

税務

過大支払利子税制、別表添付要件に注意

適用除外規定を受けるには別表17(2)の添付が必須

要約

- ▶ 過少資本税制と過大支払利子税制の両税制の適用対象となる場合でも、過大支払利子税制の適用除外規定に該当するときは、過少資本税制に基づき利子を否認。
- ▶ ただし、過大支払利子税制の適用除外に関する別表添付がない場合、適用除外要件を満たさず両税制のいずれか大きい金額を否認。

海外への利払いが生じる際に検討が必要となる税制に、過少資本税制と過大支払利子税制がある。これらの税制で損金算入制限の対象となる利子の範囲には異なる部分があるものの、国外関連者に支払われる利子については、原則として両税制の適用対象となる。過少資本税制では、国外支配株主等への負債と同資本持分として計算される金額の比率（負債資本比率）が3対1以内である場合等には損金不算入額は生じない。過大支払利子税制にも、「対象純支払利子等の額」として計算される金額が2,000万円以下である場合等には同税制を適用しないという適用除外規定が存在する。一方で、両税制が同時に適用される場合には、否認額の大きい方の額を申告書上否認することになる。

過大支払利子税制に関する適用除外規定を定める措置法66の5の2第3項は、本文

の末尾が「適用しない」とされ、いわゆる“できる規定”ではないため、適用除外事由に該当する場合には、過大支払利子税制は適用されないことになる。例えば、過少資本税制による否認額が1,300万円、過大支払利子税制による否認額が1,800万円と計算されたとしても、過大支払利子税制の適用除外規定に該当する場合には、過少資本税制による否認額の1,300万円をもって申告書上の損金不算入額とすればよい。ただし、適用除外規定を用いるための要件として、同条4項では別表添付が要請されている。具体的には別表17(2)が該当する。この別表が申告書に添付されていない場合、適用除外要件を満たさないことになり、過大支払利子税制が適用される旨、本誌の課税当局への取材によっても確認されている。前述の事例でいえば、別表17(2)の添付がない場合、過大支払利子税制による否認額1,800万円が申告書上の損金不算入額となる。なお、別表添付要件については同条5項に宥恕規定が存在するが、これがどのような場合に認められるのかについては明らかにされていない。別表添付の有無によって両税制の適用に関する優先劣後と損金不算入額が変わりかねないため、申告を行う際は実態面だけでなく、形式面についても細心の注意を払う必要がある。