2010年5月号

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

日本

Newsletter

平成22年度税制改正
外国子会社合算税制の見直し

Contents

1. 平成22年度税制改正の概要
   (1) トリガー税率の引下げ
   (2) 適用除外基準の見直し
   (3) 納税義務者(対象株主)の範囲の見直し
   (4) 資産性所得に対する課税
   (5) 二重課税の調整
2. 適用除外基準の見直し
   (1) 事業持株会社
   (2) 物流統括会社
   (3) その他

平成22年度税制改正においては、外国子会社合算税制(タックスヘイブン対策税制)について、創設以来の大きな改正が行われました。

本号では、平成22年度税制改正における外国子会社合算税制に係る改正点の概要を説明するとともに、実務上、海外子会社の事業・経営形態に密接に関連する適用除外基準の改正点を中心に解説いたします。

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

外国子会社合算税制、いわゆるタックスヘイブン対策税制は、昭和53年度税制改正により導入された制度で、税制調査会の「昭和53年度の税制改正に関する答申」において、「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」との指摘を受けて、その租税回避を防止し、税負担の公平を図るという観点から講じられた立法措置です。

このような基本的な考え方のもと、軽課税国に所在する外国法人で我が国の法人又は居住者により株式又は出資の保有を通じて支配されるとみなされるものの留保所得ついて我が国の株主の持ち分に応じてその所得を課税するという制度設計がなされました。

ただし、制度本来の趣旨にかんがみ、少額持分しか保有しない株主については本制度の適用対象外とし、また、正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの実態に応じ、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海外子会社等は適用除外とする適用除外基準が設けられました[1]。

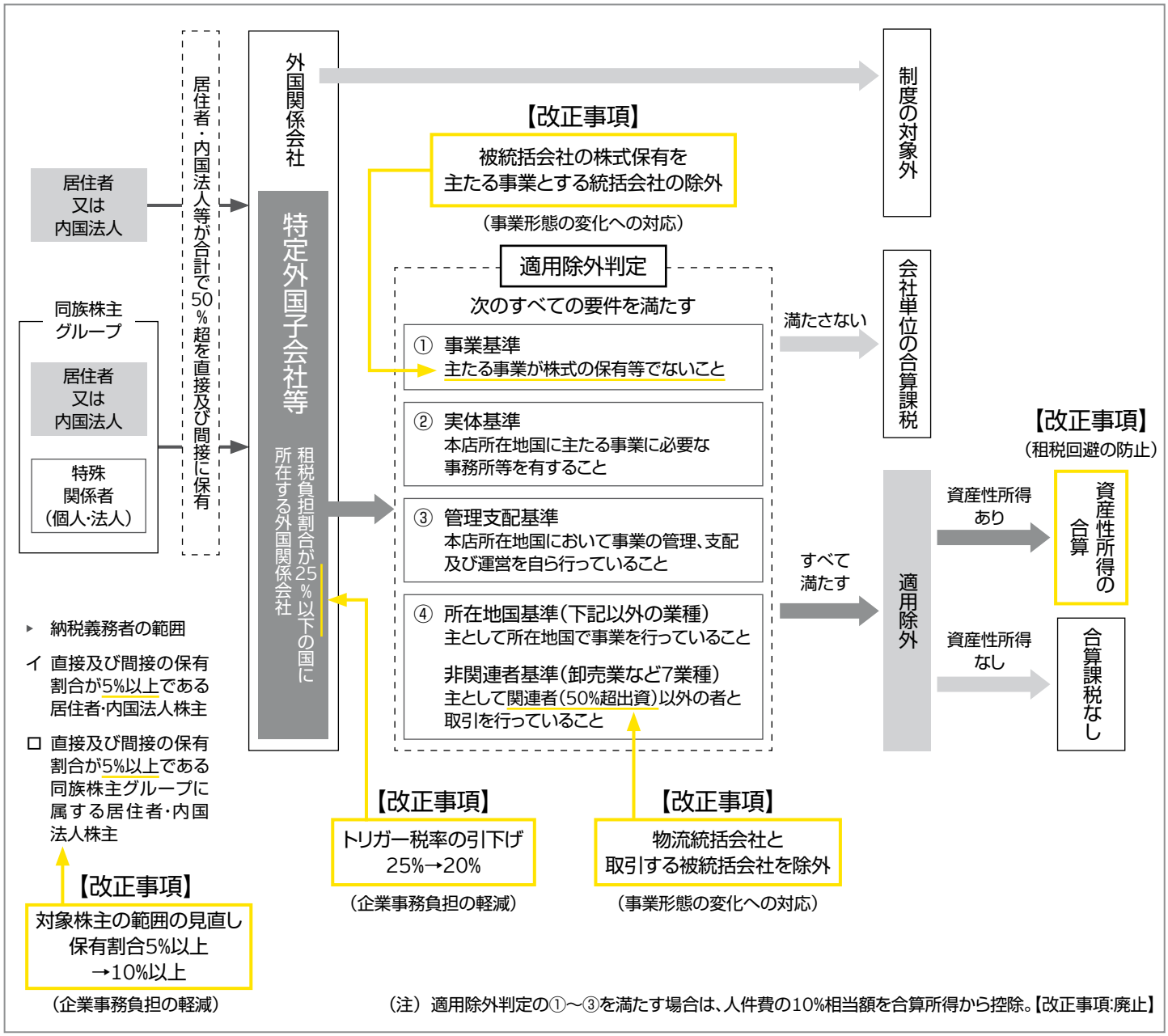
近年、我が国企業の海外へ進出する事業形態や経営形態が変化し、また、進出する諸外国における法人税率の引下げが進む中で、租税回避の意図はなく純粋に事業戦略上の必要に応じて最適とされる国に設置され、かつ、各々の海外子会社が実体のある事業を行っているにも関わらず、日本の親会社で合算課税が生じるケースが顕在化してきました。こうしたケースは、制度本来の趣旨に照らし、問題視されていたところです。

