

## はじめに

本書は、外国子会社合算税制（タックス・ハイブン対策税制）に関して、解説を行うもので、平成24年に発刊した初版の改訂版（第二版）となっています。

初版においては、第1部を「外国子会社合算税制の沿革と変遷」、第2部を「諸外国における外国子会社合算税制」、第3部を「外国子会社合算税制の仕組み」とし、第4部を「外国子会社合算税制に係る法令・通達の構造」としていましたが、第二版においては、初版の第2部と第4部を削除し、第3部の中の第2章の「申告書別表の記載手順及び記載要領」及び第3章の「外国子会社合算税制における計算例と申告書別表の記載例」を削除した上で、新たに第3部として「質問と回答及び解説」を追加しました。

初版の第2部は、今井正輝さんが米国とドイツにおける法令の条文等の原文を読んで書いてくれたところでしたので、何とか残したいと考えていたのですが、内容の更新作業の大変さを考えると、第二版では、削除することとせざるを得ませんでした。また、第二版では、初版の第3部の中の第2章と第3章についても、一応、削除することとはしましたが、これらについては、第二版の読者の方々の感想をお伺いするなどしながら、次の第三版以降で復活させるか否かを判断したいと思っています。

第二版では、第3部の「外国子会社合算税制Q & A」が全体の頁数の半分近くを占めることとなっており、これが初版と第二版の最も大きな違いということになります。

筆者は、本税制に関しては、東京国税局調査第一部調査審理課に勤務をしていた頃から、常々、条文の解釈の深度が浅すぎるために誤った取扱いとなっているものが余りにも多すぎると感じていたと

ころですが、この1、2年の間の税理士業務において、本税制の条文の解釈等に関してご質問を受けることが数件重なり、それらのご質問が従来から誤った取扱いとなっているところや取扱いが明確になっていなかったところに関するものであったことから、これを機に、多くの方々から既にご質問を頂いたものや新たにご質問を頂いたものについてまとめてQ & Aの形式で深度のある条文解釈等を示すこととさせて頂こうと考えたことで、第3部の頁数が多くなることとなりました。

このQ & Aには、従来の解釈と当てはめとは異なることを述べたものやこれまで語られてこなかったことを述べたものなどが含まれており、これらは、今後、本税制の実務に影響を与えることになるはずです。

また、様々な事情から今回のQ & Aに掲載しなかったものもありますので、次の第三版では、これらのQ & Aへの掲載についても、改めて、検討したいと考えています。

本税制に関しては、他の税制以上に、誤りや疑義がある解釈と当てはめを一掃するという姿勢で臨まなければならないという状態にあることは、間違いありません。

そういう点では、本書は未だ道半ばということにはなりますが、そのような事情にありつつも、本書には、読者の方々から新たな気付きを得たと言ってもらえるところが少なからずあるはずです。

ところで、本書に関しては、日本税制研究所の「著者コラム」欄において、著者による対談を掲載するとともに、本税制の法令・通達等の発刊後の改正等の情報、本税制に関する判決や裁決の評釈などを適宜の時期に掲載する予定としています。

このため、この「著者コラム」欄の掲載記事についても、本書とともに、読者の方々に参考として頂けるものと考えています。

このような本書が、本税制の実務に携わる皆様方、その勉強を志す皆様方、その税務調査・審理事務に携わる皆様方などの日々の実務や勉強等にお役に立つようであれば、幸いです。

最後になりましたが、本書の著者の方々と本書の執筆にご協力をして頂いた多くの方々に、ここで改めて感謝の意を表するとともに、本書の出版にご尽力を頂いた法令出版の皆様方に、改めて御礼を申し上げます。

