外国子会社合算税制

― タックス・ヘイブン対策税制 ―

【第二版】

法令出版

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、解説を行うもので、平成24年に発刊した初版の改訂版（第二版）となっています。

初版においては、第１部を「外国子会社合算税制の沿革と変遷」、第２部を「諸外国における外国子会社合算税制」、第３部を「外国子会社合算税制の仕組み」とし、第４部を「外国子会社合算税制に係る法令・通達の構造」としていましたが、第二版においては、初版の第２部と第４部を削除し、第３部の中の第２章の「申告書別表の記載手順及び記載要領」及び第３章の「外国子会社合算税制における計算例と申告書別表の記載例」を削除した上で、新たに第３部として「質問と回答及び解説」を追加しました。

初版の第２部は、今井正輝さんが米国とドイツにおける法令の条文等の原文を読んで書いてくれたところでしたので、何とか残したいと考えていたのですが、内容の更新作業の大変さを考えると、第二版では、削除することとせざるを得ませんでした。また、第二版では、初版の第３部の中の第２章と第３章についても、一応、削除することとはしましたが、これらについては、第二版の読者の方々の感想をお伺いするなどしながら、次の第三版以降で復活させるか否かを判断したいと思っています。

第二版では、第３部の「外国子会社合算税制Ｑ＆Ａ」が全体の頁数の半分近くを占めることとなっており、これが初版と第二版の最も大きな違いということになります。

筆者は、本税制に関しては、東京国税局調査第一部調査審理課に勤務をしていた頃から、常々、条文の解釈の深度が浅すぎるために誤った取扱いとなっているものが余りにも多すぎると感じていたと

ころですが、この１、２年の間の税理士業務において、本税制の条文の解釈等に関してご質問を受けることが数件重なり、それらのご質問が従来から誤った取扱いとなっているところや取扱いが明確になっていなかったところに関するものであったことから、これを機に、多くの方々から既にご質問を頂いたものや新たにご質問を頂いたものについてまとめてＱ＆Ａの形式で深度のある条文解釈等を示すこととさせて頂こうと考えたことで、第３部の頁数が多くなることとなりました。

このＱ＆Ａには、従来の解釈と当てはめとは異なることを述べたものやこれまで語られてこなかったことを述べたものなどが含まれており、これらは、今後、本税制の実務に影響を与えることになるはずです。

また、様々な事情から今回のＱ＆Ａに掲載しなかったものもありますので、次の第三版では、これらのＱ＆Ａへの掲載についても、改めて、検討したいと考えています。

本税制に関しては、他の税制以上に、誤りや疑義がある解釈と当てはめを一掃するという姿勢で臨まなければならないという状態にあることは、間違いありません。

そういう点では、本書は未だ道半ばということにはなりますが、そのような事情にありつつも、本書には、読者の方々から新たな気付きを得たと言ってもらえるところが少なからずあるはずです。

ところで、本書に関しては、日本税制研究所の「著者コラム」欄において、著者による対談を掲載するとともに、本税制の法令・通達等の発刊後の改正等の情報、本税制に関する判決や裁決の評釈などを適宜の時期に掲載する予定としています。

このため、この「著者コラム」欄の掲載記事についても、本書とともに、読者の方々に参考として頂けるものと考えています。

このような本書が、本税制の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・審理事務に携わる皆様方などの日々の実務や勉強等にお役に立つようであれば、幸いです。

最後になりましたが、本書の著者の方々と本書の執筆にご協力をして頂いた多くの方々に、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。

令和６年２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

１　昭和53年度改正
—「タックス・ヘイブン対策税制」の創設—…… 5
⑴　特定外国子会社等の留保金額の益金算入…… 7
⑵　二重課税の調整…… 8
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—…… 9
⑴　支払配当控除の制限……10
⑵　配当基準の撤廃……10
⑶　みなし本店所在地の概念の導入……10
⑷　課税済配当等の額の計算の特例……11
⑸　二重課税の排除……12
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—……13
⑴　課税対象留保金額に係る外国税額控除の制限……13
⑵　特定外国子会社等からの配当等に係る間接外国税額
控除制度の廃止……13
⑶　非課税国外所得の２分の１の国外所得からの除外……14
⑷　軽課税国等の指定の拡大……14
４　平成３年度改正
—みなし本店所在地の改正等—……14
５　平成４年度改正
—軽課税国指定制度の廃止等—……15
⑴　軽課税国指定制度の廃止……15
⑵　みなし本店所在地の廃止……16
⑶　適用法人の株式保有割合要件の10％以上から５％
以上への引下げ……16
⑷　無議決権株式を発行している場合の外国関係会社
の範囲の見直し……16
⑸　国外所得から控除する非課税所得割合の引上げ……16
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—……17
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—……17
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—　……18
９　平成17年度改正
—人件費10％控除規定の導入等—　……19
⑴　直接人件費10％控除措置の導入……19
⑵　課税済留保金額の損金算入期間の５年から10年へ
の延長……19
⑶　未処分所得の計算に係る欠損金の繰越期間の５年
から７年への延長……20
⑷　外国関係会社等の判定における特殊関係者の範囲
の拡大……20
⑸　課税対象留保金額の計算の見直し……20
⑹　特定外国信託に係る所得の課税の特例の創設に伴う
規定の整備……20
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—……21

