

**疑問相談****国際課税（法人税）****過大支払利子税制の適用免除基準****Q**

当社は、第三者であるX社から借入れを行っており、当期（令和3年3月期）においてX社に対して支払うこととなる利子は、3000万円弱となる見込みですが、当該利子はX社の課税対象所得に含まれるものではありません。

一方で、当社は、甲社（内国法人）に対して貸付けを行っており、当期において、甲社から受け取ることとなる利子は、1200万円強となる見込みです。

最近の改正で、第三者への支払利子も過大支払利子税制の対象とされたものと理解していますが、他方で、支払利子の純額が少額であれば、同税制の適用は免除されるものと理解しています。

当社の当期における受取利子及び支払利子は、少額のものを除き上記以外になく、支払利子の純額は2000万円を下回るため、対象純支払利子等の額が調整所得金額の20%を超えることとなったとしても、過大支払利子税制の適用は免れるものと見込んで差し支えないでしょうか。

なお、当社は、甲社の株式等の50%を直接保有していますが、当社と50%超の資本関係を有している会社はありません。

A

対象純支払利子等の額（ネット金額）が2000万円以下であるときは、過大支払利子税制の適用が免除されますが、対象純支払利子等の額の計算上控除する控除対象受取利子等合計額は、国内関連者等から受ける受取利子等の額にあっては、一定の制限が設けられているため、法令の規定に基づき、対象純支払利子等の額を具体的に計算して、適用免除基準の適用の有無を判断する必要があります。

額（対象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控除した残額）が調整所得金額の20%を超える場合には、その事業年度の対象支払利子等合計額のうち、その超える部分の金額に相当する金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（措法66の5の2①）（【図表1】参照）。

BEPSプロジェクトの最終報告書の勧告を踏まえて、令和元年度税制改正（法人の令和2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）において、第三者への支払利子も本制度の対象とすることとされました。

【解説】**1 過大支払利子税制の概要**

法人の各事業年度の対象純支払利子等の

2 控除対象受取利子等合計額の意義

上記1の「控除対象受取利子等合計額」とは、次の算式により計算した金額をいいます（措法66の5の2②六、措令39の13の2②、『令和元年度 改正税法のすべて』573頁（大蔵財務協会、2019））。

$$\left(\begin{array}{l} \text{法人が非} \\ \text{国内関連} \\ \text{者等から} \\ \text{受ける受} \\ \text{取利子等} \\ \text{の額の合} \\ \text{計額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{法人が各国内関連者等から受} \\ \text{ける受取利子等の額と法人の} \\ \text{事業年度の期間と同一の期間} \\ \text{において各国内関連者等が非} \\ \text{国内関連者等から受けた受取} \\ \text{利子等の額とのうちいずれか} \\ \text{少ない金額の合計額} \end{array} \right) \times \frac{\text{対象支払利子等合計額}}{\text{支払利子等の額の合計額}}$$

(注1) 国内関連者等とは、本制度の適用を受ける法人に係る関連者（措法66の5の2②四、措令39の13の2①五）のうち居住者、内国法人、恒久的施設を有する非居住者又は恒久的施設を有する外国法人をいう（措令39の13の2②）。

(注2) 非国内関連者等とは、本制度の適用を受ける法人及び当該法人に係る他の国外関連者等以外の者をいう（措令39の13の2②）。

3 適用免除基準

法人が〈1〉金額基準による少額免除基準又は〈2〉割合基準による少額免除基準（企業グループ単位の適用免除基準）のいずれかに該当する場合には、本制度の適用はないこととされています。

上記〈1〉は、法人の各事業年度の対象純支払利子等の額が2000万円以下であるときです（措法66の5の2③一）。

また、上記〈2〉は、内国法人及びその内国法人との間に特定資本関係（株式等の50%超を直接・間接に保有する関係）のある他の内国法人（事業年度を同じくするものに限ります。）のその事業年度に係る(1)に掲げる金額が(2)に掲げる金額の20%に相

