

2010年1月8日 全8頁

タックス・ヘイブン対策税制における 二重課税の排除

制度調査部
鳥毛 拓馬

2010年度税制改正大綱（7）国際課税②

[要約]

- 2009年12月22日に「平成22年度税制改正大綱」が閣議決定された。
- 国際課税については、タックス・ヘイブン対策税制、移転価格税制の改正等が盛り込まれた。
- タックス・ヘイブン対策税制の改正では、平成21年度税制改正で手当てできなかった、国内法人の所得に、間接保有する外国孫会社(特定外国子会社等)の所得が合算される場合の二重課税排除の規定が盛り込まれた。

1. はじめに

- 現行税制では、国内法人の所得に、当該内国法人が間接保有する外国孫会社(特定外国子会社等)の所得が合算される場合、それを原資とする配当も国内法人の益金に算入され、二重課税が生じている。
- 二重課税が発生することにより、銀行の優先出資証券スキームなど、内国法人の資金運用・調達スキームに深刻な影響が生じていると指摘されていた。
- この点について、大綱では、内国法人等が外国法人から配当等を受ける場合には、その配当等の額のうち、内国法人等の配当等を受ける日を含む事業年度及び当該事業年度開始の日前2年以内に開始した各事業年度における次のいずれか少ない金額に達するまでの金額は、益金の額に算入しないこととされた。

- | |
|---|
| <p>①当該外国法人が他の外国法人(合算対象とされた金額を有さない者を除く)から受けた配当等の額のうち、当該内国法人等が当該外国法人を通じて間接に有する株式等に対応する部分の金額に相当する金額の合計額</p> <p>②当該他の外国法人につき合算対象とされた金額のうち、当該内国法人等が当該外国法人を通じて間接に有する株式等に対応する部分の金額の合計額</p> |
|---|

- この間接配当の二重課税調整措置は、内国法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度において受け取る外国法人からの配当等について適用される見込みとなっている。

- 以下、今般の大綱について概説する。

2. 外国子会社合算税制(タックス・ヘイブン対策税制)とは

(1) 制度の概要

- わが国の企業が、税負担の著しく低い国・地域に子会社等（以下、外国子会社）を設立し、その外国子会社を通じて国際取引を行なうことによって、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減・回避し、わが国での法人課税を免れることができる。
- 外国子会社合算税制(タックス・ヘイブン対策税制)は、このような外国子会社を利用した租税回避行為に対処するため、外国子会社の所得のうち、直接、間接に保有する株式等の保有割合に応じた額を、わが国親会社の所得に合算して課税する制度である。
- ただし、外国子会社が、独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められる場合として、次のすべての基準を満たす場合には、合算課税の対象とならない。

●適用除外の要件

- ①事業基準(主たる事業が株式の保有等、一定の事業でないこと)
- ②実体基準(本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること)
- ③管理支配基準(本店所在地国において主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること)
- ④次のいずれかの基準
 - (1)所在地国基準(主として本店所在地国で事業を行っていること)…下記以外の業種に適用
 - (2)非関連者基準(非関連者との取引割合が 50%超であること)…卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業に適用

(2) 平成 21 年度税制改正

- 平成 21 年度税制改正では、外国子会社配当に係る益金不算入制度が導入された¹。
- この制度は、内国法人が外国子会社²から受ける配当等の額の 95%に相当する金額について、その内国法人の各事業年度の所得金額の計算上、益金の額に算入しないとするものである。
- この改正に伴い、外国子会社合算税制も見直された。

