

平成22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～

本ニュースレターでは、平成22年度税制改正について、法人税に関する主要な改正点のうち、国際課税に関する部分の解説を行います。

1. はじめに

平成22年度税制改正では、タックス・ヘイブン対策税制に関して、トリガー税率の引下げ、持株要件の引上げ、統括会社に関する例外的取扱いの導入といったように、納税者たる企業の活動実態を考慮し、課税対象を合理化する内容の改正が行われました。他方で、資産性所得に対する課税といった課税強化の方向での改正も行われました。

また、移転価格税制に関して、移転価格調査における納税者の協力が得られない場合の推定課税規定において納税者が提出又は提示を求められる書面等の範囲が明確化されました。なお、法改正には至らないものの、独立企業間価格の算定上考慮すべき事項を運用において明確化することが平成22年度税制改正大綱に記載され、納税者の予測可能性が確保されることが期待されています。

2. タックス・ヘイブン対策税制

(1) 従前の制度

タックス・ヘイブン対策税制とは、我が国の内国法人等が併せて発行済株式等の50%を超える株式等を直接・間接に所有している外国法人(外国関係会社)のうち、本店所在地においてその所得に対して課される税の負担が我が国と比べて著しく低いもの(特定外国子会社等)について、その所得に一定の調整を加えた金額(適用対象金額)のうち、我が国の法人が保有している株式等に対応する部分の金額(課税対象金額)を、その内国法人の収益の額とみなして、当該内国法人の所得の金額の計算上益金の額に算入することにより課税する制度です。同税制の適用には、我が国の法人の外国関係会社の株式等の保有割合が5%以上であることが必要(持株要件)とされていました(租特法66条の6)。

もともと、特定外国子会社等が、

- ① 主たる事業が株式等の保有、工業所有権等に関する権利の提供、船舶若しくは航空機の貸付け等の一定の事業(特定事業)でないこと(事業基準)、
- ② 本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること(実体基準)、
- ③ 本店所在地国において主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること(管理支配基準)、
- ④ (i) 卸売業、銀行業等の場合、関連者以外の者との取引割合が50%超であること(非関連者基準)、又は、
(ii) それ以外の業種の場合、主として本店所在地国で事業を行っていること(所在地国基準)
のすべての要件を満たす場合、同税制は適用されません(同条第3項、租特令39条の17第7項以下)。

タックス・ヘイブン対策税制は、我が国の法人がタックス・ヘイブンにある子会社を利用した租税回避を防止するための制度であることから、外国子会社が実体をもった事業活動を行っている等その地に所在することについて経済合理性が認められるような場合には課税しない、という上記の適用除外規定が設けられています。

(2) 統括会社に係る特例

平成22年度税制改正では、一定の要件の下で統括業務を行う特定外国子会社等(統括会社)について、タックス・ヘイブン対策税制の適用上、以下の措置が講じられています。

- ① 被統括会社の株式等を一定割合以上保有する統括会社について、事業基準の判定において、特定事業を主たる事業とする特定外国子会社等から除外する(租特法66条の6第3項)。
- ② 非関連者基準の判定上、卸売業、銀行業等を主たる事業として営む統括会社に係る被統括会社については、関連者に該当しないものとする(租特令39の17第10項)。

タックス・ヘイブン対策税制では、その地に所在することについて経済合理性がある外国子会社については適用除外とすべきであるところ、特に、我が国の企業がグローバル経営を行う際、アジア、欧州等の地域ごとに、その地域

本ニュースレターの執筆者



かとう しゆき
加藤 俊行

税理士



まつい ひろあき
松井 博昭

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: newsletter@jurists.co.jp)

を統括する子会社を設けているという実態があり、これらの統括子会社についてはその地に所在することについて経済合理性があるものと評価できることから、上記改正で適用除外基準の判定上考慮されることとされました。

ここで、「統括会社」、「被統括会社」に該当するのは以下の要件を満たす外国法人です(なお、特定外国子会社等が「統括会社」に該当することによる適用除外を受けるためには、確定申告書に当該適用除外の規定の適用がある旨を記載した書面に加えて、統括業務の内容等を記載した書類や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等の資料を保存していることが必要です。)