そこで、平成22年度税制改正において、我が国の企業の国際競争力の維持も考慮して、本来の制度趣旨に合わせた租税回避を的確に防止するという観点からの改正が行われることとなりました。今後は、経済実態を兼ね備えた海外子会社について、本税制の適用対象となるケースの減少が見込まれます。

外国子会社合算税制の概要及び主な改正事項のイメージ図は、図表1のとおりです。

[1] 外国子会社合算税制の導入の背景については、「昭和53年 改正税法のすべて」を参照。

（図表1） 外国子会社合算税制の概要及び主な改正事項



（出典）財務省資料 2010年4月23日 社団法人 日本租税研究協会 会員懇談会「平成22年度の法人税関係（含む政省令事項）の改正について」

1. 平成22年度税制改正の概要

平成22年度税制改正における外国子会社合算税制に係る主な改正点は、以下のとおりです。

(1) トリガー税率の引下げ

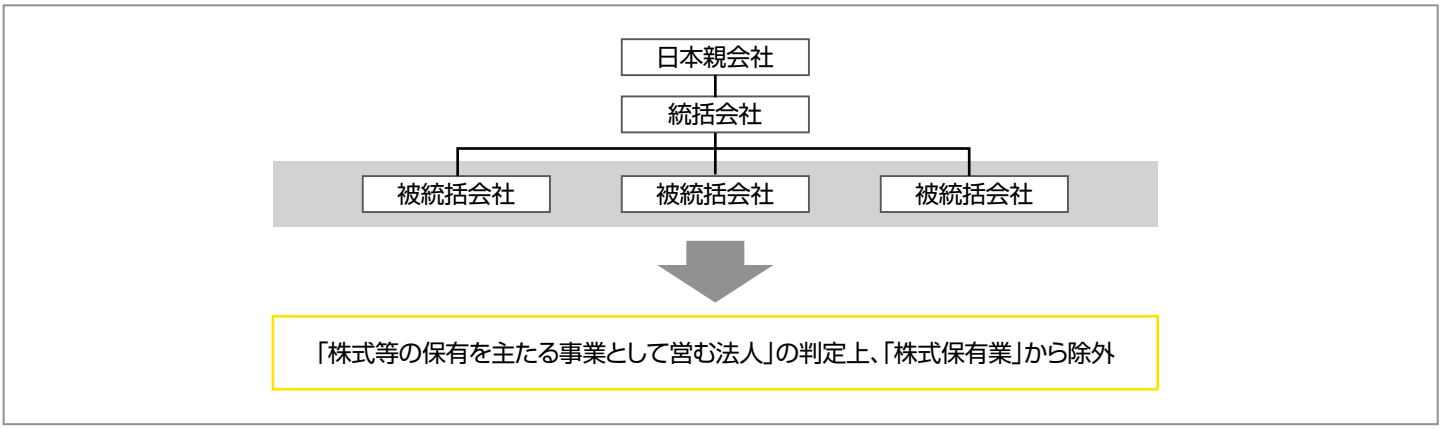
外国子会社合算税制の適用について、適用外国子会社の基準税率(トリガー税率)が「25%以下」から「20%以下」に引き下げられました(措法66の6①、措令39の14①二)。