¹ 外国子会社配当益金不算入制度については、拙稿「外国子会社配当益金不算入制度の創設」(2009/04/13)を参照されたい。

² 内国法人が、外国子会社の発行済株式等の 25%以上の株式等を、配当等の支払義務が確定する日以前 6 月以上引き続き直接に保有している場合。

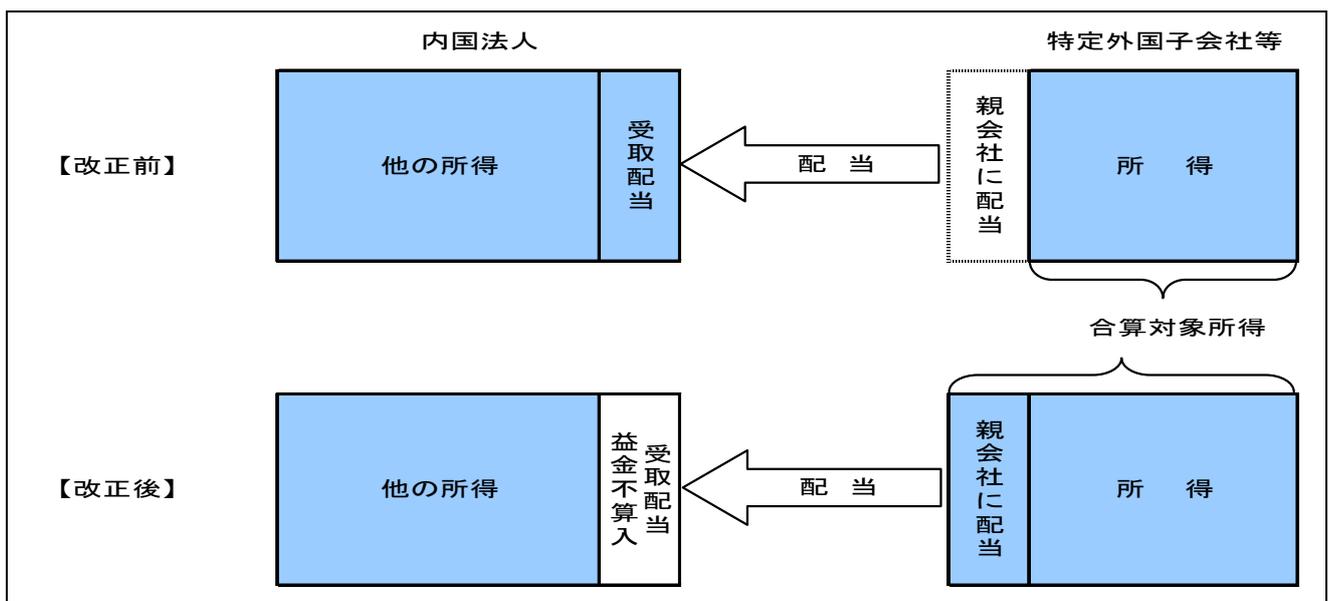
○平成 21 年度税制改正前は、合算課税と配当課税が二重に生じることを防ぐため、合算所得の計算上、特定外国子会社等から親会社に支払われる配当は控除されていた。

○しかし、改正後は外国子会社から受ける配当は 95%益金不算入となったので、わが国でも外国法人の本店所在地国でも課税されない状況を回避するため、特定外国子会社等が支払う配当等の額は、タックス・ヘイブン対策税制を適用する場合における合算対象所得の計算上控除しない、すなわち、合算対象所得に含めることとされた。

○さらに、二重課税を完全に排除するため、配当のうち 5%相当額を損金算入することになった。

○また、国内法人の持株割合が 25%未満のため、配当の 95%益金不算入制度の適用がない特定外国子会社からの配当についても、特定課税対象金額に達するまでの金額に限っては、100%益金不算入とされることになった（措法 66 の 8 ①）。

図表 1 外国子会社合算税制における特定外国子会社等からの配当の取扱い



(出所)財務省資料

○一方、図表 1 のケースと異なり、内国法人が特定外国子会社等（内国法人からすると子会社）を介して他の特定外国子会社等（内国法人からすると孫会社）から配当を受けた場合、従来は、孫会社の合算課税分については間接受領配当等の親会社所得からの損金算入の規定があったため、二重課税は発生しなかったが、かかる規定は平成 21 年度税制改正で廃止された。

