

## Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2019年8月1日号

### 国際税務最新情報: 過大支払利子税制～第三者に対する支払利子等も対象に

#### 1 はじめに

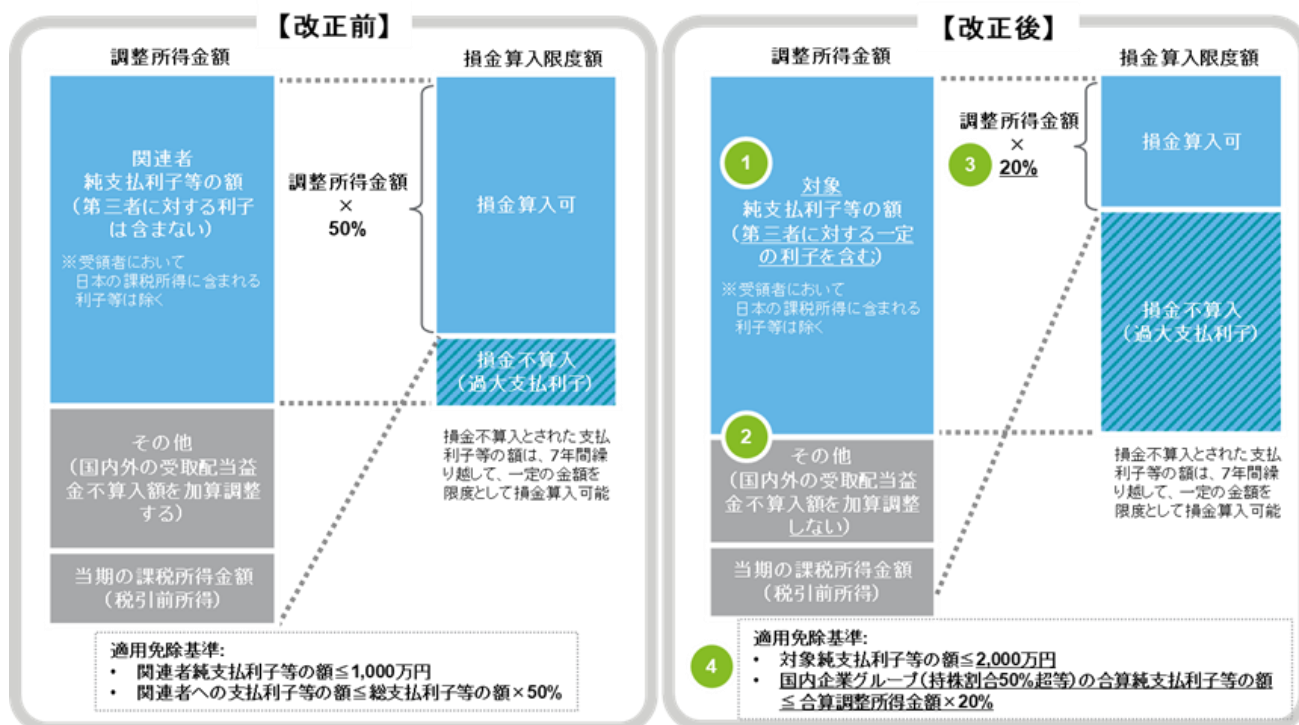
過大支払利子税制について、従来は関連者等に対する支払利子等が損金算入制限の対象であったところ、令和元年度税制改正により、これまでは対象外とされていた第三者に対する支払利子等も本税制の対象に含まれることになる等の見直しがされることとなった。

このため、今後は、既に海外金融市場において第三者から資金調達をしている場合はもちろん、例えば今後新たに海外でM&Aを行う場合などに外貨調達のため海外の金融市場で資金調達するケースなどにおいて、本税制の適用関係について十分な注意が必要となる。

本ニュースレターでは令和元年度税制改正における過大支払利子税制の見直しの概要及び留意点を解説する。

#### 2 概要

今回の改正においては、主に①対象とする利子の範囲、②調整所得金額の計算方法、③損金算入限度額の基準値、④適用免除基準の大きく4つの項目について見直しがされている。



