

個人のタックスヘイブン税制の改正

税理士 高山 政信

〔事例〕

平成21年度税制改正で、内国法人に対して外国子会社配当益金不算入制度が導入されて、法人に対するタックスヘイブン税制が大幅に改正されたようであるが、居住者については引き続き、外国子会社からの配当が課税されることから、従前どおり課税されるのか。

〔ポイント〕

平成21年度税制改正で外国子会社配当益金不算入制度が導入され、法人のタックスヘイブン税制は大幅に改正されたが、個人の改正の内容について、次のとおり検討する。

- 1 外国子会社配当益金不算入制度
- 2 内国法人に係るタックスヘイブン税制の改正
- 3 居住者に係るタックスヘイブン税制の改正

〔検討〕

1 外国子会社配当益金不算入制度

(1) 制度の概要

内国法人が、外国子会社（持株割合が25%以上であり、かつ、保有期間6月以上のものをいう。）から受ける剰余金の配当等の額がある場合には、配当等の額の95%が益金不算入とされる（法法23の2）。持株割合について我が国が締結した租税条約において、二重課税排除条項により25%未満の割合が定められている場合には、持株割合は25%ではなく、その租税条約の二重課税排除条項に定める割合による。米国、豪、ブラジルの場合10%，フランスの場合15%となる。

本制度は平成21年度税制改正で創設され、平

成21年4月1日以後に開始する事業年度において受ける剰余金の配当等の額について益金不算入とされる（改正法附則6）。

なお、中国、マレーシア、ドイツ、ロシア等の実効税率が25%以下の国に所在する子会社（以下「特定外国子会社」という。）からの配当等については、適用される条文が異なり、配当等の基準年度がその子会社の平成21年4月1日以後に開始した事業年度であるものについて益金不算入制度が適用される（措法66の8）。

(2) 剰余金の配当等の額

法人税法23条1項1号の受取配当等の益金不算入の規定に掲げるもので、剰余金の配当等のうち、株式等に係るものに限られ、みなし配当や優先配当も含まれる（法法23の2①）。

(3) 益金不算入額の計算

外国子会社配当益金不算入制度により益金不算入とされる額は、外国子会社から受ける剰余金の配当等の額からその剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当するものとして計算された金額を控除した金額とされる（法法23の2①）。剰余金の配当等の額に係る費用の額に相当する金額は、その剰余金の配当等の額の5%相当額とされているので、剰余金の配当等の額の95%相当額が益金不算入となる（法令22の3②）。

(4) 保存書類等

本特例の適用を受けるためには、確定申告書に益金不算入とされる剰余金の配当等の額及びその計算に関する明細書を記載するとともに、一定の証明書類等を保存する必要がある（法法23の2、法規8の5）。

(5) 外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等の損金不算入等

本特例の対象とされる剰余金の配当等に対し
て課される外国源泉税等の額は、損金不算入と
される（法法39の2）。したがって、この制度
の対象とされない剰余金の配当等に係る外国源
泉税等の額は、損金に算入されることになる。
ただし、外国税額控除の適用を受ける場合は、
損金に算入されない。

なお、この外国源泉税等の額については、そ
の後において減額された場合も、益金の額に算
入されない（法法26②）。

また、外国子会社から受ける益金不算入とさ
れる剰余金の配当等の額に係る外国源泉税等の
額については、外国税額控除制度の対象となる
控除対象外国法人税の額にも含まれない（法法
69、法令142の3⑦三）。

(6) その他

解散による清算所得の金額の計算上残余財産
の価額から控除される利益積立金等に、清算中
に外国子会社から受けた剰余金の配当等の額の
95%に相当する額及び損金不算入とされた外国
源泉税等の額で清算中に減額されたものが含ま
れる（法法93②三、四、96、法令164の2）。

2 内国法人に係るタックスヘイブン 税制の改正

平成21年度税制改正によりタックスヘイブン
税制の基本設計に大幅な変更はなかったが、外
国子会社配当益金不算入制度の導入等によりタ
ックスヘイブン税制が改正された内容は、次の
とおりである。