○このため、平成 21 年度税制改正後の外国子会社合算税制において、わが国の法人が子会社を介して合算対象となる孫会社からの間接受領配当を受領するケースでは二重課税が生じることとなった。

○たとえば、子会社、孫会社ともにタックス・ヘイブン税制の適用を受ける特定外国子会社であった場合、

子会社及び孫会社で生じた所得は合算課税の対象となるが、子会社が孫会社から受け取る配当は、子会社で生じた所得の合算課税対象金額の計算上控除される(措令 39 の 15①②⑧)。

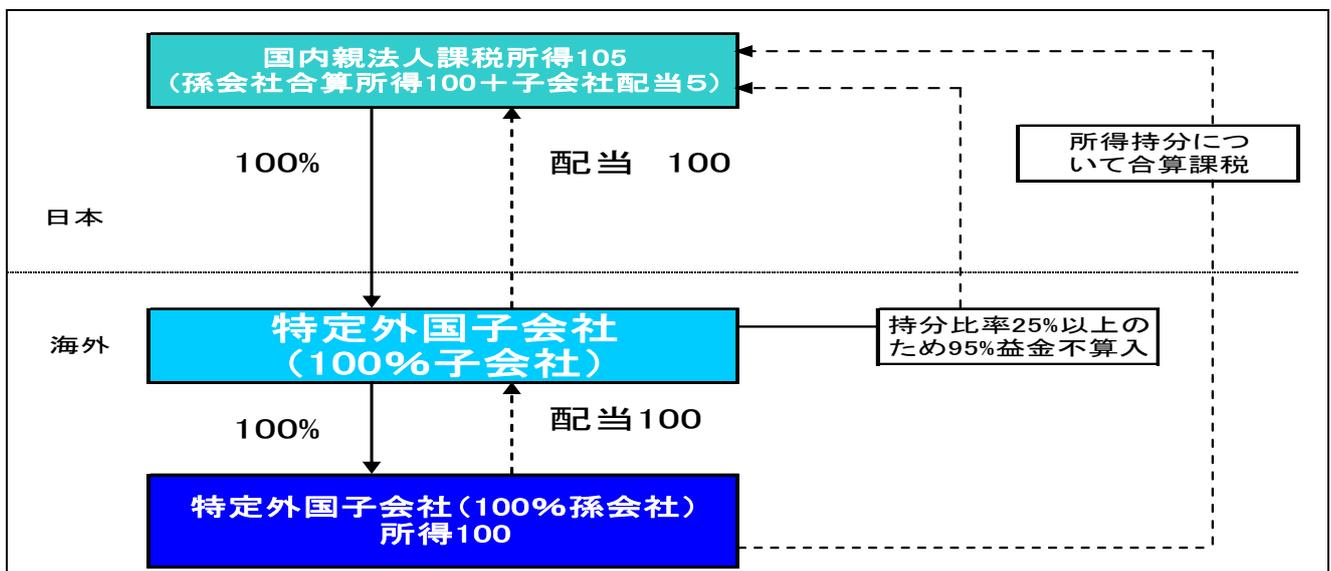
○このため、子会社から親会社に支払われる配当のうち、孫会社の配当を原資とする部分については、受取配当が 100%益金不算入となる規定は適用されないため、二重課税が生じることになる。

○以下のケース 1 は、日本親会社が 100%特定外国子会社に出資し、特定外国子会社は特定外国孫会社に 100%出資しており、孫会社の所得 100 が子会社を通じて親会社に間接的に配当されることを想定している³。

○このケースでは、親会社の所得が 100 となるのに対して、課税所得は、親会社における孫会社の合算所得 100 と子会社からの配当の 5 (配当 100 のうち 95%は益金不算入) を合わせた 105 となるので、5 の部分については二重課税となる。

●親会社における合算所得 100 = 特定外国子会社の合算所得 0 (特定外国子会社の所得 100 - 特定外国孫会社からの配当 100) + 特定外国孫会社の合算所得 100

