

タックス・ハイブン合算子会社に係る日本法人税等の税額控除

税理士 高山 政信

〔事例〕

製造業を営む内国法人甲社（3月決算）は、無税国であるA国に100%子会社乙社（12月決算）を有している。乙社はA国において金融関連業務を行う許可を受けて同事業を行っている。ただし、乙社はタックス・ハイブン対策税制における適用除外要件を満たしていないため、甲社の特定外国子会社として、会社単位の合算課税を受けている。

今回甲社は、日本においても金融関連業務を展開することとしたが、甲社本体又は国内子会社を設立して行うには、国内金融関連規制上困難であると考えられることから、すでにA国で認可を受けている子会社乙社の東京支店を国内に設置して同業務を開始することとした。

乙社の東京支店は、支店に帰属する所得について日本で外国法人として法人税、地方法人税、法人住民税等を申告納付することになるが、甲社が乙社所得を合算申告する上で、これらの所得に係る日本の税を税額控除することはできるのか？

〔ポイント〕

- I H29年度改正法適用前の事業年度
 - 1 会社単位合算課税の対象となる外国関係会社
 - 2 旧法での二重課税排除の方法（外国税額控除）
- II 改正法適用後の事業年度
 - 1 会社単位合算課税の対象となる外国関係会社

- 2 改正法における二重課税排除の方法（控除対象所得税額等相当額の控除）

III まとめ

〔検討〕

タックス・ハイブン対策税制については、平成29年度改正で大幅な改正が行われており、改正法は外国関係会社の平成30年4月1日以後開始事業年度から適用される。したがって、事例の外国関係会社乙社（12月決算）が改正前の規定（旧法）の適用を受ける平成30年1月1日～30年12月31日事業年度と、改正法の適用を受ける平成31年1月1日～31年12月31日事業年度以降と分けて検討する。

I H29年度改正法適用前の事業年度

1 会社単位合算課税の対象となる外国関係会社

旧法において、会社単位の合算課税の対象となる外国関係会社（特定外国子会社等）は次のものである（旧措令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または地域に本店または主たる事務所を有するもの
- ② 各事業年度の租税負担割合が20%未満であるもの

乙社は①に該当し、適用除外要件（事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準・所在地国基準のすべて）も満たしていないため、租税負担割合に関係なく、会社単位の合算課税を受ける。

2 旧法での二重課税排除の方法 (外国税額控除)

乙社東京支店に係る恒久的施設帰属所得については、外国法人として日本の法人税・法人住民税等が課されるが、当該東京支店の所得については、甲社に合算される所得として甲社においても法人税等が課されることになる。この二重課税の排除措置として、タックス・ハイブン対策税制における外国税額控除を甲社は利用することができる。

(1) タックス・ハイブン対策税制における外国税額控除

内国法人に係る特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税の額のうち、当該特定外国子会社等の課税対象金額に対応するものとして計算した金額は、当該内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、外国税額控除の規定を適用することができる(旧措法66の7①)。

ここでいう外国法人税の範囲には、特定外国子会社等がその国内源泉所得について課された日本の法人税、所得税、道府県民税、市町村民税を含めることができるとされている(旧措通66の6-20)。

(2) 控除対象外国法人税の計算

内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなされる額は、次で計算される金額(内国法人に係る課税対象金額の額を限度とする。)である。

$$\begin{array}{l} \text{課税対象年度の所得に対して} \\ \text{課される外国法人税} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{内国法人に係る} \\ \text{課税対象金額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{課税対象年度の} \\ \text{調整適用対象金額} \end{array}}$$

「課税対象年度」＝特定外国子会社等につきその適用対象金額を有する年度

「調整適用対象金額」＝課税対象年度に係る適用対象金額＋控除された子会社配当等の額*＋控除された控除配当等の額*

*当該外国法人税の課税標準に含まれるものに限る。

(3) 外国税額控除の対象となる内国法人の事業年度

内国法人の控除対象外国法人税とみなされた金額が、内国法人のどの事業年度において納付したものとみなされるかという点については、次のように規定されている(旧措令39の18④)。

- ① 内国法人が課税対象金額の合算課税の適用を受ける事業年度終了の日以前に、当該課税対象金額に係る課税対象年度の所得に対して課された外国法人税については、合算課税の適用を受ける事業年度
- ② 合算課税の適用を受ける事業年度終了の日後に当該課税対象年度の所得に対して課された外国法人税については、その課された日の属する事業年度

乙社の平成30年12月事業年度の課税対象金額が合算されるのは甲社の平成31年3月事業年度であり、乙社日本支店の法人税等の申告納付は平成31年2月末であるから、上記①に該当し、甲社の平成31年3月事業年度における控除対象外国法人税とみなされる。

(4) 外国税額控除と還付

控除対象外国法人税額は、外国税額控除の制度(法法69)に基づき各事業年度の外国税額控除限度額の範囲で税額控除されるが、控除限度超過額は3年間繰り越すことが可能であり、また、前3年内の控除余裕額の繰越しを利用することも可能である。そのため、当期において内国法人が欠損等で法人税額が発生せず外国税の控除限度額がゼロであっても、前3年内の控除余裕額が利用可能であれば、当期に繰り越された控除余裕額の範囲で当期の控除対象外国法人税額の還付を受けることができる。

