

KPMG Insight

KPMG Newsletter

September 2013



cutting through complexity

Tax Reform

Volume 2

英国法人税率引き下げと在英日系企業への影響 — 本邦タックスヘイブン対策税制の観点から

KPMG 税理士法人

M&A グローバルソリューション

パートナー 高嶋 健一

KPMG 英国 レディング事務所

グローバル・ジャパニーズ・プラクティス

マネジャー 福田 隆

本年7月17日、英国において、2013年度財政法案が、女王陛下勅裁（Royal Assent）を経て成立したことにより、2015年（平成27年）4月1日以降、英國の法人税率が20%に引き下げることが確定しました。多くの方が既にご存知のとおり、当該法人税率の引き下げは、本邦タックスヘイブン対策税制（各事業年度の所得に対して課される租税の割合が20%以下である外国関係会社に関して、当該所得を当該外国関係会社の株主である内国法人の収益の額とみなして本邦において課税する制度）の観点から、英國に子会社を持つ日系企業に対する影響が懸念されることから、本稿では改めて本邦タックスヘイブン対策税制の概要について解説します。なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見である点をあらかじめお断りします。



高嶋 健一

KPMG 税理士法人
M&A グローバルソリューション
パートナー

福田 隆

KPMG 英国
レディング事務所
グローバル・ジャパニーズ・プラクティス
マネジャー

【ポイント】

- 2015年（平成27年）4月1日以降、英國の法人税率は、20%となり、現行のタックスヘイブン対策税制が改正されない限り、英國が軽課税国となる。
- 特定外国子会社等に該当した場合、適用除外基準を充足すれば、事業体ベース合算課税の適用は除外されるが、資産性所得の合算課税は除外されない。
- 実務的に影響がでるのは、3月決算の場合、2017年（平成29年）3月期であることから、比較的、税制改正を期待する時間的余裕はある。
- 英国からの移転の検討等はタイミングも含めて慎重に判断されることが望ましい。

I はじめに

英国政府は、英國の法人税制をG20のなかで最も競争力のある制度とすることを目標としており、これまでに、パテント・ボックス制度の導入や、研究開発税制の見直し等を実施しております。そして、本年7月17日に、2015年4月1日以降の英國の法人税率を20%に引き下げる内容が盛り込まれた2013年度財政法案が、女王陛下勅裁を経て成立しました。これにより、英國の法人税率は、G20において最低税率となり、企業にとって大変魅力的な国の1つになると考えます。

ただし、現行の日本の法人税法の観点からは、当該「20%」の法人税率は、必ずしも望ましい税率とは言えません。なぜならば、日本の法人税法には、タックスヘイブン対策税制、正式名称を「内国法人の特定外国子会社等に係る所得等の課税の特例」とする、軽課税国に所在する子会社等を利用した租税回避行為を防止する規定が存在しており、当該規定においては、税率「20%以下」の国を軽課税国と定めているからです。

したがって、現行の日本の法人税法の観点からは、英國が軽課税国に該当することとなり、英國に所在する子会社等の所得について、日本の親会社の所得に合算され、日本の法人実効税率（約38%）が課されることになるといった懸念が広まっており、特に在英子会社をお持ちの日系企業においては、

関心が高まっていると思われます。

II タックスヘイブン対策税制の内容

1. 概要

タックスヘイブン対策税制とは、内国法人等が、特定外国子会社等（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又はその事業年度の所得に対して課される租税の額がその所得の金額の20%以下である外国関係会社）の発行済株式等の10%以上を保有しており、当該特定外国子会社等につき、適用除外基準を満たさない場合、当該特定外国子会社等の所得のうち、その内国法人の保有する株式等に対応する部分の金額を内国法人等の所得に合算（事業体ベース合算課税）することとされています。なお、当該特定外国子会社等が適用除外基準を満