令和6年2月

著者を代表して  
日本税制研究所 代表理事  
税理士 **朝長 英樹**

## 目次

### 第1部 外国子会社合算税制の沿革

1 昭和53年度改正	
—「タックス・ヘイブン対策税制」の創設—	5
(1) 特定外国子会社等の留保金額の益金算入	7
(2) 二重課税の調整	8
2 昭和60年度改正	
—支払配当控除の制限及びみなし本店所在地の導入等—	9
(1) 支払配当控除の制限	10
(2) 配当基準の撤廃	10
(3) みなし本店所在地の概念の導入	10
(4) 課税済配当等の額の計算の特例	11
(5) 二重課税の排除	12
3 昭和63年度改正	
—「タックス・ヘイブン対策税制」における外国税額 控除制度関係の改正—	13
(1) 課税対象留保金額に係る外国税額控除の制限	13
(2) 特定外国子会社等からの配当等に係る間接外国税額 控除制度の廃止	13
(3) 非課税国外所得の2分の1の国外所得からの除外	14
(4) 軽課税国等の指定の拡大	14
4 平成3年度改正	
—みなし本店所在地の改正等—	14
5 平成4年度改正	
—軽課税国指定制度の廃止等—	15
(1) 軽課税国指定制度の廃止	15
(2) みなし本店所在地の廃止	16
(3) 適用法人の株式保有割合要件の10%以上から5% 以上への引下げ	16
(4) 無議決権株式を発行している場合の外国関係会社 の範囲の見直し	16
(5) 国外所得から控除する非課税所得割合の引上げ	16
6 平成5年度改正	
—保険会社に係る特定外国子会社等の判定の見直し等—	17
7 平成7年度改正	
—保険業に係る非関連者基準の判断基準の明示—	17
8 平成10年度改正	
—請求権のない株式を発行している場合の外国関係会社 等の判定基準の見直し—	18
9 平成17年度改正	
—人件費10%控除規定の導入等—	19
(1) 直接人件費10%控除措置の導入	19
(2) 課税済留保金額の損金算入期間の5年から10年へ の延長	19
(3) 未処分所得の計算に係る欠損金の繰越期間の5年 から7年への延長	20
(4) 外国関係会社等の判定における特殊関係者の範囲 の拡大	20
(5) 課税対象留保金額の計算の見直し	20
(6) 特定外国信託に係る所得の課税の特例の創設に伴う 規定の整備	20
10 平成18年度改正	
—配当の範囲等の明確化及び支払回数制限の撤廃—	21

(1) 配当の範囲、留保所得から控除するタイミングの 明確化	21	(4) 資産性所得合算課税制度の導入	27
(2) 配当の支払回数の制限の撤廃への対応	21	(5) 間接配当の二重課税調整の拡充	28
11 平成19年度改正		15 平成23年度改正	
— 議決権及び請求権の異なる株式を発行している場合 の外国関係会社等の判定基準の見直し等 —	22	— トリガー税率判定計算上の受取配当に係る持株割合 要件等の廃止 —	28
(1) 議決権及び請求権の異なる株式を発行している場合 外国関係会社等の判定基準の見直し	22	(1) トリガー税率判定計算上の受取配当に係る持株割 合要件等の廃止	29
(2) コーポレート・インバージョン対策合算税制の創設	22	(2) 所得の金額がない場合のトリガー税率の判定の明確化	29
12 平成20年度改正		(3) 適格現物分配規定の取扱いの明確化	29
— 適用法人の判定における同族株主グループの範囲の 拡充等 —	23	(4) 事業持株会社に係る適用除外基準の判定	30
(1) 適用法人の判定における同族株主グループの範囲 の拡充	23	(5) 資産性所得合算課税における株式等の持株割合に 係る判定時期	30
(2) 非関連者基準に係る関連者範囲の拡充	24	(6) 剰余金の配当等に係る特定所得の金額	30
13 平成21年度改正		(7) 債券の利子に係る特定所得の金額	30
— 外国子会社配当益金不算入制度の創設に伴う見直し 等 —	24	(8) 債券の償還差益に係る特定所得の金額	31
(1) 合算対象の計算における配当等の額の不控除等	24	(9) 株式等及び債券の譲渡益に係る特定所得の金額	31
(2) 特定外国子会社等から受ける配当等の益金不算入等	25	(10) 特許権等の使用料等に係る特定所得の金額	31
14 平成22年度改正		(11) 部分適用対象金額に係るデミニマス基準の判定	31
— トリガー税率の引下げ・資産性所得合算課税の導入 等 —	26	(12) 国外所得金額から非課税国外所得の除外	32
(1) トリガー税率の25%以下から20%以下への引下げ	26	16 平成24年度改正	
(2) 適用法人の株式保有割合要件の5%以上から10% 以上への引上げ	26	— 二重課税調整における間接配当等の計算の見直し —	32
(3) 適用除外基準の見直し及び直接人件費10%控除措 置の廃止	27	17 平成25年度改正	
		— 外国税額控除限度額の計算における国外所得金額 の見直し —	33
		18 平成27年度改正	
		— トリガー税率の変更等 —	33
		(1) トリガー税率の変更	33
		(2) 統括会社等の範囲等の見直し	33