II 改正法適用後の事業年度

1 会社単位合算課税の対象となる外国関係会社

改正法において、会社単位の合算課税の対象となる外国関係会社は次の(1)特定外国関係会社と(2)対象外国関係会社の2種である。

(1) 特定外国関係会社

以下のA、B、Cのいずれかに該当する外国

関係会社をいう（措法66の6②二）。

A. ペーパーカンパニー

実体基準，管理支配基準のいずれも該当しない外国関係会社

B. 事実上のキャッシュボックス

$$\frac{\text{一定の受動的所得}}{\text{総資産の額}} > 30\%$$

かつ

$$\frac{\text{有価証券} + \text{貸付金} + \text{固定資産} + \text{無形資産等}}{\text{総資産の額}} > 50\%$$

C. ブラックリスト国所在外国関係会社

財務大臣が告示する国・地域に本店等を有する外国関係会社

(2) 対象外国関係会社（措法66の6②三）

経済活動基準（旧適用除外要件の4基準）のいずれかに該当しない外国関係会社

(3) 適用免除基準と租税負担割合

外国関係会社の租税負担割合が，上記(1)については30%以上，(2)については20%以上で会社単位の合算課税の適用は免除される（措法66の6⑤）。

改正法では，無税国に本店等がある外国関係会社であっても租税負担割合を計算して，上記の免除基準を満たせば，会社単位合算課税の適用免除となる。

無税国に本店等がある外国関係会社の場合の租税負担割合の算定については，平成30年度改正で次のように算出されることとされた（措令39の17の2②一ロ）。

本店所在地国以外の国で納付する外国法人税

$$\text{決算に基づく所得（会計上の利益）} + \frac{\text{費用計上した支払配当}}{\text{費用計上した外国法人税}} + \frac{\text{保険準備金の繰入限度超過額}}{\text{保険準備金の取崩不足額}} - \frac{\text{収益計上した受取配当}}{\text{収益計上した還付外国法人税}}$$

2 改正法における二重課税排除の方法 （控除対象所得税額等相当額の控除）

租税負担割合を算出しても上記の適用免除基準を満たせず，特定外国関係会社又は対象外国関係会社に該当する場合には，会社単位の合算課税を受けることになる。改正法においては，合算課税される外国関係会社に対して課された日本の所得税等の額（所得税，復興特別所得税，法人税，地方法人税，法人住民税（法人税割））については，当該外国関係会社の課税対象金額に対応するものとして計算した金額（控除対象所得税額等相当額）は，合算課税する内国法人の法人税の額から控除することとされている（措法66の7④）。

つまり，改正法適用後は合算課税の対象となる外国関係会社に対して課された外国法人税の額と日本の所得税等の額は区分する必要がある。外国法人税の額については，上記1に記載の通り，内国法人の控除対象外国法人税とみなされ

る額について外国税額控除の規定に基づき税額控除を行うが，所得税等の額については，課税対象金額に対応するものとして計算される控除対象所得税額等相当額を，内国法人の法人税の額から控除することと改正されている。

(1) 控除対象所得税額等相当額

控除対象所得税額等相当額は，次で計算される金額である（措令39の18⑮）。

$$\text{課税対象年度の所得に対して課される所得税等の額} \times \frac{\text{内国法人に係る課税対象金額}}{\text{課税対象年度の調整適用対象金額}}$$

「課税対象年度」「調整適用対象金額」については，上記12(2)参照。

(2) 控除対象所得税額等相当額の控除が適用される内国法人の事業年度

本規定が適用できる内国法人の事業年度は，内国法人が課税対象年度の課税対象金額に相当する金額の合算課税の適用を受ける事業年度で

ある（措令39の18⑧）。

したがって、乙社の平成31年12月事業年度に係る法人税等は、当該年度の合算課税の適用を受ける甲社の平成32年3月事業年度の申告において、控除対象所得税額等相当額の控除の適用を受けることになる。

（3）税額控除の順位と還付

控除対象所得税額等相当額は、その税額控除の適用を受けようとする事業年度におけるその内国法人の法人税の額から控除し、控除対象所得税額等相当額が法人税の額を超えるときは、その超える金額をその事業年度の地方法人税額から控除する（措法66の7⑩）。控除対象所得税額等相当額が、法人税の額及び地方法人税の額の合計額を超えるときは、その超える金額をその事業年度の法人道府県民税（法人税割）、法人市町村民税（法人税割）から順次控除する（地法53②④、321の8②④）。ここで控除できない残額については還付しないこととされている。

Ⅲ まとめ

H29年度改正前の規定が適用される外国関係会社乙社の平成30年12月事業年度（甲社の合算：平成31年3月事業年度）においては、乙社東京支店に係る日本の法人税等のうち、課税対象金額に対応するものとして計算した金額（控除対象外国法人税額）は甲社において外国税額控除の対象とすることができる。

H29年度改正法が適用される乙社の平成31年12月事業年度以降（甲社の合算：平成32年3月事業年度以降）における乙社東京支店の日本の所得税等の額（法人税、法人地方税、法人住民税（法人税割）のうち、課税対象金額に対応するものとして計算した金額（控除対象所得税額等相当額）は甲社の法人税等の額から控除することができる。

外国税額控除制度においては、控除限度超過額及び控除余裕額を3年繰り越して利用することが可能であり、また還付を受けることもできる。しかし、改正法における控除対象所得税額等相当額の税額控除は、この規定の適用を受ける事業年度の内国法人の法人税の額、地方法人

税の額、法人住民税法人税割額の合計額から控除しきれない部分については還付されないこととなっており、翌年度以降に繰り越して精算されることもないという違いがある。