

過少資本税制に関する平成 18 年度税制改正

I. 過少資本税制とは

日本で事業を営む外国法人の日本子会社(外国法人の日本支店を含む)が資金調達する際、海外親会社からの資本受入れの代わりに資金借入れで調達することにより、借入金 の利子が経費となることを利用して、税負担の軽減を図ることが考えられます。この場合、原則として、海外親会社が受け取る利子に対しては日本において源泉税が課されますが、法人税課税は行われないうことになりません。

日本の課税ベースの減少をもたらす行為を防止する税務上の仕組みとして、わが国においては、過少資本税制という制度が設けられています。過少資本税制とは、国外支配株主等(海外親会社等)に対する利付負債の平均負債残高が税務上認められた限度額を超える場合には、その事業年度において海外親会社等に支払う負債の利子のうち、その超過額に対応する部分の金額を損金の額に算入しないというものです。過少資本税制は、1992 年にわが国に導入されてからこれまで大掛かりな改正は行われてきませんでした。2006 年税制改正において、過少資本税制の規制対象に、海外親会社等からの借入れのみならず、第三者からの借入れのうち海外親会社等が保証を付したのも、その対象に含めることとなりました。また、いわゆるレポ取引を行うことにより借り入れた負債に関しては、一定のものについては過少資本税制の適用対象となる負債から除外する手当がなされることになりました。そこで本稿においては、過少資本税制の基本的な仕組みを概観し、2006 年税制改正でどのような規定が追加されたのかを確認していくことにします。

II. 過少資本税制の基本的な仕組み(従来の制度の概要)

わが国における過少資本税制の基本的な仕組みは以下のとおりです。

- (1) 海外親会社等に対する利付負債の平均残高が、海外親会社等の資本持分の 3 倍を超える場合、その超える額に対応する部分の利付負債に係る利子を損金に算入することができません。
- (2) ただし、(1)の3倍に代えて、同種の事業を営む内国法人で事業規模その他の状況が類似するもの(類似法人)の資本負債比率に照らして妥当な倍数を用いることができます。

III. 2006 年税制改正

2006 年税制改正により、過少資本税制は以下のように改正されました。

1. 過少資本税制の対象となる負債およびその負債の利子の範囲の拡大

従来は、外資系企業の日本子会社等が、海外親会社等から保証を得て銀行等の第三者から融資

を受けるようなケースは、当該第三者からの借入れについては過少資本税制の規制対象とはされていませんでした。しかし、2006年税制改正により、第三者から資金を借り入れた場合でも、海外親会社等が保証を付した場合等は、当該借入れを過少資本税制の適用対象となる負債とすることとされました。

具体的には、以下のものが過少資本税制の適用対象とされました。

- (1) 海外親会社等から債務の保証を受けることにより、第三者(銀行など)より資金の供与を受けた場合の負債、その負債の利子および海外親会社等に支払う保証料
- (2) 海外親会社等から賃借をした債券を担保(債券現先取引での譲渡、現金担保付債券貸借取引での貸付を含む)として、第三者より資金の供与を受けた場合の負債、その負債の利子および海外親会社等に支払う債券の使用料
- (3) 上記(1)および(2)の取引を組み合わせた場合のその資金に係る負債、その負債の利子および海外親会社等に支払う保証料ならびに債券の使用料

なお、上記において、負債の利子、保証料および使用料は、その受け手側において日本の法人税が課される場合には、過少資本税制の規制から除かれます。

2. 過少資本税制による税務否認金の計算

以下の説明および図は、理解を容易にするために簡略化したイメージ図であり、実際の適用にあたっては、条文に則したより詳細な検討が必要です。

まず、過少資本税制の適用対象となる負債を、

海外親会社等に対する負債

海外親会社等から債務の保証を受けることにより第三者から借り入れた負債のうち、当該負債の利子等が法人税の課税対象とならない場合の負債(たとえば国外の第三者より借り入れた負債)(以下、「国外資金供与」)

海外親会社等から債務の保証を受けることにより第三者から借り入れた負債のうち、当該負債の利子等が法人税の課税対象となる場合の負債(たとえば国内の第三者(外国法人の日本支店含む)より借り入れた負債)(以下、「国内資金供与」)

の3つに分類します。この3つの区分のうち、の区分に関しては海外親会社等に支払う利子が、の区分に関しては利子と保証料あるいは債券使用料が、の区分に関しては保証料あるいは債券使用料がそれぞれ過少資本税制の対象となります。

