

そこが知りたい！

## 太陽 ASG 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： タックスヘイブン対策税制における実務上の問題点  
 ～連結納税制度を適用している外国関係会社の租税負担割合の計算について～

### 1. タックスヘイブン税制が適用される特定外国子会社等とは

次のいずれかに該当する外国関係会社に、タックスヘイブン税制（外国子会社合算税制）が適用されます（措法 66 の 6①、措令 39 の 14①）。

- ① 法人の所得に対して課される税が存在しない国に本店又は主たる事務所を有する会社
  - ② その事業年度の所得に対する租税負担割合が 20% 以下である会社
- ②の租税負担割合は、一般的に次の計算式を用いて算出します（措令 39 の 14②）。

$$\text{租税負担割合} = \frac{\text{本店所在地国等の法人税}}{\text{本店所在地国の法令に基づく所得金額} + \text{本店所在地国の非課税所得}}$$

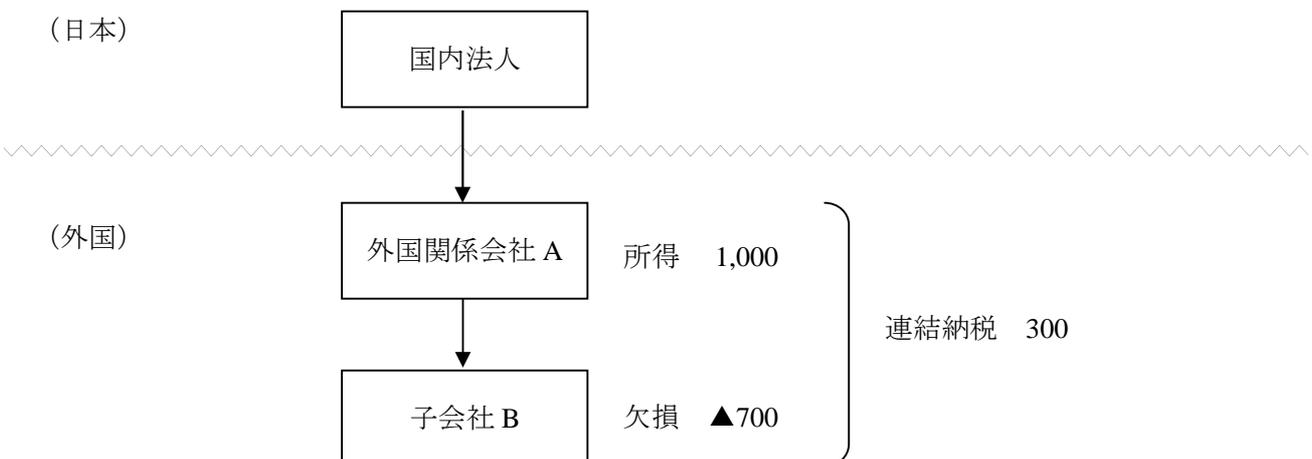
### 2. 問題の所在

現地で連結納税制度の適用を受けているグループ企業の課税所得計算に、制度上認められているグループ内の損益通算が認められる場合には、グループ企業の赤字が他の黒字のグループ企業に配分されますが、その配分された赤字が、上記②の租税負担割合の計算上、分母の非課税所得に含まれるかどうか問題となります。

たとえば、外国関係会社 A 社の単体所得が 1,000 に対して、その子会社 B 社に 700 の欠損が生じている場合、税率が 25% ならば法人税は次のように算出されます。

- ① A 社単体申告の場合  $1,000 \times 25\% = 250$
- ② 連結納税を適用した場合  $(1,000 - 700) \times 25\% = 300 \times 25\% = 75$

仮に B 社に生じた欠損の A 社への配分額が、タックスヘイブン税制上の非課税所得に該当するならば、A 社に係る上記 1. ②の租税負担割合は 7.5% ( $75 / (300 + 700)$ ) と計算されるため、A 社は特定外国子会社等に該当することになりますが、海外で連結納税制度の適用を受けている外国関係会社の租税負担割合の計算方法に関しては、法令上、明確な規定は存在しないものと考えられます。



### 3. 結論

確かに条文解釈上は B 社に生じた欠損の A 社への配分額を A 社の非課税所得として捉えることもできます<sup>i</sup>。しかし、タックスヘイブン税制の制度趣旨が租税回避規制にあることを考えると、連結納税制度という租税回避を目的としていない他の税制度を適用したことにより税負担割合が変更することは不当であり、よって、連結納税制度を適用せずにその国の本来の税制により個々に課される税額及び個々の所得金額を基に税負担割合を計算するのが相当と考えます。一方で日本の連結納税制度は 100%子会社を対象としているのに対し、米国では 80%で連結納税の範囲に含まれる等、国によって日本より連結納税の条件が緩和されていることがあることも問題を複雑にしています。

#### お見逃しなく！

非課税所得をどう解釈するかにより、タックスヘイブン税制の本来の制度趣旨である租税回避防止目的を逸脱し、明らかに租税回避とは言い難いものに対しても当該税制による課税が行われてしまうという問題が指摘されています。そのため、非課税所得の解釈を通達等でより明確にすることが必要であると考えます<sup>ii</sup>。

---

<sup>i</sup> 日本公認会計士協会「タックスヘイブン対策税制から外国子会社合算税制へー問題点の分析と提言ー p12

<sup>ii</sup> 日本公認会計士協会「タックスヘイブン対策税制から外国子会社合算税制へー問題点の分析と提言ー p8,p30