たす場合においても、資産性所得を有する場合には、当該資産性所得は内国法人等の所得に合算（資産性所得の合算課税）することとされています（図表1、図表2参照）。

(1) 外国法人

外国法人とは、内国法人（国内に本店又は主たる事務所を有する法人）以外の法人をいいます。

(2) 外国関係会社

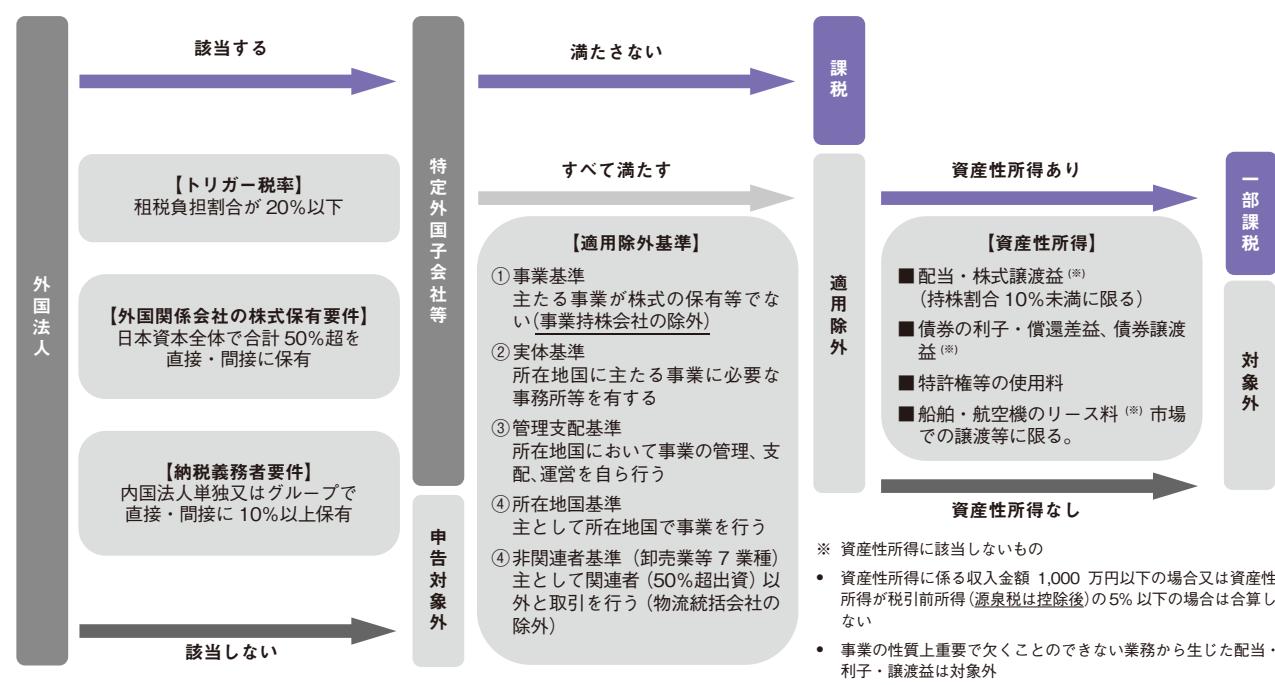
外国関係会社とは、居住者及び内国法人が有する直接及び間接保有の割合が50%超の外国法人をいいます。

(3) 特定外国子会社等

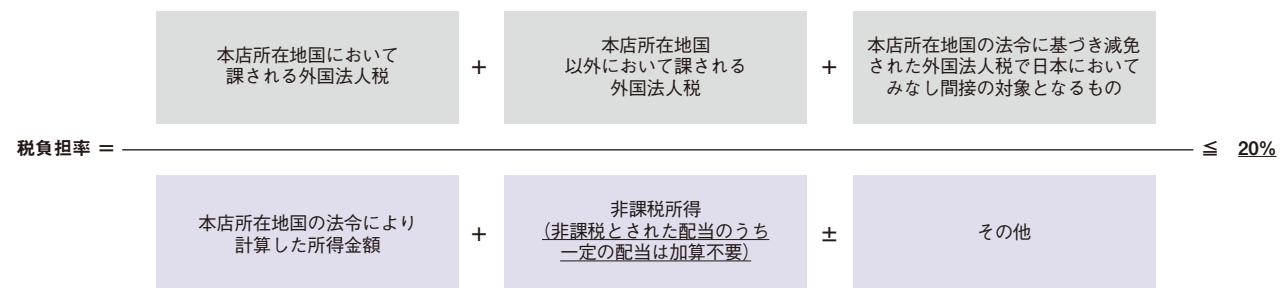
特定外国子会社等とは、下記の外国関係会社をいいます。

- 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
又は
- その事業年度の所得に対して課される租税の額がその所得の金額の20%以下である外国関係会社