(出所) 平成31年1月11日税制調査会財務省説明資料38頁の図及び経済産業省の資料を基に編集

この見直しの背景は、BEPS プロジェクトの最終報告書において、第三者への支払利子、関連者への支払利子を問わず制限対象にすべきと勧告されたことにある。また、その理由として、多国籍企業グループにおいては、第三者に対する支払利子についても、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子会社等に出資することで、損金算入可能な支払利子と益金不算入となる受取配当を税率の高い国において得ることにより、税率の高い国から低い国への税源流出が生じる可能性があることを指摘している。

これを受け、今回の見直しにおいては、通常の経済活動に与える影響に配慮しつつ、よりの確に BEPS リスクに対応できるよう、勧告を踏まえた見直しが行われたものである。

以下、今回の見直しのポイントである上記 4 つの項目についてそれぞれ解説する。

### 3 見直しのポイント

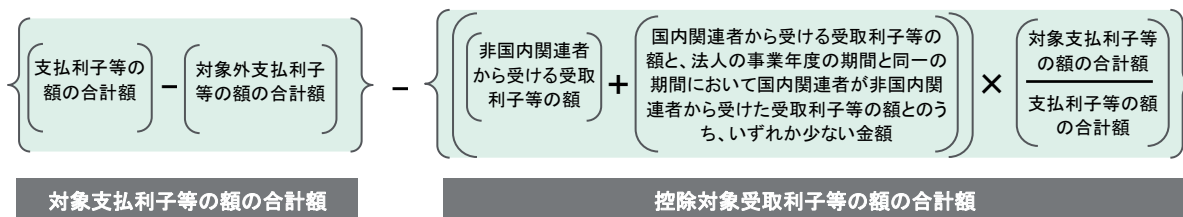
#### (1) 対象となる支払利子等の範囲の拡大

##### 1) 対象となる純支払利子等の額

改正前は関連者等への支払利子等を本制度の対象としていたが、今回の見直しにより、第三者への支払利子等も本制度の対象とすることとされた。

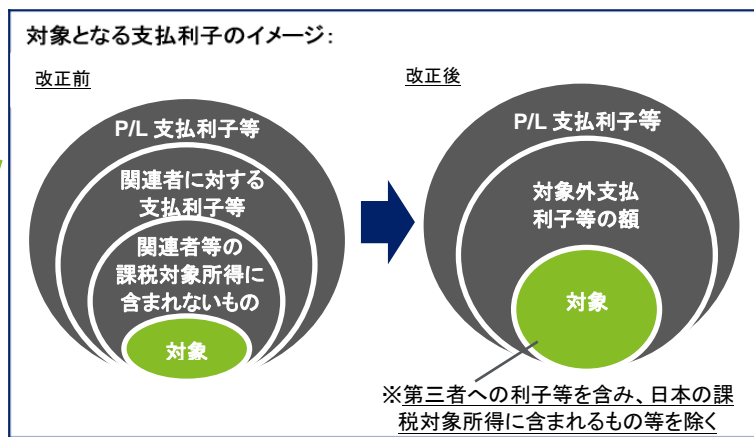
ただし、受領者側において我が国の課税所得対象に含まれる支払利子等については、我が国の税源浸食リスクが小さく、また、これらを対象とした場合には、通常の経済活動にも影響を及ぼしかねないことを総合勘案して、本制度の対象となる支払利子等からは除外することとされている。