(2) 適用除外基準の見直し

① 事業持株会社

被統括会社の株式保有を主たる事業とする統括会社(事業持株会社)については、適用除外基準の「事業基準」に規定する株式保有業から除外することとされました。

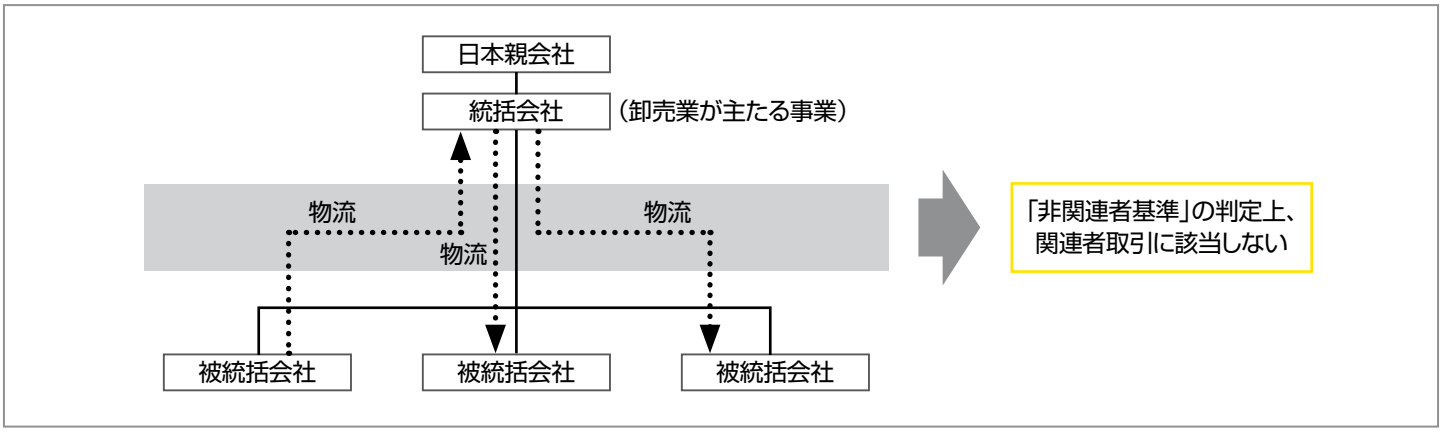
(図表2) 事業持株会社(「事業基準」の見直し)



② 物流統括会社

卸売業を主たる事業として行う統括会社(物流統括会社)と取引する被統括会社を「非関連者基準」に規定する関連者から除外して非関連者取引割合を算定することとされました。

(図表3) 物流統括会社(「非関連者基準」の見直し)



(3) 納税義務者(対象株主)の範囲の見直し

納税義務者の範囲を持株割合が「5%以上」から「10%以上」に引き上げられました(措法66の6①)。

(4) 資産性所得に対する課税

この制度は、適用除外基準を満たす特定外国子会社等に資産運用的な所得を付け替えるような租税回避行為を防止する観点から新たに導入されたものです。

従前の制度においては、特定外国子会社等が適用除外基準を満たせば、その事業体に着目して、その特定外国子会社等が稼得する所得の種類にかかわらず、すべての所得について合算課税の対象外とされる、いわゆる、エンティティーアプローチが採用されてきました。その結果、上述のとおり、適用除外基準を満たす特定外国子会社等に可動性の高い資産運用的な所得を付け替えることで、租税回避が容易に行えることが問題となっていました。