(1) 適用対象金額及び課税対象金額の計算

イ 特定外国子会社等が支払う剰余金の配当等

改正前は、特定外国子会社等が内国法人に支
払った剰余金の配当等の額は、その内国法人に
おいて益金の額に算入されることから、二重課
税を避けるため、特定外国子会社等の適用対象
留保金額（現、適用対象金額）の計算上控除さ
れていたが、外国子会社配当益金不算入の導入
により、二重課税がなくなったため、特定外国
子会社等が内国法人に支払った剰余金の配当の
額は、適用対象金額及び課税対象金額（旧、課
税対象留保金額）の計算上控除しないこととな
った。

ロ 特定外国子会社等が受ける剰余金の配当等
特定外国子会社等の適用対象留保金額（現、
適用対象金額）は、我が国の税法による所得の
金額の計算に準ずる一定の基準により計算した
金額を基礎としているため、特定外国子会社等
が受ける剰余金の配当等は適用対象留保金額に
含まれていたが、外国子会社配当益金不算入制
度の導入により、内国法人が直接剰余金の配当等
を受ける場合とのバランスを考慮して、特定
外国子会社等の保有割合が25%以上等の一定の
条件を満たす子会社から受ける剰余金の配当等
の額は、適用対象金額の計算上控除することと
された（措令39の15①四、②十七）。

ハ 適用対象金額及び課税対象金額の計算

イ 計算の概要図

改正前と改正後の適用対象金額及び課税対象
金額の計算の概要は、次頁の図のとおりである。

ロ 用語等の変更

改正前と改正後の用語の主な変更は次の表の
とおりであるが、用語の内容は若干変更されて
いる。すなわち、繰越欠損金の控除は、改正前
は未処分所得の金額の計算上控除されていたが、
改正後は、適用対象金額の計算上控除されるこ
ととなった（措令39の15⑤一）。

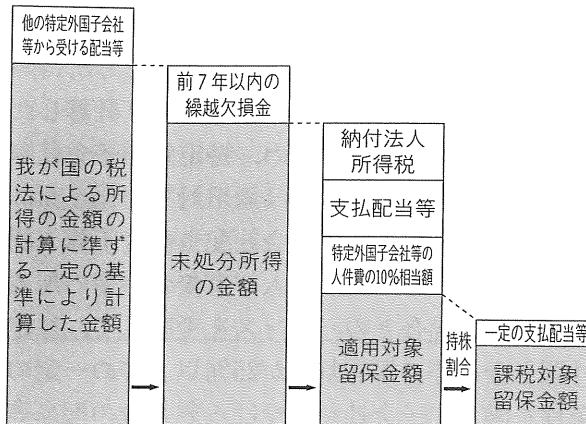
(改正前)	(改正後)
未処分所得の金額	基準所得金額
適用対象留保金額	適用対象金額
課税対象留保金額	課税対象金額
課税済留保金額	特定課税対象金額 (個人では使われていない)

(2) 内国法人が特定外国子会社等から受ける 剰余金の配当等の益金不算入等

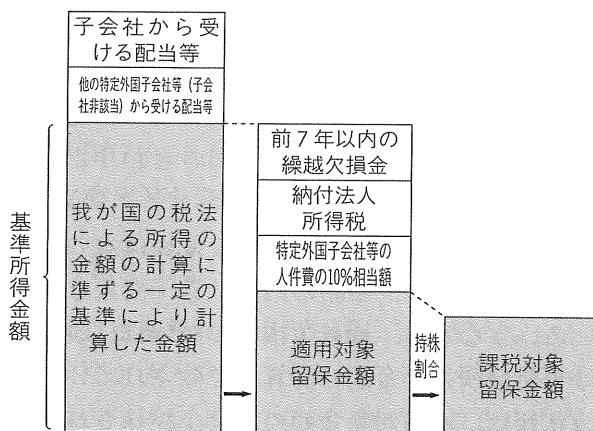
イ 持株割合が25%以上等の要件を満たさな い特定外国子会社等から受ける配当等

内国法人が特定外国子会社等（外国子会社配
当益金不算入制度における外国子会社に該当す
るものには除かれる。）から受ける剰余金の配当
等の額がある場合には、その剰余金の配当の額
のうちその特定外国子会社等に係る特定課税対
象金額に達するまでの金額は、その内国法人の
金額の計算上、益金の額に算入されない（措法
66の8①）。

