

**平成 21 年度税制改正のポイント(その 2)
～国際課税に関する主要な改正～**

今月のニュースレターでは、4月号に引き続き、平成 21 年度の税制改正について、法人税に関する改正点のうち、国際課税に関する主要な部分の解説を行います。

1. 外国子会社配当益金不算入制度の創設**(1) 制度の概要**

内国法人が外国子会社から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、その剰余金の配当等の額からその剰余金の配当等の額に係る費用に相当する金額を控除した金額について、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととする制度が創設されました。

(2) 制度創設の背景

日本の法人税が欧州諸国に比べて高率であることから、日本の企業は海外に資金を留保していると言われております(国際租税小委員会中間論点整理「我が国企業の海外利益の資金環流について」)。そこで、この資金を国内に還流させることで、国内の投資を活性化し、日本経済の活力を向上させることを目的として、この制度が創設されました。

(3) 留意点、この制度の創設に伴う改正等

「外国子会社」とは、配当等の支払義務が確定する日以前 6 月以上引き続き内国法人の持株割合が 25%以上(租税条約上の二重課税排除条項により異なる持株割合が定められている場合は、その割合)である外国法人をい

います。例えば、日米租税条約第 23 条では、「議決権のある株式の 10 パーセント以上」と定められており、内国法人が合衆国の法人の議決権ある株式の 10%以上を、6 月以上引き続き直接に所有している場合、その外国法人は、「外国子会社」に該当します。なお、議決権割合では 10%未滿ではあるが、発行済株式数の 25%以上を有する場合には、日米租税条約ではなく、法人税法の規定に基づいて益金不算入の適用を受けることになります。

また、外国子会社からの剰余金の配当等の全てが益金不算入になるのではなく、剰余金の配当等の 5%相当額は、その剰余金の配当等に係る費用に相当する額として控除されるので、この額については益金に算入されることに留意する必要があります。

さらに、この制度の創設に伴い、下記 2. で述べるとおり、外国税額控除制度についての改正が行われています。

外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けるには、確定申告書に益金の額に算入されない剰余金の配当等の額及びその計算に関する明細を記載するとともに、一定の書類を保存する必要があります。

(4) 適用時期

本改正は、原則として、内国法人の平成 21 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子会社からの剰余金の配当等の額について適用されます。ただし、外国子会社合算税制(下記 3.ご参照)における特定外国子会社等に該当する外国子会社から受ける剰余金の配当等の額でその特定外国子会社等の平成 21 年 4 月 1 日以前に開始した事業年度に係るものについては、益金不算入の適用はなく、従来どおり、課税所得に算入した上で、間接税額控除の適用を受けることになるといった特例があります。

本ニュースレターの執筆者おだしま きよはる
小田嶋 清治

税理士

こやま しゅんぺい
小山 晋賢アソシエイト
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニュースレターの発送中止のご希望、ご住所、ご連絡先の変更のお届け、又は本ニュースレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話:03-5562-8352 E-mail:info@jurists.co.jp)

(5) 制度創設の意義

現代において、企業の業績は単体ではなく「連結ベース」でとらえられる傾向があるとされます。そのため、企業グループの連結ベースで利益が上がっている場合、単体では業績が悪かったとしても、株主から配当の増額を要求されることがありますが、上記(2)で述べたように海外に資金を留保している企業の場合、単体ベースでは配当に回す資金がない場合もあります。この制度創設により、このような企業は外国子会社に貯めていた資金を配当原資に回すことができるようになり、企業の機動的なグループ経営が可能になるとともに、日本経済の活力向上につながることが期待できます。

また、この制度の創設は、これまで採り続けてきた内国法人についての「全世界所得課税」という基本的な考え方(所得の源泉地が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする考え方)を(一部分において)変更するものであり、内国法人に対する国際課税の基本構造を変える重要な改正といえます。