図表1 タックスヘイブン対策税制の概要



図表2 税負担率テスト(外国関係会社の各事業年度における税負担率のテスト)



額の20%以下である外国関係会社（図表2の分数式により計算した税負担割合により判定）

2. 適用除外基準

事業体ベース合算課税の適用から除外されるためには、特定外国子会社等が次の基準のすべてを満たす必要があります（図表3参照）。

（1）事業基準

特定外国子会社等の主たる事業が、次の特定事業のいずれでもないことが必要です。

- ① 株式等もしくは債券の保有（ただし、事業持株会社の特例あり）
- ② 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式等、著作権等の提供
- ③ 船舶又は航空機の貸付け

（2）実体基準

特定外国子会社等の本店所在地国にその主たる事業を行うに必要な事務所、店舗、工場その他の固定的施設を有することが必要です。

（3）管理支配基準

特定外国子会社等の本店所在地国において、その主たる事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることが必要です。

（4）非関連者基準又は所在地国基準

- ① 非関連者基準（卸売、銀行、信託、金融商品取引、保険、水運、航空運送業）

特定外国子会社等がその主たる事業を関連者以外の者との間で行っていることが必要です。

収入金額の50%超で判断します。卸売業については売上、仕入のいずれか一方、銀行業については受取利息又は支払利息のいずれか一方で判断します。ただし、物流統括会社の例外があります。