(改正前)



(改正後)



□ 持株割合が25%以上の要件を満たす特定
　　外国子会社等から受ける剰余金の配当等
内国法人が特定外国子会社等から受ける剰余
　　金の配当等（外国子会社配当益金不算入制度の
適用を受けるものに限られる。）がある場合には、
　　その剰余金の配当等の額のうちその特定外
　　国子会社等に係る特定課税対象金額に達するま
　　での金額についての益金不算入の計算につけて
は、剰余金の配当等の額に係る費用相当額（剰
　　余金の配当等の額の5%に相当する金額）の控
除をしないで計算することされている。

また、その剰余金の配当等の額に対して課さ
れる外国源泉税の額については、外国子会社か
ら受ける配当等に係る外国源泉税等の損金不算
入の規定は適用されず、損金の額に算入される
(措法66の8②)。

ハ 特定課税対象金額の意義

特定課税対象金額とは、内国法人が剰余金の
配当等を受けた日の属する事業年度及びその事

業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度において益金に算入された課税対象金額のうち、その内国法人の特定外国子会社等の発行済株式等のうち直接保有する株式等に対応する部分の金額をいう（措法66の8、措令39の19）。

3 居住者に係るタックスヘイブン税制の改正

外国子会社配当益金不算入制度は内国法人に
對して適用されるもので、居住者に對して適用
されるものではないので、本来は、居住者のタ
ックスヘイブン税制の内容に影響を与えるもの
ではないが、内国法人の課税と平仄を合わせる
ため、法人と同様の改正とともに、次の改正が
行われた。

内国法人と居住者の関係条文については、次
頁の表のとおりであり、基本的には、内国法人
の場合と同様の課税となっているが、タックス
ヘイブンに係る外国税額控除の適用のないこと
が大きな違いとなっている。

(1) 配当所得からの控除

居住者が特定外国子会社等から受ける剰余金
の配当等がある場合には、その剰余金の配当等
を受ける日の属する年分及びその日の属する年の
3年内の各年分において雑所得の金額の計算
上総収入金額に算入されるその特定外国子会社
等に係る課税対象金額のうち、その居住者の有
するその特定外国子会社等の直接保有の株式等
に対応する部分の金額として計算した金額の合
計額に達するまでの金額は、その居住者の剰余
金の配当等を受ける剰余金の配当等の額に係る
配当所得の金額の計算上控除されることとなっ
た（措法40の5、措令25の23）。

(2) 剰余金の配当等に係る外国所得税の外国 税額控除の不適用

上記の控除の適用を受ける剰余金の配当等の
額を課税標準として課される外国所得税の額は
外国税額控除の対象外となる（所令222の2④
三）が、課税対象金額に係る雑所得の金額の計
算上必要経費に算入される（措令25の21③）。

