

最新
外国子会社合算税制
(タックス・ヘイブン対策税制)

はじめに

本書は、外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）に関して、外国子会社配当益金不算入制度の創設に伴う平成 21 年度改正、制度創設以来の抜本改正となった平成 22 年度改正及びその一部手直しが行われた平成 23 年度改正を踏まえて、解説を行うものです。

本制度は、昭和 53 年の創設以来、幾度かの改正を経て現在に至っているわけですが、平成 21 年度改正によって外国子会社配当益金不算入制度が創設されたことに伴う改正により、その性格に変化が生じ、平成 22 年度改正によって、その仕組みが大きく変わるとともに、その性格も更に大きく変化することとなりました。

平成 21 年度改正による本制度の性格の変化に関しては、既に『最新国際的二重課税排除の制度と実務—外国税額控除制度・外国子会社配当益金不算入制度—』（法令出版 平成 21 年 9 月 28 日）においても触れたところですが、本書の第 1 部第 2 章 2 において述べたとおり、同改正によって、本制度が租税回避対策であるのか否かということが明確ではなくなり、本制度が大きな曲がり角に差し掛かることとなったと考えられます。

また、平成 22 年度改正は、本制度に、諸外国と同様の資産性所得の合算を行う仕組みを導入するものであり、制度創設以来の大きな制度改正と言ってもよいものです。

さらに、平成 22 年度改正の手直しが平成 23 年度改正によって行われるというように、連年改正が行われたことにより、両年度の改正の適用関係が複雑になり、実務においては、特にこの数年間は、経過措置に十分な注意が必要となっています。

このような事情から、本書においては、本制度が置かれている状況をよく理解した上で実務や勉強等を行うことができるようにするという観点に立って、各部の構成と内容を工夫させて頂きました。

本書の第1部においては、本制度の変遷を述べるとともに、あるべき姿についてコメントを行っています。

第2部においては、本制度に類似する諸外国の制度について、概要を述べています。

第3部においては、本制度の仕組み、申告書の記載例等、平成22年度・23年度改正の経過措置の詳細を説明しています。この第3部の各章は、いずれも実務に有益な示唆を与えてくれるものとなっていると考えます。

最後の第4部においては、本制度に係る法令・通達の構造を示しています。この第4部は、本制度の全体像を知る上で有益であると考えます。

我が国の企業の海外進出が増加の一途を辿る中で、本制度がますます重要な制度となってくることは、間違いありません。

本書が、このような本制度に関する実務に携わる皆様方、その勉強を志す皆様方、その税務調査・審理事務を行う国税職員の皆様方などの日々の実務や勉強等に僅かなりともお役に立つようであれば、幸いです。

なお、当研究所の本書を含むシリーズにおいては、表紙に、障害のあるアーティスト達が描いた絵を使わせて頂くこととしておりますが、本書においては、納税者の側から見た「安息の地」(haven)のイメージに合う「鳥と植物」(作者：松澤弥香氏)を使わせて頂くこととしております。

最後になりましたが、本書の執筆に尽力して頂いた今井正輝主任研究員、藤川武主任研究員、郭曙光主任研究員、池田祐介主任研究員に、ここで改めて感謝の意を表するとともに、本書の出版にご尽力を頂いた法令出版の皆様方に、改めて御礼を申し上げます。

平成 23 年 12 月

著者を代表して
日本税制研究所 代表理事
税理士 朝長英樹

目 次

第1部 外国子会社合算税制の沿革と変遷

第1章 外国子会社合算税制の沿革	2
1 昭和53年度改正－「タックス・ヘイブン対策税制」の創設	4
2 昭和60年度改正－支払配当控除の制限及びみなし本店所在地の導入等	8
3 昭和63年度改正－「タックス・ヘイブン対策税制」における外国税額控除制度関係の改正	11
4 平成3年度改正－みなし本店所在地の改正等	12
5 平成4年度改正－軽課税国指定制度の廃止等	13
6 平成5年度改正－保険会社に係る特定外国子会社等の判定の見直し等	14
7 平成7年度改正－保険業に係る非関連者基準の判断基準の明示	15
8 平成10年度改正－請求権のない株式を発行している場合の外国関係会社等の判定基準の見直し	16
9 平成17年度改正－人件費10%控除規定の導入等	16
10 平成18年度改正－配当の範囲等の明確化及び支払回数 の制限の撤廃	18
11 平成19年度改正－議決権及び請求権の異なる株式を発行している場合の外国関係会社等の判定基準の見直し等	19
12 平成20年度改正－適用法人の判定における同族株主創設グループの範囲の拡充等	20
13 平成21年度改正－外国子会社配当益金不算入制度の	