##### 【改正後】対象となる純支払利子等の額



対象支払利子等の額の合計額

控除対象受取利子等の額の合計額



##### 2) 対象外支払利子等の額

改正後の対象支払利子等の額から除外される「対象外支払利子」は、次のとおり定められている(措法 66 の 5 の 2 ②三)。

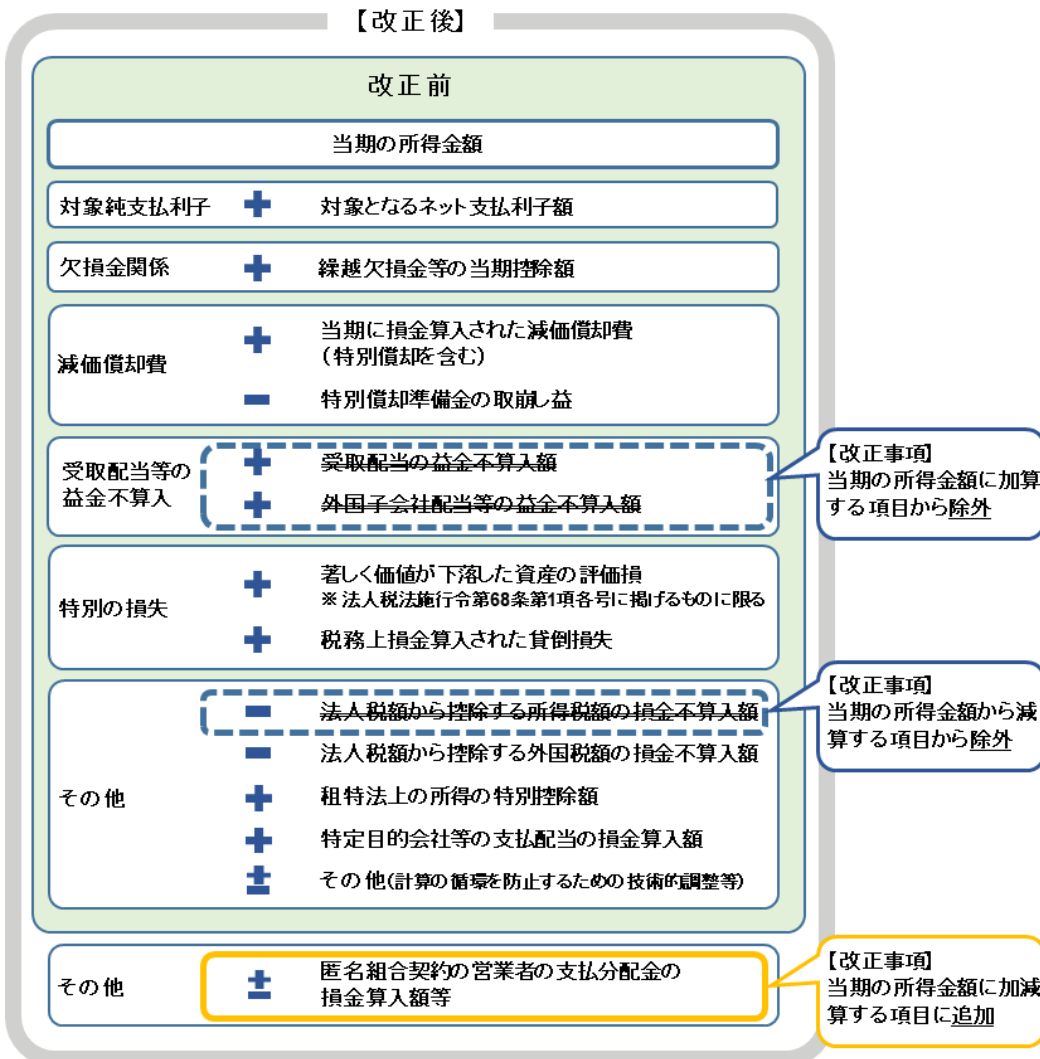
1	支払利子等を受ける者の日本の課税対象所得に含まれる支払利子等の額(④に該当するものを除く)
2	一定の公共法人に対する支払利子等の額(④に該当するものを除く)
3	特定債券現先取引等に係る支払利子等のうち一定の金額(②・④に該当するものを除く)
4	特定債券利子等(法人が発行した債券に係る支払利子等で非関連者に対するもの)のうち一定の金額 <sup>*1</sup>

\*1 その債券を取得した者が 1 人である場合などその債券を取得した者が実質的に多数でない債券に係るものを除き、債券の銘柄ごとに、(原則法)その支払もしくは交付の時に源泉徴収が行われ、又はその特定債券利子等を受ける者において我が国の課税所得に含まれる特定債券利子等の額及び一定の公共法人に対する特定債券利子等の額、または(簡便法)特定債券利子等の額の合計額の国内発行債券は 95%、国外発行債券は 25%に相当する金額、のいずれかを選択する。

ただし、法人に係る国外の関連者が日本国内の非関連者を通じてその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その非関連者に対する支払利子など一定の支払利息については、実質的に国内で課税されない者への支払利子等と変わることがないことから、対象外支払利子等の額の範囲から除かれている(措法 66 の 5 の 2②三、措令 39 の 13 の 2④⑤)。

## (2) 調整所得金額の計算方法の変更

損金算入限度額の算定の基礎となる調整所得金額については、BEPS プロジェクトの最終報告の勧告において、税率の高い国から低い国への税源流出が生じる可能性があることから調整所得金額に非課税となる受取配当を加算すべきでないとの勧告されており、これを踏まえ、国内外の受取配当等の益金不算入額を足し戻さないこととするなどの見直しがされた(措令 39 の 13 の 2①)。