統括会社 (租特令 39 条の 17 第 3 項)	被統括会社 (租特令 39 条の 17 第 1 項各号、第 2 項、法人税法施行令 4 条 3 項)
以下の要件を満たす特定外国子会社等 ① 一の内国法人によってその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に対して、統括業務を行っていること ③ 所在地において統括業務に係る固定施設及び統括業務を行うに必要な従業者(専ら統括業務に従事する者であって、当該特定外国子会社等の役員を除く。)を有すること	以下の要件を満たす一定の外国法人 ① その外国法人に対して統括業務を行う特定外国子会社等が発行済株式等の 25%以上を保有し、議決権の 25%以上を保有すること ② その本店所在地にその事業を行うに必要な認められる当該事業に従事する者を有すること

上記の被統括会社の要件②のうち「その事業を行うに必要なと認められる当該事業に従事する者」に、兼業者(例えば、統括会社の従業員である者)が含まれるかどうか議論があり得るところですが、いずれ何らかの形で明らかにされるものと思われます。

また、特定外国子会社等のうち所在地国基準又は非関連者基準を満たさないものが、事業基準、実体基準及び管理支配基準を満たす場合、人件費の 10%相当額を控除することができるという特例は、この統括会社制度の導入により、廃止されました(旧租特法 66 条の 6 第 3 項)。これは、この特例が、元々、地域統括会社等で行われる役割についての経済合理性を認め、タックス・ハイブン対策税制の適用を一部除外する制度であったところ、統括会社の制度によって対応可能と考えられたためです。

(3) 持株要件の引上げ

平成 22 年度税制改正では、持株要件が 5%以上から

10%以上へと引き上げられ、適用対象が限定されました(租特法 66 条の 6 第 1 項 1 号、2 号)。これは、タックス・ハイブン対策税制に対処する我が国の法人の事務負担が重い一方で、小口株主については必ずしも租税回避のリスクが高くないことから、上限を引き上げたものとされています。

(4) トリガー税率の引下げ

平成 22 年度税制改正では、特定外国子会社等の要件である「著しく低い」租税負担割合(いわゆるトリガー税率)が 25%から 20%に引き下げられました(租特令 39 条の 14 第 1 項 2 号)。

これは、中国のような我が国の企業の主要な進出先でもトリガー税率を下回っているため、企業の税務申告に係る事務負担が過度に重くなっている事態に対処したものです。

昭和 53 年、タックス・ハイブン対策税制が導入された際には、当時の我が国の法人税の実効税率が約 50%程度であったことから、著しく低い水準として、その半分の 25%が基準とされました。この 25%基準はこれまで変更されることがありませんでしたが、我が国の法人税の実効税率はいまや 40%程度となっていることもあり、このトリガー税率は 20%まで引き下げられました。

平成 22 年度税制改正でトリガー税率を 20%に引き下げた結果、外国子会社の 3 割強が申告不要となり、税務申告に係る事務作業が大幅に軽減されることが期待されます。

(5) 資産性所得に対する課税等

平成 22 年度税制改正において、適用除外基準を満たす特定外国子会社等であっても、能動的な事業活動からの成果とは言い難い、いわゆる資産性所得を有する場合には、その所得について、特定外国子会社等に対する株式等の保有割合に応じ、内国法人等の所得に合算して課税することとされました(租特法 66 条の 6 第 4 項、租特令 39 条の 17 の 2)。

従来の制度では、特定外国子会社等が適用除外要件を充足していれば、その所得の種類のかんにかかわらず、すべて合算課税の対象外とされていました。

しかし、主たる事業が株式等の保有等の事業であればすべての所得が合算課税の対象となるのに対し、主たる事業が株式等の保有等以外の事業であれば、株式等の保有等から生じた所得についても合算課税の対象外とするという取扱いは公平を欠きます。また、株式等の保有等の事業は、我が国においても十分行い得るものであり、その地において行うことについて経済合理性を見出すことができないところ、内国法人等から特定外国子会社等に資産性所得を移すことで、不当な税負担軽減が行われることが

