

平成 25 年税制改正 ～法人課税に関する主要な改正点(国際編)～

5月号と6月号では、平成25年度税制改正のうち法人税に関する改正の解説を行います。6月号では国際税務に関する改正を取り上げます¹。

1. はじめに

国際税務では、外国子会社合算税制に関し無税国に所在する特定外国子会社が第三国で課された税について生じていた二重課税状態が解消されました。

また、移転価格税制に関しては、独立企業間価格を算定するための方法の一つである取引単位営業利益法において、利益指標としてペリー比を導入することが認められました。

この他、法人税ではありませんが、国際税務に関しては、日本国籍を有しない相続人等に対する相続税の課税対象が拡大されたことも注目に値します。

2. 外国子会社合算税制(タックスヘイブン対策税制)に基づく所得合算における二重課税排除

(1) 改正前の制度の概要

内国法人が、グローバル規模で事業活動を展開するとき、当該内国法人の国外の支店等に係る所得について外国政府から課税を受けている場合があります。しかし、当該内国法人は、我が国からも、全世界所得に対して課税されますから、当該国外の支店等が稼得した所得に対して、二重課税の問題が生じます。そこで、我が国の法人税法では、このような問題を解消するため外国税額控除制度が設けられており、内国法人は、外国で支払った税額分を日本の法人税額から控除することで、国際的二重課税の排除を図ることが可能です。(法法 69 条、法法令 141 条)。

この際、外国税額控除額は、下記の式により算出される金額(外国税額控除限度額)を限度とします(法法 69 条 1 項、法法令 142 条 3 項)。

$$\text{法人税額} \times (\text{国外所得金額} - \text{非課税国外所得金額}) / \text{全世界所得金額} = \text{外国税額控除限度額}$$

上記の二重課税発生の可能性は、内国法人が無税国や低税率国(いわゆるタックスヘイブン)に子会社を有して、その子会社が事業活動を行う場合であっても同じです。

すなわち、外国関係会社が次の①②のいずれかの要件に該当する場合に、当該外国関係会社(特定外国子会社等(CFC(=Controlled Foreign Company)ということもあります。))に係る所得は、外国子会社合算税制の適用を受け、日本に所在する親会社である内国法人の課税所得金額の計算上、益金とされ、課税の対象となります(租特法 66 条の 6、租特令 39 条の 14 第 1 項 2 項)。

- ① 税が存在しない国又は地域(無税国等)に本店又は主たる事務所を有する場合(無税国等に所在する特定外国子会社等)
- ② 外国関係会社の各事業年度の所得に対して課される「租税の額」²が当該所得の 20%以下である場合

この場合、特定外国子会社等が本店所在地国及び本店所在地国以外の国で納税した外国法人税(法法 69 条 1 項)は、親会社である内国法人が納めた税額とみなされ、外国税額控除によって、国際的二重課税の排除を図ることが可能です(租特法 66 条の 7 第 1 項、租特令 39 条の 18)。この場合の外国税額控除限度額の計算においては、親会社の課税所得金額の計算上益金とされた額が国外所得金額とみなされて、上記外国税額控除限度額の算定式の分子に算入されることとなります(法法令 142 条 3 項、租特令 39 条の 18 第 9 項本文)。

しかし、①の無税国等に所在する特定外国子会社等に係る益金算入額については、上記外国税額控除限度額の算定式上、非課税国外所得として国外所得金額に算入される額から除外されていたことから、当該特定外国子会社

本ニューズレターの執筆者



かとう としゆき
加藤 俊行
税理士



いまい せいすけ
今井 政介
アソシエイト
弁護士

本ニューズ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。本ニューズ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
(Tel: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

等の合算所得に対応する益金算入額については、外国税額控除を受けることができませんでした(法法令 141 条 3 項 3 号、租特令 39 条の 18 第 9 項但書)。

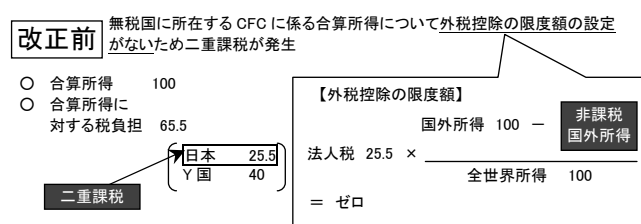
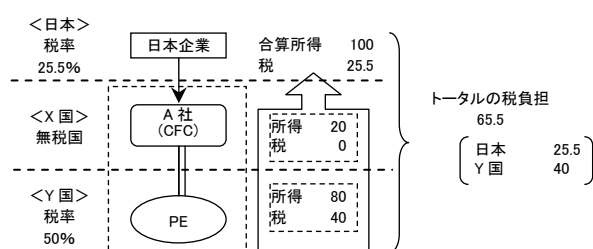
つまり、上記の外国税額控除制度による二重課税の排除の適用を受けられるのは、②の場合の外国関係会社に限られていたこととなります。

そのため、特に、下記の表でいう Y 国において A 社が負担していた税額について、二重課税の問題が生じたままになっていました。

(2) 改正の概要

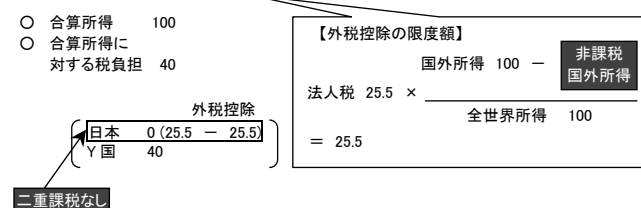
そこで、本年度の改正によって、外国税額控除限度額の計算上、無税国等に所在する特定外国子会社等が、その本店所在地国以外の国又は地域において課税を受ける場合には、当該特定外国子会社等の合算所得に係る益金算入額についても、外国税額控除限度額の算出式の国外所得金額の中に含まれることになりました(新租特令 39 条の 18 第 9 項但書)。