(1) 配当の範囲、留保所得から控除するタイミングの明確化……21
(2) 配当の支払回数の制限の撤廃への対応……21
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―……22
(1) 議決権及び請求権の異なる株式を発行している場合外国関係会社等の判定基準の見直し……22
(2) コーポレート・インバージョン対策合算税制の創設……22
12 平成20年度改正
―適用法人の判定における同族株主グループの範囲の拡充等―……23
(1) 適用法人の判定における同族株主グループの範囲の拡充……23
(2) 非関連者基準に係る関連者範囲の拡充……24
13 平成21年度改正
―外国子会社配当益金不算入制度の創設に伴う見直し等―……24
(1) 合算対象の計算における配当等の額の不控除等……24
(2) 特定外国子会社等から受ける配当等の益金不算入等……25
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―……26
(1) トリガー税率の25％以下から20％以下への引下げ……26
(2) 適用法人の株式保有割合要件の５％以上から10％以上への引上げ……26
(3) 適用除外基準の見直し及び直接人件費10％控除措置の廃止……27
(4) 資産性所得合算課税制度の導入……27
(5) 間接配当の二重課税調整の拡充……28
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―……28
(1) 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……29
(2) 所得の金額がない場合のトリガー税率の判定の明確化……29
(3) 適格現物分配規定の取扱いの明確化……29
(4) 事業持株会社に係る適用除外基準の判定……30
(5) 資産性所得合算課税における株式等の持株割合に係る判定時期……30
(6) 剰余金の配当等に係る特定所得の金額……30
(7) 債券の利子に係る特定所得の金額……30
(8) 債券の償還差益に係る特定所得の金額……31
(9) 株式等及び債券の譲渡益に係る特定所得の金額……31
(10) 特許権等の使用料等に係る特定所得の金額……31
(11) 部分適用対象金額に係るデミニマス基準の判定……31
(12) 国外所得金額から非課税国外所得の除外……32
16 平成24年度改正
―二重課税調整における間接配当等の計算の見直し―……32
17 平成25年度改正
―外国税額控除限度額の計算における国外所得金額の見直し―……33
18 平成27年度改正
―トリガー税率の変更等―……33
(1) トリガー税率の変更……33
(2) 統括会社等の範囲等の見直し……33

(3)　適用除外基準の適用手続要件に係る宥恕規定の措置……33
(4)　外国子会社配当益金不算入制度の改正に伴う見直し……34
19　平成28年度改正
―英国ロイズ市場への対応等―……34
(1)　適用除外基準における適用方法の調整……34
(2)　課税対象金額等に係る外国税額計算の調整……35
20　平成29年度改正
―所得の内容等に応じて租税回避リスクを把握する
考え方を中心とした制度の見直し―……35
(1)　トリガー税率の廃止……36
(2)　制度の適用を受ける内国法人等の範囲の見直し……36
(3)　外国関係会社の範囲の見直し……36
(4)　特定外国関係会社に係る会社単位の合算課税制度
の創設……37
(5)　適用除外基準から経済活動基準への変更……37
(6)　受動的所得の部分合算課税制度の整備……37
(7)　適用免除規定の整備……38
21　平成30年度改正
― 一定の株式譲渡益の適用対象金額からの除外等― ……38
(1)　一定の株式譲渡益の適用対象金額からの控除……38
(2)　無税国に所在する外国関係会社の租税負担割合
計算の明確化……39
(3)　外国金融子会社等に係る要件等の見直し……39
(4)　地方税の二重課税の調整……40
22　平成31年（令和元年）度改正
―ペーパーカンパニーの範囲の見直し等―……40
(1)　ペーパー・カンパニーの範囲の見直し……40
(2)　ペーパー・カンパニーの判定における保険特例の
見直し……40
(3)　一定の外国関係会社のキャッシュ・ボックスへの
追加……41
(4)　租税負担割合、基準所得金額等の計算方法の整備……41
(5)　部分合算課税の対象となる特定所得への保険所得
の追加……41
(6)　部分合算課税の対象となる異常所得の整備……41
(7)　配当等に係る二重課税調整の当初申告要件の緩和……41
23　令和２年度改正
―特定目的会社等が合算課税を受ける場合の二重課税
調整措置の整備等―……42
(1)　特定目的会社等が合算課税を受ける場合の二重
課税調整措置の整備……42
(2)　部分合算課税の対象となる受取利子等の範囲の
見直し……42
24　令和３年度改正
―二重課税調整規定の適用を受ける外国源泉税等に
係る損金算入額の制限―……43
25　令和４年度改正　―特定保険外国子会社等に係る
対象法人の範囲の拡充―……43
26　令和５年度改正
―特定外国関係会社に係る適用免除となる租税負担
割合の引下げ（30％未満から27％未満に変更）等― ……43
(1)　特定外国関係会社に係る適用免除となる租税負担
割合の引下げ……44
(2)　部分対象外国関係会社に係る確定申告時の書類
添付義務の緩和と書類保存義務規定の創設……44
27　タックス・ヘイブン国等との租税協定……44