●ケース 1 親会社の子会社に対する出資比率が 100%の場合



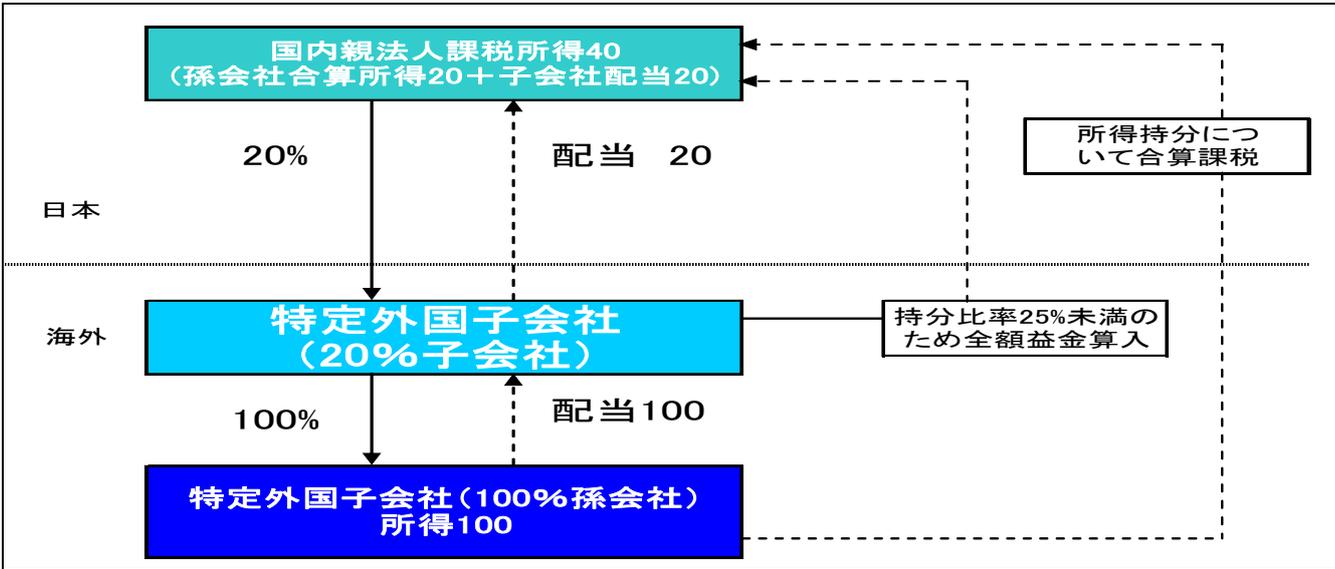
○ケース 1 とは異なり、親会社の子会社に対する持分比率が 20%の場合 (ケース 2) において、特定外国子会社が 100 配当した場合、持分比率 20%の親会社の受取配当は 20 (持分比率が 25%以下のため全額益

³ 特定外国子会社で内部留保が行われた場合、全額が合算所得の対象となるので、各会社の所得の全額が配当されることを想定している。

金算入) となる。

○これに対して、親会社の課税所得は、孫会社の合算所得 20 (孫会社所得 100 のうち持分 20%を合算) と子会社からの配当 20 を合わせた 40 となる。したがって、この場合も二重課税となる。

