

外国子会社配当益金不算入制度と移転価格税制

1 はじめに

平成 21 年 4 月から、「外国子会社配当益金不算入制度」に関する法令が施行されることになり、日本企業が外国の子会社から受領する配当に関する税制が変わることになりました。この制度により、これまでの「間接外国税額控除制度」は廃止され、またタックスヘイブン税制についても必要な改正が行われています。

これまでの「間接外国税額控除制度」では、日本での課税の控除を受けるために申告が必要であり、制度が複雑で事務負担が大きくなっていました。「外国子会社配当益金不算入制度」は、制度を簡素化し、国内親会社への資金還流促進を図ることを目的としています。

この「外国子会社配当益金不算入制度」について、従来の制度及びタックスヘイブン税制の改正の点も踏まえ、基本的な概略を解説します。また、移転価格税制との関係も再度検討する必要がありますので、その点についても触れたいと思います。

2 これまでの制度

外国子会社における営業により利益が発生した場合、外国子会社に対しては現地での課税が発生します。外国子会社が日本にある内国親会社へ配当を行うと、さらに配当課税が課せられることとなります。

一方、内国法人からの配当の場合、配当額の 50%は益金不算入とされています（法人税法 23 条 1 項¹）。内国法人同士の配当課税については、個人株主が最終的に配当を受け取るときに、その受取配当に対し課税をするという考え方によるものです²。

反対に、外国子会社からの配当については上記措置の適用がありませんので、外国子会社が利益をあげたとき、外国においてその利益に課税され、さらに内国親会社への配当にも国内で課税されるという二重の課税が発生することとなります。そこで、従来、「間接外国税額控除制度」という制度により、一定の要件を充たした場合には、右二重課税を防止する措置がとられてきました。具体的には、配当に対する外国での源泉課税を受ける前の配当額に相当する金額を内国親会社の益金とみなし、その益金の額を基準として内国親会社の税額を決定した上で、外国で課税された金額分を控除した額が実際に課税されることになっていました（旧法人税法 69 条 8 項、13 項、28 条）。この制度は、上記法人税法 23 条 1 項における個人株主の受取配当に課税するという考え方とは、制度趣旨を異にするものです（後掲「法人税法平成 20 年度版」174 頁）。

¹ 関係法人株式等及び連結法人株式等にかかる配当は全額が益金不算入となる（法人税法 23 条 1 項、2 項）。

² 規定が置かれた当初は、法人株主の受け取る配当には全額非課税であった。

3 平成 21 年改正

平成 21 年税制改正により、「外国子会社配当益金不算入制度」が導入されました（法人税法 23 条の 2）。具体的には、外国子会社から内国親会社に配当される金額のうち 95%にあたる額は、内国親会社の益金に算入しないこととされています。この制度が適用されるのは、内国親会社が外国法人の発行済み株式総数の 25%以上³の株式を 6 ヶ月以上保持している場合に限られます（法人税施行令 22 条の 3）。

なお、益金に算入しないのは 95%ですので、残り 5%は課税対象となります。この 5%とは、内国親会社が配当を得るために費やしたコストの配当額に対する割合に当たると考えられます。すなわち、内国親会社が配当を得るために、その配当額の 5%のコストがかかると仮定すると、そのコストは内国親会社の損金として計算され、内国親会社に対する課税額を減少させることとなりますが、配当全額を益金に算入しないとすれば、配当を得るためのコストは計上するのに、そのコストに対応する益金（受取配当の額）は計上しないという形になり、国内親法人に二重の利益を与えてしまう結果となるからです。二重の利益を防止するためには、配当を得るためのコストを損失に計上しないという方法が考えられますが、制度の簡易化のため、コストとして配当額の 5%にあたる額を益金に算入することにより調整を図ることになっています。

「外国子会社配当益金不算入制度」が採用された結果、益金不算入となる配当に関しては、外国での課税額は損金に算入されないことになり（法人税法 39 条の 2）、また、直接外国税額控除の対象にもならないことになりました（法人税施行令 142 条の 3 第 7 項 3 号）。