第２部　外国子会社合算税制の仕組み

第１節　合算課税の対象となる外国法人……51
１　外国関係会社の範囲……51
２　保有割合50％超の外国法人 ……53
(1)　株式等保有割合が50％超の外国法人……53
(2)　議決権保有割合が50％超の外国法人……57
(3)　請求権保有割合が50％超の外国法人……57
３　被支配外国法人……57
(1)　実質支配関係の概要……58
(2)　支配をしている場合から除かれる場合……60
(3)　実質支配関係から除かれる関係……62
４　特定外国金融機関……64

第２節　外国子会社合算税制度の適用を受ける
内国法人（納税義務者）……66
１　合算課税の適用を受ける内国法人の範囲の概要……66
２　株式等保有割合等による納税義務者の判定……67
(1)　株式等保有割合……67
(2)　議決権保有割合……71
(3)　請求権保有割合……71
３　実質支配関係による納税義務者の判定……72
４　同族株主グループによる納税義務者の判定……73
５　納税義務者の判定時期……77

第３節　租税負担割合……78
１　法人の所得に対して課される税が存在しない国又は
地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社以
外の外国関係会社の租税負担割合……78
(1)　租税負担割合の計算式……78
(2)　その他の留意事項……87
２　法人の所得に対して課される税が存在しない国又は
地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社の
租税負担割合……91
(1)　租税負担割合の計算式……92
(2)　無税国に所在する外国関係会社が企業集団等所得
課税規定の適用を受ける場合の留意点……93
３　外国関係会社が企業集団等所得課税規定の適用を受
ける場合の租税負担割合……94
(1)　導入の経緯……94
(2)　租税負担割合を計算する場合の所得の金額（租税
負担割合の計算式の分母）…… 100
(3)　租税負担割合を計算する場合の外国法人税の額
（租税負担割合の計算式の分子）…… 101
(4)　簡便的な計算方法…… 104

第４節　特定外国関係会社（会社単位の合算課税）…… 113
１　概　要…… 113
２　ペーパー・カンパニー…… 114
(1)　ペーパー・カンパニーの意義…… 114
(2)　ペーパー・カンパニーの判定における実体基準…… 116
(3)　ペーパー・カンパニーの判定における管理支配基準…… 123
(4)　ペーパー・カンパニーの範囲から除外されるその他
３類型…… 127
(5)　ペーパー・カンパニー該当性の推定…… 154
３　事実上のキャッシュ・ボックス…… 154

(1) 「事実上のキャッシュ・ボックス」とは …… 155
(2) 事実上のキャッシュ・ボックスに分類される
外国金融子会社等…… 156
(3) 事実上のキャッシュ・ボックスに分類される
清算外国金融子会社等…… 157
4 保険に係る事実上のキャッシュ・ボックス…… 158
5 ブラック・リスト国に所在する外国関係会社…… 164

第５節 対象外国関係会社（会社単位の合算課税）…… 166
1 対象外国関係会社の意義…… 166
2 経済活動基準…… 166
(1) 事業基準…… 166
(2) 実体基準…… 182
(3) 管理支配基準…… 185
(4) 非関連者基準又は所在地国基準…… 188