当する金額を超えないときです（措法66の5の2③二）。

(1) 対象純支払利子等の額の合計額から対象純受取利子等の額（控除対象受取利子等合計額から対象支払利子等合計額を控除した残額をいいます。）の合計額を控除した残額

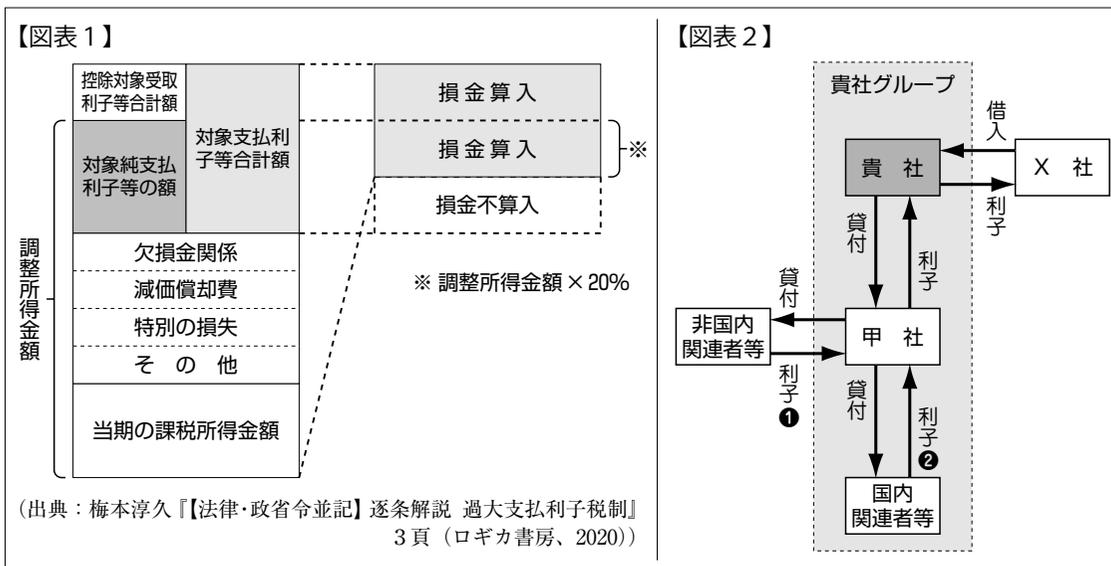
(2) 調整所得金額の合計額から調整損失金額（調整所得金額の計算において零を下回る金額が算出される場合のその零を下回る額をいいます。）の合計額を控除した残額

なお、適用免除を受けるためには、書類の添付・保存要件（措法66の5の2④）を満たす必要があります（ただし、宥恕規定（措法66の5の2⑤）が設けられています。）。

4 ご質問のケースについて

上記3のとおり、対象純支払利子等の額（ネット金額）が2000万円以下であるときは、本制度の適用がないことは、ご理解のとおりです。

しかしながら、上記2のとおり、対象純支払利子等の額の計算上控除する控除対象受取利子等合計額は、各国内関連者等から受ける受取利子等の額にあっては、〈1〉法人が各国内関連者等から受ける受取利子等の額と〈2〉法人の事業年度の期間と同一の期間において各国内関連者等が非国内関連者等から受けた受取利子等の額とのうちいずれか少ない金額の合計額を基礎として計算することとされていることから、対象純支払利子等の額が2000万円以下であるか否かの判定上、貴社が甲社から受け取ることとなる1200万円強の利子の額の全額を控除することができるか、具体的に計算をする必要があると考えられます。



すなわち、貴社と甲社との間には50%以上の資本関係があることから、甲社は、貴社の国内関係者等に該当し、貴社が甲社から受け取ることとなる1200万円強の利子の額のうち、対象純支払利子等の額の計算上控除することができるのは、甲社が同一の期間に非国内関係者等から受ける利子の額（【図表2】の「利子①」）が上限となります。

なお、貴社と50%超の資本関係を有している会社はないということです。上記3〈2〉の適用免除基準の適用可能性はないものと考えられます。

5 グループ通算制度について（参考）

現行の連結納税制度の下では、各連結事業年度の連結グループ全体の対象純支払利子等の額が連結調整所得金額の20%を超える場合には、その連結事業年度の対象支払

利子等合計額のうち、その超える部分の金額に相当する金額は、その連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされているところ（措法68の89の2①）、新たに導入されるグループ通算制度（法人の令和4年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税等について適用）の下では、損金不算入額は、各法人において計算することとされました（新措法66の5の2①）。

また、グループ通算制度の下では、上記3〈1〉の適用免除基準は、グループ全体で判定することとされる一方（新措法66の5の2③一）、単体納税制度の下でもグループ単位で判定することとされている上記3〈2〉の適用免除基準については、グループ通算制度の下でも同様に適用することとされました（新措法66の5の2③二）。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。