

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 令和3年度改正 BEPS 勧告後の過大支払利子税制の見直し

利子は、国際的なタックスプランニングで利用できる利益移転技術のうち、最も簡単なものの一つです。関連者間借入を用いて過大な利子の損金算入を生じさせるケースや、企業グループ内の高課税法人に第三者借入を集めるケースなどが挙げられます。このような問題に対抗するため、2015年に公表されたBEPS行動計画4の最終報告書（利子控除制限ルール）において、第三者への支払利子を含めた利子控除制限制度の導入が勧告され、令和元年度改正で、対象利子、調整所得の定義、基準値の見直しが行われました。令和2・3年度改正では、追加の改正が行われました。

税制の概要

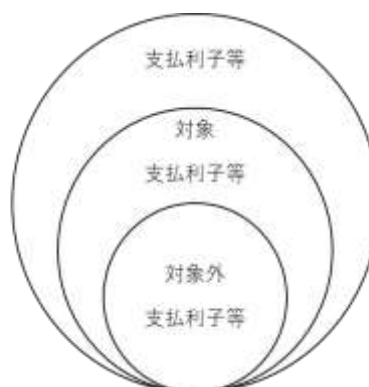
法人の各事業年度の「対象支払利子等合計額」から「控除対象受取利子等合計額」を控除した残額（対象純支払利子等の額）が「調整所得金額」の20%を超える場合には、その超える部分の金額はその事業年度の損金の額に算入されません（措法66の5の2①）。

対象支払利子等の額

「対象支払利子等の額」とは、「支払利子等の額」のうち「対象外支払利子等の額」以外の金額です（措法66の5の2②二）。

支払利子等の額には、法人が支払う負債の利子に準ずるものとして、手形の割引料、リース資産の対価の額に含まれる利息相当額が含まれます

（措令39の13の2②）。また、その法人に係る関連者が非関連者に対してその法人の債務の保証をすることにより、その非関連者がその法人に対して資金供与をしたと認められる場合において、その法人がその関連者に支払う債務の保証料などの費用又は損失も含まれます（措令39の13の2③）。



対象外支払利子等の額

支払利子等の受領者側において、日本で課税対象所得に含まれる支払利子が該当します（措法66の5の2②三イ）。

この場合の課税対象所得とは、受領者の区分に応じそれぞれ次の所得とされています（措令39の13の2⑥）。

| | |
|------|------------------------------|
| 居住者 | 利子・配当・事業・雑等の各種所得（所法2①二十一） |
| 非居住者 | 総合課税の対象となる国内源泉所得（所法164①） |
| 内国法人 | 各事業年度の所得又は各連結事業年度の連結所得 |
| 外国法人 | 法人税の課税対象となる国内源泉所得（法法141、138） |

したがって、支払利子が所得税の源泉徴収の対象であっても、その事実だけで課税対象所得に該当するわけではありません。

さらに、一定の公共法人に対する支払利子等の額、借入と貸付の対応関係が明らかな債権現先取引等に係る支払利子等の額、及び特定債権利子等の額についても対象外支払利子等の額に含まれます（措令39の13の2②三口・ハ・ニ）。

令和3年度改正では、対象外支払利子等の額に、次に掲げる金額を含めることとされました（措令39の13の2⑫⑬）。

- ① 生命保険契約又は損害保険契約に基づいて保険料積立金に繰り入れる予定利子の額
- ② 損害保険契約に基づいて払戻積立金に繰り入れる予定利子の額

また、「対象純支払利子等の額」の計算において、法人が受ける公社債投資信託の収益の分配の額に係る受取利子等相当額を受取利子等の額に加えることができることとされました（措令39の13の2⑭）。

上記の改正は、令和3年3月31日以後に終了する事業年度分の法人税について適用となります。

お見逃しなく！

- 法人に係る海外の関連者が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は、その非関連者に対する支払利子は、その非関連者の課税所得に含まれます。しかしこのような利子等については、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、本「対象外支払利子等の額」から除かれています（措法66の5の2②三かっこ書、措令39の13の2④）。
- 本制度は外国法人にも適用されますが、法人税法第142の4（恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度）との重複適用の排除を図るために、双方の制度で損金不算入額が計算される場合には、その損金不算入額が大きい方の制度が適用されます（措法66の5の2⑨）。