第６節 適用対象金額と課税対象金額の計算…… 209
1 概 要…… 209
2 基準所得金額の計算…… 210
(1) 本邦法令によって計算する方法…… 212
(2) 本店所在地国の法令によって基準所得金額を
計算する方法…… 244
(3) 控除対象配当等の額の控除…… 253
(4) 計算方法の継続適用…… 261
3 企業集団等所得課税規定（連結納税規定・パス
スルー規定）がある場合の本店所在地国の法令に
よる基準所得金額の計算…… 261
(1) 企業集団等所得課税規定…… 262
(2) 本店所在地国の法令による基準所得金額の計算…… 262
4 適用対象金額の計算…… 268
(1) 繰越欠損金の控除…… 269
(2) 納付法人所得税の額の控除…… 273
(3) 適用対象金額の計算における通貨単位について…… 274
5 課税対象金額の益金算入…… 275
(1) 概要…… 275
(2) 請求権等勘案合算割合…… 276
(3) 請求権等勘案保有株式等…… 277
(4) 請求権等勘案間接保有株式等…… 277
(5) 請求権等勘案合算割合の留意事項…… 280
(6) 益金算入する事業年度…… 280
(7) 課税対象金額の円換算…… 281

第７節 部分対象外国関係会社に対する課税
（受動的所得の合算課税）…… 284
1 受動的所得の合算課税の概要…… 284
2 部分対象外国関係会社の意義…… 288
3 特定所得の金額、部分適用対象金額及び部分課税
対象金額の計算…… 289
(1) 特定所得の金額の基因となる収益の額…… 289
(2) 特定所得の金額の計算…… 312
(3) 部分適用対象金額の計算…… 315
(4) 部分課税対象金額の計算…… 317
4 少額免除基準…… 319
5 外国金融子会社等に対する部分合算課税の特例…… 320
(1) 概要…… 320
(2) 外国金融子会社等の意義…… 320

(3)　外国金融子会社等に対する部分合算課税における
金融子会社等部分適用対象金額…… 327
(4)　外国金融子会社等に対する部分合算課税における
金融子会社等部分課税対象金額…… 333

第８節　課税対象金額等に係る外国法人税額の控除…… 334
１　課税対象金額等に係る外国税額控除…… 335
(1)　控除対象外国法人税の額とみなされる金額…… 336
(2)　外国法人税を納付することとみなされる事業年度…… 340
(3)　外国法人税額の円換算…… 342
(4)　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…… 342
(5)　外国税額控除の選択適用…… 343
(6)　控除対象外国法人税の額とみなされた金額の
益金算入…… 344
(7)　国外所得金額の計算における課税対象金額等の
取扱い…… 344
２　外国法人税の減額があった場合の取扱い…… 345
(1)　減額があったものとみなされる外国法人税の額…… 345
(2)　外国法人税が減額された場合の特例措置の適用…… 346
(3)　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…… 349
(4)　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…… 349
(5)　控除対象所得税額等相当額の控除…… 350

第９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…… 352
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…… 354
(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…… 354
(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…… 358
(3)　外国子会社配当益金不算入制度が不適用となる
外国法人から受ける損金算入配当及び取得等予定
自己株式に係るみなし配当等の額の益金不算入と
外国源泉税の取扱い…… 359
(4)　特定課税対象金額…… 364
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…… 373
(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…… 373
(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…… 375
(3)　外国法人から受ける損金算入配当及びみなし
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益金
不算入と外国源泉税の取扱い…… 376

(4)　間接特定課税対象金額…… 378
3　申告要件…… 391
4　特定目的会社等における外国子会社合算税制の
二重課税排除…… 392
(1)　外国法人税の取扱い…… 392
(2)　外国関係会社から受ける剰余金の配当等の取扱い…… 393
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…… 394

第10節　その他の取扱い…… 396
1　外国信託…… 396
(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…… 396
(2)　法人課税信託の受託法人等の規定の準用…… 397
2　特定同族会社の特別税率における取扱い…… 401
(1)　合算課税金額の取扱い…… 401
(2)　合算課税後に受ける剰余金の配当等の額の取扱い…… 401
3　個人の株主に対する外国子会社合算税制の適用…… 403
(1)　外国関係会社の課税対象金額等の総収入金額算入…… 403
(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…… 404