2. 外国税額控除制度に関する改正

(1) 改正の概要

外国税額控除制度について以下の改正がなされました。

- ① 間接外国税額控除制度が廃止されました。
- ② 外国法人税の範囲が整理され、二重課税が生じていないもの等について控除対象外国法人税の範囲から除くこととされました。
- ③ 外国税額控除の適用を受けた後の事業年度において外国法人税が減額された場合、その減額が外国税額控除適用事業年度開始の日後7年以内に開始する事業年度内である場合に限り、減額処理を行うこととされました。
- ④ 内国法人が外国税額控除の適用を受ける場合に、確定申告書に添付することとされている書類のうち、一定の書類については、添付することに代えて保存することに改められました。

(2) 改正の背景

これまでは、配当課税と外国源泉税の二重課税調整の手段として、外国源泉税を税額控除することができましたが(法人税法 69 条)、外国子会社配当益金不算入制度が

創設された結果、二重課税が生じなくなるため、この調整は不要となりました。そのため、内国法人が、外国子会社から受ける剰余金の配当等について、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける場合、その剰余金の配当等に係る外国源泉税の額は、損金不算入とすることとされ、また、外国税額控除制度の適用も受けられないこととされました。

(3) 留意点

②の改正に関して、従来外国法人税に含まれていなかった(i)通常行われる取引と認められない一定の取引(仕組取引)に基因して生じた所得に対する外国法人税、(ii)みなし配当にかかる源泉税、(iii)移転価格課税の第二次調整として課されるみなし配当課税は、いずれも外国法人税には含まれるものの、控除対象外国法人税からは除かれる形に改められました。さらに、(iv)外国子会社配当益金不算入制度の対象となる配当に係る外国源泉税等や(v)外国子会社合算税制における特定外国子会社等から受ける配当に係る税についても、控除対象外国法人税から除かれることとなりました。

(4) 適用時期・経過措置

①の改正は、平成21年4月1日から適用されています。ただし、経過措置として、内国法人が、平成21年4月1日より前に開始した事業年度において、外国子会社から受けた剰余金の配当等の額がある場合には、平成21年4月1日から3年を経過する日以前に開始する各事業年度において外国子会社の所得に対して課される外国法人税の額及び外国孫会社の所得に対して課される法人税の額のうち、これらの剰余金の配当等の額に係るものについては、従前の間接外国税額控除の適用があります。②ないし④の改正は、内国法人の平成21年4月1日以後に開始する事業年度において納付する外国法人税及び減額される外国法人税の額について、並びに外国税額控除の規定の適用を受ける場合について適用されます。

3. 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(外国子会社合算税制)の改正

(1) 改正の概要

外国子会社合算税制について、以下の改正がなされまし

た。

- ① 特定外国子会社等(法人の所得に対する税率が日本の税負担に比して著しく低い(税率 25%以下)国又は地域に所在する外国子会社で、内国法人等に発行済株式総数等の 50%超を直接又は間接に保有されているもの等をいいます。)が支払う剰余金の配当等の額は、合算対象とされる金額の計算上控除しないこととする。
- ② 特定外国子会社等が受ける以下の剰余金の配当等の額は、合算対象とされる金額の計算上控除する。
 - (i) 特定外国子会社等がその子会社(特定外国子会社等が他の法人の発行済株式等の 25%以上の株式等を、剰余金の配当等の支払義務が確定する日以前 6 月以上引き続き有している場合の他の法人)から受ける剰余金の配当等の額
 - (ii) 特定外国子会社等が他の特定外国子会社等から受ける剰余金の配当等の額のうち合算対象とされた金額から充てられたもの
- ③ 内国法人が(i)外国子会社配当益金不算入制度における「外国子会社」に該当する特定外国子会社等から受ける剰余金の配当等のうち特定課税対象金額(内国法人の剰余金の配当等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 10 年以内に開始した各事業年度において当該特定外国子会社等につき合算対象とされた金額の合計額)に達するまでの金額は、外国子会社配当益金不算入制度の適用上、費用相当額(5%部分)を控除しないこととされ、(ii)上記以外の特定外国子会社等から受ける剰余金の配当等のうち特定課税対象金額に達するまでの金額は、益金不算入とする。