② 所在地国基準（非関連者基準が適用される事業以外）

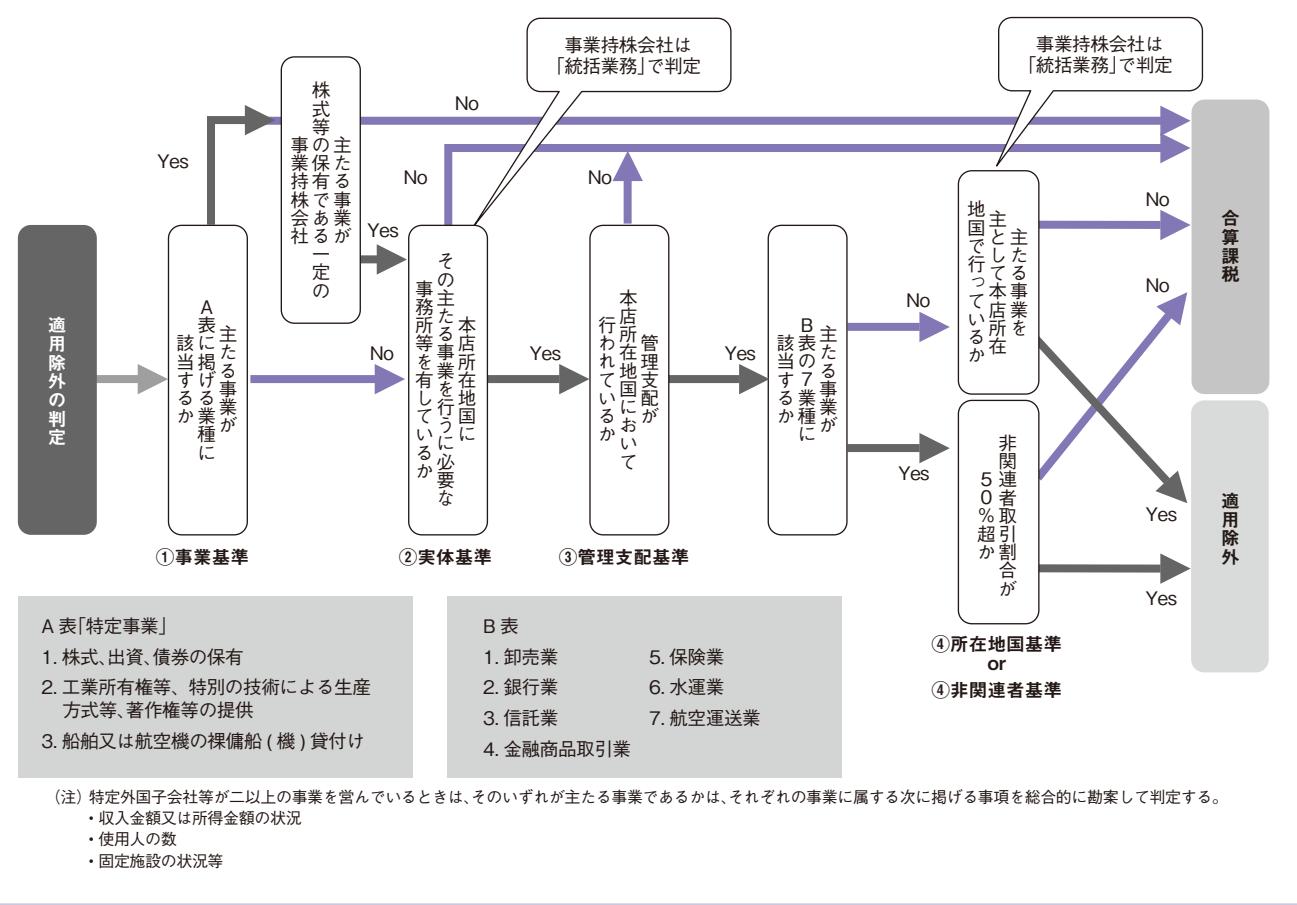
特定外国子会社等がその主たる事業を本店所在地国で行っていることが必要です。

ただし、不動産業、物品賃貸業は、その地において供用されている物件を主として扱うものに限ります。

3. 事業基準の特例

特定外国子会社等が「事業持株会社」に該当する場合には、

図表3 タックスヘイブン対策税制の適用除外基準



事業基準を満たすこととされます（図表4参照）。

（1）事業持株会社

事業持株会社とは、統括会社のうち、株式等の保有を主たる事業とするもので、当該統括会社のその事業年度終了の時において有する被統括会社の株式等の帳簿価額の合計額がその事業年度終了の時において有する株式等の帳簿価額の50%超である統括会社を指します。

（2）統括会社

統括会社は、以下の要件のすべてを満たす特定外国子会社等を指します。

- ① その発行済株式等の100%を直接又は間接に一の内国法人等に保有されること
- ② 2以上の被統括会社に対して統括業務を行っていること
- ③ 本店所在地国に統括業務に係る事務所、店舗、工場その他の固定施設及び当該統括業務を行うに必要と認められる当該統括業務に従事する者（専ら当該統括業務に従事する者に限るものとし、当該特定外国子会社等の役員を除く）を有すること

（3）被統括会社

被統括会社は、以下の要件のすべてを満たす外国法人を指します。

- ① 統括会社がその発行済株式等及び議決権の25%以上を直接に保有すること
- ② 本店所在地国にその事業を行うに必要と認められる当該事業に従事する者を有すること
- ③ その統括会社の一定の関連者（間接保有50%超、ひ孫会社まで）であること

（4）統括業務

特定外国子会社等が被統括会社との間における契約に基づき行う業務のうち、その被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（その事業の遂行上欠くことのできないものに限る）であって、その特定外国子会社等が2以上の被統括会社に係るその業務を一括して行うことにより、これらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるものを指します。