に伴う見直し等－	21
14 平成22年度改正－トリガー税率の引下げ・資産性所得 合算課税の導入等－	23
15 平成23年度改正－トリガー税率判定計算上の受取配 当に係る持株割合要件等の廃止－	25
16 タックス・ヘイブン国等との租税協定	28
第2章 外国子会社合算税制の創設趣旨・変遷とその検討	30
1 「タックス・ヘイブン対策税制」の創設趣旨とそ の検討	30
2 「タックス・ヘイブン対策税制」の変遷とその検討	37
3 本制度の将来のあるべき姿	42

第2部 諸外国における外国子会社合算税制

第1章 外国子会社合算税制の国際的な評価	46
第1節 OECDの見解	46
1 OECDの目的	46
2 有害な税の競争に対するOECDの見解	47
3 OECDが示す有害な税の競争に対する解決策	48
(1) タックス・ヘイブン	48
(2) 有害な優遇税制を持つ国	49
(3) 有害な税の競争に対する対策	50
4 外国子会社合算税制と租税条約の事業所得条項との 関係に対するOECDの見解	51
5 小括	52
第2節 先進主要国における外国子会社合算税制の概要	52
第2章 米国における外国子会社合算税制	56

第1節	米国における外国子会社合算税制の概要	56
第2節	米国における外国子会社合算税制	57
1	適用対象者	57
	(1) 米国株主 (U.S. Shareholder)	57
	(2) 被支配外国法人 (Controlled Foreign Corporation (“CFC”))	58
	(3) 所有に関するルール	59
2	合算対象所得	62
	(1) サブパートF所得	63
	(2) 被支配外国法人が米国資産に投資した留保利益	70
	(3) 発展途上国への投資の回収に係る過年度非課税 サブパートF所得	72
3	合算課税に係る諸ルール	72
	(1) 合算課税金額の算定	72
	(2) 配当対象利益 (Earnings and Profits (“E&P”)) 限度額と取戻しルール (Recapture Rule) 等	74
4	二重課税の排除	76
	(1) 外国税額控除	76
	(2) 被支配外国法人から受け取る配当	76
	(3) 被支配外国法人株式の投資簿価調整	76
第3章	ドイツにおける外国子会社合算税制	78
第1節	ドイツにおける外国子会社合算税制の概要	78
1	合算課税の概要	78
2	二重課税の排除	78
3	参照条文等の留意事項	79
第2節	ドイツにおける外国子会社合算税制	79
1	適用対象者	79
	(1) 合算税制の対象となる外国会社	80

(2) 間接所有に係る出資割合	80
(3) 資本投資性の受動所得を有する外国会社の出資割合の特例	81
2 合算対象所得	81
(1) 受動所得	81
(2) 資本投資性の受動所得	87
(3) 軽課税	87
3 合算課税に係る諸ルール	88
(1) 合算課税金額の算定	88
(2) 第二階層以下の外国会社の取扱い	89
(3) 合算課税適用除外	89
4 二重課税の排除	91
(1) 外国税額控除	91
(2) 外国会社から受け取る配当	91

第3部 外国子会社合算税制の仕組み

序章 外国子会社合算税制の概要	94
第1章 外国子会社合算税制の解説	98
第1節 適用対象法人の判定	98
1 適用対象法人	98
2 保有割合の判定	100
3 間接保有	101
(1) 間接に保有する外国法人の株式等の数又は金額	101
(2) 間接に保有する外国法人の議決権の数	107
(3) 間接に保有する外国法人の株式等の請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額	108
4 同族株主グループ	109
(1) 個人（措令39の16⑥一）	110

