

## タックス・ヘイブン対策税制における租税負担割合と非課税所得

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社（3月決算）は、A国に100%子会社乙社（12月決算）を有している。A国の法人税の法定税率は24%であるが、乙社の前期（平成29年1月1日～平成29年12月31日事業年度）決算時に、同期の乙社法人税申告所得・税額の見積りをA国の会計事務所に依頼したところ、同期に発生した株式配当・株式譲渡益・為替差益が、A国税法上は課税所得に算入されないことが判明した。前期の乙社課税所得・税額は下記のとおりである。

甲社の平成30年3月期（平成29年4月1日～平成30年3月31日事業年度）の法人税申告をする上で、タックス・ヘイブン対策税制上、子会社乙社は会社単位の合算課税の対象となるか？

〈A国申告所得、納付税額見込額（単位：A国通貨）〉

申告所得	1,000万
納付見込額	240万

〈A国課税所得に算入されない金額（単位：A国通貨）〉

- |                    |      |
|--------------------|------|
| ① 株式配当の受取額         | 100万 |
| ② 株式譲渡益（第三者への現金譲渡） | 300万 |
| ③ 為替差益             | 200万 |

（乙社の会計帳簿作成に使用している通貨（機能通貨）は、A国通貨である。期首に乙社は米ドル建て変動金利借入を行ったが、米ドル金利の上昇が見込まれたことから、期中にA国通貨で米ドルを購入して、当

該米ドル建て借入金を一括返済している。借入時と返済時の為替相場の変動により、為替差益が実現したもの。）

### 〔ポイント〕

- 1 平成29年度税法改正前の制度における特定外国子会社等と租税負担割合
- 2 非課税所得の範囲に係る判定基準
- 3 事例における非課税所得と租税負担割合
- 4 まとめ

### 〔検討〕

平成29年度税法改正では、タックス・ヘイブン対策税制に関して大きな改正が行われたが、新税制は外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度から適用されるものであるため、事例の外国子会社乙社の平成29年12月期に対しては、改正前の旧制度が適用されることになる。

#### 1 平成29年度税法改正前の制度における特定外国子会社等と租税負担割合

改正前の制度において、会社単位の合算課税の対象となる特定外国子会社等とは、外国関係会社のうち、次に掲げるものとされる（措置法令39の14①）。

- (1) 法人の所得に対して課される税が存在しない国・地域に本店等を有するもの
- (2) 各事業年度の租税負担割合が20%未満のもの

上記の(1)又は(2)に該当する外国関係会社は、

適用除外の要件（事業基準，実体基準，管理支配基準，非関連者基準・所在地国基準）を充たしていない限り，会社単位の合算課税の対象となる。

ここで，租税負担割合とは以下のとおりである。

租税負担割合 = 各事業年度の所得に対して課される租税の額 / 当該事業年度の所得の金額

措置法施行令39条の14第2項では，租税負担割合の分子・分母について以下のように規定している。

〈分子 a+b+c〉

a その本店所在地国で課される外国法人税の額

その本店所在地国の法令により納付したものとみなして税額控除されるもの（当該外国関係会社の海外子会社から受ける配当等に係る間接外国税額控除の額）を含む。

b その本店所在地国以外の国で課される外国法人税の額

ただし，下記e「非課税所得」から除かれる本店所在地国以外の国に所在する法人から受ける配当等に係る外国法人税を除く。

c 減免された外国法人税額

本店所在地国で減免された外国法人税のうち，日本と本店所在地国との租税条約の規定により納付したとみなされるもの。

〈分母 d+e+f+g+h+i-j〉

d 本店所在地国の法令に基づく所得

e 非課税所得

本店所在地国の法令により外国法人税の課税標準に含まれない所得（本店所在地国の法令で非課税とされる配当等の額を除く。）

f 損金に算入される支払配当等の額

g 保険準備金（措法57の5，57の6の異常危険準備金に類する準備金）の損金算入額のうち措置法の規定によるとした場合の損金算入限度超過額

h 保険準備金の益金算入額が措置法の規定によるとした場合の益金に算入すべき額に

満たないときの当該満たない額

i 損金算入した外国法人税額

j 益金に算入した外国法人税の還付額

## 2 非課税所得の範囲に係る判定基準

租税負担割合の算定において実務上問題となることが多いのは，分母におけるe「非課税所得」である。非課税所得の範囲に関して，措置法通達66の6-5では，非課税所得に該当するものとして次のものが例示されている。

イ 外国関係会社の本店所在地国へ送金されない限り課税標準に含まれないこととされる国外源泉所得

ロ 措置法第65条の2（収用換地等の場合の所得の特別控除）の規定に類する制度により所得の金額から控除される特別控除額

しかし，非課税所得の範囲の詳細については，法令・通達では明らかにされていないという問題があった。

この点，日本租税研究協会が国際課税実務検討会報告書（平成26年6月25日）及び解説編として「外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）における課税上の取扱いについて」を公表している。同報告書は，租税負担割合の算定に関して，特に非課税所得の範囲や連結納税制度適用時の取扱い等を中心に検討・整理し，国税庁との協議・意見のすり合わせを踏まえたものとされている。

同報告書においては，どのような基準を用いて非課税所得を捉えるかという点について，「我が国税法（基本的な課税の仕組み）に照らしてみた場合，本店所在地国における課税上の措置・取扱いが一般に非課税所得と認識されるものかどうか，という視点に立って判断するのが妥当と考えられる。」として，次を判定基準として挙げている。