(3) 適用除外基準の適用手続要件に係る宥恕規定の措置	33	見直し	40
(4) 外国子会社配当益金不算入制度の改正に伴う見直し	34	(3) 一定の外国関係会社のキャッシュ・ボックスへの追加	41
19 平成28年度改正		(4) 租税負担割合、基準所得金額等の計算方法の整備	41
—英国ロイズ市場への対応等—	34	(5) 部分合算課税の対象となる特定所得への保険所得の追加	41
(1) 適用除外基準における適用方法の調整	34	(6) 部分合算課税の対象となる異常所得の整備	41
(2) 課税対象金額等に係る外国税額計算の調整	35	(7) 配当等に係る二重課税調整の当初申告要件の緩和	41
20 平成29年度改正		23 令和2年度改正	
—所得の内容等に応じて租税回避リスクを把握する考え方を中心とした制度の見直し—	35	—特定目的会社等が合算課税を受ける場合の二重課税調整措置の整備等—	42
(1) トリガー税率の廃止	36	(1) 特定目的会社等が合算課税を受ける場合の二重課税調整措置の整備	42
(2) 制度の適用を受ける内国法人等の範囲の見直し	36	(2) 部分合算課税の対象となる受取利子等の範囲の見直し	42
(3) 外国関係会社の範囲の見直し	36	24 令和3年度改正	
(4) 特定外国関係会社に係る会社単位の合算課税制度の創設	37	—二重課税調整規定の適用を受ける外国源泉税等に係る損金算入額の制限—	43
(5) 適用除外基準から経済活動基準への変更	37	25 令和4年度改正	
(6) 受動的所得の部分合算課税制度の整備	37	—特定保険外国子会社等に係る対象法人の範囲の拡充—	43
(7) 適用免除規定の整備	38	26 令和5年度改正	
21 平成30年度改正		—特定外国関係会社に係る適用免除となる租税負担割合の引下げ（30%未満から27%未満に変更）等—	43
—一定の株式譲渡益の適用対象金額からの除外等—	38	(1) 特定外国関係会社に係る適用免除となる租税負担割合の引下げ	44
(1) 一定の株式譲渡益の適用対象金額からの控除	38	(2) 部分対象外国関係会社に係る確定申告時の書類添付義務の緩和と書類保存義務規定の創設	44
(2) 無税国に所在する外国関係会社の租税負担割合計算の明確化	39	27 タックス・ハイブزن国等との租税協定	44
(3) 外国金融子会社等に係る要件等の見直し	39		
(4) 地方税の二重課税の調整	40		
22 平成31年（令和元年）度改正			
—ペーパーカンパニーの範囲の見直し等—	40		
(1) ペーパー・カンパニーの範囲の見直し	40		
(2) ペーパー・カンパニーの判定における保険特例の			