(2) 改正の背景

①及び②の改正は、外国子会社配当益金不算入制度の創設に伴い、特定外国子会社等から受ける剰余金の配当等の額が、親会社段階で非課税とされることから、合算対象から除外しないこととすると同時に、特定外国子会社等の段階においても、受取配当非課税制度の考え方をあてはめようとしたものであり、③の改正は、外国子会社合算税制における二重課税を完全に排除しようとしたものです。

(3) 適用時期

①及び②の改正は、特定外国子会社等の平成 21 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に係る剰余金の配当等について適用されます。③の改正は、内国法人が特定外国子会社等から受ける当該特定外国子会社等の平成 21 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に係る剰余金の配当等の額がある場合について適用されます。

(4) 改正の意義

従来の外国子会社合算税制は、配当を行わずに軽課税国に所得を留保することに対する課税繰延是正の性格が強いものでしたが、外国子会社配当益金不算入制度の導入により、受取配当が課税対象ではなくなったため、今回の改正により租税回避防止措置としての性格に純化されました。

4. 今後想定されるタックス・プランニング

平成 21 年度税制改正(国際課税)における重要ポイントは、外国子会社配当益金不算入制度の導入です(上記 1.)。これに伴い、今後のタックス・プランニングとして、外国子会社等を利用することにより、国外所得または国内所得を外国子会社を通じて配当化することが想定されます。

(1) 国外所得の外国子会社配当化

- ① 国外の支店所得の外国子会社配当化：これまで支店であったものを子会社とした上で、当該子会社の所得を配当という形で親会社である内国法人に還流させることが考えられます。
- ② 国外直接受注工事所得の外国子会社配当化：これまで内国法人が直接受注していた国外の工事案件を、外国子会社に受注させ、工事収益を配当という形で親会社に還流させることが考えられます。
- ③ 低税負担国外資産(有価証券等)の運用所得の外国子会社配当化：これまで内国法人が行っていた資産運用を外国子会社に行わせ、運用益を配当という形で親会社に還流させることが考えられます。

これらの方法のデメリットとしては、外国子会社の所得や運用益が赤字の場合、親会社と損益通算ができないという

ことがあげられます。

(2) 国内所得の外国子会社配当化

- ④ 国内余資運用(有価証券投資等)所得の外国子会社配当化：親会社が、外国子会社に対して、出資や増資の形態で資金を拠出し、これを受けて外国子会社が資産運用を行うことが考えられます。これは資金の国外移転の問題です。
- ⑤ 知的財産等に基づく所得の外国子会社配当化：親会社がその有する知的財産等を外国子会社に移転させ、長期間親会社が外国子会社に使用料を支払う仕組みを採ります。これは知的財産等の国外移転の問題です。
- ⑥ 国内事業所得の外国子会社配当化：外国子会社との取引を非独立企業間価格とすることによる所得移転の誘因が高まります。これは昨今、熱く議論されている移転価格の問題です。

(1)の国外所得の外国子会社配当化は、平成 21 年度税制改正の趣旨にかなうものであり、企業は戦略として①ないし③の方法を選択することになると考えられます。しかしながら、(2)の国内所得の外国子会社配当化における④ないし⑥の方法は、やや「租税回避」的なものであり、これらの方法に関する今後の議論が注目されます。

5. 今後の国際課税の発展に望むもの

本年度の税制改正の目的の一つとして、日本の経済の活力向上や日本企業の国際競争力向上が掲げられています。外国子会社配当益金不算入制度の創設や上記の改正は、日本の経済の活力向上や日本企業の国際競争力向上には資するものと思われませんが、今般の改正は、国外に展開している日本企業と、国内のみに展開している日本企業との間で、税負担の面でいささか不公平を生じさせているように思われます(国外に展開している日本企業

は、周到的なタックス・プランニングを行えば、日本の法人税負担を「適法に」回避して、外国子会社の所得を還流させることができます。)。国内投資と国外投資との中立性の観点からすれば、日本経済の活力向上及び日本の国際競争力の向上という目的の実現のためには、日本の法人税を欧米諸国並みに引き下げる等の改革の是非についても検討の必要があると思われます。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)
電話：03-5562-8500(代) FAX：03-5561-9711~9714
E-mail：info@jurists.co.jp URL：http://www.jurists.co.jp/ja/