(2) 法人（措令39の16⑥二）	110
5 適用対象法人の判定の時期	114
6 適用時期	119
第2節 特定外国子会社等の判定	120
1 外国関係会社	121
(1) 外国関係会社	121
(2) 特殊関係非居住者	122
(3) 外国関係会社の判定時期	123
2 租税負担割合	125
(1) 租税負担が著しく低い国又は地域	125
(2) 租税負担割合の判定式の分母となる所得の金額	129
(3) 租税負担割合の判定式の分子となる外国法人税の額	142
3 財務書類の添付	154
4 適用時期	155
第3節 適用除外要件	156
1 事業基準	158
(1) 原則的な取扱い	158
(2) 株式等の保有に係る特例的な取扱い	158
① 統括会社	160
② 被統括会社	170
③ 事業持株会社	176
④ 被統括会社及び統括会社の判定時期	176
2 実体基準	177
3 管理支配基準	178
4 非関連者基準・所在地国基準	180
(1) 非関連者基準	180
① 関連者	181
② 主として関連者以外の者と取引を行う	185
③ 非関連者基準適用における留意点	189

(2) 所在地国基準	190
① 不動産業	191
② 物品賃貸業	191
③ ①及び②以外の事業	191
(3) 適用除外に係る判例及び裁決事例	196
5 申告要件等	206
(1) 原則的な取扱い	206
(2) 統括会社に係る特例的な取扱い	207
6 適用時期	210
第4節 適用対象金額と課税対象金額の計算	210
1 適用対象金額の計算	210
(1) 基準所得金額	211
① 日本法令に準拠して計算する方法	213
② 現地法令に準拠して計算する方法	227
③ 控除対象配当等の額の控除	238
(2) 欠損の金額及び税額に関する調整	244
① 特定外国子会社等の当該各事業年度開始の前 7年以内に開始した事業年度において生じた欠損 金額の合計額に相当する金額	244
② 特定外国子会社等が当該各事業年度において納 付をすることとなる法人所得税の額	245
(3) 適用対象金額及び欠損金額の計算における留意事項	245
2 課税対象金額の益金算入	246
(1) 益金算入する事業年度	246
(2) 課税対象金額の計算	247
① 請求権勘案保有株式等	247
② 請求権勘案間接保有株式等	248
(3) 課税対象金額の円換算	249
3 適用時期	249

第5節 部分適用対象金額と部分課税対象金額の計算	251
1 部分適用対象金額の計算	252
(1) 配当所得の金額	254
(2) 債券の利子所得の金額	256
(3) 債券の償還差益の金額	258
(4) 株式等の譲渡所得の金額	259
(5) 債券の譲渡所得の金額	260
(6) 特許権等の使用料所得の金額	261
(7) 船舶又は航空機の賃貸所得の金額	264
(8) 部分適用対象金額の計算における留意事項	265
2 部分課税対象金額の益金算入	266
(1) 益金算入する事業年度	266
(2) 部分課税対象金額の計算	266
(3) 部分課税対象金額の円換算	267
3 部分適用対象金額に係る適用除外	267
4 財務書類の添付及び申告要件	269
(1) 財務書類の添付	269
(2) 部分適用対象金額に係る適用除外に係る申告要件	270
5 適用時期	271
6 外国子会社合算税制の適用判定フローチャート	274
第6節 課税対象金額等に係る外国法人税額の控除	275
1 課税対象金額等に係る外国税額控除	276
(1) 控除対象外国法人税の額とみなされる金額	277
① 内国法人が課税対象金額の合算課税の適用を受ける場合	277
② 内国法人が部分課税対象金額の合算課税の適用を受ける場合	278
③ 外国法人税	278
(2) 外国法人税を納付することとみなされる事業年度	279

(3) 外国法人税額の円換算	280
(4) 連結事業年度後に課される外国法人税額の控除	281
(5) 2以上の外国法人税又は2回以上にわたり外国 法人税が課された場合の取扱い	282
(6) 外国税額控除の選択適用	284
(7) 控除対象外国法人税の額とみなされた金額の益金 算入	284
(8) 国外所得金額の計算における課税対象金額等の取 扱い	284
2 外国法人税の減額があった場合の取扱い	286
(1) 減額があったものとみなされる外国法人税の額	286
(2) 連結事業年度後において減額があったものとみな される外国法人税の額	286
(3) 外国法人税が減額された場合の特例措置の適用	287
(4) 減額されたものとみなされた外国法人税の額の控 除に係る損金算入	290
(5) 国外所得計算における減額されたものとみなされ た外国法人税の額の取扱い	290
3 適用時期	291
第7節 合算課税後に外国法人から剰余金の配当等を受け る場合の取扱い	292
1 第一階層の外国法人のみが合算課税の適用を受けてい る場合の剰余金の配当等の額及び外国源泉税の取扱い	293
(1) 外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外の外国 法人から受ける剰余金の配当等の額の益金不算入と外国 源泉税の取扱い	294
(2) 外国子会社配当益金不算入制度の適用対象の外国 法人から受ける剰余金の配当等の額の益金不算入と 外国源泉税の取扱い	297

