

2010年5月6日 全12頁

# タックス・ヘイブン対策税制の改正

制度調査部  
鳥毛 拓馬

## 2010年度改正税法成立（5）国際課税

### [要約]

- 2010年3月31日に、2010年度の改正税法である国税関係の「所得税法等の一部を改正する法律」、地方税関係の「地方税法等の一部を改正する法律」が公布された。あわせて、改正税法の細目を定める政省令も公布された。
- 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・ヘイブン税制では、トリガー税率の引下げ、適用除外基準の見直し、資産性所得合算課税制度の導入などが盛り込まれた。

## 1. はじめに

○2010年3月31日に、2010年度の改正税法である国税関係の「所得税法等の一部を改正する法律」、地方税関係の「地方税法等の一部を改正する法律」が公布された。あわせて、改正税法の細目を定める政省令も公布された。

○本稿では国際課税について、タックス・ヘイブン対策税制、移転価格税制の改正等について概説する。

## 2. 外国子会社合算税制等の見直し

○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。

大和証券グループ 株式会社大和総研 丸の内オフィス 〒100-6756 東京都千代田区丸の内一丁目9番1号 グラントウキョウノースタワー

このレポートは、投資の参考となる情報提供を目的としたもので、投資勧誘を意図するものではありません。投資の決定はご自身の判断と責任でなされますようお願い申し上げます。レポートに記載された内容等は作成時点のものであり、正確性、完全性を保証するものではなく、今後予告なく修正、変更されることがあります。大和総研の親会社である大和総研ホールディングスと大和証券キャピタル・マーケットズ株式会社及び大和証券株式会社、大和証券グループ本社を親会社とする大和証券グループの会社です。内容に関する一切の権利は大和総研にあります。事前の了承なく複製または転送等を行わないようお願いします。

## ●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(2)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

○2010 年度税制改正では、国外に進出する企業の事業形態の変化や諸外国における法人税等の負担水準の動向に対応する一方、租税回避行為を一層的確に防止する観点から、内国法人等の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例(いわゆる外国子会社合算税制。以下、タックス・ヘイブン対策税制)等について、次の見直しを行った。

### (1) 事務負担の軽減

#### ア. トリガー税率の引き下げ

○改正前のいわゆるトリガー税率(特定外国子会社等に該当することとされる著しく低い租税負担割合の基準)は、タックス・ヘイブン税制導入当時のわが国法人実効税率約 50%の「2分の1未満」がわが国での税負担の水準に比して著しく低い水準である、として導入された<sup>1</sup>。

○当時の軽課税国リストにはバーミューダ、ケイマン諸島、モナコなど明らかに無税あるいは税負担が著しく低い国・地域が列挙されていたが、2008 年以降、中国、韓国、マレーシア、ベトナムが軒並み法人税率を 25%以下に引き下げ、これらの国の子会社が特定外国子会社に該当するようになっているとされる。

○改正前のタックス・ヘイブン税制のもとでは、①各子会社の税負担率がトリガー税率を下回らないことの確認作業、②トリガー税率を下回った場合の適用除外の立証作業、いずれも企業にとって膨大な事務負担となり、最終的な課税につながらないままコンプライアンス・コストを押し上げているとの指摘があった。

○このような状況の下で、改正では、トリガー税率を 20%以下(改正前 25%以下)に引き下げた。

○トリガー税率の引き下げにより、外国子会社の 3 割強が申告不要になり、企業の税務負担が大幅に軽減されるといわれている。

<sup>1</sup> 国際課税制度の主要論点について～中間的な議論の整理～(2009 年 8 月 国際課税研究会)

○また、トリガー税率の計算において非課税所得の範囲から除かれる、特定外国子会社等の本店所在地国以外の国の法人から受ける配当等の額に、本店所在地国の法令に定められた外国法人税の負担を減少させる仕組みに係るものでないことを要件として非課税とされる配当等の額が追加された。

#### イ. 適用対象株主の保有割合要件の引き上げ

○改正により、タックス・ヘイブン対策税制の適用を受ける内国法人等の直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合要件が10%以上（改正前5%以上）に引き上げられた。