## (3) 損金算入限度額の基準値の引下げ

損金算入限度額の算定において調整所得金額に乗じる基準値については、BEPS プロジェクトの最終報告の勧告において、調整所得金額の 10%~30%に制限する旨の勧告がされていることを踏まえ、従来の 50%から 20%に引き下げる見直しがされた(措法 66 の 5 の 2①)

#### (4) 適用免除基準の見直し

適用免除基準については、①いわゆるデミニマス基準の変更と、②関連者支払利息等の合計額が総支払利息等の合計額の50%以下という旧基準の廃止及びこれに伴う新たな基準の設定がされた。次の図の要件①、②のいずれかに該当する場合には、確定申告書等に適用免除の適用を受ける旨及びその計算に関する明細書の添付等をしている場合には、過大支払利息税制の適用を受けないこととなる(措法66の5の2③④)

		改正事項
		適用免除基準の見直しのイメージ
	改正前	改正後
要件①	関連者純支払利息等の額 ≤ 1,000万円	対象純支払利息等の額 ≤ 2,000万円
要件②	<p>企業単体</p> <p>損金不算入</p> <p>×50%</p> <p>総支払利息等の額の合計額</p> <p>関連者支払利息等の額の合計額</p>	<p>国内企業グループ (50%超関係があり、かつ事業年度が同じ法人に限る)</p> <p>損金不算入</p> <p>×20%</p> <p>調整所得金額の合計額 － 調整損失金額の合計額</p> <p>対象純支払利息等の合計額 － 対象純受取利息等の合計額</p>

なお、上記のうち要件②については、国内の企業グループ全体として判定すれば経済規模に比較して適正な範囲の支払利息額であって国外への不適切な所得移転が生じていないにもかかわらず、個々の企業の所得や支払利息額だけで判定すると支払利息額が過大に見えてしまうようなケースがあることから、企業グループ単位の純支払利息額の調整所得金額に対する割合による適用免除基準として設けられたものである。

#### (5) 適用関係

上記の改正は、法人の令和2年4月1日以後に開始する事業年度の法人税について適用され、同日前に開始した事業年度又は連結親法人事業年度分の法人税については従前のおりとされている(改正法附則57①)

## 4 おわりに

今回の見直しにより、これまでの過大支払利息税制においては損金算入制限の対象に含まれていなかった第三者に対する支払利息等も本税制の対象に含まれることになった。

既に海外金融機関などの第三者から資金調達をしている法人はもちろん、例えば今後海外においてM&Aなどを行う場合に外貨を海外の金融機関などから資金を調達するケースなどにおいても本税制の適用を受ける可能性が考えられる。今後、海外市場で資金調達を行う際には、事前に注意深く検討を行ったうえで実行されることが望まれる。

(大阪事務所 林 邦匡)

## 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan)

## 問い合わせ

### デロイトトーマツ税理士法人

#### 東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3  
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800(代)

#### 大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1  
淀屋橋三井ビルディング 5階

Tel 06-4560-8000(代)

#### 名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1  
JPタワー名古屋 37階

Tel 052-565-5533(代)

email [tax.cs@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイトトーマツ合同会社並びにそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に 1 万名以上の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte (デロイト)とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド("DTTL")ならびにそのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人のひとつまたは複数を含みます。DTTL (または"Deloitte Global") および各メンバーファーム並びにそれらの関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、オーストラリア、ブルネイ、カンボジア、東ティモール、ミクロネシア連邦、グアム、インドネシア、日本、ラオス、マレーシア、モンゴル、ミャンマー、ニュージーランド、パラオ、バプアニューギニア、シンガポール、タイ、マーシャル諸島、北マリアナ諸島、中国(香港およびマカオを含む)、フィリピンおよびベトナムでサービスを提供しており、これらの各国および地域における運営はそれぞれ法的に独立した別個の組織体により行われています。

Deloitte (デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連する第一級のサービスを全世界で行っています。150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。"Making an impact that matters"を自らの使命とするデロイトの約 286,000 名の専門家については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com))をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらに関連会社(デロイト トーマツ税理士法人を含む)がこれに限り、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2019. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001