第3部　外国子会社合算税制のQ&A

質問1　本税制をどのように呼ぶべきか…… 408
質問2　外国関係会社の判定の前提となる「外国法人」の
判定…… 415
質問3　「外国関係会社」の判定における注意点 …… 428
質問4　事業基準の「株式等若しくは債券の保有」の解釈…… 431
質問5　事業基準の「船舶若しくは航空機の貸付け」の
解釈…… 434
質問6　事業基準の「工業所有権」等又は「著作権」の
「提供」の解釈 …… 439
質問7　事業基準における「主たる事業」の解釈…… 454
質問8　「主たる事業」の判定の例 …… 463
質問9　実体基準や管理支配基準の判定を行う場合の
「本店所在地国」…… 469
質問10　事業年度の途中で事業を廃止した場合の実体基準の
判定の仕方…… 472
質問11　管理支配基準による判定…… 475
質問12　外国関係会社の「外国法人税」と「法人所得税」…… 518
質問13　ペーパー・カンパニーに該当するのか否かの
判定の仕方…… 524
質問14　特定外国関係会社の判定における「収入金額」…… 529
質問15　基準所得金額の計算における日本法令と外国法令の
選択に関する条文の解釈…… 535
質問16　基準所得金額の計算における日本法令と外国法令の
選択の例…… 544
質問17　本税制を適用する最初の事業年度における適用法令
の変更の可否…… 547

質問18　適用法令の変更承認申請の手続き…… 552
質問19　外国関係会社の事業年度が12か月を超える場合の取扱い…… 565
質問20　本税制に用いられている「決算に基づく」という文言の解釈…… 570
質問21　本税制に用いられている「所得の金額」の解釈…… 576
質問22　日本法令による場合に基準所得金額の計算の規定に用いられている「各事業年度の決算に基づく所得の金額につき」という文言の捉え方…… 583
質問23　外国法令による場合の基準所得金額の計算の規定と租税負担割合の計算の規定に用いられている「各事業年度の決算に基づく所得の金額につき」という文言の捉え方…… 587
質問24　本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額を計算する場合における本邦法令の規定の用い方…… 599
質問25　適用法令を変更した場合の減価償却費の計算の取扱い…… 622
質問26　基準所得金額の計算における法人所得税の加算の時期…… 628
質問27　納付法人所得税額よりも還付法人所得税額が多い場合の基準所得金額の調整額…… 633
質問28　外国関係会社が子会社から受ける配当等の額の控除に関する当初申告要件…… 638
質問29　第３階層以下の外国関係会社から剰余金の配当等があった場合に二重課税の排除を行わないこととしている理由…… 644
質問30　外国関係会社が株式を保有する外国法人が資本の払戻しを行った場合のみなし配当と株式譲渡益の取扱い…… 649
質問31　基準所得金額の計算における租税特別措置法66条の４の取扱い…… 651
質問32　本店所在地国の法令の規定により基準所得金額を計算する場合に加算調整する非課税所得…… 661
質問33　租税負担割合の計算において分母に加算調整する非課税所得…… 672
質問34　資産の低額譲渡があった場合の非課税所得…… 697
質問35　収入金額を課税標準とする外国法人税を支払っている場合の租税負担割合の計算…… 704
質問36　無利息貸付の場合の受動的所得となる受取利子等の額の有無…… 707
質問37　異常所得の計算で控除する人件費の範囲…… 708
質問38　ＬＬＣ持分の取得前の期間の資料が入手できない場合の取扱い…… 710
質問39　外国関係会社の行為又は計算に対する租税回避防止規定の適用の有無…… 712
質問40　個人に外国子会社合算税制が適用される場合の注意点…… 715

第1部　外国子会社合算税制の沿革

「外国子会社合算税制」は、「タックス・ヘイブン対策税制」とも呼ばれてきたものであり、その根拠法令である租税特別措置法66条の６から66条の９までを定める同法第３章第７節の４第１款の見出しは「内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例」とされています。

本税制は、昭和53年度改正において創設され、数次の改正を経て現在に至っています。

以下、第１部においては、本税制の沿革及び創設趣旨並びに変遷について説明と検討を行うこととしています。

改正年度	主な改正内容
昭和53年度	・タックス・ヘイブン対策税制の創設（「軽課税国」指定制度）
昭和60年度	・支払配当控除の制限 ・配当基準の撤廃 ・みなし本店所在地の概念の導入 ・課税済配当等の額の計算の整理 ・直接受領配当等・間接受領配当の調整措置
昭和63年度	・課税対象留保金額に係る外国税額控除の制限 ・特定外国子会社等からの配当等に係る間接外国税額控除制度の廃止 ・非課税国外所得の２分の１の国外所得からの除外 ・軽課税国等の指定の拡大
平成３年度	・みなし本店所在地の改正 ・国外関連者寄附金の全額損金不算入
平成４年度	・軽課税国指定制度の廃止（租税負担割合による判定） ・みなし本店所在地の廃止 ・適用法人の株式保有割合要件の10％以上から５％以上への引下げ ・無議決権株式を発行している場合の外国関係会社の範囲の見直し ・国外所得から控除する非課税所得割合の引上げ