○これにより、国内法人が合算課税対象会社を選別するなどの事務負担が軽減されるものと思われる。

### （2）適用除外基準の見直し

○グローバル経営を効率的に行うためにアジアや欧州等の地域ごとに置かれる統括会社（地域の「ミニ本社」）が、実体あるビジネスをしているにもかかわらず、改正前においては、例えば、事業持株会社の場合、「株式の保有」が主たる事業とされ、事業基準を充足しないため合算対象となるが多かった。

○物流統括会社の場合は、仕入も売上も関連者との取引が50%以上であり、非関連者基準を充足しないため、合算対象となるが多かった。

○そこで、適用除外基準を経済実態に即して緩和するため、改正では、特定外国子会社等の適用除外基準について、次の措置を講じた。

- ・事業基準に関し、適用除外とならない「株式等の保有を主たる事業として営む法人」の判定上、統括会社が保有する被統括会社の株式等については、「株式等」から除外する。
- ・非関連者基準の判定上、卸売業を主たる事業として営む統括会社が被統括会社との間で行う取引については、関連者取引に該当しないものとする。
- ・特定外国子会社等で所在地国基準または非関連者基準を満たさないものが、事業基準、実体基準及び管理支配基準を満たす場合の適用対象金額の計算において、人件費の10%相当額を控除する措置を廃止する。

○統括会社、被統括会社とは、それぞれ次のすべての要件を満たす特定外国子会社等をいう。

#### ●統括会社

- ①内国法人等に係る特定外国子会社等で、その内国法人等により発行済株式等の全部を直接または間接に保有されていること
- ②二以上の被統括会社を有し、その被統括会社の事業を統括する業務として一定のものを行っていること
- ③所在地国において統括業務に係る固定施設及び統括業務を行うに必要な従業者（専ら統括業務に従事する者であって、当該特定外国子会社等の役員を除く）を有すること

## ●被統括会社

- ①統括会社が、発行済株式等の 25%以上を直接に保有し、かつ、議決権の 25%以上を直接に保有する当該統括会社の関連者(非関連者基準における関連者であって、外国法人に限るものとし、内国法人等の同族関係者に係る関連者を除く)であること
- ②所在地国において、実体のある事業活動を行っていること

○また、内国法人等に係る特定外国子会社等が統括会社に該当する場合には、当該特定外国子会社等が行う統括業務の内容及び被統括会社との資本関係図等を確定申告書に添付しなければならないとされている。

### (3) 資産性所得合算課税制度の導入

○改正前の制度では、適用除外基準を満たしている子会社の所得は一切合算されなかったため、株式や債券の保有等により得られる資産性所得を当該子会社に付け替えることによりわが国の課税を免れる行為に対応できなかった。

○そこで改正では、特定外国子会社等のうち適用除外基準を満たす者であっても、次に掲げる所得(以下「資産性所得」という)を有する場合には、当該資産性所得について、内国法人等の当該特定外国子会社等に対する株式等の保有割合に応じ、内国法人等の所得に合算して課税するとされた。

○資産性所得については、付け替えのおそれの高いものに限定される。また、特定外国子会社等の資産性所得の合計額が当該特定外国子会社等の税引前所得の 5%相当額以下である場合または特定外国子会社等の資産性所得に係る収入金額の合計額が 1,000 万円以下である場合には、合算されない。

## ●資産性所得

- 株式保有割合 10%未満の株式等の配当等に係る所得またはその譲渡(※)による所得
- 債券の利子に係る所得またはその譲渡(※)による所得
- 工業所有権及び著作権(出版権及び著作権隣接権を含む)の提供による所得(特定外国子会社等により開発されたもの等から生ずる所得を除く。)
- 船舶または航空機の貸付けによる所得

※取引所または店頭における譲渡に限る

○合算と対象となる資産性所得の金額は、当該特定外国子会社等の課税対象金額を上回ることはない。

○資産性所得に係る収入金額から直接経費(収支の関係が明らかなものに限る)を控除する。

○ただし、株式等の配当等及び債券の利子については、当期の支払利息を按分した金額の控除を認める。

○特定外国子会社等が行う事業（事業基準に掲げる事業を除く）の性質上、基本的かつ重要で欠くことのできない業務から生ずる上記資産性所得に該当する配当・利子・譲渡による所得は除かれることとされている。例えば、証券会社・銀行等がその事業から受け取る配当・利子等が挙げられる。