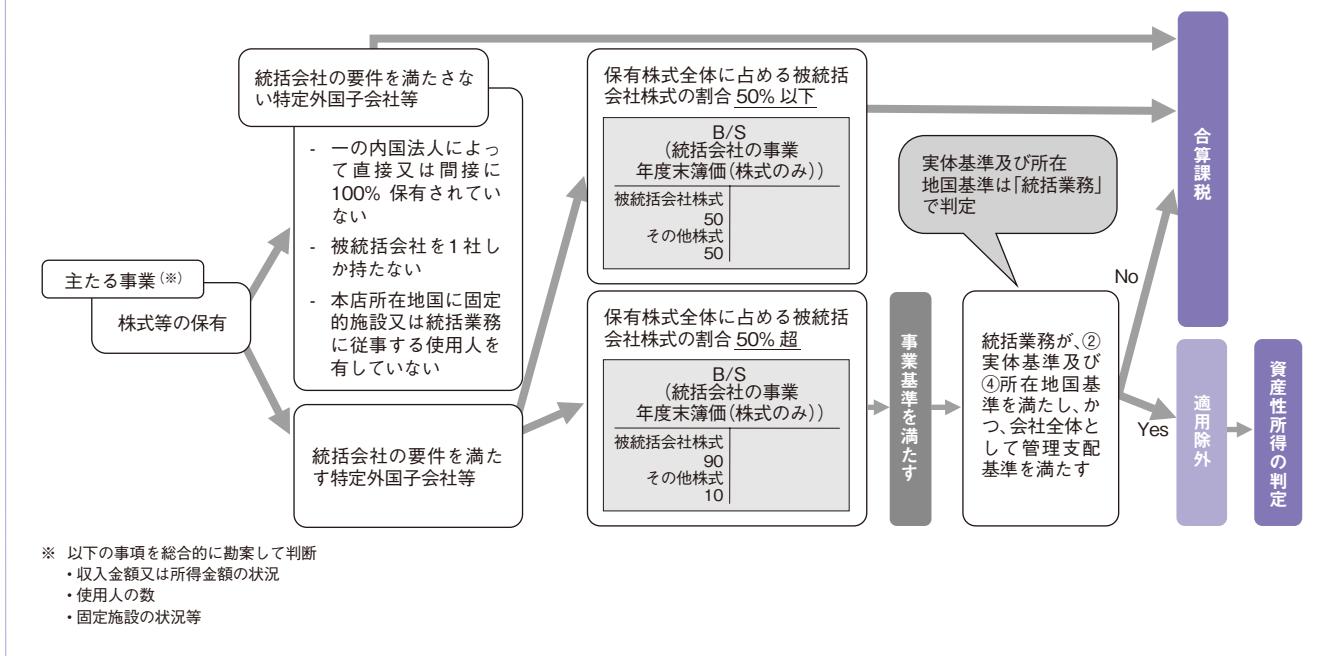
4. 非関連者基準の特例

特定外国子会社等が主たる事業が卸売業となる統括会社である「物流統括会社」に該当する場合、非関連者基準を充足するにあたり、関連者には被統括会社は含まないものとされます。

5. 資産性所得の合算課税

特定外国子会社等が、前述II.2の適用除外基準を満たす場合においても、資産性所得（特定所得）を有する場合には、当該特定所得のうち、その内国法人の保有する株式等に対応する部分の金額を内国法人等の所得に合算（資産性所得の合算課税）することとされています。ただし、一定の少額所得除外基準を満たす場合には、その特定外国子会社等については資産性所得の合算課税はないこととされています（図表5参照）。