そこで、課税すべき所得(資産性所得)を特定して合算課税の対象とする、いわゆるインカムアプローチが一部導入されることになりました。

合算対象資産性所得の範囲は、以下のとおりです(措法66の6④、措令39の17の2)。

【合算対象資産性所得の範囲】

① 株式保有割合10%未満の株式等の配当に係る所得

② 債券の利子に係る所得

③ 債券の償還による所得

④ 株式保有割合10%未満の株式等の譲渡(取引所又は店頭における株式等の譲渡に限られます。)による所得

⑤ 債券の譲渡(取引所又は店頭における債券の譲渡に限られます。)による所得

⑥ 工業所有権及び著作権(出版権及び著作隣接権が含まれます。)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じる所得は除かれます。)

⑦ 船舶又は航空機の貸付けによる所得

注1: 各所得間の損益通算は認められません。

注2: 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、又は特定外国子会社等の資産性所得に係る収入金額が1,000万円以下である場合には、資産性所得の合算課税は行われません(措法66の6⑤、措令39の17の2⑧)。(「デ・ミニマス基準」)

注3: 例えば、特定外国子会社等が銀行業や証券取引業等の金融業を営む場合など、特定外国子会社等が行う事業の性質上重要で欠くことのできない業務から生じる資産性所得については、合算課税の対象所得から除かれます。

上記(1)～(4)の改正は、特定外国子会社等の平成22年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

(5) 二重課税の調整

日本親会社が特定外国子会社等である孫会社から外国子会社等を通じて配当等を受け取る場合には、その配当等の額のうち、日本の親会社の配当等を受け取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、当該日本親会社の課税所得計算上は益金の額に算入しないものとされました(措法66の8⑧～⑰、措令39の19⑦～⑫)。

① 特定外国子会社等である孫会社が支払った配当のうち、日本の親会社が外国子会社を通じて間接保有する金額の合計額

② 特定外国子会社等である孫会社につき合算対象とされた金額のうち、日本の親会社が外国子会社等を通じて間接保有する金額の合計額

上記(5)の改正は、内国法人(日本の親会社)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る外国法人(外国子会社等)からの配当等について適用されます。

2. 適用除外基準の見直し

外国子会社合算税制は、我が国の法人が軽課税国に所在する子会社に所得を移転することによる租税回避行為を防止するというものです。その一方で、正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの実態に応じ、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海外子会社等は適用除外とする適用除外基準が設けられています。

平成22年度税制改正において、適用除外基準についてこの「経済合理性」を考慮した見直しがされ、一定の要件の下で統括業務を行う統括会社の所得については、合算課税の対象から除外されることとなりました。

(1) 事業持株会社

統括会社については、「株式保有業等の事業を主たる事業とする」いわゆる「事業基準」により適用除外とならない特定外国子会社等から除外されることとされました。

つまり、株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等[2]が統括業務(被統括会社の事業活動の総合的な管理及び調整を通じてその収益性の向上に資する業務)を行うものとして被統括会社の株式を保有する場合の株式保有業は、事業基準から除外されるというものです。

【統括会社】

統括会社とは、次のすべての要件を満たす特定外国子会社等をいいます(措法66の6③、措令39の17③～⑥)。

① 一の内国法人に発行済株式等の全部を直接又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、その被統括会社に対して統括業務を行っていること

③ 本店所在地国において統括業務に係る固定的施設等及びその統括業務に従事する者(役員等を除きます。)を有すること

注: 統括業務とは、特定外国子会社等が被統括業務との間における契約に基づき行う業務のうち当該被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの(当該事業の遂行上欠くことのできないものに限ります。)であって、当該特定外国子会社等が二以上の被統括会社に係る当該事業を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるものをいいます。

[2] 事業年度終了の時において有する被統括会社の株式等の帳簿価額の合計額が、当該事業年度終了の時において有する株式等の帳簿価額の合計額の50%相当額を超える場合における統括会社に限る。