#### （４）間接配当の二重課税調整措置の拡充

○改正前においては、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た。

○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。

○以下では、二重課税が発生することになった 2009 年度税制改正と今般の改正について概説する。

#### ア．2009 年度税制改正

○2009 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<sup>2</sup>。

○この制度は、内国法人が外国子会社<sup>3</sup>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。

○2009 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

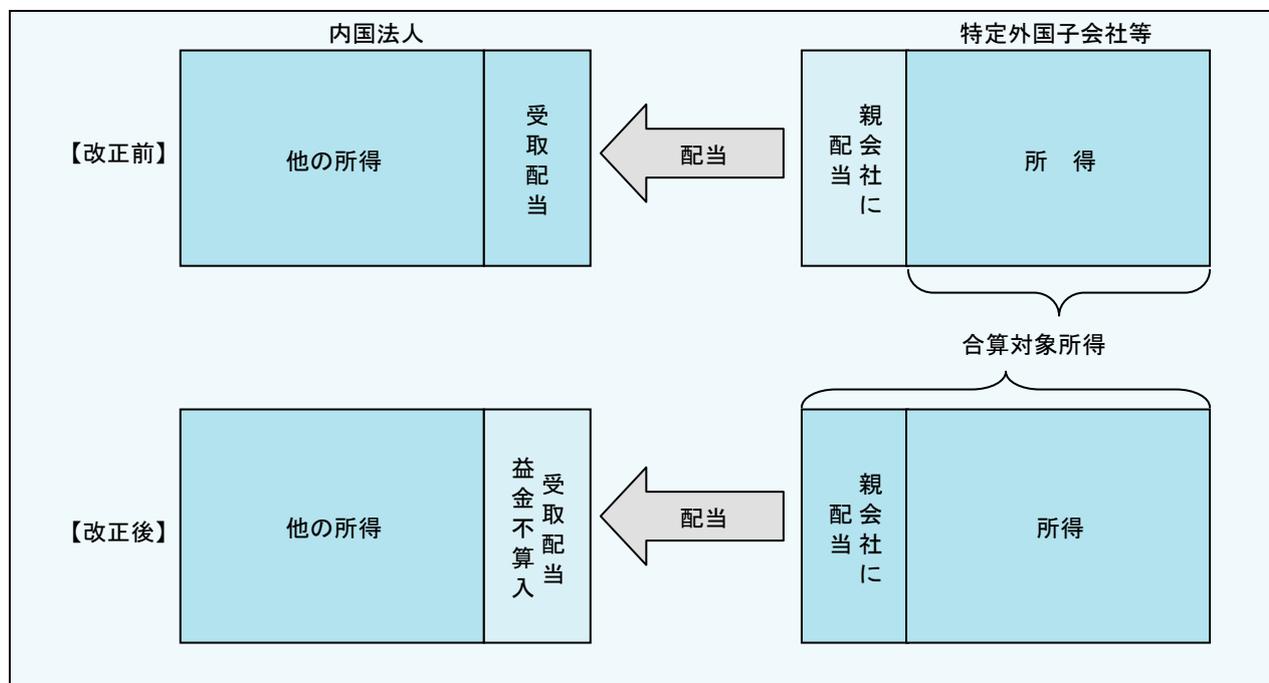
---

<sup>2</sup> 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。

<sup>3</sup> 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。

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）。

### ●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) 各種資料を基に大和総研制度調査部作成

○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 2009 年度税制改正で廃止された。

○このため、2009 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）。

○この場合、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（95%益金不算入が適用される場合は 5%の損金算入）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。

