、当該他の内国法人又は出資関連内国法人が有する当該内国法人に対する持分割合を乗じて計算した金額が当該他の内国法人又は当該出資関連内国法人の同日における資本等の金額を超えるときは、当該内国法人の自己資本の額は、当該自己資本の額から、その超える金額と当該他の内国法人又は当該出資関連内国法人

人の同日における当該国外支配株主等に対する負債の額とのいずれか少ない金額を控除した金額とされる。

具体的な例を示すと次のとおりである。



- ① 甲社の資本金 1,000
甲社の国外支配株主からの借入金 3,000
② 貴社の自己資本の金額 4,000

自己資本の額の計算の特例に基づいて貴社の自己資本は次のように計算される。

貴社の資本金4,000×甲社の貴社に対する持分割合100%=4,000…①

甲社の資本金1,000…②

①>②

①-②=4,000-1,000

=3,000 (控除対象額)…①'

甲社の国外支配株主等に対する負債の額…②'

①'及び②'のうちいずれか少ない金額3,000

貴社の自己資本の額は、1,000として負債、資本の比率の計算が行われることとなる。

【結論】

貴社においては、実際に国外支配株主等に対する借入れが生じ、それに伴って利子の支払が生ずる場合以外には過少資本税制による貴社に対する支払利子の一部損金不算入の規定の適用はない。

貴社のように親会社甲社を介して独法人により間接的に支配されているような場合には、負債対資本の比率の算定上自己資本の額等につき特例が設けられているので、実際に貴社自身は、自己資本等の計算に留意が必要とされる。