

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 移転価格税制・過少資本税制・過大支払利子税制の関係

課税所得を計算する上で支払利子は原則的には損金となるため、多国籍企業グループでは税率が低い国のグループ企業から税率が高い国のグループ企業に対して貸付を行うことにより、グループ全体の税負担を軽減することができます。このため主に多国籍企業グループでは、過大な利子を損金算入し税負担を圧縮することが可能となってしまう。我が国の法人税法上は、過少資本税制、過大支払利子税制を設けこうした租税回避に対応しています。

一方、移転価格税制は多国籍企業グループによる取引価格を通じた所得の海外移転を防止するための制度であり、支払利子のみを対象とするものではありません。ただし金銭貸借取引もその対象には含まれており、海外グループ企業に対する支払利子が独立企業間価格よりも高い場合には支払利子の一部が損金不算入とされてしまう点で、過少資本税制、過大支払利子税制と共通しています。

これを踏まえ、海外グループ企業に対する支払利子が生じた場合におけるこれら3つの制度の適用関係等について整理してみました。

各制度の概要

過少資本税制：

内国法人が、国外支配株主等に負債の利子等を支払う場合において、当該国外支配株主等に対する負債に係る平均負債残高が資本持分の3倍に相当する金額を超えるときは、その超える部分に対応する支払利子の損金算入を認めないこととする制度です（措置法66条の5）。

移転価格税制：

法人が、国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、その取引価格が独立企業間価格と異なるときは、当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなして課税所得を計算する制度です（措置法66条の4）。例えば内国法人が海外グループ企業に支払う対価の額が独立企業間価格を超える場合には、超える部分についての損金算入が認められないこととなります。

過大支払利子税制：

法人の対象支払利子等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当該法人の調整所得金額の20%を超える場合には、その超える部分の金額について損金算入を認めないこととする制度です（措置法66条の5の2）。なお、支払利子のうち利息の受け取り側で日本の法人税の課税所得に算入されるものが除かれるため、実質的には海外の関連者への支払利子が規制対象となります。

上記のいずれの制度についても、適用を受ける場合には支払利子の一部が損金不算入とされ、法人税申告書上は社外流出項目として加算されることとなります。

過少資本税制は、負債の水準が資本に比して過大な利子に対応する手法ですが、借入れと同時に資本を増やすことで、支払利子の金額そのものを増やすことが可能であるという欠点があります。

移転価格税制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対応できるものの、過大な額の支払利子には対応するのが困難であるという欠点があります。

過大支払利子税制は、これらの制度の欠点を補うべく、利子を支払った側の法人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方法であり、平成24年度改正で創設された比較的新しい制度です。

規制対象となる法人等の範囲

過少資本税制：

国外支配株主等又は資金供与者等に負債の利子等に対する支払利子が規制の対象とされています。ここでいう国外支配株主等とは、非居住者又は外国法人で、内国法人の親会社にあたるもの（当該内国法人の発行済株式等の50%以上を直接又は間接に保有する関係）や兄弟会社にあたるもの（内国法人と外国法人が同一の者によってそれぞれその発行済株式等の50%以上を直接又は間接に保有される関係）、一定の事実が存在することにより内国法人の事業の方針を実質的に決定できる外国法人等です。また資金供与者等とは、国外支配株主等が第三者を通じて内国法人に対して資金を供与したと認められる場合における当該第三者等をいいます。

移転価格税制：

国外関連者との取引が規制の対象とされています。国外関連者には、親会社又は子会社にあたる外国法人（法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等50%以上を直接又は間接に保有する関係）や、兄弟会社にあたる外国法人、一定の事実が存在することにより一方の法人が他方の法人の事業の方針を実質的に決定できる関係にある場合の外国法人等が含まれます。

過大支払利子税制：

制度創設当初は関連者（直接・間接の持分割合50%以上の親法人・子法人等）に対する支払利子が規制の対象とされていましたが、令和元年税制改正により対象が拡大され一定の第三者への支払利子を含むこととされました。これは、第三者に対する支払利子についても、あえて税率の高い国の企業が借入れを行い、これを税率の低い国の企業に出資すること等により税率の高い国において税源浸食が生じ得ると考えられたからです。

各制度が同時に適用される場合の対応

過少資本税制と移転価格税制とが同時に適用要件を満たす場合には、過少資本税制における「負債の利子等」の額の算定において、独立企業間価格を超える部分の「負債の利子等」の額を含めないこととされています（移転価格事務運営指針3-25）。すなわち、移転価格税制が優先的に適用されることとなります。

次に、過大支払利子税制と移転価格税制とが同時に適用要件を満たす場合には、過大支払利子税制における「対象支払利子等の額」の算定において、独立企業間価格を超える部分の「支払利子等の額」（同条第2項第1号に規定する「支払利子等の額」をいう。以下同じ。）を含めないこと等とされています（移転価格事務運営指針3-26(1)ほか）。すなわち、ここでも移転価格税制が優先的に適用されることとなります。

これらはいずれも、支払利子のうち移転価格税制上で損金不算入となった部分を上記の両制度の対象に含めてしまうと二重課税となるためです。

そして、過少本税制と過大支払利子税制とが同時に適用要件を満たす場合には、原則としてそれぞれの制度の下で計算された損金不算入額のどちらか大きい方が損金不算入額とされます（措置法66条の5第4項、措置法66条の5の2第6項）

お見逃しなく！

過大支払利子税制については、外国子会社合算税制との関係にもご注意ください。本税制は過少資本税制とは異なり、親会社である内国法人が海外子会社に支払う利子も対象となります。このため、受取側となる当該海外子会社が対象外国関係会社に該当するなどにより受取利子が合算所得となる場合、二重課税の状態となります。これを排除するため本税制には調整規定が設けられ、支払利子について両税制が同時に適用要件を満たす場合には、過大支払利子税制による損金不算入額から合算対象金額を控除することとされています（措置法66条の5の2第7項）。