

グローバル・タックス・サテライト

第12回 軽課税国

国際部員が見た軽課税国の税務事情

国際部委員 藤本則子

再チェック、タックスヘイブン税制

1. 軽課税国

タックスヘイブン税制（以下「TH税制」といいます）とは、軽課税国に所在する法人資本の10%以上を単独または同族グループで直接および間接に所有し、その資本の50%超が日本資本である場合、その外国関連会社の留保所得をその日本法人所得に合算して課税を行う制度です。この軽課税国は、かつては「ブラックリスト方式」とも呼ばれる「国を指定して軽課税国を列挙する方式」でした。つまり、軽課税国かどうかは国だけで簡単に判別できたのです。



しかし、この方式は1992年に廃止され、その後は実効税率（現在は税率20%以下）で判断する方式に改正されました。つまり、外国関係会社が特定外国子会社等に該当するかどうかは、国ではなく、法人ごと、かつ事業年度ごとに判定されることとなったのです。

たとえば、タイやベトナムのような法人税に適用される税率が20%を超える国に子会社があったとします。しかし、これだけでは安心できません。海外企業誘致のために用意された「経済特区による軽減税率」や「設立後数年が課税免除」といった優遇税制を適用した結果、実効税率が20%以下となれば、TH税制の対象になってしまうからです。

また、判定の基礎となる税率は日本の税法に従って計算し直した実際の税率に拠りますので、その国の表面上の税率だけでは判定できません。確定申告後の税務調査で指摘を受け、外国子会社の課税所得を日本の税法に則って計算し直したら、利息と配当金の課税の取り扱いが異なっていた為、実効税率が20%以下になってしまい、外国子会社の所得を日本

法人に合算しなければならなくなり修正申告…という、事態も容易に起こりうるのです。

2. 適用除外

TH税制は行き過ぎた租税回避を防止する目的で設けられた措置です。そのため、正常な海外投資活動まで規制することの無いよう、適用除外基準が設けられています。適用除外となるには「事業基準」、「実体基準」、「管理支配基準」、「非関連者又は所在地国基準」のすべての要件を満たさなければなりません。以下はこの適用除外要件の概略です。

(1) 事業基準

主たる事業が株式等債券の保有、工業所有権または著作権の提供、船舶又は航空機を貸し付けるものではない事。

(2) 実体基準

事業を営むのに必要と認められる事務所、店舗、工場などの固定施設を本店所在地国に有する事。

(3) 管理支配基準

本店所在地国において事業の管理、支配および運営を自ら行っている事

(4) 非関連者基準

主たる事業が卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空輸送業の7業種の場合、その取引の50%超を非関連者と行っている事。

(5) 所在地国基準

主たる事業が上記(4)の7種類以外である場合は、その事業を本店所在地国で行っている事。

3. 租税負担割合の計算

TH税制の対象になるかどうかの基礎となる実効税率の計算は、その事業年度ごとに、日本の税法に従って行う、と書きましたが、ここでその租税負担割合の計算に関するトピックをいくつか取り上げることにします。

(1) 非課税所得の範囲

租税負担割合を算定する際は、分母には「その本店所在地国の法令により外国法人税の課税標準に含まれない事とされる所得の金額（以下「非課税所得」といいます）を加算する」こととされています。では現地国の税制により、損金として取り扱われた引当金や準備金はこの非課税所得に含まれるのでしょうか？

この場合、法令上は明確にされてはいませんが、一般的には非課税所得には含まれないと解されているようです。何故ならこれらは税制による課税繰延措置に過ぎず、将来的には課税される所

得であり、恒久的に課税をまぬがれる所得ではないからです。

(2) 連結納税制度を適用していた場合の計算

特定外国子会社が連結納税制度を適用し損益通算等を行っていた場合の計算方法にも検討が必要です。なぜかという法令上は「分子の税額は実際の納税額による」とされており、連結納税ではなく、単体納税を前提とした規定ぶりとなっているからです。しかし、これを額面通りに適用すると、個々の法人の現地国の課税の規定や非課税所得にかかわらず、全ての連結法人が同じ税率となるため、判定結果も全法人一律になります。

そこで、そのような問題点を回避するために、代替法として考えられるものとして「仮定計算した単体所得金額に基づいて全体の納税額をグループ法人間で按分する方法」や、「連結納税制度を受けなかったものとして、単体所得と単体所得税で算定する方法」などがあげられますが、恣意性が入らぬよう、どの方法が最適かを検討する必要があります。

4. 除外を受けるための手続き

適用除外規定を受けるためには、確定申告書の別表17(三)(※補足)で適用除外の有無を明らかにした上、その特定外国子会社の貸借対照表や損益計算書、株主資本等変動

計算書、勘定科目明細書、税務申告書、株主明細などの一定の書類を添付しなければなりません。書類添付を忘れ、税務調査になってから「要件をすべてクリアしているので、除外です。書類は社内では整備しています。」と主張しても認められません。それは、この添付要件には宥恕規定がないためです。

TH税制による申告漏れは年間100件を超え、さらに増加の一途をたどっています。その原因は認識不足や単純な計算誤りが中心です。適用除外要件を満たしていた特定外国子会社が活動休止して閉鎖をすることになり配当収入が増加した場合や、特定外国子会社が非常勤役員のみで運営されている場合、M&Aで吸収した法人が海外に子会社、孫会社を有している場合などは、上記の添付義務のある資料を基に慎重な検討が必要です。また、適用除外要件をすべて満たしている特定外国子会社についても、その子会社が資産運用的な所得を有する場合は、内国法人の株式等の保有割合に応じて、その所得を合算しなければならない場合があります(2013年3月決算から適用)ので、こちらも注意が必要です。

※補足

別表17(三)には次のような種類があります。

- | | |
|----------|-------------------------------|
| 17(三) | 特定外国子会社等の課税対象金額の計算 |
| 17(三)付表一 | 租税負担割合計算による外国関連会社及び特定外国子会社等判定 |
| 17(三)付表二 | 統括会社及び被統括会社の状況の記載 |
| 17(三)の二 | 特定外国子会社等の部分課税対象金額の計算 |
| 17(三)の三 | 課税対象金額に係る控除対象外国法人税額の計算 |
| 17(三)の四 | 配当益金不算入額の計算及び特定課税対象金額の計算 |
| 17(三)の五 | 間接特定課税対象金額の計算 |

【参考文献】国際税務研究会発行「月刊税務」(2014年1月号別冊・4月号)