(3) 外国法人から受けるみなし配当等の額で自己株式として取得されること等が予定されているために外国子会社配当益金不算入制度が不適用となるものがある場合のみなし配当等の額の益金不算入と外国源泉税の取扱い	298
(4) 特定課税対象金額	302
① 特定課税対象金額の意義	302
② 連結事業年度に係る個別課税済金額の取扱い	304
③ 適格組織再編成があった場合の課税済金額の取扱い	305
④ 適格組織再編成があった場合の課税済金額の帰属する事業年度	307
⑤ 帰属する内国法人の事業年度がない場合の取扱い	309
⑥ 適格分割等により移転した外国法人株式等に係る課税済金額等の取扱い	311
2 第二階層の外国法人が合算課税の適用を受けている場合の剰余金の配当等の額の取扱い	314
(1) 外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外の外国法人から受ける剰余金の配当等の額の益金不算入と外国源泉税の取扱い	315
(2) 外国子会社配当益金不算入制度の適用対象の外国法人から受ける剰余金の配当等の額の益金不算入と外国源泉税の取扱い	316
(3) 外国法人から受けるみなし配当等の額で自己株式として取得されること等が予定されているために外国子会社配当益金不算入制度が不適用となるものがある場合のみなし配当等の額の益金不算入と外国源泉税の取扱い	317
(4) 間接特定課税対象金額	319

① 間接特定課税対象金額の意義	319
② 連結事業年度に係る個別間接課税済金額の取扱い	326
③ 適格組織再編成があった場合の間接配当等及び 間接課税済金額の取扱い	327
④ 適格組織再編成があった場合の間接配当等及び 間接課税済金額の帰属する事業年度	328
⑤ 帰属する内国法人の事業年度がない場合の取扱い	330
⑥ 適格分割等により移転した外国法人株式等に 係る間接配当等又は間接課税済金額等の取扱い	332
⑦ 課税対象留保金額又は課税済留保金額の取扱い	332
3 申告要件	335
(1) 申告要件	335
(2) 宥恕規定	336
4 適用時期	336
(1) 外国法人から受けるみなし配当等の額で自己株式 として取得されること等が予定されているために外 国子会社配当益金不算入制度が不適用となるものが ある場合のみなし配当等の額の益金不算入	336
(2) 適格現物分配を適格組織再編成に加えて適格事後 設立を適格組織再編成から除く改正	336
(3) みなし事業年度を設けないこととされた適格分割 型分割の場合の取扱いを適格分社型分割等の場合の 取扱いと同様とする改正	337
5 合算課税後に外国法人から受ける剰余金の配当等の 額及びその外国源泉税の取扱いの概要	338
第8節 その他の取扱い	340
1 外国信託	340
(1) 外国信託の受託者に対する外国子会社合算税制の 適用	340

(2) 法人課税信託の受託法人等の規定の準用	341
2 特定同族会社の特別税率における取扱い	345
(1) 合算課税金額の取扱い	345
(2) 合算課税後に受ける剰余金の配当等の額の取扱い	346
3 個人の株主に対する外国子会社合算税制の適用	347
(1) 特定外国子会社等の課税対象金額等の総収入金額 算入	347
(2) 合算課税後に外国法人から剰余金の配当等を受け る場合の取扱い	348
 第2章 申告書別表の記載手順及び記載要領	 350
第1節 記載手順	350
1 外国子会社合算税制に関する申告書別表	350
2 記載手順	351
第2節 申告書別表の記載要領	352
1 「別表十七(三) 特定外国子会社等に係る課税対象 金額又は個別課税対象金額の計算に関する明細書」	352
(1) 使用目的	352
(2) 記載事項と留意点	352
2 「別表十七(三) 付表一 特定外国子会社等の判定に 関する明細書」	360
(1) 使用目的	360
(2) 記載事項と留意点	360
3 「別表十七(三) 付表二 統括会社及び被統括会社の 状況等に関する明細書」	366
(1) 使用目的	366
(2) 記載事項と留意点	366
4 「別表十七(三)の二) 特定外国子会社等に係る部分 課税対象金額又は個別部分課税対象金額の計算に関す	