4 まとめ

居住者に対するタックスヘイブン税制も、内
国法人に対する改正と平仄を合わせる形で改正
されている。

タックスヘイブン対策税制の関係条文（法人：個人）

	(内国法人)	(居住者)
I 対象となる外国法人（特定外国子会社等）の範囲		
1 外国関係会社	措法66の6②一	措法40の4②一
2 特定外国子会社等		
(1) 特定外国子会社等の意義	措令39の14	措令25の19
(2) 租税の負担割合の判定	措令39の14②一	措令25の19②一
イ 分母の所得の金額		
(1) 分母の所得	措令39の14②一	措令25の19②一
(2) 分母の調整		
A 非課税所得の加算 （調整不要のもの）	措令39の14②一イ	措令25の19②一イ
(1) 配当の益金不算入とされたもの	措令39の14②一イ(1)	措令25の19②一イ(1)
(2) 外国からの配当で一定の持ち株割合により非課税としているもの	措令39の14②一イ(2)	措令25の19②一イ(2)
B 支払配当の加算	措令39の14②一ロ	措令25の19②一ロ
C 外国法人税額の加算	措令39の14②一ハ	措令25の19②一ハ
D 保険準備金の繰入限度超過額及び戻入不足額の加算	措令39の14②一ニ, ホ	措令25の19②一ニ, ホ
E 還付外国法人税額の減算	措令39の14②一ヘ	措令25の19②一ヘ
口 分子となる外国法人税の額		
(1) 分子となる外国法人税額		
(2) 分子となる外国法人税額の調整	措令39の14②二	措令25の19②二
A 一定の税額控除の加算	措令39の14②二イ	措令25の19②二イ
B 減免された外国法人税額の加算（みなし外税の加算）	措令39の14②二ロ	措令25の19②二ロ
ハ 25%の特則		
(1) 複数税率	措令39の14②三	措令25の19②三
(2) 欠損の場合	措令39の14②四	措令25の19②四
II 対象となる内国法人の範囲	措法66の6①一, 二	個人は、居住者が対象。 措法40の4①一, 二
III 課税対象所得の計算		
1 基準所得金額の計算	措法66の6②二	措法40の4②二
(1) 本邦法令による場合		
(1) 本邦法令に準じた所得計算	措令39の15①一	
(2) 納付法人税額の加算	措令39の15①二	措令25の20①
(3) 還付法人税の減算	措令39の15①三	
(4) 特定外国子会社からの配当等の減算	措令39の15①四	措令25の20③
イ 原則		
口 減算の対象とされない配当等		
ハ 申告要件等 (現地法令の場合も同じ)	措令39の15⑧	
(2) 本店所在地国の法令による場合	措令39の15②	措令25の20②*
(3) 控除対象配当の額の減算	措令39の15③④	措令25の20③④
2 適用対象金額の計算	措法66の6②二	措法40の4②二
(1) 繰越欠損金の控除（7年間）：未処分所得金額から控除されていたが、その用語がなくなったので、適用対象金額からの控除となつた。	措令39の15⑤一	改正前は、支払配当が控除された（旧措令39の16①二、個人は、旧措令25の21①二）。 措令25の20⑤一
(2) 納付法人税の額の控除	措令39の15⑤二	措令20の20⑤二
(3) 人件費の10%相当額の控除	措令39の15⑤かっこ書き	措令20の20⑤かっこ書き
3 課税対象金額の計算	措法66の6①	持分割合を乗ずる 措法40の4①
IV 適用除外	措法66の6④⑥	措法40の4④⑥
1 実体基準	措法66の6④③	措法40の4④③
2 管理支配基準	措法66の6④③	措法40の4④③
3 非関連者基準	措令39の17②	措令25の22②
4 (又は) 所在地国基準	措令39の17⑤	措令25の22⑤
V THに係る外国税額控除		
1 対象となる外国法人税の範囲	措法66の7	
2 納付したとみなされる外国法人税額の計算	措令39の18①	個人は、規定なし。 間接外国税額控除の適用がないため。
3 外国法人税が減額された場合	措令39の18⑤⑥	
VI 特定外国子会社からの剩余金の配当の額の益金不算入等（個人は配当所得からの控除）		
1 持ち株割合25%以上	措法66の8①	
2 持ち株割合25%未満	措法66の8②	
3 特定課税対象金額		措法40の5 特定課税対象金額の用語は使っていない。 個人では、課税済金額。 ただし、個人は、前3年に限られる。
(1) 特定課税対象金額の意義	(前10年)	
(2) 特定課税対象金額の計算	措法66の8③, 措令39の19①②	