平成５年度	・保険会社に係る特定外国子会社等の判定の見直し等（保険準備金の調整）
平成７年度	・保険業に係る非関連者基準の判断基準の明示
平成10年度	・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
平成17年度	・直接人件費10％控除措置の導入 ・課税済留保金額の損金算入期間の５年から10年への延長 ・未処分所得の計算に係る欠損金の繰越期間の５年から７年への延長 ・外国関係会社等の判定における特殊関係者の範囲の拡大 ・課税対象留保金額の計算の見直し ・特定外国信託に係る所得の課税の特例の創設に伴う規定の整備
平成18年度	・配当の範囲、留保所得から控除するタイミングの明確化 ・配当の支払回数の制限の撤廃への対応
平成19年度	・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 ・コーポレート・インバージョン対策合算税制の創設
平成20年度	・適用法人の判定における同族株主グループの範囲の拡充 ・非関連者基準に係る関連者範囲の拡充
平成21年度	・合算対象の計算における配当等の額の不控除等 ・特定外国子会社等から受ける配当等の益金不算入等
平成22年度	・トリガー税率（租税負担割合基準）の25％以下から20％以下への引下げ ・適用法人の株式保有割合要件の５％以上から10％以上への引上げ ・適用除外基準の見直し及び人件費10％控除措置の廃止 ・資産性所得合算課税制度の導入（インカム・アプローチの採用） ・間接配当の二重課税調整の拡充

平成23年度	・トリガー税率による判定における計算上、外国関係会社の本店所在地国以外の国の法人から受ける配当等を非課税所得の範囲から除外する場合の持株割合要件等の廃止
平成24年度	・二重課税調整における間接配当等の計算の見直し
平成25年度	・外国税額控除限度額の計算における国外所得金額の見直し
平成27年度	・トリガー税率の変更（20％以下から20％未満に変更） ・統括会社等の範囲等の見直し ・適用除外基準の適用手続要件に係る宥恕規定の措置 ・外国子会社配当益金不算入制度の改正に伴う見直し
平成28年度	・適用除外基準における適用方法の調整 ・課税対象金額等に係る外国税額の計算の調整
平成29年度	・トリガー税率の廃止 ・制度の適用を受ける内国法人等の範囲の見直し ・外国関係会社の範囲の見直し ・特定外国関係会社に係る会社単位の合算課税制度の創設 ・適用除外基準から経済活動基準への変更 ・受動的所得の部分合算課税制度の整備 ・適用免除規定の整備
平成30年度	・一定の株式譲渡益の適用対象金額からの控除 ・無税国に所在する外国関係会社の租税負担割合計算の明確化 ・外国金融子会社等に係る要件等の見直し ・地方税の二重課税の調整
平成31年度 （令和元年度）	・ペーパー・カンパニーの範囲の見直し ・ペーパー・カンパニーの判定における保険特例の見直し ・一定の外国関係会社のキャッシュ・ボックスへの追加 ・租税負担割合、基準所得金額等の計算方法の整備 ・部分合算課税の対象となる特定所得への保険所得の追加 ・部分合算課税の対象となる異常所得の整備 ・配当等に係る二重課税調整の当初申告要件の緩和
令和２年度	・特定目的会社等が合算課税を受ける場合の二重課税調整措置の整備 ・部分合算課税の対象となる受取利子等の範囲の見直し
令和３年度	・二重課税調整規定の適用を受ける外国源泉税等に係る額の損金算入額の制限
令和４年度	・特定保険外国子会社等に係る対象法人の範囲の拡充
令和５年度	・特定外国関係会社に係る適用免除となる租税負担割合の引下げ（30％未満から27％未満に変更） ・部分対象外国関係会社に係る確定申告時の書類添付義務の緩和と書類保存義務規定の創設

１　昭和53年度改正
―「タックス・ヘイブン対策税制」の創設―

昭和50年代は、多国籍企業の活動が活発化しており、いわゆるタックス・ヘイブン（軽課税国等）に子会社等を設立し、税負担の不当な軽減を図る事例が見受けられるようになったと言われています[*1]。

昭和49年の第72回国会以来、国会においても、タックス・ヘイブンに関する問題についても討議が行われています。昭和52年６月には、国会において、「多国籍企業等国際経済に関する件」と題する決議が行われ、「かかる国際間の経済交流や資本の移動に伴い生じ得べき国際的企業に対する二重課税を防止する一方企業側よりの所謂タックスヘブン（原文ママ）の利用等による納税忌避を不可能ならしめる必要がある」と問題点を指摘し、政府に対して、「企業が諸制度の不備に乗じ納税回避を図るが如き事態の出現をあらかじめ防止するため、納税を怠ったり租税回避地に逃避したりする企業に対する有効な規制措置を検討すること」などを求めています。