「外国子会社配当益金不算入制度」は、平成 21 年 4 月 1 日以降に開始する事業年度において受ける配当に対して適用され、それ以降外国子会社からの配当には課税されないこととなりますので、二重課税防止のための「間接外国税額控除制度」は廃止されました。

4 両制度の具体的相違点

平成 21 年改正前と改正後の違いについて、具体的な数字をあてながら、国内親会社への課税額がどのようになるかみていきます。

外国子会社が 100 の利益を得て、その全額を内国親会社へ配当する場合、日本での法人税率を 40%、外国で負担する全ての税率を 30%と仮定して計算します。

改正前には、まず外国で利益 100 の 30%である 30 が課税される。そして、日本では、外国での課税前の 100 の益金があるとして税額を決定するため、まずは、100 の 40%である 40 が暫定的な課税額となります。この額から外国で納税された 30 を控除するため、最

³ ただし、別途、持株割合が条約で定められている場合がある。たとえば、フランスの子会社であれば 15%、米国・オーストラリアの子会社であれば 10%以上でよい。なお、米国の子会社については、発行済み株式でなく、議決権ある株式の 10%以上であるなど、詳細な要件は確認する必要がある。

最終的に内国親会社に課税されるのは、40 から 30 を控除した 10 となります。改正前の負担する課税総額は結局 40 となり、割合としては 40%の税負担となります。

外国での課税： $100 \times 30\%$

日本での課税： $100 \times 40\% - 30$

課税総額： $30 + 10$

改正後は、外国での課税は従前と変わりません。内国親会社が受ける配当額は外国での税引き後の額である 70 となり、70 のうち 5%のみについて 40%の課税がされるため、最終的には 70 の 5%である 3.5 に 40%を乗じた 1.4 が内国親会社への課税額となります。すなわち、改正後において、負担する課税総額は 31.4 となります。

外国での課税： $100 \times 30\%$

日本での課税： $70 \times 5\% \times 40\%$

課税総額： $30 + 1.4$

以上のように、改正前と後では、計算の仕方が異なるため、最終的に納めることになる課税総額も異なることとなります。

5 タックスヘイブン税制

(1) タックスヘイブン税制とは

タックスヘイブンとは、税負担が著しく低い国や地域をいいます。タックスヘイブンに子会社を置く場合、利益をその子会社に留保させることにより、タックスヘイブンでの低い税負担を負うのみで、実質的には課税の繰り延べが可能となります。外国子会社に利益を留保させることにより、本来、課されるべきときに課せられる税金を逃れ、内国親会社に損失が生じたときに外国子会社から内国親会社に留保していたキャッシュを還流して内国親会社の利益を現実化させることや、課税を受けないまま外国子会社から再投資することなどにより、適正な課税が妨げられ、公平な税徴収が害される危険性があります。このような租税回避に対抗するための措置がタックスヘイブン税制であり、日本では租税特別措置法（以下「租特法」という）により措置がとられています。

内国法人が、タックスヘイブンに一定の要件を充たす外国子会社を有している場合、その外国子会社で留保された所得金額に一定の調整を加えた金額を、内国法人の益金に算入することにより、外国子会社において利益留保を図ることを防止することとなります（旧租特法 66 条の 6）。この制度によって、外国子会社に留保された所得も含めて、内国法人が課税を受けることとなります。

(2) これまでの二重課税防止

タックスヘイブン税制は、外国子会社はその所得を留保した場合に、その留保された額を内国親会社の益金に算入することになりますが、そのままでは外国子会社から内国親会社へ留保所得が還流された場合に、還流時に再び課税され二重課税が生じてしまうおそれがあります。タックスヘイブン税制が公平適正な税徴収を目的とするものですので、この制度により不当な二重課税が生じないように措置が施されています。

すなわち、そもそも益金に算入されるのは外国子会社に留保された所得のみであり、外国子会社に所得を留保せずにそのまま内国親会社に対する配当等により還流した場合には、その配当額は益金に算入されないこととされています（旧租特法 66 条の 6 第 1 項、旧租特法施行令 39 条の 16 第 1 項）。また、いったん外国子会社に所得が留保されていたとしても、その後、内国親会社に対し配当等が行われる場合には、その配当の額のうち、既往 10 年以内の各事業年度でその内国親会社において益金算入された課税対象留保金額からあてられてものとして計算した金額を損金の額に算入するという措置により、二重課税の発生が防止されています（旧租特法 66 条の 8）。

