

疑問相談

法人税

過大支払利子税制の適用について

Q

当社は、日本国内で映画製作を行う外資系内国法人です。事業資金は主として米国に所在する 100%親会社（日本に恒久的施設を有しない）からの借入れにより調達しておりますが、借入額が親会社の資本持分の 3 倍を超えることから、これまで過少資本税制の適用を受けていました。ところで、平成 24 年度税制改正により国外の関連者からの借入れについては従来の過少資本税制に加え、新たに過大支払利子税制も適用されることになったと聞きましたが、それについて当社が所得計算上及び税務申告上留意すべき点があれば教えてください。

なお、国外関連者に対する当期の支払利子計上額は約 800 万円であるため、過大支払利子税制の適用除外になると理解しています。

A

ご理解のとおり、過大支払利子税制は金額基準により適用除外となり、過少資本税制のみが適用されることになると考えます。ただし、過大支払利子税制の適用除外を受けるための申告要件として、法人税申告書に所定の別表添付が必要とされていますので、お忘れなきようご注意ください。

の超える部分の金額は損金の額に算入できないとする制度です。具体的には、関連者純支払利子等の額が調整所得金額の 50%相当額を超える場合、その超える部分の金額に相当する金額は課税所得の計算上加算・社外流出として取り扱われることとなります。また、当該超過額につきましては、翌事業年度以降 7 年間繰り越して一定の限度額まで損金の額に算入することが認められています。

ここで、関連者純支払利子等とは、当該法人の関連者支払利子等の額の合計額から控除対象受取利子等合計額を差し引いた金額をいいます。また調整所得金額とは、受取配当等の益金不算入規定や青色申告事業年度の繰越欠損金の控除規定等を適用せずに計算した当期の所得金額から、支出した寄附金額を減算し、関連者純支払利子等、減価償却等その他の調整項目を加算した金額（計算した調整所

【解 説】

- 1 いわゆる過大支払利子税制の概要（措法 66 の 5 の 2 ①②③、措令 39 の 13 の 2、措法 66 の 5 の 3 ①）

関連者等に係る純支払利子等の課税の特例（いわゆる過大支払利子税制）とは、法人が関連者に対し支払う利子の額を基礎として計算した金額が、その法人の所得金額を基に計算した所定の金額の 50%を超える場合、そ

得金額が零を下回る場合には、零)をいいます。

2 関連者支払利子等の額 (措法 66 の 5 の 2②、措令 39 の 13 の 2④四)

関連者支払利子等の額とは、法人の関連者等に対する支払利子等の額のうち、当該関連者等の日本における申告対象所得に含まれないもの(特定債券現先取引等に係るものとして一定の金額を除く)をいいます。通常、日本に恒久的施設を有しない外国法人に対して支払われる利子は当該外国法人の申告対象所得に含まれないこととされますので、関連者支払利子等の額とされます。

3 控除対象受取利子等合計額 (措法 66 の 5 の 2③、措令 39 の 13 の 2④)

控除対象受取利子等合計額とは、法人の受取利子等の額の合計額を、関連者支払利子等の額の合計額の支払利子等の額の合計額に対する割合で按分した額をいいます。

4 適用除外 (措法 66 の 5 の 2④⑤)

次のいずれかに該当する場合、当該事業年度において過大支払利子税制は適用されません。

- (i) 当該事業年度における関連者純支払利子等の額が千万円以下の場合
- (ii) 当該事業年度における関連者支払利子等の額の合計額が、支払利子等の額の合計額の 50% 以下の場合

ただし、適用除外の適用を受けるためには、確定申告書にその旨の記載がある書面及びその計算に関する明細書の添付があり、かつ、その計算に関する書類を保存することが求められています。具体的には、別表 17(2)『関

連者等に係る支払利子等の損金不算入の適用除外に関する明細書』を確定申告書に添付することが必要とされ、その添付がない場合には適用除外の適用はないこととなります。

5 国外支配株主等に係る負債の利子等の課税の特例 (いわゆる過少資本税制) との関係 (措法 66 の 5④、66 の 5 の 2⑦)

過大支払利子税制と過少資本税制がともに適用される場合、それぞれの損金不算入額のうち、いずれか多い金額が損金不算入額とされます。

6 本件における取扱い

関連者純支払利子等の額の算定に際し、関連者支払利子等の額は、貴社の親会社が日本に恒久的施設を有していないとのことですので、貴社の親会社の受取利子の額は日本における法人税の課税対象所得には含まれないものと考えられ、関連者支払利子等の額から控除することはできないものと考えます。したがって、計算した関連者純支払利子等の額が調整所得金額の 50% 相当額を超える場合には、過大支払利子税制の適用の可能性があります。当期の関連者純支払利子等の額が千万円以下であることから、同税制の適用は除外されるものと考えます。ただし、適用除外の要件として上述した別表 17(2)を添付することが義務付けられていることから、添付もれがないよう留意することが必要です。加えて、この場合、結果として過少資本税制が適用されることから、別表 17(1)『国外支配株主等に係る負債の利子等の損金算入に関する明細書』を添付することも必要となります。仮に別表 17(2)の添付もれが生じた場合、過大支払利子税制に関する適用除外の適用は受

けられず、過大支払利子税制及び過少資本税制のいずれもが適用されることとなり、それぞれの損金不算入額を比較することが必要となります。その結果、過大支払利子税制が適用されることとなる場合には、過大支払利子税制の関連別表として、別表 17(2の2)

《税理士法人トーマツ ビジネス タックス サービス

パートナー 金 洋浩 シニアマネジャー 茅原 珠美》

『関連者等に係る支払利子等の損金不算入に関する明細書』、別表 17(2の2)付表一『関連者支払利子等の額の合計額の計算に関する明細書』、17(2の2)付表二『控除対象受取利子等合計額の計算に関する明細書』の添付が必要となる点にご留意ください。