一方、税務執行当局においては、タックス・ヘイブンを利用するものに対して、従来から法人税法11条（実質所得者課税の原則）の規定を根拠としてその適用範囲内で課税を行っていましたが、同条に

は所得の実質的な帰属について具体的な判定基準が明示されていないため、課税要件の明確化や執行の安定性の確保の観点から、明文規定の整備が強く要請されていました[*2・3]。

このため、昭和52年12月20日の政府税制調査会の「昭和53年度の税制改正に関する答申」では、「タックスヘイブン対策税制の導入」と題して、「タックス・ヘイブン対策税制」の骨子が示されました[(注1)]。

㈱１　同答申では、「近年、我が国経済の国際化に伴い、いわゆるタックスヘイブンに子会社等を設立し、これを利用して税負担の不当な軽減を図る事例が見受けられる。このような事例は、税負担の公平の見地から問題のあるところであり、また、諸外国においてもこれに対処するための立法措置が講じられていることを考えると…昭和53年度において所要の立法措置を講ずることが適当である。」と提言していました。

そして、昭和53年１月28日に、租税特別措置法66条の６～66条の９（内国法人に係る特定外国子会社等の留保金額の益金算入）[(注2)]による「タックス・ヘイブン対策税制」を含む「租税特別措置法及び国税収納金整理資金に関する法律の一部を改正する法律」が国会に提出され、同年３月31日に成立しました。

㈱２　個人（居住者）についても、当時の租税特別措置法40条の２～40条の６（居住者に係る特定外国子会社等の留保金額の総収入金額算入）が創設されていますが、本書は内国法人を対象とするため、以下、記述を省略しています。

この「タックス・ヘイブン対策税制」の概要は、以下の⑴及び⑵に説明するとおりです。

⑴　特定外国子会社等の留保金額の益金算入

①　対象となる外国法人（特定外国子会社等）

我が国の居住者又は内国法人によってその発行済株式等の総数の50％超を直接及び間接に保有されている外国法人（「外国関係会社」）で、軽課税国等（いわゆるタックス・ヘイブン）に本店又は主たる事務所を有するもの（「特定外国子会社等」）が対象とされていました。

この軽課税国等の範囲については、大蔵大臣（現：財務大臣）によって、㈠全所得軽課税国等（バハマ、バーレーン、ケイマン諸島、香港、リヒテンシュタイン、マカオなど）、㈡国外源泉所得軽課税国等（パナマ）、㈢特定事業所得軽課税国等（リベリア、ルクセンブルク、スイスなど）の三つのカテゴリーに分けて27の国又は地域が指定されました[*4]。

このように、現行制度とは異なり、指定された軽課税国等に所在する外国関係会社に該当すれば、実際の租税負担割合にかかわらず、特定外国子会社等に該当し、合算課税の対象となっていました。

②　納税義務者の範囲

本税制により納税義務者となるのは、上記①の特定外国子会社等の発行済株式等を直接及び間接に10％以上を保有するその内国法人と直接及び間接に10％以上を保有する同族株主グループに属する内国法人に限定されていました。この10％以上という持株割合は、「それが商法上帳簿閲覧権等を付与されているような大株主を意味し、特定外国子会社等の経営に実質的な影響を与えうるものと考えられたから」[*5]とされています。

③　課税対象所得の計算

特定外国子会社等の所得のうち一定額が、上記②の内国法人の所得に合算課税されますが、この合算課税の対象となる金額（「課税対象留保金額」）は、まず、我が国の法令等により求められた特定外国子会社等の未処分所得の金額を計算し、次に一定の調整を加えて適用対象留保金額を求め、最後に内国法人の持株割合を乗じて計算していました。

我が国においては、外国に移すことが容易な特定の所得のみを対象として課税するいわゆるインカム・アプローチではなく、特定外国子会社等とされる外国法人の全ての所得を課税するいわゆるエンティティ・アプローチを採用することとされたわけです。

④　適用除外規定

本制度の創設当初から、㈠事業基準、㈡実体基準、㈢管理支配基準、㈣所在国基準又は非関連者基準、㈤配当基準(注)の要件の全てを満たした特定外国子会社等については、経済的合理性があると認められるとして、その留保所得については合算課税の対象から除外されていました。