【被統括会社】

被統括会社とは、次に掲げる外国法人で、上記の特定外国子会社等にその株式等及び議決権のいずれも25%以上を保有され、かつ、本店所在地国に事業を行うに必要と認められるその事業に従事する者を有するものをいいます（措法66の6③、措令39の17①②）。

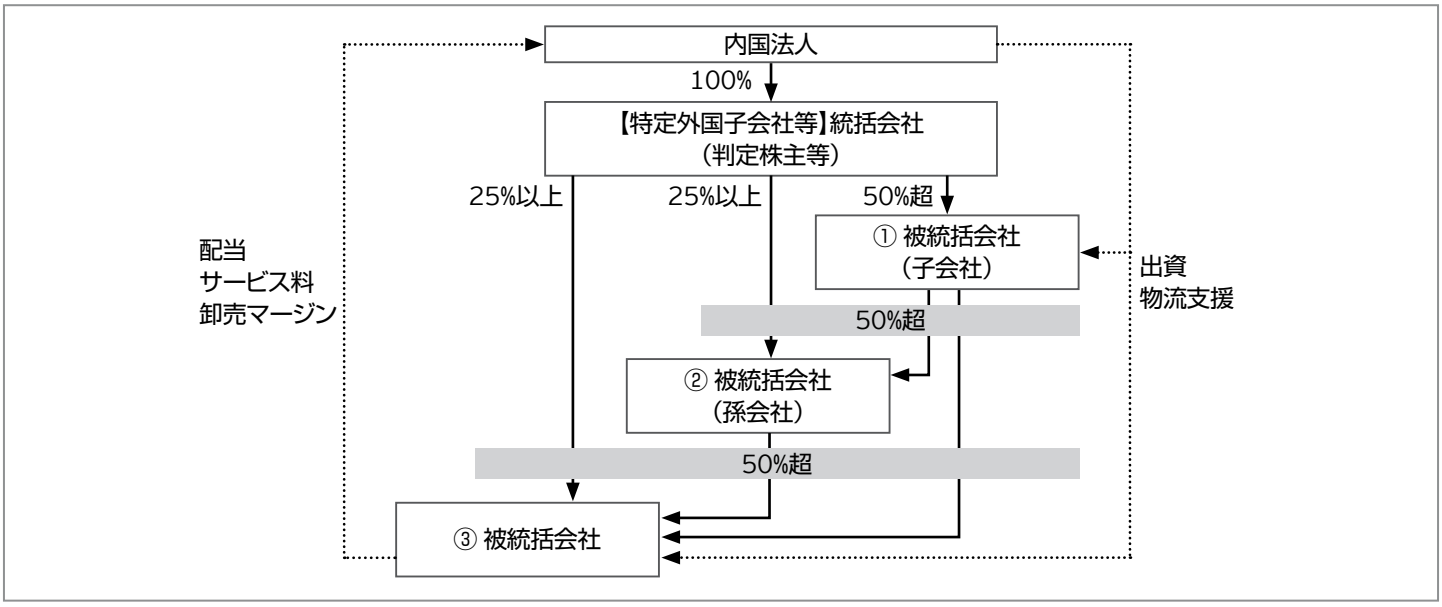
① 特定外国子会社等、当該特定外国子会社等の発行済株式等の10%以上を直接及び間接に有する内国法人及び当該内国法人と当該特定外国子会社等との間に株式等の所有を通じて介在する外国法人（以下「判定株主等」といいます。）が外国法人を支配している場合における当該外国法人（以下「子会社」といいます。）

② 判定株主等及び子会社が外国法人を支配している場合における当該外国法人（以下「孫会社」といいます。）

③ 判定株主等並びに子会社及び孫会社が外国法人を支配している場合における当該外国法人

注: 上記の「支配している場合」とは、i）発行済株式等の過半数を有する場合、ii）重要な事項に関する議決権の過半数を有する場合又は、iii）株主等の総数の過半数を占める場合のいずれかに該当する場合をいいます。