## 第2部 外国子会社合算税制の仕組み

第1節 合算課税の対象となる外国法人	51
1 外国関係会社の範囲	51
2 保有割合50%超の外国法人	53
(1) 株式等保有割合が50%超の外国法人	53
(2) 議決権保有割合が50%超の外国法人	57
(3) 請求権保有割合が50%超の外国法人	57
3 被支配外国法人	57
(1) 実質支配関係の概要	58
(2) 支配をしている場合から除かれる場合	60
(3) 実質支配関係から除かれる関係	62
4 特定外国金融機関	64
第2節 外国子会社合算税制度の適用を受ける	
内国法人（納税義務者）	66
1 合算課税の適用を受ける内国法人の範囲の概要	66
2 株式等保有割合等による納税義務者の判定	67
(1) 株式等保有割合	67
(2) 議決権保有割合	71
(3) 請求権保有割合	71
3 実質支配関係による納税義務者の判定	72
4 同族株主グループによる納税義務者の判定	73
5 納税義務者の判定時期	77
第3節 租税負担割合	78
1 法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社以外の外国関係会社の租税負担割合	78
(1) 租税負担割合の計算式	78
(2) その他の留意事項	87
2 法人の所得に対して課される税が存在しない国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社の租税負担割合	91
(1) 租税負担割合の計算式	92
(2) 無税国に所在する外国関係会社が企業集団等所得課税規定の適用を受ける場合の留意点	93
3 外国関係会社が企業集団等所得課税規定の適用を受ける場合の租税負担割合	94
(1) 導入の経緯	94
(2) 租税負担割合を計算する場合の所得の金額（租税負担割合の計算式の分母）	100
(3) 租税負担割合を計算する場合の外国法人税の額（租税負担割合の計算式の分子）	101
(4) 簡便的な計算方法	104
第4節 特定外国関係会社（会社単位の合算課税）	113
1 概要	113
2 ペーパー・カンパニー	114
(1) ペーパー・カンパニーの意義	114
(2) ペーパー・カンパニーの判定における実体基準	116
(3) ペーパー・カンパニーの判定における管理支配基準	123
(4) ペーパー・カンパニーの範囲から除外されるその他3類型	127
(5) ペーパー・カンパニー該当性の推定	154
3 事実上のキャッシュ・ボックス	154

(1) 「事実上のキャッシュ・ボックス」とは	155	(2) 本店所在地国の法令による基準所得金額の計算	262
(2) 事実上のキャッシュ・ボックスに分類される		4 適用対象金額の計算	268
外国金融子会社等	156	(1) 繰越欠損金の控除	269
(3) 事実上のキャッシュ・ボックスに分類される		(2) 納付法人所得税の額の控除	273
清算外国金融子会社等	157	(3) 適用対象金額の計算における通貨単位について	274
4 保険に係る事実上のキャッシュ・ボックス	158	5 課税対象金額の益金算入	275
5 ブラック・リスト国に所在する外国関係会社	164	(1) 概要	275
第5節 対象外国関係会社（会社単位の合算課税）	166	(2) 請求権等勘案合算割合	276
1 対象外国関係会社の意義	166	(3) 請求権等勘案保有株式等	277
2 経済活動基準	166	(4) 請求権等勘案間接保有株式等	277
(1) 事業基準	166	(5) 請求権等勘案合算割合の留意事項	280
(2) 実体基準	182	(6) 益金算入する事業年度	280
(3) 管理支配基準	185	(7) 課税対象金額の円換算	281
(4) 非関連者基準又は所在地国基準	188	第7節 部分対象外国関係会社に対する課税	
第6節 適用対象金額と課税対象金額の計算	209	（受動的所得の合算課税）	284
1 概要	209	1 受動的所得の合算課税の概要	284
2 基準所得金額の計算	210	2 部分対象外国関係会社の意義	288
(1) 本邦法令によって計算する方法	212	3 特定所得の金額、部分適用対象金額及び部分課税	
(2) 本店所在地国の法令によって基準所得金額を		対象金額の計算	289
計算する方法	244	(1) 特定所得の金額の基因となる収益の額	289
(3) 控除対象配当等の額の控除	253	(2) 特定所得の金額の計算	312
(4) 計算方法の継続適用	261	(3) 部分適用対象金額の計算	315
3 企業集団等所得課税規定（連結納税規定・パス		(4) 部分課税対象金額の計算	317
スルー規定）がある場合の本店所在地国の法令に		4 少額免除基準	319
よる基準所得金額の計算	261	5 外国金融子会社等に対する部分合算課税の特例	320
(1) 企業集団等所得課税規定	262	(1) 概要	320
		(2) 外国金融子会社等の意義	320