次に、下記の 2 つのパターンで税務上の否認額を計算します。なお、下記において、A、B、C、a、b、c とあるのは、それぞれ

- A: と の合計額
- B: A から国外支配株主等の資本持分の 3 倍を控除した金額
- C: の金額
- a: および の負債に関して生じる利子、保証料または使用料の合計額
- b: B に関して生じる利子、保証料または使用料の合計額
- c: の負債に関して生じる保証料または使用料の合計額

を意味します。

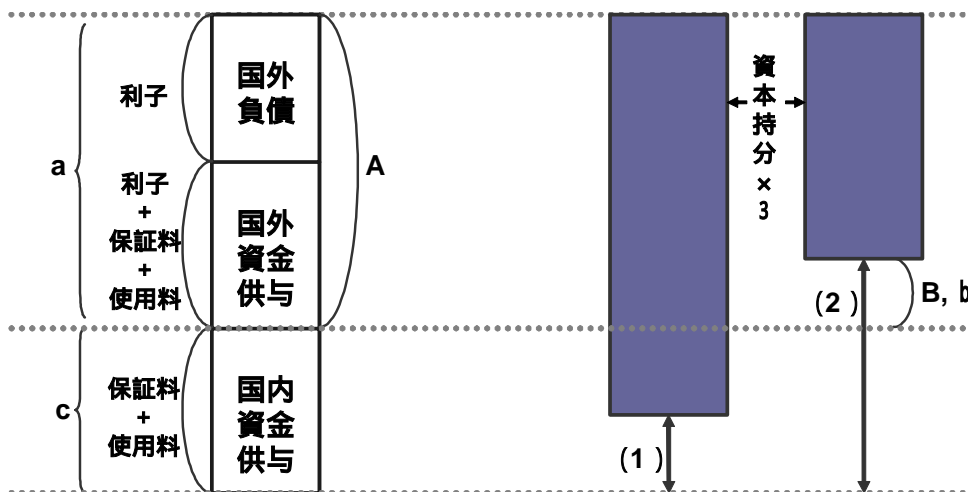
(1) 上記 と の合計金額が、国外支配株主等の資本持分の 3 倍以下である場合

$$c \times \frac{(A + C) - \text{国外支配株主等の資本持分の 3 倍}}{C}$$

(2) と の合計金額が、国外支配株主等の資本持分の 3 倍を超える場合

$$b + c \left[\begin{array}{l} A : B = a : b \\ b = a \times B \div A \end{array} \right]$$

上記の関係を図で示しますと、以下のとおりになります。



3. 現金担保付債券貸借取引および債券現先取引(レポ取引)に関する過少資本税制の適用除外

レポ取引は短期金融市場において広く行われている取引ですが、レポ取引は税務上金融取引として取り扱われるため、レポ取引により国債等を海外親会社等に提供し資金を調達する場合には、当該レポ取引は過少資本税制の規制の対象となります。

ここで、他者からレポ取引により借り入れた債券、または、購入した債券を親会社等、または資金供与者等に対してレポ取引により貸付け、または、譲渡する取引(特定債券現先取引等)に係る負債については、自己のための資金調達取引というよりも、他者の資金調達の仲介取引を行っているといえます。そのため、このような借入れと貸付けの対応関係が明らかな親会社等、または、資金供与者等とのレポ取引に係る負債については、2006 年税制改正により、過少資本税制の適用対象となる負債から、当該レポ取引に係る負債を控除することができる特例が設けられました。

なお、この特例を適用する場合、「親会社などに対する利付負債の平均残高が国外支配株主等の当該内国法人に対する資本持分の3倍を超える場合」という判定基準が2倍とされるため、損金算入要件が厳しくなります。ただし、この場合でも、2倍に代えて、類似法人の負債資本比率を用いることが可能です。

4. 適用日

改正後の過少資本税制は、2006年4月1日以後に終了する事業年度より適用があります。ただし、海外親会社等が保証して第三者より借り入れる場合の当該借入金や、その利子に対する制限規定については、2006年4月1日以後に開始する事業年度より適用されます。したがって、たとえば、12月決算法人であれば、2006年12月期の事業年度においては、海外親会社等が保証する場合の制限規定を除いて、新過少資本税制が適用され、海外親会社等が保証する場合の制限規定は、翌2007年12月期の事業年度から適用されることとなります。

© 2006 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース

この記事に関するお問い合わせは、以下までお願いいたします。

E-mail: pwjapan.taxpr@jp.pwc.com Tel:03-5251-2400 (代表) 広報担当: 高橋、中村