

そこが知りたい！

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非課税所得の取扱い

平成29年度税制改正において、タックスヘイブン対策税制の大きな改正が行われました。改正前は租税負担割合によって本税制の対象とする外国関係会社（特定外国子会社等）を定義していましたが、新制度においても、租税負担割合は、合算課税の適用免除要件として存続します。

1. 租税負担割合

租税負担割合とは、外国関係会社の本店所在地国の法令により計算した所得の金額（課税標準）に対して課される租税の額（分子）を、その課税標準に一定の調整を加えた金額（分母）で除した割合です（措令39の17の2①②）。

この一定の調整には、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こととされる所得（非課税所得）の金額を、分母に加算する調整が含まれています（措令39の17の2②イ）。

2. 非課税所得の範囲

非課税所得の金額が多額に生じた場合には、上述した租税負担割合が著しく低下してしまう場合があるため、非課税所得の範囲、正確には、「課税標準に含まれないこととされる所得」の金額の範囲が実務上問題となります。

例えば、外国関係会社の本店所在地国が、資本参加免税又はキャピタルゲイン免税等の措置により、株式の譲渡益を非課税としていた場合、非課税とされた譲渡益は非課税所得と考えられます。しかし、合併等のM&Aにより、対価として合併法人株式等を取得した行為に対して、我が国の組織再編税制と同様の趣旨により課税の繰延が認められた場合にも、やはり非課税所得として分母への加算を要するのでしょうか。

この点について国税庁は、非課税所得には、以下の所得が含まれるとしていますが（措置法通達66の6-25）、単なる例示ですので、非課税所得の基本的な考え方には、依然として解釈の余地が大きいと考えられます。

- 1) 外国関係会社の本店所在地国へ送金されない限り課税標準に含まれないこととされる国外源泉所得
- 2) 措置法第65条の2の規定（収用換地等の場合の所得の特別控除）に類する制度により決算に基づく所得の金額から控除される特定の取引に係る特別控除額

お見逃しなく！

公益社団法人日本租税研究協会は、国税庁との協議を踏まえ、非課税所得の範囲を「外国関係会社の本店所在地国の外国法人税が当該外国関係会社において恒久的に課税されないものが、課税標準に含まれない所得の金額（非課税所得）に該当する」としていません¹。このような判定に至った理由の一つとして、課税の繰延措置のように、将来的に課税される所得については我が国において、一般に、非課税措置とは認識されていないことが挙げられています。

上記の株式譲渡益の例のように、合併等のM&Aにより、対価として合併法人株式を取得した行為について、我が国の組織再編税制と同様の趣旨により課税の繰延が認められたのであれば、繰延の要件に多少の差異があったとしても、本来発生すべき株式譲渡益については非課税所得に該当しないと考えられます。

¹ 公益社団法人日本租税研究協会 国際課税実務検討会報告書「外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）における課税上の取扱いについて」（平成26年6月）