(3) 外国金融子会社等に対する部分合算課税における 金融子会社等部分適用対象金額……………	327
(4) 外国金融子会社等に対する部分合算課税における 金融子会社等部分課税対象金額……………	333
第8節 課税対象金額等に係る外国法人税額の控除……………	334
1 課税対象金額等に係る外国税額控除……………	335
(1) 控除対象外国法人税の額とみなされる金額……………	336
(2) 外国法人税を納付することとみなされる事業年度……………	340
(3) 外国法人税額の円換算……………	342
(4) 2以上の外国法人税又は2回以上にわたり外国 法人税が課された場合の取扱い……………	342
(5) 外国税額控除の選択適用……………	343
(6) 控除対象外国法人税の額とみなされた金額の 益金算入……………	344
(7) 国外所得金額の計算における課税対象金額等の 取扱い……………	344
2 外国法人税の減額があった場合の取扱い……………	345
(1) 減額があったものとみなされる外国法人税の額……………	345
(2) 外国法人税が減額された場合の特例措置の適用……………	346
(3) 減額されたものとみなされた外国法人税の額の 控除に係る損金算入……………	349
(4) 国外所得計算における減額されたものとみなさ れた外国法人税の額の取扱い……………	349
(5) 控除対象所得税額等相当額の控除……………	350

第9節 合算課税後に外国法人から剰余金の配当等を 受ける場合の取扱い……………	352
1 第一階層の外国法人のみが合算課税の適用を受けている 場合の剰余金の配当等の額及び外国源泉税の取扱い……………	354
(1) 外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外の 外国法人から受ける剰余金の配当等の額の益金不 算入と外国源泉税の取扱い……………	354
(2) 外国子会社配当益金不算入制度の適用対象の 外国法人から受ける剰余金の配当等の額の益金 不算入と外国源泉税の取扱い……………	358
(3) 外国子会社配当益金不算入制度が不適用となる 外国法人から受ける損金算入配当及び取得等予定 自己株式に係るみなし配当等の額の益金不算入と 外国源泉税の取扱い……………	359
(4) 特定課税対象金額……………	364
2 第二階層の外国法人が合算課税の適用を受けている 場合の剰余金の配当等の額の取扱い……………	373
(1) 外国子会社配当益金不算入制度の適用対象外の 外国法人から受ける剰余金の配当等の額の益金不 算入と外国源泉税の取扱い……………	373
(2) 外国子会社配当益金不算入制度の適用対象の 外国法人から受ける剰余金の配当等の額の益金 不算入と外国源泉税の取扱い……………	375
(3) 外国法人から受ける損金算入配当及びみなし 配当等の額で自己株式として取得されること等 が予定されているために外国子会社配当益金不 算入制度が不適用となるものがある場合の益金 不算入と外国源泉税の取扱い……………	376



(4) 間接特定課税対象金額	378
3 申告要件	391
4 特定目的会社等における外国子会社合算税制の 二重課税排除	392
(1) 外国法人税の取扱い	392
(2) 外国関係会社から受ける剰余金の配当等の取扱い	393
5 合算課税後に外国法人から受ける剰余金の配当等の 額及びその外国源泉税の取扱いの概要	394
第10節 その他の取扱い	396
1 外国信託	396
(1) 外国信託の受託者に対する外国子会社合算税制の 適用	396
(2) 法人課税信託の受託法人等の規定の準用	397
2 特定同族会社の特別税率における取扱い	401
(1) 合算課税金額の取扱い	401
(2) 合算課税後に受ける剰余金の配当等の額の取扱い	401
3 個人の株主に対する外国子会社合算税制の適用	403
(1) 外国関係会社の課税対象金額等の総収入金額算入	403
(2) 合算課税後に外国法人から剰余金の配当等を 受ける場合の取扱い	404

