

平成24年度税制改正により導入された 過大支払利子税制についての解説

今月のニューズレターでは、平成24年度税制改正により導入されることになりました過大支払利子税制の概要を紹介いたします。

なお、以下「措置法」及び「措置法施行令」は、平成25年4月1日施行予定の租税特別措置法、同法施行令を指します。

1. 制度導入の経緯

過大支払利子税制(措置法第66条の5の2、平成25年4月1日から始まる事業年度から適用)は、多額の利子を関係者に支払い、支払者側で損金算入することで租税負担を減少させることを狙った租税回避スキームに対処することを目的として、支払利子による損金算入の範囲を制限する制度です。

税制調査会の資料によると、本制度が導入される際に想定された事例は、日本法人が軽課税国Bの法人に出資を行い、その出資された資金をB国法人がC国(B国より高税率)の法人に貸付けを行い、C国法人が日本法人に更に貸付けを行う循環的な取引です。この取引により生じる課税関係ですが、日本法人はC国法人に利子を支払い、当該支払利子相当額を損金算入することで、日本での税負担を圧縮できます。C国法人が、B国法人に受け取った利子と同額の利子を支払った場合には、C国法人では税負担が発生しないと考えられますが、利子を受け取ったB国法人では、利子に対するB国での課税が発生しうるものの、軽課税国であるため、税負担は比較的大きくはありません。仮に、C国がB国との間で租税条約により利子の源泉徴収義務を免除している場合には、C国法人がB国法人に対して支払った利子に対するC国での源泉税も問題になりません。

本制度が導入される以前にも、支払利子の損金算入による租税回避の防止を目的として、過少資本税制(措置法

第66条の5)が設けられています。しかしながら、同制度においては、損金算入が制限される利子の範囲を判断する基準として、出資額と借入額の比率を用いていますので、関連者から十分な出資がなされている場合には、関連企業間の借入れを恣意的に設定することにより過大な支払利子を計上することによる租税回避を防止することができません。そこで、これに対処すべく、本制度においては、損金算入が制限される利子の範囲を判断する基準として、所得の額を採用しています。所得額が基準とされたのは、本制度の目的が、資金需要のない租税負担の減少のみを目的とした借入れによる、利子の損金算入の否認にあるところ、当該事業年度の所得の額と資金需要の有無の間には一定の関連性が認められると考えられるため、資金需要のない借入れによる利子の支払いが否かを概括的に判断する基準として所得の額を採用したものと考えられます。今春、日米租税条約の改正により、利子所得の源泉徴収義務が免除されることになりましたが、米国は多くの国との間で利子に対する源泉徴収義務を免除する租税条約を締結していることから、本制度導入の際に想定された租税回避行為が行いやすくなると考えられます。本制度の導入は、このような日米租税条約の改正を見越してのものであるとも考えられます。

2. 制度の概要

(1) 適用要件及び効果

この制度の適用要件は、一定の要件を満たした「関連者等」(措置法第66条の5の2第2項)への「関連者純支払利子等」の額が「調整所得金額」の一定割合(50%)を超えることとされています。

措置法第66条の5の2第2項各号及び措置法施行令によれば、ここでいう「関連者等」は、①持株関係(法人又は個人がある法人の発行済株式等の総数又は総額の100分の50以上の数又は金額の株式等を直接又は間接に保有する関係(措置法施行令第39条の13の2第8項第1号、同条第10項第1号)をいいます。)にある個人又は法人、②持株姉妹関係(2の法人が同一の者によってそ

本ニューズレターの執筆者



かとう としゆき
加藤 俊行
税理士



こんない あつし
近内 淳
アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的とするものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