図表4 事業基準を満たすこととされる事業持株会社



III 英国法人税率変更がもたらす 在英日系企業への影響

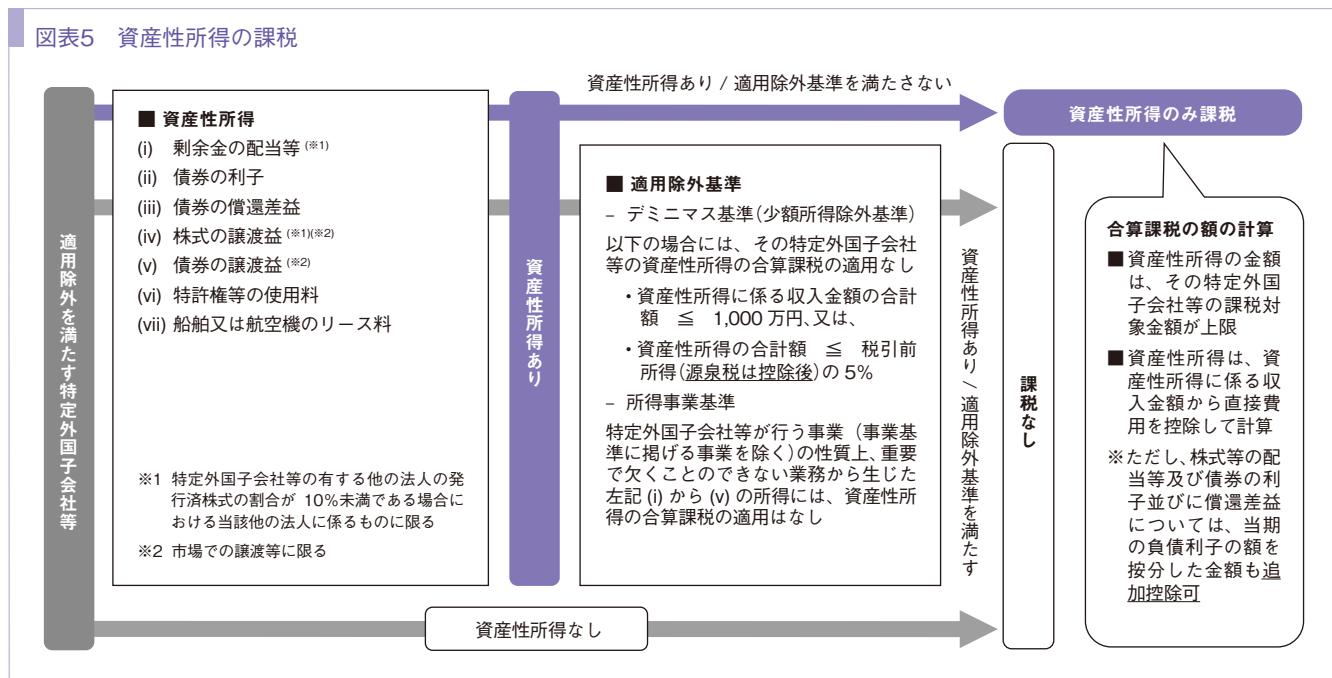
ここまで、タックスヘイブン対策税制の概要を説明してきましたが、当該税制は、軽課税国に所在する子会社等を利用した租税回避行為を防止する規定ですが、当該規定の適用の有無を判定するにあたっては、たとえ租税回避ではない場合であっても、税負担割合が20%以下であるかどうか、適用除外基準の充足の有無、資産性所得の有無等、機械的に行われる事から、英国法人税率の20%への引き下げに伴い、今後タックスヘイブン対策税制が改正されないとすると、日系企業の在英子会社は、前述II.1(3)の特定外国子会社等に該当し、当該在英子会社ごとに当該税制の適用の有無の検討を行う必要が出てくると考えられます。そこで、当該タックスヘイブン対策税制の改正がされない場合の当該在英子会社への留意点につき、次のようなものが考えられます。

1. 影響を受ける時期

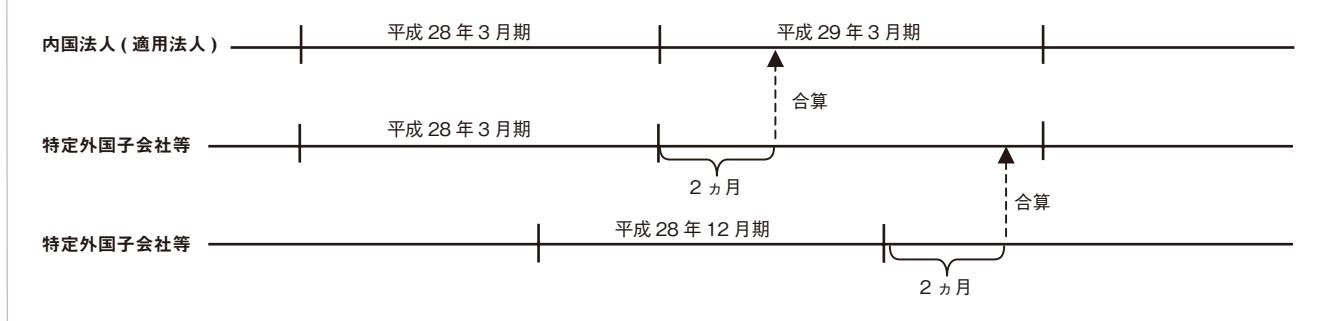
内国法人に係る特定外国子会社等が、各事業年度において合算課税の対象となる金額を有する場合には、その課税の対象となる金額に相当する金額は、その内国法人の収益の額とみなしてその各事業年度終了日の翌日から2ヶ月を経過する日を含むその内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています。