（3）平成 21 年改正

しかしながら、上記のように、平成 21 年に「外国子会社配当益金不算入制度」が導入された結果、そもそも外国子会社からの配当が（5%を除いて）益金に算入されないことになり、上記旧租特法 66 条の 6 第 1 項によれば、外国子会社はその所得を留保せずに、内国親会社に配当として還流する場合には、その配当額は内国親会社の益金に算入されないことになります。すなわち、「外国子会社配当益金不算入制度」及び旧租特法 66 条の 6 第 1 項によると、外国子会社が所得を留保せずそのまま内国親会社に配当した場合は、配当に対する課税がない上に、タックスヘイブン税制に基づく内国親会社への益金算入もされないこととなりますので、内国親会社は、タックスヘイブンでの著しく軽微な税負担しか負わない結果となってしまいます。

そこで、旧租特法 66 条の 6 第 1 項の改正により、外国子会社はその所得を留保せず、内国親会社へ配当するとしても、タックスヘイブン税制が適用され、配当したか否かに関わらず、外国子会社の所得を内国親会社の益金として算入することになりました⁴。

これまでの制度では、外国子会社が所得を配当した場合は、内国親会社の通常の益金として課税し、外国子会社が所得を留保した場合は、内国親会社の益金に合算して課税していましたが、今回の改正により、外国子会社が所得を配当するか留保するかに関わらず、外国子会社の所得を内国親会社の益金に合算して課税する制度に一本化されています。

⁴ ただし、外国子会社配当益金不算入制度の適用要件を充たさないものの、タックスヘイブン税制の適用は受けてしまう場合もありうる。この場合には、外国子会社から受け取る配当に課税がかかってしまう上に、外国子会社の所得が内国親会社の益金に算入されてしまい、二重課税が発生することになる。したがって、このような場合には、配当を受領した事業年度の開始前 10 年以内に開始した事業年度に所得の合算が行われている場合、合算所得の額に達するまでの部分については益金の額に算入しないことになった（租特法 66 条の 8 第 1 項 2 項）。

6 移転価格税制

(1) 移転価格税制とは

国内の会社が特殊関係にある国外の会社⁵と取引する場合（以下「国外関連取引」という。）において、その取引の価格を調整することにより、恣意的に一方の利益を他方に移転させることが可能となります。このような取引により、一方の会社の利益が圧縮され、適切な課税が害される可能性が出てきます。

例えば、国内の会社が利益を 100 有している場合に、本来 10 の商品を外国の会社から 100 で購入する、又は、本来 100 の商品を外国の会社に対し 10 で売却すると、国内の会社は 90 の損失を意図的に作り出すことができますので（90 の利益を外国の会社へ移転させる）、国内の会社の利益が圧縮され、国内の会社の利益は 10 となり、その額を基準として国内での課税額が決まることとなります。このような取引により利益が圧縮される結果、国内では、本来 100 を基準として課税額が算定されるはずであったのに、圧縮された 10 を基準とした額しか課税できないことになってしまい不公平な結果となります。

一方、移転価格税制では、国内の会社の利益を圧縮するために通常より多額の支払いをした場合、その支払額と通常支払うべき価格の差額は損金の額に算入しないことになっています。また、国内の会社の利益を圧縮するために通常より少額の支払いを受けた場合には、その受領した額と通常受領するべき価格の差額を益金に算入することになります。すなわち、通常支払うべき価格又は通常受領するべき価格を実際になされた取引価格とみなして課税するということとなります（租特法 66 条の 4 第 1 項）。

なお、国内の会社に利益が移転される場合には、国内の課税権になんら支障を与えるものではありませんので、移転価格税制の適用はありません。

このような移転価格税制の下では、利益を不当に圧縮した国内の会社は圧縮される前の利益を基準として課税されますが、一方で、利益の移転を受けた外国の会社は、その移転利益を含めた利益を基準として課税を受けることとなります。このように、移転された利益相当額に対して、国内及び外国で二重に課税がかけられることになる。このような二重課税は、相互協議等により回避されることとなります⁶。