（図表4） 被統括会社の範囲



（出典）経済産業省「平成22年度税制改正について」

（2） 物流統括会社

物流統括会社については、その特定外国子会社等が被統括会社である孫会社等と取引を行っている場合には、これを非関連者基準の判定上、制度上は一定の資本関係により関連者に該当する場合であっても、その被統括会社を物流統括会社の関連者として取り扱わないこととして、適用除外基準の判定を行うこととなりました（措法66の6③一、措令39の17⑩）。

(3) その他

① 適用要件

統括会社に係る事業基準・非関連者基準の判定の特例は、内国法人等が確定申告書に適用除外に該当する旨を記載した書面及び統括会社に該当する特定外国子会社等に係る次の事項を記載した書類を添付し、かつ、適用除外に該当することを明らかにする書類その他の資料(特定外国子会社等と被統括会社との間の契約に係る書類の写しを含みます。)を保存している場合に限り、適用されることになります(措令39の17⑨、措規22の11④)。

A) 統括業務の内容

B) 各事業年度終了の日における次の法人の名称及び本店又は主たる事務所の所在地並びにその発行済株式等(その有する自己の株式等を除きます。)の総数又は総額

i. 被統括会社

ii. 判定株主等(内国法人株主等を除きます。)

iii. iの法人と判定株主等の間に介在する子会社

iv. iの法人等判定株主等及びiiiの法人との間に介在する孫会社

C) 各事業年度終了の日における上記B)iからivまでの法人の株主等の氏名及び住所又は名称及び本店若しくは主たる事務所の所在地並びにその有するこれらの法人に係る株式等の数又は金額

D) 株式等の所有を通じた被統括会社、判定株主等並びに上記B)iii及びivの法人間の関係

E) その他参考となるべき事項

② 人件費控除の廃止

適用除外基準の「事業基準」、「実体基準」及び「管理支配基準」を満たす場合の、人件費の10%相当額を合算所得から控除する制度については、適用除外基準の見直しに伴い廃止されました。

適用除外基準の緩和により、事業上の必要性から低税率国に設置された地域の統括会社が、上記の事業持株会社や物流統括会社に該当し本制度の適用対象外とされるケースが増加することが見込まれます。

今後は、海外持株会社の設立、中間卸会社やコミッショネアーを利用した流通形態の採用、地域統括会社等をコアとする税務効率的なサプライ・チェーン・マネジメントの構築など国際事業戦略において税務リスクを回避して実施できる余地が拡大すると考えられます。

6月号　予告

- 平成22年度税制改正特集

Contact

ジャパン ナショナル タックス グループ

石田　昌朗	ディレクター	+81 3 3506 2679	masaaki.ishida@jp.ey.com
南波　洋	ディレクター	+81 3 3506 2603	hiroshi.namba@jp.ey.com
原口　太一	マネージャー	+81 3 3506 2677	taichi.haraguchi@jp.ey.com

ジャパン ナショナル タックス グループでは、法令解釈の検討、課税リスク管理、税務対策および国際税務等の税務サービスを提供しています。

税制関連情報

平成22年5月27日までに関係省庁より公表された税制に関する情報のハイライトとなります。以下ご参照下さい。

- 財務省　「租税条約に関するプレスリリース」
  http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kokusaiz.htm
  - スイス連邦との租税条約を改正する議定書が署名されました（平成22年5月21日）
    http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy220521sw.htm
  - ケイマン諸島との情報交換を主体とした租税協定（*）について基本合意に至りました（平成22年5月26日）
    （*）脱税の防止のための情報の交換及び個人の所得についての課税権の配分に関する日本国政府とケイマン諸島政府との間の協定
    http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy220526ke.htm
- 国税庁　「『平成22年分法人税申告書別表等』の一部掲載（追加）について」
  http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/shinkoku/itiran2010/01.htm
- 国税庁　「平成22年分・平成23年分　住宅取得等資金の贈与税の非課税のあらまし」
  http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/sozoku/pdf/9037.pdf
- 内閣府　「税制調査会」
  http://www.cao.go.jp/zei-cho/index.html

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部　Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザリー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の14万4千人の構成員が、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2010 Ernst & Young Shinnihon Tax.
All Rights Reserved.

EYTAX SCORE CC20100528-1

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。