(注)　本税制の適用を受ける他の特定外国子会社等から受ける配当等の額がその総収入金額の５％を超えないという基準をいいます*6。

⑵　二重課税の調整

本税制の創設に伴い、二重課税の調整の観点から、次の三つの調整措置が講じられることとなりました。

①　特定外国子会社等の課税対象留保金額に係る外国税額控除

合算課税の対象となる課税対象留保金額に対して既に外国法人税が課されている場合には、同一の所得に対して「外国法人税」と「我が国の法人税」が二重に課税されることから、特定外国子会社等の課税対象留保金額に係る外国法人税の額についても、既存の外国税額控除制度の対象とされました。

②　特定外国子会社等からの配当等に係る間接外国税額控除

合算課税の対象となる課税対象留保金額を原資として特定外国子会社等から配当等を受けた場合にも、法人の選択により、間接外国税額控除制度の適用も認められていました。

③　特定外国子会社等の課税済留保金額の損金算入

特定外国子会社等が課税済の配当等を株主である内国法人に支払った場合には、同一所得に対して合算課税と受取配当課税の二重課税が生ずるため、その支払いがあった日を含む内国法人の事業年度前５年以内に内国法人が益金に算入した金額（「課税済留保金額」）に相当する金額を、課税済の配当等の額を限度として、内国法人の所得の金額の計算上、損金算入することとされていました。

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―

非タックス・ヘイブン国等（大蔵大臣によって軽課税国等として指定されていない国等）における海外子会社からの受取配当課税減免制度や、管理支配地主義といった我が国と異なる制度を採る国等を利用することによって「タックス・ヘイブン対策税制」の適用を免れるといった問題が生じていたことから、次のような見直しが行われました。

⑴　支払配当控除の制限

合算課税の対象となる金額の計算においては、特定外国子会社等のその事業年度に係る支払配当等の額が控除されていましたが、昭和60年度改正では、その支払配当等の額の控除について一定の制限が設けられました。

具体的には、特定外国子会社等がその内国法人に係る他の特定外国子会社等に配当等を支払った場合又は受取配当軽課の外国関係会社(注)に配当等を支払った場合には、その支払った配当等の額の全額をその特定外国子会社等の留保所得（適用対象留保金額）の計算上、控除しないこととされました。

この改正に合わせて、その部分の配当等の額については、課税済配当の額にも算入されないことになりました。

(注)　内国法人に係る外国関係会社（その内国法人に係る他の特定外国子会社等を除きます。）で、その受ける配当等の額につき、その本店所在地国において課税される税の負担が軽課税基準（25％の税率により課されることとした場合の税の負担）以下のものをいいます*7。

⑵　配当基準の撤廃

上記⑴の改正により、特定外国子会社等が他の特定外国子会社等に対して配当を支払った場合には、支払配当等の額を控除しないこととされたため、適用除外基準の１つである配当基準（上記１⑴④参照）を存置する意義がなくなり、撤廃されました。

⑶　みなし本店所在地の概念の導入

内国法人の定義として管理支配地主義を採る国においては、その国において設立（登記）された法人であっても、その地で事業の管理・支配が行われていない場合には、国内源泉所得のみについて課税が行われていました。

一方、我が国は本店又は主たる事務所を基準として内国法人を捉えていることから、「タックス・ヘイブン対策税制」においても海外にある子会社が軽課税国等(注)に所在するか否かの判定は、本店又は主たる事務所の所在地によって行われていました。そのため、管理支配地主義を採る非タックス・ヘイブン国に本店等を有し、その事業の管理等の場所が軽課税国等に存在するものについては、合算課税の適用対象外となっていました。

そこで、昭和60年度改正では、管理支配地主義を採る国に本店等を有する外国関係会社で、その事業の管理支配地が軽課税国等にあるものについて、その軽課税国等に本店等を有するものとみなされる「みなし本店所在地」の概念が導入されました。これにより、このような外国関係会社についても特定外国子会社等に該当するものとして、合算課税の適用対象とされることになりました。

(注)　昭和54年度に６か国が追加され、昭和60年度当時は、大蔵大臣公示により、33か国が軽課税国等として指定されていました*8。

⑷　課税済配当等の額の計算の特例

上記⑴の改正に伴い、特定外国子会社等が課税済配当等をした場合に、その支払配当等の全部又は一部が他の特定外国子会社等又は受取配当軽課の外国子関係会社に支払われたときには、留保所得（適用対象留保金額）の計算において支払配当等の額を控除しないのと同様に、その部分については、課税済配当等の額には算入されないこととなりました。

ただし、この場合には、下記⑸②の間接受領配当の調整措置が適用されることとなります。