## 第3部 外国子会社合算税制のQ&A

質問1 本税制をどのように呼ぶべきか	408
質問2 外国関係会社の判定の前提となる「外国法人」の 判定	415
質問3 「外国関係会社」の判定における注意点	428
質問4 事業基準の「株式等若しくは債券の保有」の解釈	431
質問5 事業基準の「船舶若しくは航空機の貸付け」の 解釈	434
質問6 事業基準の「工業所有権」等又は「著作権」の 「提供」の解釈	439
質問7 事業基準における「主たる事業」の解釈	454
質問8 「主たる事業」の判定の例	463
質問9 実体基準や管理支配基準の判定を行う場合の 「本店所在地国」	469
質問10 事業年度の途中で事業を廃止した場合の実体基準の 判定の仕方	472
質問11 管理支配基準による判定	475
質問12 外国関係会社の「外国法人税」と「法人所得税」	518
質問13 ペーパー・カンパニーに該当するの可否かの 判定の仕方	524
質問14 特定外国関係会社の判定における「収入金額」	529
質問15 基準所得金額の計算における日本法令と外国法令の 選択に関する条文の解釈	535
質問16 基準所得金額の計算における日本法令と外国法令の 選択の例	544
質問17 本税制を適用する最初の事業年度における適用法令 の変更の可否	547

質問18 適用法令の変更承認申請の手続き……………	552	扱い……………	649
質問19 外国関係会社の事業年度が12か月を超える場合の 取り扱い……………	565	質問31 基準所得金額の計算における租税特別措置法 66条の4の取り扱い……………	651
質問20 本税制に用いられている「決算に基づく」という 文言の解釈……………	570	質問32 本店所在地国の法令の規定により基準所得金額を 計算する場合に加算調整する非課税所得……………	661
質問21 本税制に用いられている「所得の金額」の解釈……………	576	質問33 租税負担割合の計算において分母に加算調整する 非課税所得……………	672
質問22 日本法令による場合に基準所得金額の計算の規定に 用いられている「各事業年度の決算に基づく所得の金 額につき」という文言の捉え方……………	583	質問34 資産の低額譲渡があった場合の非課税所得……………	697
質問23 外国法令による場合の基準所得金額の計算の規定と 租税負担割合の計算の規定に用いられている「各事業 年度の決算に基づく所得の金額につき」という文言 の捉え方……………	587	質問35 収入金額を課税標準とする外国法人税を支払って いる場合の租税負担割合の計算……………	704
質問24 本邦法令の規定の例に準じて基準所得金額を計算 する場合における本邦法令の規定の使い方……………	599	質問36 無利息貸付の場合の受動的所得となる受取利子等 の額の有無……………	707
質問25 適用法令を変更した場合の減価償却費の計算の 取り扱い……………	622	質問37 異常所得の計算で控除する人件費の範囲……………	708
質問26 基準所得金額の計算における法人所得税の加算の 時期……………	628	質問38 L L C 持分の取得前の期間の資料が入手できない 場合の取り扱い……………	710
質問27 納付法人所得税額よりも還付法人所得税額が多い 場合の基準所得金額の調整額……………	633	質問39 外国関係会社の行為又は計算に対する租税回避 防止規定の適用の有無……………	712
質問28 外国関係会社の子会社から受ける配当等の額の 控除に関する当初申告要件……………	638	質問40 個人に外国子会社合算税制が適用される場合の 注意点……………	715
質問29 第3階層以下の外国関係会社から剰余金の配当 等があった場合に二重課税の排除を行わないこと としている理由……………	644		
質問30 外国関係会社が株式を保有する外国法人が資本の 払戻しを行った場合のみなし配当と株式譲渡益の取			