れぞれその発行済株式等の総数又は総額の 100 分の 50 以上の数又は金額の株式等を直接又は間接に保有される場合における当該 2 の法人の関係(措置法施行令第 39 条の 13 の 2 第 8 項第 2 号)をいいます。)にある法人、③ 実質支配関係(法人又は個人とある法人の間に一定の関係が認められることにより、ある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(措置法施行令第 39 条の 13 の 2 第 8 項第 3 号、同条第 10 項第 2 号)をいいます。)にある個人又は法人、④これらの個人または法人と一定の関係にある第三者とされており(措置法施行令第 39 条の 13 の 2 第 13 項)、「関連者等」の範囲は、法文上、非居住者や外国法人に限定されておりません。

「関連者純支払利子等の額」のうち、「調整所得金額」の 50%を超えた部分について、損金算入が制限されます(措置法第 66 条の 5 の 2 第 1 項)。ただし、本制度が適用される場合、過少資本税制とは異なり、7 年間の期間制限はありますが、「調整所得金額」の 50%を超えた利子については、次年度以降に損金算入をすることが可能になっています(措置法第 66 条の 5 の 3 第 1 項)。

(2) 適用除外

事業年度における関連者への純支払利子等の額が 1000 万円以下である場合や事業年度の関連者支払利子等の合計額が総支払利子等の額の合計額の 100 分の 50 以下である場合には、前記損金算入制限の規定が適用されません(措置法第 66 条の 5 の 2 第 4 項)。

3. 他の制度との関係

(1) 過少資本税制(措置法第 66 条の 5)との関係

支払利子の損金算入による租税回避の防止を図る制度としては、他に過少資本税制があります。両制度には、利子が「過大」であるか否かの判断基準として、資本金額と貸付金額を比較するか(過少資本税制)所得金額と利子の額を比較するか(本制度)という点で相違があります。そのため、この二つの制度は、同時に適用される場合が存在し得ることから、両制度間の調整規定が設けられており、いずれの要件も充足する場合には、損金不算入とされる金額が多い方の制度が適用されることとされています(措置法第 66 条の 5 第 4 項、第 66 条の 5 の 2 第 7 項)。

ところで、過少資本税制が適用される場合には、本制度が適用される場合とは異なり、損金算入が制限された部分については、次年度以降損金に算入することができなくなります。このように両制度間で損金算入が制限された部分の取扱の相違についての理論的な整理は不明ですが、過少資本税制が適用される場合でも、少なくとも本制度が適用された場合に次年度以降の損金に算入できる金額については、同様に次年度以降の損金算入を認めることが、納税者保護の観点から妥当であるように思われます。この点に関しては、本制度の理論的位置づけの精緻化と合わせ、今後検討していく必要がある論点なのではないかと考えられます。

(2) 外国子会社合算税制(措置法第 40 条の 4 以下、第 66 条の 6 以下)との関係

外国子会社合算税制と本制度の両制度が適用される場合には、外国子会社に支払った利子は、外国子会社合算税制の適用により合算所得として内国法人において課税されるのに対し、本制度の適用により、支払った利子額は、損金に算入することが制限されるため、外国子会社に支払った利子の額について二重に課税されることとなります。したがって、本制度による損金不算入額から、外国子会社合算税制による合算所得に相当する金額を控除する等の調整を行うこととされています(措置法第 66 条の 5 の 2 第 8 項、第 66 条の 5 の 3 第 2 項)。

4. 実務上の留意点

今回導入されることになった過大支払利子税制は、「関連者等」の範囲に外国法人のみならず、内国法人も含むと解されますので、外国法人との間での関係のみを考えれば十分であった過少資本税制とは異なり、本制度の下では、内国法人との間での金銭の貸付けについても、本制度との関係を注意する必要があります。また、本制度は、資金需要がないにも拘わらず税負担回避のみを目的とする借入れを防止するため、一定の基準より多い利子の部分について、借入れの目的を問わず損金への算入を制限するものですので、合理的な資金需要がある場合について形式基準だけで損金算入を否定することのないよう、適用除外の範囲を見直す必要があるように思われます。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスを携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

電話：03-5562-8500(代) FAX：03-5561-9711~9714

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2012