○ 具体例



改正後

無税国に所在する CFC であっても、CFC 所在地国以外から得る所得につき一定の税負担がある場合には外税控除の限度額の設定をすることにより二重課税を排除



(川田剛「平成 25 年度・国際課税分野の改正見込み事項」国際税務 33 巻 2013 年 3 月号 64 頁の図に修正を加えたもの)

これにより、無税国に所在する特定外国子会社について、他の第三国で納付した外国法人税がある場合で、外国子会社合算税制が適用された場合でも、外国税額控除による二重課税の排除が可能になりました。

3. 移転価格税制におけるペリー比の導入

国際的な親子関係にある会社間で、非正常対価での取引がされた場合に、その取引を独立当事者間価格で行われたものとして、通常の価格での収益を認識する制度である移転価格税制(租特法 66 条の 4)では、独立企業間価格をどのように算定するかが問題となります。今年度の改正では、その算定の方法として法令が定めるものの一つである取引単位営業利益法(問題となる取引に係る営業利益の水準と通常の取引として比較可能な取引の営業利益の水準を比較する方法)において、営業利益の水準としてペリー比(売上総利益を営業費用で割った利益率)が法令上規定されることとなりました(新租特令 39 条の 12 第 8 項 4 号 5 号、12 項 4 号 5 号)。

この改正が行われた理由としては、OECD 移転価格ガイドラインでは、ペリー比が導入され、国際ルール上も容認されていた利益水準の指標であるところ、日本では法令上、その利用による算定方法を認めていなかったため、相互協議の場面において交渉が難航する等の問題が生じていたことが挙げられています。

ペリー比による算定基準は、関連者間取引の中で、当該内国法人の果たす機能の価値が売上ではなく営業費用に比例し、かつ製造機能など他の重要な機能を遂行していない場合、例えば、商社等の販売サービス活動に係る利益率を検証する場合に有効な利益水準の指標であると考えられていますが、商社以外の会社でも、移転価格課税の問題が生じたとしても、検証に耐えうるような価格設定を行うために、どのような取引形態の場合には、ペリー比を用いた価格設定を行うべきかという角度からの検討も改めて必要になってくるものと思われます。

4. 日本国籍を有しない相続人に対する課税

(1) 改正前の制度の概要

相続税及び贈与税の納税義務者は①居住無制限納税義務者②非居住無制限納税義務者③制限納税義務者に区分されます。①②は無制限、すなわち、相続又は贈与に係る国内財産及び国外財産全てが課税対象となっています。

これに対し、③は制限、すなわち、国内財産のみが課税対象となります(相法1条の3、1条の4、2条、2条の2)。

ここで、国内に住所を有する被相続人又は贈与者(被相続人等)から、相続又は贈与(遺贈を含む。以下同じ。)により財産を取得した者(相続人等)のうち、日本国籍を有しない者の場合には、③として、下記表にあるとおり、国外財産については課税対象となっておりません。

(2) 問題点

しかし、相続人等が国外に居住している場合において、その相続人等が日本国籍を有するときは、国外財産についても課税されるのに対し、日本国籍を有しないときは課税されないことから、子や孫等に外国籍を取得させることによって、国外財産への課税を免れる租税回避事例が報告されていました。

(3) 改正の概要

そこで、本年度の改正によって、日本国内に住所を有しない個人で日本国籍を有しない相続人等が、日本国内に住所を有する被相続人等から相続又は贈与により取得した国外財産について、相続税又は贈与税の課税対象とされました。

ただし、これは当該相続又は贈与に係る被相続人等が相続開始又は贈与の時点で日本国内に住所を有していた場合に限られます(新相法1条の3、1条の4)。

この改正は、平成25年4月1日から適用(改正法附則11条)されているため、それ以後に、日本国籍を有さず、日本国内に住所を有しない相続人等が相続又は贈与による財産の移転を受ける場合のように、一見日本との関係が薄いと思った場合でも、課税を受ける可能性があるのご留意下さい。

【相続税・贈与税の納税義務の範囲(改正前)】

被相続人 贈与者		相続人 受贈者	国内に 居住	国外に居住			
				日本国籍あり		日本 国籍 なし	
		5年以内に国 内に住所あり		左記 以外			
国内に居住		国外財産 国内財産 ともに課税					国内財 産のみ に課税
国外に 居住	5年以内に国 内に住居あり						
	上記以外						

(注) 上図の破線内は、米英独仏等においては国外財産にも課税。

(平成24年11月14日配布税制調査会資料に修正を加えたもの)

以上

- 1 本稿では、法令については以下のとおり略記します。法人税法⇒法法、法人税法施行令⇒法法令、租税特別措置法⇒租特法、租税特別措置法施行令⇒租特令、相続税法⇒相法、相続税法施行令⇒相法令。なお、「新」と付く場合は、平成25年度改正後の規定を指します。
- 2 なお、ここでの「租税の額」は、第三国にある当該外国関係会社の負っている税負担も加算して20%以下かどうかが実質的に判断されることになるので、②の場合、負担の割合によっては特定外国子会社等とはならず、そもそも外国子会社合算税制の適用がない場合もあります。

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・税務アドバイスの携わる弁護士・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か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) 東京都港区赤坂1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711~9714

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2013