英國における法人税率の引き下げは、4月1日を基準日として行われるため、在英子会社の税負担割合が20%以下となるのは、在英子会社が3月決算の場合には、2016年（平成28年）3月31日終了事業年度であると考えられます。また、在英子会社が12月決算の場合、課税所得を3月31日までと4月1日以後との2つの課税年度に按分し、それぞれの課税年度の税率を適用することから、最初に1年を通じて20%の税率が適用されるのは、2016年（平成28年）12月31日終了事業年度だと考えられます。したがって、内国法人が3月決算とした場合、在英子会社が3月決算、12月決算いずれの場合においても、2017年（平成29年）3月期の法人税申告書につき、合算課税の影響が出てくるものと思われます（図表6参照）。

図表5 資産性所得の課税



図表6 合算課税の時期



以上より、日本の税制改正の動向を勘案しながら対応策を検討する時間的な余裕は比較的あるものと考えられます。

2. 事業体ベースの合算課税の対象となる金額

図表7は、事業体ベースの合算課税の対象となる金額に関するポイントを簡素化して示したもので、その概要を以下に説明します。

(1) 基準所得金額

基準所得金額は、特定外国子会社等の決算上の所得金額について、日本の法令又は本店所在地国の法令に準拠して（選択制）一定の基準により調整を加えた各事業年度の所得の金額となります。主な調整項目は、発行済株式等の25%以上を6ヵ月以上保有する場合のその法人からの配当の減算、現地法令により基準所得を計算する場合には非課税所得、その他の加算となります。

(2) 適用対象金額

適用対象金額は、特定外国子会社等の基準所得金額から、各事業年度開始の日前7年以内に開始した事業年度において生じた欠損金及びその事業年度において納付をすることとなる法人所得税の額を控除した残額とされています。

(3) 課税対象金額

課税対象金額は、特定外国子会社等の適用対象金額に、内国法人の有するその特定外国子会社等の請求勘案保有株式等の割合を乗じて計算した金額とされます。

仮に、外国子会社（発行済株式等の25%以上を6ヵ月以上保有）からの受取配当金と経費のみの在英子会社が、特定外国子会社等に該当し、適用除外基準を満たすことができなかった場合においても、基準所得金額算出の際に、当該受取配当金は特定外国子会社等の決算上の所得金額から減算するため、基準所得金額はマイナスとなり、法人税申告書作成の際に、

別表を作成する事務負担はあるものの、合算課税すべき金額はなく、内国法人に係る税額のインパクトはないこととなります。

3. 資産性所得の合算課税

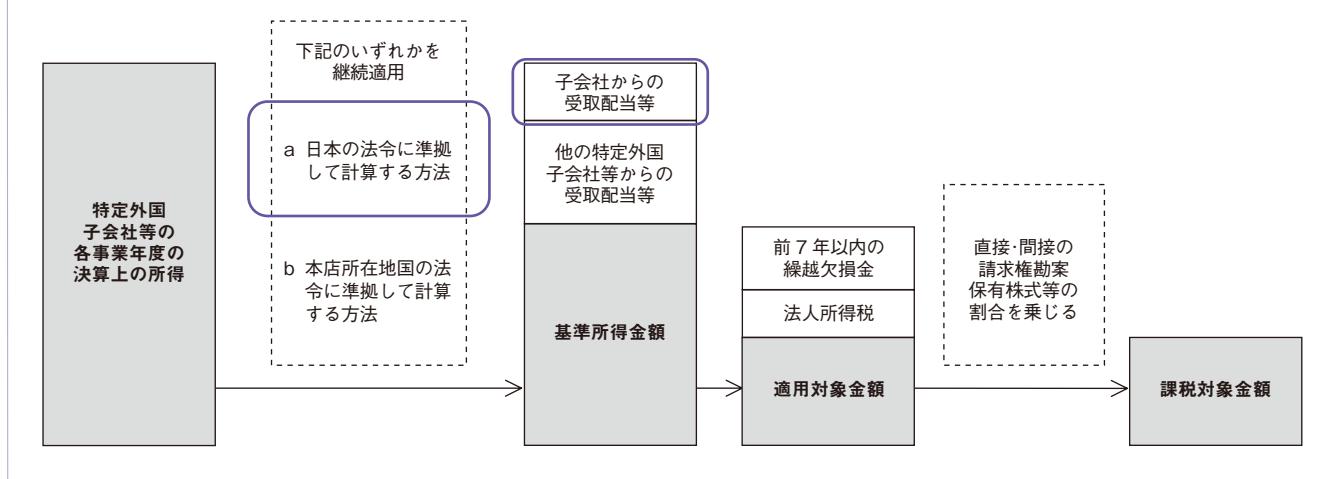
仮に、在英子会社が、図表5にある資産性所得（特定所得、たとえば、持株割合10%未満の法人からの配当等、当該法人株式の市場における譲渡、債券の利子、債券の市場における譲渡、その他に係る所得）を有する場合には、適用除外基準を満たす場合においても、少額所得除外基準を満たさない場合には、当該特定所得のうち、その内国法人の保有する株式等に対応する部分の金額を内国法人等の所得に合算（資産性所得の合算課税）する必要があるため留意する必要があります。