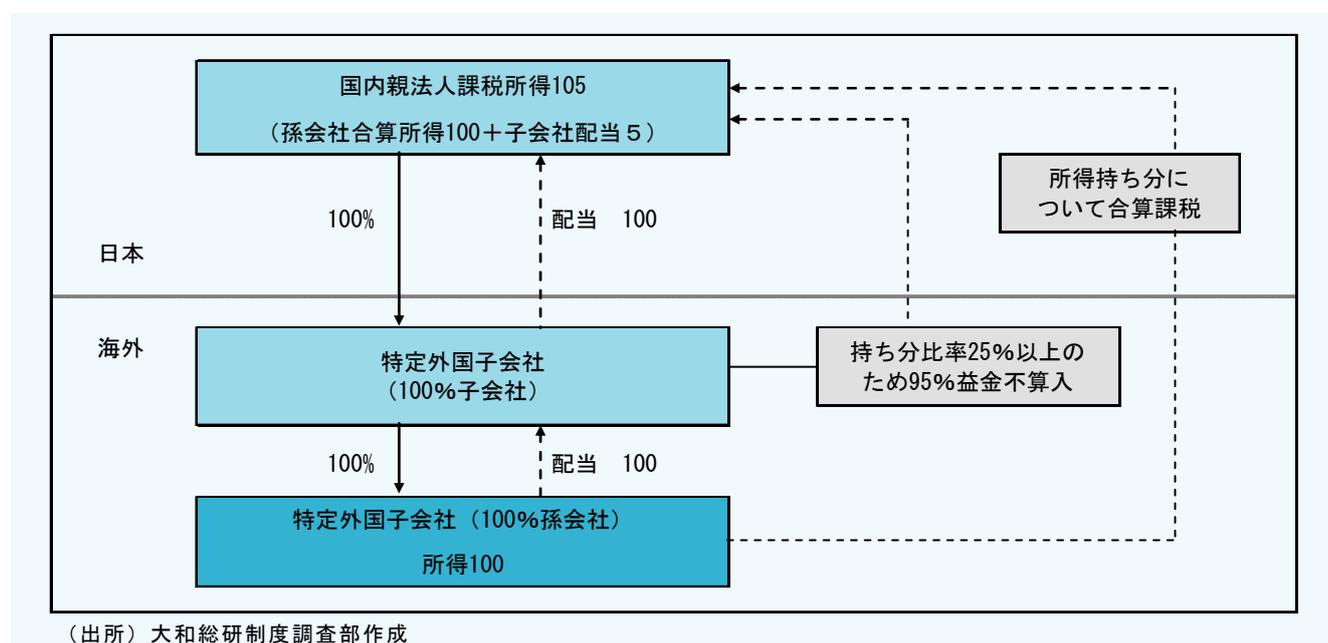
○以下のケース 1 は、日本親会社が 100%特定外国子会社に出資し、特定外国子会社は特定外国孫会社に 100%出資しており、孫会社の所得 100 が子会社を通じて親会社に間接的に配当されることを想定してい

る<sup>4</sup>。

○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

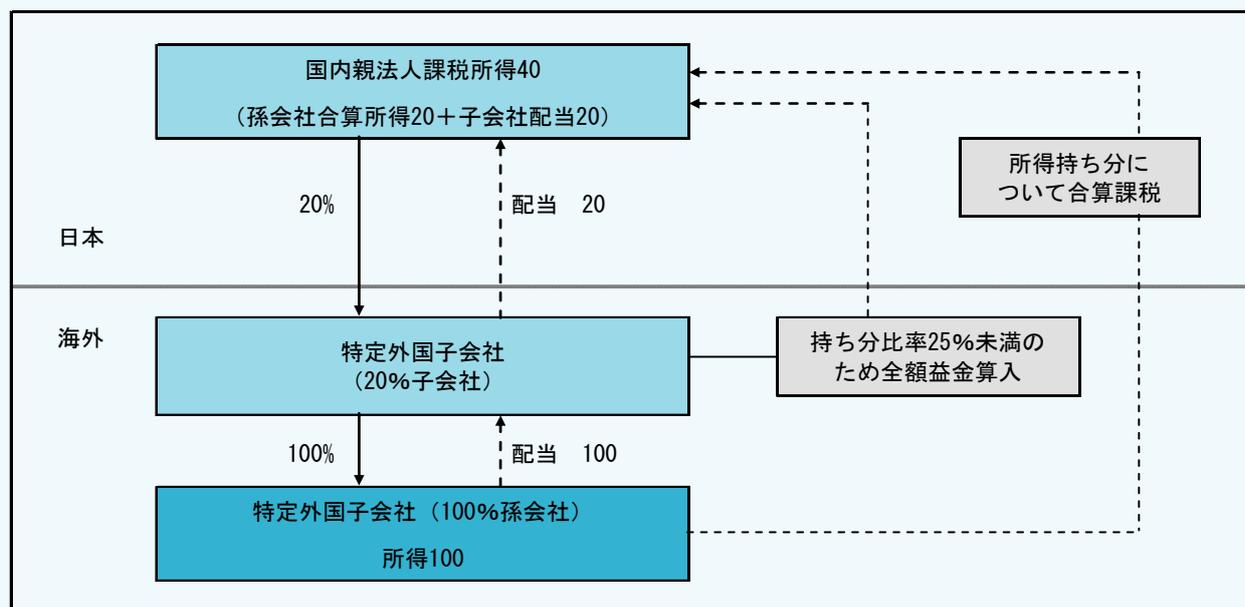


○ケース 1 とは異なり、親会社の子会社に対する持分比率が 20%の場合（ケース 2）において、特定外国子会社が 100 配当した場合、持分比率 20%の親会社の受取配当は 20（持分比率が 25%以下のため全額益金算入）となる。