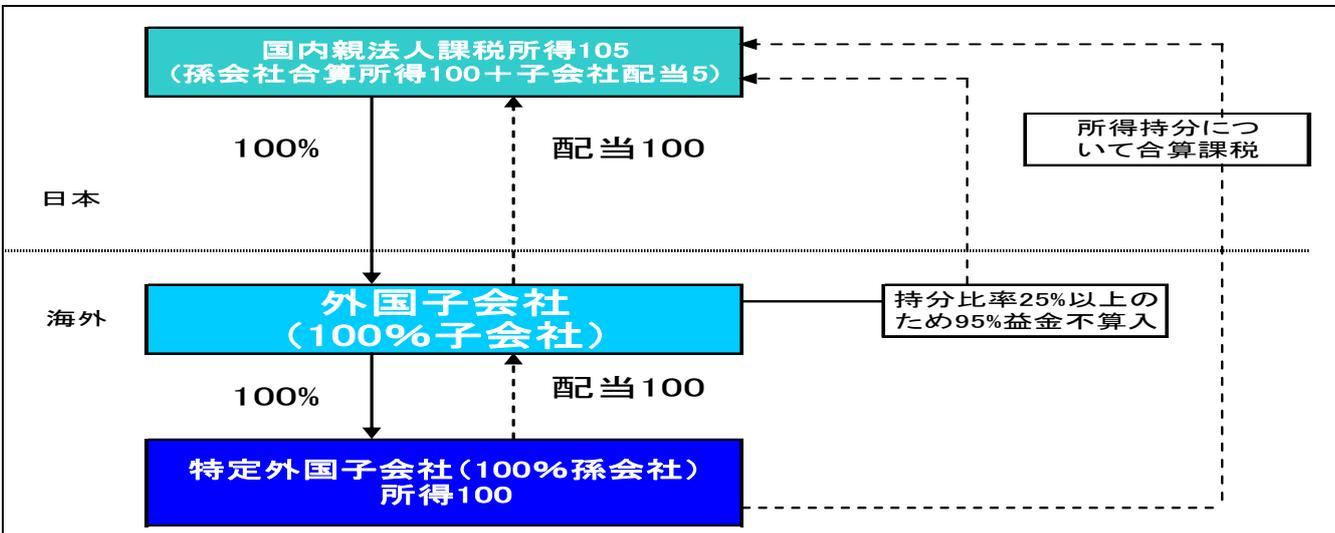
●ケース 2 親会社の子会社に対する出資比率が 20%の場合



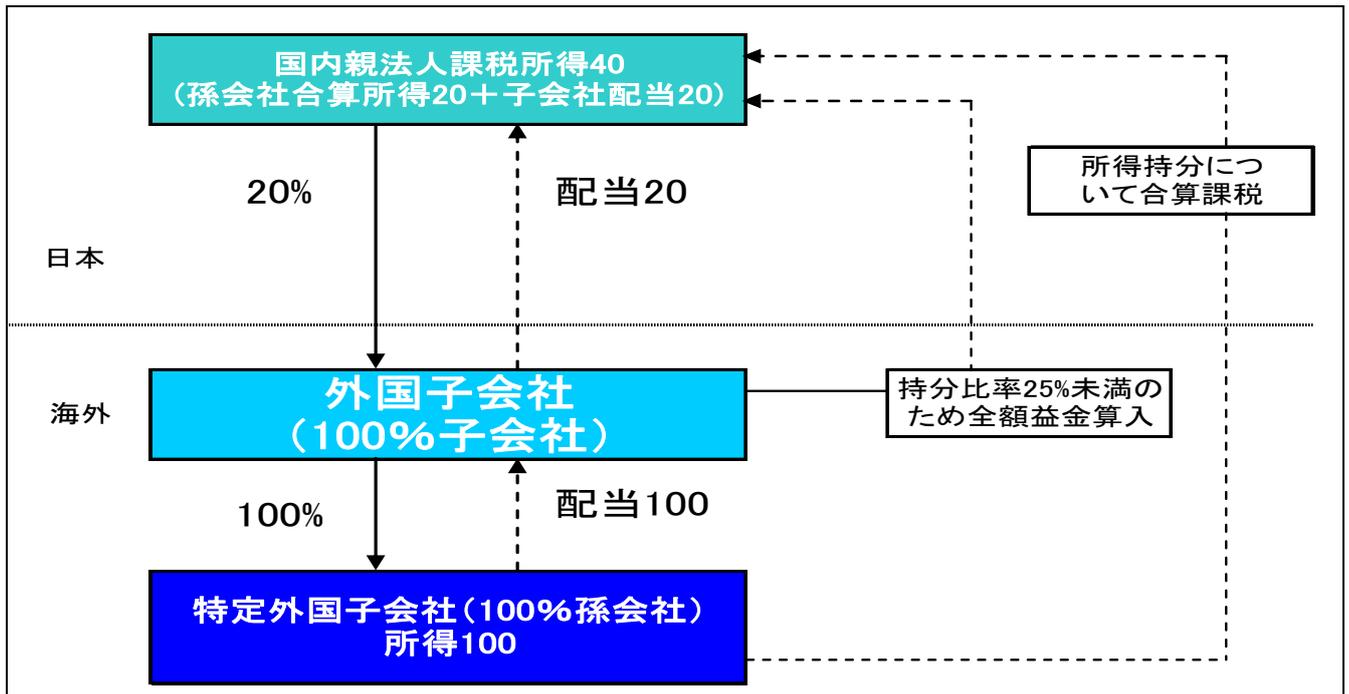
○また、ケース 1、2 と同様のパターンで、子会社がタックス・ヘイブン対策税制を受けない会社であって、孫会社が特定外国子会社のケース (ケース 3、4) においては、子会社が親会社に対して支払う配当に 100%免税の規定の適用はない。