(2) 独立企業間価格⁷

移転価格税制において課税額の基準となる通常支払うべき価格又は通常受領するべき価格（通常の取引価格）は、独立企業間価格といわれています。

独立企業間価格とは、国外関連取引の本来あるべき取引価格を表す概念であり、具体的

⁵ 特殊関係の意義については、租特法施行令 39 条の 12 第 1 項に規定が置かれている。

⁶ 相互協議とは、移転価格税制の適用により二重課税を受けた当事者の申立により、居住地域と源泉地国が国家間で協議を図り、二重課税を排除するための制度である。この制度は、租税条約に基づくものであるから、条約締結国間でしか認められない（後掲「Q&A 移転価格税制」387 頁以下）。

⁷ 本稿では、典型的な取引である棚卸資産の販売又は購入について説明を加える。

には、移転価格税制の適用対象となる国外関連取引と同様の状況下においてなされた第三者間取引による場合の取引価格をいいます。この独立企業間価格が国外関連取引の取引価格とみなされる価格であり、この価格と実際に行われた取引の差額が、移転価格税制における損失不算入額及び益金算入額となります。

独立企業間価格の算定方法は、原則として、独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法の3つの基準があります（基本三法、租特法66条の4第2項）⁸。

独立価格比準法とは、特殊の関係にない第三者との同等条件下での取引価格を独立企業間価格とする方法です。

すなわち、Xが特殊関係にないZに一定の物を100で販売したならば、独立企業間価格の算定対象となる取引としてなされたXから特殊関係にあるYへの販売について、その独立企業間価格も100となります。

再販売価格基準法とは、国外関連取引の買手が、第三者に右取引で得た物を再販売したときの価格から、通常の利潤を控除した額を、独立企業間価格とする方法です。この通常の利潤は、特殊関係にない第三者間取引を基準として算定されます。

具体例を挙げると、それぞれがまったく特殊関係にない状態にあるABCの間において、BがAから90で購入した物をCに対し120で再販売したとすると、Bは一連の取引から30の利潤を得ていることになり、ABC間すなわち特殊関係にない状態の者の間での通常の利益率は25%（利益（30）／再销售价格（120））となりますので、この25%が控除されるべき通常の利潤の算定基準となります。

YがXから国外関連取引により購入した物を、YがYと特殊関係にないZに160で再販売したとすると、XY間の独立企業間価格は、160から25%の利益率により算定した額である40を控除した120となります。

原価基準法とは、国外関連取引の売手が第三者から取得したときの原価に通常の利潤を加算した額を、国外関連取引により買手へ販売した価格、すなわち、独立企業間価格とする方法です。この通常の利潤も、特殊関係にない第三者間の取引を基準として算定されます。

具体例を挙げると、それぞれがまったく特殊関係にない状態にあるABCの間において、BがCに対し120で販売した物を、BがAから原価90で購入していたとすると、Bは30の利潤を加えてCに販売していることになり、その利益率は約33%（利益（30）／原価（90））となりますので、この利益率が加算されるべき通常の利潤の算定基準となります。

XがYに対して国外関連取引により販売した物を、XがXと特殊関係にないZから原価120で購入したとすると、XY間の独立企業間価格は、120に約33%の利益率により算定した額である40を加算した160ということになります。

以上の基本三法が、独立企業間価格を算定する原則的な方法ですが、これらの方法には

⁸ 基本三法が適用できない場合に限り、利益分割法、取引単位営業利益法及び取引単位営業利益法に準ずる方法が用いられる。

それぞれ独立企業間価格を算定する上で比較対象となる取引（比較対象取引）が存在しません。

比較対象取引を決めるときには、棚卸資産の種類、取引段階、取引数量、契約条件等を考慮し（租特法基本通達 66 の 4 (2) -3）、比較対象が複数ある場合には取引にかかる価格又は利益率等の平均値を用いることができます（事務運営指針（以下「指針」という。）3-3）。