○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。

<sup>4</sup> 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。

### ●ケース2 親会社の子会社に対する出資比率が20%の場合

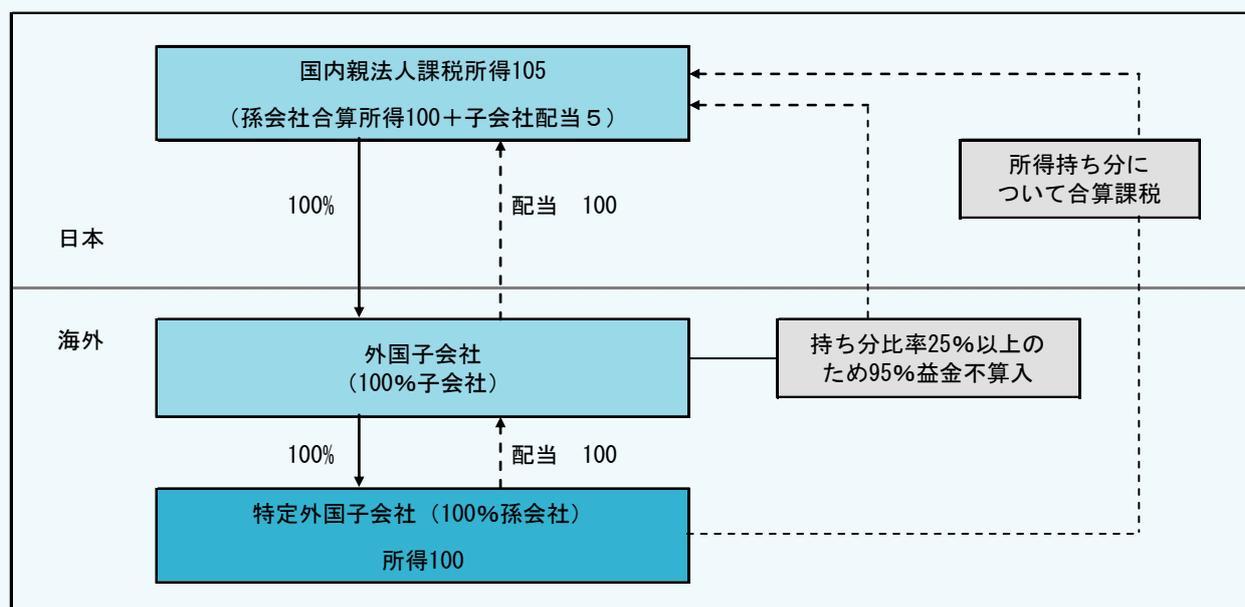


(出所) 大和総研制度調査部作成

○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%益金不算入（95%益金不算入が適用される場合は5%の損金算入）の規定の適用はない。