外国関係会社の本店所在地国の外国法人税が当該外国関係会社において恒久的に課税されないものが，課税標準に含まれない所得の金額（非課税所得）に該当する。

ただし、当該外国関係会社において恒久的に課税されないものであっても、他の者においてその外国法人税が（代替的に）課税されることとなっているものは、非課税所得に該当しないものとして取り扱って差し支えないものとする。

この判定基準の主な理由として報告書や同解説編で挙げられている項目の概要は次のとおりである。

(1) 課税の繰延べ措置は、我が国において、一般に、非課税措置と認識されていないこと。

外国関係会社の本店所在地国の法令で認められている各種引当金の損金算入額は、それが繰延べ措置である限り、非課税所得には該当しないことになる。ただし、合理性のない引当金・準備金等で、取崩し要件等からみて実質的に非課税措置とみられるものは非課税所得として取り扱うのが妥当と考えられる。

(2) 課税の繰延べ措置は、我が国の制度においても、必ずしも、課税を繰り延べられた法人に実現される仕組みとなっていないこと。

例えば、我が国の適格再編においても、合併の場合には被合併法人が消滅するため、合併時に繰り延べられた被合併法人が有する資産の含み損益は合併法人において課税される仕組みとなっている。必ずしも譲渡した者において課税が実現しなくとも、課税権そのものは留保されているので、適格再編全体が課税の繰延べ制度と認識されている。

(3) 課税の繰延べ措置の内容や要件は、各国において区々となっているが、我が国と同様の繰延べ措置に限定したり、同じ適用要件を求めると、法の趣旨を超えた著しく不合理な結果を招くこと。

現地の税制において適格再編又はこれに類似する制度があり、法令規定や適格要件が異なる場合も多々あると考えられるので、制度として繰延べか否かを判定することになる。

税法そのものがない場合や、繰り延べるための税法の規定がない場合には、非課税所得に含めることになると考えられる。

収益計上の時期や、損金の算入時期（我が国では認められていない各種引当金・準備金を含む。）に違いがあったとしても、制度や規定の内容等を確認した上で、将来課税されることが担保されているか否かにより判定することになる。

(4) 外国関係会社の本店所在地国の外国法人税の課税が担保されていることを要件とすること。

「恒久的に課税されない」ものかどうかは、同一の国における同一の税が課税されるか否かをメルクマールとしている。クロスボーダー合併やクロスボーダー連結・欠損金通算等においては、外国関係会社の本店所在地国の課税が担保されない場合もあることから、その場合には、移転資産の譲渡益や欠損金の控除額等が非課税所得になるものと考えられる。

(5) 連結納税に類似したグループ内の欠損金の彼我流用は、二重控除が発生しない限り、我が国の連結納税制度と同様の措置と捉え、グループ内の課税の繰延べ措置（期間損益の問題）とみるのが適当と考えられること。

同報告書では、上記論点を踏まえ、「次のような税制上の措置による課税の繰延べ、内部利益の消去又は欠損金の通算による所得の減額は、非課税所得に該当しない。」として、次の①～④を具体例として挙げている。

- ① 引当金、準備金等に関する税制
- ② 組織再編税制
- ③ グループ内取引に関する法人税制
- ④ 連結納税制度

### 3 事例における非課税所得と租税負担割合

事例の A 国乙社の前期（平成29年12月期）における A 国の課税標準に算入されない3項

目について検討する。

#### ① 株式配当の受取額

外国関係会社が法人から受ける配当等の額は、上記1e記載のとおり、租税負担割合の算定における非課税所得から除かれる旨規定されている（措置法施行令39条の14第2項一号イ）ことから、配当を支払う法人がA国法人かどうかにかかわらず当該配当の額は分母の非課税所得に算入されない。

#### ② 株式の譲渡益

乙社の株式譲渡益は現金売却によるもので、組織再編等に係るものでもなく、本店所在地国において恒久的に課税されない所得であり、分母に算入すべき非課税所得に該当する。

本店所在地国の税制において、そもそもキャピタルゲインやオフショア所得が課税対象とされていないで、恒久的に課税されない所得となっているものについては、非課税所得に該当することになる。

#### ③ 為替差益

乙社の会計帳簿作成に使用される通貨と異なる通貨で借入を行い、期中の当該借入金返済時に実現した為替差益についてA国で非課税とされているものであるため、当該為替差益は課税の繰延べ措置ではなく恒久的に課税されない所得であり、分母に算入すべき非課税所得に該当するものとなる。

事例とは異なるが、仮に本店所在地国の税制において外貨建債権債務の期末時の為替換算差益は課税標準に算入されないが、翌期以降の回収・返済時等の為替差益の実現時に課税されるという制度であれば、課税されない期末時の換算差益は課税の繰延べと考えられる。

〈租税負担割合の算定〉

乙社の①株式配当受領額 100万（A国通貨）は、租税負担割合の分母となる非課税所得に算入されないが、②株式売却益 300万、③為替差益 200万は、分母に算入すべき非課税所得に該当すると考えられるため、乙社の租税負担割合は次のようになる。

外国法人税240万 / （本店所在地国の所得金額

$$1000万 + 非課税所得 (300万 + 200万) = 16\%$$

#### 4 まとめ

乙社（平成29年12月期）の租税負担割合は20%未満となるため、乙社が当該年度において適用除外要件を充たさない場合には、特定外国子会社等として、甲社の平成30年3月期の法人税申告において会社単位の合算課税を受けることになる。