る明細書」	370
(1) 使用目的	370
(2) 記載事項と留意点	370
5 「別表十七（三の三） 特定外国子会社等の課税対象金額等に係る控除対象外国法人税額又は個別課税対象金額等に係る個別控除対象外国法人税額の計算に関する明細書」	376
(1) 使用目的	376
(2) 記載事項と留意点	376
6 「別表十七（三の四） 特定課税対象金額等又は特定個別課税対象金額等がある場合の外国法人から受ける配当等の益金不算入額等の計算に関する明細書」	379
(1) 使用目的	379
(2) 記載事項と留意点	379
7 「別表十七（三の五） 間接特定課税対象金額又は間接特定個別課税対象金額の計算に関する明細書」	383
(1) 使用目的	383
(2) 記載事項と留意点	383
第3章 外国子会社合算税制における計算例と申告書別表の	
計算例	412
《設例1》 特定外国子会社等に該当するが適用除外基準を満たす場合	412
《設例2》 特定外国子会社等が物流統括会社に該当する場合	418
《設例3》 特定外国子会社等が事業持株会社に該当する場合	427
《設例4》 特定外国子会社等が合算課税される場合（外国税額控除を含む）	436
《設例5》 適用除外要件を満たす特定外国子会社等について資産性所得がある場合	454

《設例6》	特定外国子会社等から配当等を受ける場合	472
-------	---------------------	-----

第4章 外国子会社合算税制に係る平成22年・23年度改正の

経過措置	487
第1節 平成23年度改正に係る経過措置	487
1 特定外国子会社等の判定における租税負担割合の計算の改正	487
(1) 租税負担割合の判定式の分母を計算する場合の非課税所得から除外する配当等の額の範囲を拡大する改正	487
(2) 租税負担割合の判定式の分子となる外国法人税の額から合意によって税率を決定する税を除く改正	488
2 適用除外	488
3 適用対象金額の計算の基礎となる基準所得金額の計算の改正	488
4 部分適用対象金額の計算等の改正	490
(1) 「源泉税等の額」(旧措令39の17の2②)を「直接要した費用の額」に含めることとする改正	490
(2) 負債利子の按分計算に係る改正	491
(3) いわゆるデミニマス基準における収入金額100万円基準の判定における「収入金額」に係る改正	492
第2節 平成22年度改正に係る経過措置	495
1 適用対象法人の判定における株式等の保有割合の改正	495
2 特定外国子会社等の判定の改正	496
(1) 租税負担割合の基準の改正	496
(2) 租税負担割合の判定式の分母となる非課税所得の金額から一定の配当等の額を除く改正	496
3 適用除外要件の改正	497
4 適用対象金額の計算の改正	497
5 部分適用対象金額・部分課税対象金額を本制度の対象	

とする改正	497
6 部分課税対象金額に係る外国法人税額を控除対象とする改正	498
7 合算課税後に外国法人から剰余金の配当等を受ける場合の取扱い	498
(1) 自己株式取得等買取り等の予定のために外国子会社配当益金不算入の不適用となる外国法人から受けるみなし配当等の額の益金不算入	498
(2) 適格現物分配を適格組織再編成に加えて適格事後設立を適格組織再編成から除く改正	498
(3) みなし事業年度を設けないこととされた適格分割型分割の場合の取扱いを適格分社型分割等の場合の取扱いと同様とする改正	499

第4部 外国子会社合算税制に係る法令・通達の構造

1 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入 (措法66の6①・②) 関係	508
2 合算課税の適用除外 (措法66の6③) 関係	510
3 特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入 (措法66の6④) 関係	512
4 特定外国子会社等の課税対象金額等に係る外国税額控除 (措法66の7) 関係	514
5 特定課税対象金額に達するまでの配当等の額の益金不算入 (措法66の8①・②・③) 関係	516
6 間接特定課税対象金額に達するまでの配当等の額の益金不算入 (措法66の8⑧・⑨・⑩) 関係	518
7 その他	520