○したがって、親会社の子会社に対する持分比率が 25%以上で配当益金不算入制度が適用されるか否かに関わらず、二重課税が生じる。

●ケース 3 親会社の子会社に対する出資比率が 100%で子会社が特定外国子会社でない場合



●ケース4 親会社の子会社に対する出資比率が20%で子会社が特定外国子会社でない場合



3. 平成22年度税制改正大綱

○そこで、大綱では、内国法人等が外国法人から配当等を受ける場合には、その配当等の額のうち、内国法人等の配当等を受ける日を含む事業年度及び当該事業年度開始の前2年以内に開始した各事業年度における次のいずれか少ない金額に達するまでの金額は、益金の額に算入しないこととされた。

- ①当該外国法人が他の外国法人(合算対象とされた金額を有さない者を除く)から受けた配当等の額のうち、当該内国法人等が当該外国法人を通じて間接に有する株式等に対応する部分の金額に相当する金額の合計額
- ②当該他の外国法人につき合算対象とされた金額のうち、当該内国法人等が当該外国法人を通じて間接に有する株式等に対応する部分の金額の合計額

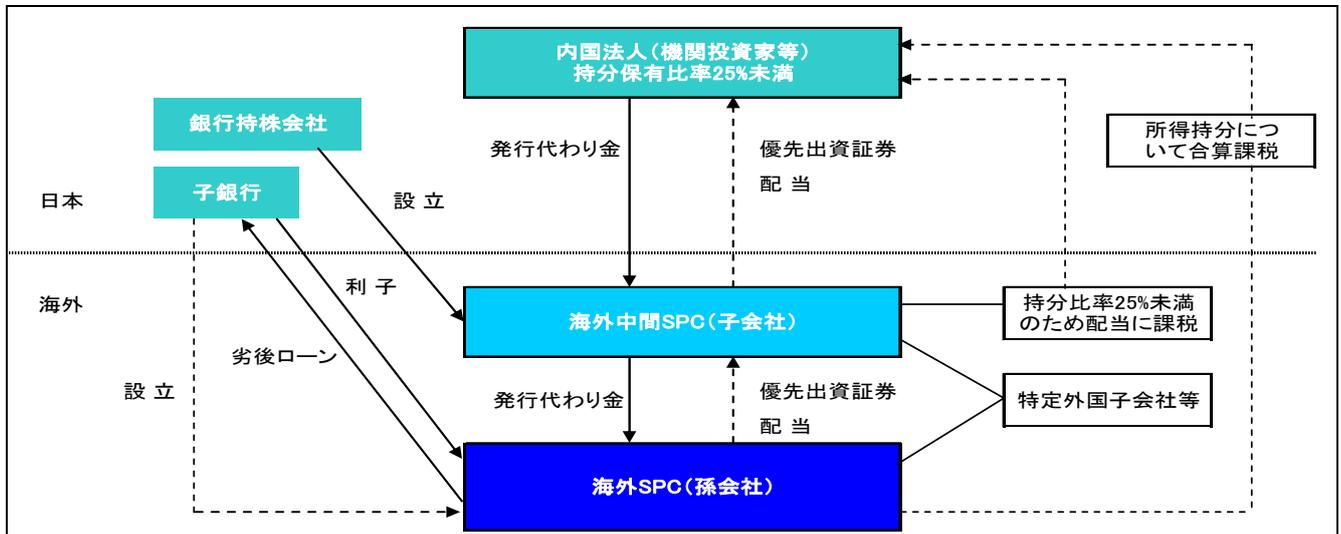
○①は上記ケースでいう子会社からの配当額、②は孫会社の親会社への合算所得にあたる。ケース2であれば、子会社からの配当額は20、孫会社の親会社への合算所得20のいずれか少ない金額(ここでは20)が益金不算入となり、二重課税が排除される。