考えられます。そこで、このような不当な税負担軽減を防止するため、いわゆる資産性所得については、特定外国子会社等が適用除外要件を充足していたとしても、タックス・ヘイブン対策税制の適用対象とすることとされました。これは、企業の実体に着目した entity 型のアプローチに、所得の内容に着目した income 型のアプローチを加味したもので、これにより、いわばハイブリット型のタックス・ヘイブン対策税制になったと言えます。

資産性所得とは、具体的には以下の所得等です。

- ① 株式保有割合 10%未満の株式等の配当等に係る所得又はその株式等の市場を通じた譲渡による所得
- ② 債券の利子に係る所得又はその譲渡による所得
- ③ 工業所有権及び著作権の提供による所得
- ④ 船舶又は航空機の貸付けによる所得

もつとも、資産性所得のすべてを合算対象とした場合、結果的に納税者に過大な事務負担が発生することになりかねないため、特定外国子会社等の資産性所得(部分適用対象金額)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、資産性所得(部分適用対象金額)に係る収入金額が 1000 万円以下である場合には、申告等を要件に、課税の対象外とされています。(租特法 66 条の 6 第 5 項、第 7 項、租特令 39 条の 17 の 2 第 8 項)。

3. 移転価格税制

(1) 従前の制度

移転価格税制とは、我が国の法人が特殊の関係にある外国法人(国外関連者)との取引(国外関連取引)を、独立企業間価格に比して低価又は高価で行ったことにより、その法人の所得が減少する場合に、その取引を独立企業間価格で行われたものとみなして所得金額を計算する制度です(租特法 66 条の 4)。

この独立企業間価格の算定の根拠となる資料提供について、納税者の協力を得られない場合、課税当局にとって独立企業間価格を算定することが著しく困難となる場合が想定されます。このような場合に、課税当局が何らの手立てもなくこれを放置せざるを得ないのであれば、課税の公平を著しく害することになるため、書類・帳簿の提出を求められた法人が、遅滞なくその提示又は提出を行わなかったときは、税務署長は独立企業間価格を推定し、更正又は決定を行うことができることとされています(同条 7 項)。

(2) 移転価格税制における価格算定文書の範囲の明確化

平成 22 年税制改正においては、移転価格調査における納税者の協力が得られない場合の推定課税規定において、課税当局が提出又は提示を求める書類について、その範囲が明確化されました(租特規 22 条の 10 第 1 項 1 号、2 号)。

この提出又は提示が求められている書類は、①国外関連取引の内容を記載した書類と、②国外関連取引について法人が算定した独立企業間価格に係る書類との区分に応じて明確化されています。

このように独立企業間価格の算定に必要な書類の範囲が明確化されたことで、納税者としては、推定課税を受けるリスクを避けるためにも、同規則に定める書類を事前に整備する必要があると思われます。

(3) 独立企業間価格の算定上考慮すべき事項の明確化

平成 22 年度税制改正大綱においては、独立企業間価格の算定上考慮すべき事項が運用において明確化されることが明らかにされました。

例えば、我が国の法人と外国法人とが出資して 50/50 の海外ジョイントベンチャーを設立した場合、こうした海外ジョイントベンチャーは我が国の法人との間に 50%以上の株式の保有関係等があることから国外関連者に該当し(租特法 66 条の 4 第 1 項)、形式的には移転価格税制の適用を受け得ることになります。実際に、出資比率 50%の合弁会社との取引について、移転価格課税の事例が発生しました。

平成 22 年度税制改正大綱においては、こうした事態を受けて、独立企業間価格の算定上考慮すべき事項が運用において明確化することとされました。平成 22 年度税制改正に関わる政省令ではこの点には触れられていないため、事務運営指針、あるいは参考事例集で明らかにされていくものと思われます。

以上

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。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(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/>

© Nishimura & Asahi 2010