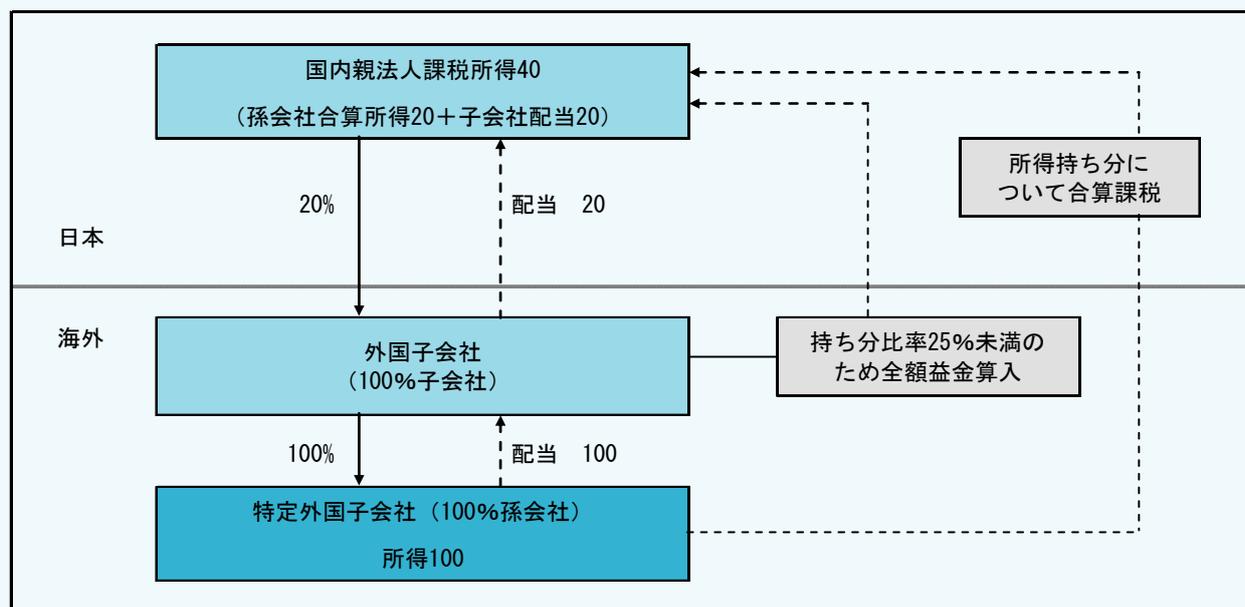
○したがって、親会社の子会社に対する持分比率が25%以上で配当益金不算入制度が適用されるか否かに関わらず、二重課税が生じる。

### ●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



(出所) 大和総研制度調査部作成

#### ●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



(出所) 大和総研制度調査部作成

#### イ. 2010 年度税制改正

○そこで、2010 年度改正により、内国法人等が外国法人から剰余金の配当等の額を受ける場合には、その剰余金の配当等の額のうち、内国法人等の剰余金の配当等の額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。

- ①外国法人が他の外国法人から受けた剰余金の配当等の額のうち、内国法人等の有する当該外国法人の直接保有の株式等に対応する金額
- ②他の外国法人に係る課税対象金額または部分課税対象金額のうち、内国法人等の有する当該他の外国法人の間接保有の株式等に対応する金額

○①は子会社からの配当額のうち孫会社からの配当を原資とする部分、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(すべて子会社からの配当を原資としている)、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。

○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。



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。

○改正により、これらの二重課税は調整される。

### (5) 適用時期

○上記(1)～(3)の改正は、特定外国子会社等の 2010 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用される。

○上記の(4)間接配当の二重課税調整措置は、内国法人の 2010 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。

## 3. 移転価格税制の見直し

○移転価格税制においては、独立企業間価格(独立の第 3 者であればその価格で取引したであろう価格)の算定等を巡り、企業と税務当局との見解の相違が発生しており、我が国企業の海外事業展開上の大きなリスク要因となっているとされる。

○対等出資等の国際合弁企業について、出資先の相手国政府の規制・指導がある場合や相手国側の同意なくしては価格決定できない場合などを念頭においた独立企業間価格の算定を適切に行う必要があるとされる。

○改正では、国際取引を行う企業の予見可能性を確保し、事務負担に配慮しつつ、税務執行の透明化・円滑化の観点から、移転価格税制について、次の見直しを行った。

### (1) 独立企業間価格の算定に当たり考慮すべき事項等の明確化

○移転価格課税について、独立企業間価格の算定及び検証に当たり、国外関連者との間の取引価格の交渉過程等の検討を要する場合に特に留意すべき事項等を運用において明確にする。

### (2) 価格算定に必要な文書に関するルールの整備

○国税当局が、法人に対して独立企業間価格算定のために必要な書類を要求したにもかかわらず、その法人が遅滞なく書類を提示・提出しなかった場合には、一定の方法により算出した金額をその独立企業間価格と推定して、更正決定することができる(推定課税規定)。

○改正では、かかる推定課税規定において提出または提示を求めている書類について、その範囲を、次の区分に基づき、明確にした。

- 国外関連取引の内容を記載した書類
- 国外関連取引について法人が算定した独立企業間価格に係る書類