○なお、ケース1のような場合では、子会社からの配当額が100、孫会社の親会社への合算所得も100となるので、大綱の文面のみを読めば100が益金不算入額の対象となってしまうが、法案では、子会社から親会社への配当のうち、95%益金不算入規定適用後の5の部分が上記①に該当し、その結果、二重課税が排除される仕組みになるものと思われる。

○金融庁の税制改正要望では、二重課税が発生することにより、「銀行の優先出資証券スキームなど、内国法人の資金運用・調達スキームに深刻な影響が生じているため、早急な是正が必要不可欠」としていた。

○銀行の優先出資証券のスキームとは、概ね、以下のスキームであると思われる。

●銀行の優先出資証券のスキーム



※銀行持株会社のみが海外 SPC を設立し、その SPC が発行した優先出資証券の発行代わり金を劣後ローンとして銀行持株会社に貸し付けるスキームもある。

- ① 銀行持株会社がタックス・ヘイブン国・地域に海外中間 SPC(内国法人から見れば子会社)を設立する。また、子銀行は、海外中間 SPC(子会社)の子会社(内国法人から見れば孫会社)にあたる海外 SPC を設立する。
- ② 海外中間 SPC(子会社)は、生命保険会社などの投資家に優先出資証券⁴(投資家の持分保有比率は 25%未満)を発行する。
- ③ 海外 SPC(孫会社)も海外中間 SPC(子会社)に、優先出資証券を発行する。
- ④ その発行代わり金を基に、海外 SPC(孫会社)が銀行等に劣後貸付等を行う。
- ⑤ 内国法人たる投資家は海外中間 SPC(子会社)から海外 SPC(孫会社)による銀行等への劣後貸付の受取利息等を原資とした配当を受け取る。

○このスキームにおいて、外国子会社合算税制上、銀行持株会社だけでなくその発行済株式等の 5%以上を直接、間接に保有する投資家も合算課税の対象となる内国法人に該当する。また、海外中間 SPC(子会社)および海外 SPC(孫会社)は特定外国子会社等に該当する。

○発行済株式等の 5%以上を直接、間接に保有する投資家は、外国子会社合算税制により海外 SPC(孫会社)の所得のうち持分割合について合算課税が行われる。

○一方で、海外 SPC(孫会社)の所得を源泉とした海外中間 SPC(子会社)から受け取る配当については、合算

⁴ 優先出資証券のうち一定の要件を満たすものは金融機関に対する BIS 規制による自己資本比率の算定において基本的項目(Tier I)に算入されるため、財務体質強化に役立つ。

課税対象の配当等の 100%益金不算入規定が適用されないため、二重課税が発生することになる。投資（保有）比率が 25%未満であれば、外国子会社の 95%益金不算入制度の適用も受けられない。

○大綱の改正が実現すれば、これらの二重課税は調整される。

4. 適用時期

○今般の間接配当の二重課税調整措置は、内国法人の平成 22 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において受け取る外国法人からの配当等について適用される見込みとなっている。