取引に移転価格税制上問題があるかどうかを調査するにあたっては、(イ) 複数の比較対象取引における利益率の範囲内に国外関連取引の利益率が含まれるかどうかを検討すること、(ロ) 価格が相当変化することにより単年度の事業年度のみでの国外関連取引の利益率を基準とするべきでない場合には、合理的期間内での平均的な利益率を基準として、移転価格税制の適用の有無を検討することが、その指針とされています（指針 2-2）。

(3) 外国子会社配当益金不算入制度との関係

外国子会社配当益金不算入制度により、外国子会社の利益を国内親会社に還流する方法として、外国子会社から国内親会社へ配当を行うという方法がとられることとなります。配当への課税がある「間接外国税額控除制度」の下では、国内親会社から外国子会社へ移転価格税制が適用されるべき取引が行われても、その外国子会社の利益が国内親会社へ配当という形で還流されていれば、結局国内での納税がなされることとなりますので、税務当局にとっては、厳格に移転価格税制に関する調査及び更正を行うインセンティブは低かったと言えます。一方、「外国子会社配当益金不算入制度」が適用になることで、外国子会社からの配当に対して日本で課税がなされないこととなりますので、移転価格税制が適用されるべき取引によって外国に利益が移転した場合、外国子会社からの配当に対して課税することができず、結果として日本における課税を行うことができなくなってしまいます。

このため、税務当局としては、国内親会社と外国子会社との取引に対する移転価格税制に関して、厳格に調査及び更正を行う態度を示す可能性があります。

(4) 移転価格税制に対する注意点

税務当局の移転価格税制に関する態度が厳格になる可能性があることから、「外国子会社配当益金不算入制度」の下では、移転価格税制に対する注意が一層重要となってきます。その結果、国外関連取引の取引価格が独立企業間価格と比べ過少ないし過大になっていないかの確認及び過少ないし過大になっていないことを示す書類の整備⁹が必要となります。

そして、独立企業間価格の算定方法及び調査に関する指針から、国外関連取引に当たっては、①国外関連取引を行う企業が特殊な関係にない法人と比較対象取引を行っている場合、少なくとも、比較対象取引の中で最も低い利益率と同等の利益率で国外関連取引を行うべきであり、②国外関連取引を行う企業が他に比較対象取引を行っていない場合には、他社の同様の取引に関する利益率と同等の利益率で国外関連取引を行うべきと考えられま

⁹ 内国法人は、国外関連取引に関して税務当局からの要求に対し、関連する帳簿等の書類を提出する義務を負う（租特法 66 条の 4 第 7 項 8 項）。

す。もちろん、他社の利益率が確認できない場合もありますが、その場合、事前確認の制度（納税者が税務当局に申し出た独立企業間価格の算定方法等について、税務当局がその合理性を検証し確認を与えた場合には、納税者がその内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税を行わない制度）の利用についても検討が必要になります。

このように、国外関連取引と同様の取引の利益率に配慮した国外関連取引の利益率の策定、または税務当局との事前確認の制度の利用により、通常多大な追徴課税が課される移転価格税制の適用の危険性を排除する必要があります。

7 おわりに

以上のとおり、外国子会社からの配当に関して改正が行われ、それに関連するタックスヘイブン税制に関しても必要な改正が行われています。また、今回の改正に伴い、課税当局が移転価格税制についての調査を厳格に行う可能性があります。企業としては、移転価格税制について、外国子会社との取引価格が適正であるかを本稿で説明した点を中心に改めてチェックする必要があると考えられます。

8 参考文献

本稿で挙げた文献に加え、全体に関して以下の文献。

「法人税法 平成 20 年度版」169 頁以下、663 頁以下（中央経済社、渡辺淑夫著）

「海外子会社からの資金回収に関する税務」（岡本高太郎著、「The Lawyers July 2009」16 頁以下）

「外国子会社配当益金不算入制度創設による国際税務戦略への影響」（関谷浩一、西田宏之著、「税務公報 2009. 4」170 頁以下）

「Q&A 移転価格税制」（税務経理協会、佐藤正勝編著）

「早見一覧 移転価格税制のポイント」（財経詳報社、川田剛著）

【執筆者：弁護士 栗林 勉】