IV 今後の展望

「租税回避地の認定緩和 政府、税率18%に下げ検討 日本企業進出に配慮」といった見出しで、2013年6月22日の日本経済新聞に記事が掲載されたことは記憶に新しいことと思います。当該記事によると、英国の動きが契機となり、経済産業省は、2014年度の税制改正で、タックスヘイブン対策税制の認定を緩めるよう要望すると共に、適用除外の基準緩和も要望し、財務省も検討に応じる構えとあり、税制改正への期待の高まる内容となっています。

また、英国政府が、3月20日の2013年度予算案にて、英国法人税率を20%まで引き下げる事を公表しましたが、事前にKPMG英国事務所は英国財務省（HM Treasury）より、英国法人税率が20%になった場合の日系企業に対する税務上の影響につきヒアリングを受け、当該タックスヘイブン対策税制に関する問題について解説すると共に、当該問題を解決すべく、日本政府に事情を説明するよう促しました。英国の法人税制

図表7 事業体ベースの合算課税の対象となる金額



をG20のなかで最も競争力のある制度にし、日本を含む海外からの投資をさらに呼び込みたい英國政府にとっても、悩ましい問題であることは間違いない、英國政府から日本政府へ問題解決への働きかけが行われ、両国にとって望ましい解決策が採用されることが望まれます。

企業がとるべき対応策として、在英子会社が特定外国子会社等に該当することを想定して、現行法令に基づき、適用除外基準の充足の可否、資産性所得の有無等を確認し、問題点や影響額を把握することは必要とは思われますが、一方では、日本側での税制改正への動きがあり、また時間的余裕も比較的ありますので、在英子会社の英国外への移転等の検討等については、そのタイミングも含めて慎重に判断されることが望ましいと思われます。

国際税務 グローバル戦略と実務



2013年1月刊
【著】KPMG 税理士法人
東洋経済新報社
288頁 A5 4,410円(税込)

昨今の日本市場を取り巻く環境下において、企業のグローバル化は従来にも増して重要な戦略となっています。本書は、企業のグローバル成長戦略に平仄を合わせ、地域統括会社の活用、サプライチェーンマネジメントの考え方、関税・間接税・ランニングの重要性、グローバル・キャッシュ・マネジメント、移転価格税制、クロスボーダーM&Aに関する税務など、経営に必須のグローバル税務戦略を詳しく解説しています。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

KPMG 税理士法人
M&A グローバルソリューション
パートナー 高嶋 健一
TEL : 03-6229-8060
kenichi.takashima@jp.kpmg.com

KPMG 英国
レディング事務所
グローバル・ジャパンーズ・プラクティス
マネジャー 福田 隆
TEL : + 44-118-964-2118
takashi.fukuda@kpmg.co.uk

KPMGジャパン

marketing@jp.kpmg.com
www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転訳載および磁気また光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めていますが、情報を受け取られた時点及びそれ以後においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を細密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2013 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.