



国際課税（法人税）

請求権等勘案合算割合を定める法令の解釈

Q ケイマン法人S社（12月決算法人）が、請求権に基づき分配される金額の99%を優先的に受けることができる権利を有する優先株式1株と普通株式1株を発行し、その優先株式1株を内国法人P社（12月決算法人）に所有させ、普通株式1株を他のケイマン法人T社に所有させました。S社のX事業年度の終了の時における分配可能額は10億円でしたが、X事業年度において分配した剰余金の配当はゼロでした。この場合、P社のX+1事業年度の所得に合算すべき課税対象金額は、S社のX事業年度における適用対象金額に請求権等勘案合算割合を乗じて計算されますが、この請求権等勘案合算割合はどのように計算すべきでしょうか。

A 請求権等勘案合算割合は、請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額の最大値をベースに計算するのが合理的です。したがって、上記の事例では、99%となると考えられます。

【解 説】

1 請求権等勘案合算割合の計算方法

請求権等勘案合算割合とは、内国法人が実質支配関係のない外国関係会社の株式を直接に有している場合で、当該外国関係会社が請求権の内容が異なる株式を発行している場合は、当該内国法人が請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合となります（措令39の14②一・二）。

このコンセプトは、課税対象（留保）金額の計算の適正化に関する平成17年度税制

改正により導入されました。改正前は、株式数の割合を乗じて課税対象（留保）金額を計算することとされていましたが、株式数の割合よりも請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額の割合を増やすような租税回避が生じたため、適正化されたものです。

さて、請求権等勘案合算割合の計算方法ですが、その文言からは、当該内国法人が請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額の最大値を分子とし、当該外国関係会社が分配することができる剰余金の配当等の総額の最大値（分配可能額）を分母として計算するのが自然です（可能な最大値説）。

ところが、当該内国法人が請求権に基づき受けた剰余金の配当等の額の実績値を分子とし、当該外国関係会社が分配した剰余金の配当等の総額の実績値を分母として計

算する考え方もあるようです(過去の実績値説)。

そこで、本稿では、請求権等勘案合算割合を定める法令の解釈として、可能な最大値説と過去の実績値説のいずれが合理的かを検討することとします。

2 請求権等勘案合算割合を定める文言

請求権等勘案合算割合を定める措置法施行令39条の14第2項1号及び2号は、請求権に基づき「受けることができる」剰余金の配当等の額がその総額のうちに占める割合という文言を用いています。

広辞苑(第7版)によれば、「できる」とは、「可能だ。また、……する能力または権利がある」という意味です。そうすると、請求権等勘案合算割合は、請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額の最大値、すなわち可能な最大値をベースに計算するものと解するのが合理的です。請求権に基づき受けた剰余金の配当等の額の実績値、すなわち過去の実績値をベースに計算するものと解するのは、法令の文言に反するものといえます。

また、外国子会社合算税制は、剰余金の配当等について、「受けることができる」という可能な最大値を表す文言と「受けた」という過去の実績値を表す文言を明確に区別して書き分けています。

例えば、外国関係会社の判定について定める措置法66条の6第1項2号イ(3)や、外国子会社合算税制の適用法人の判定について定める同項1号ハは、「受けることができる」という可能な最大値を表す文言を用いています。

他方、内国法人が外国法人から受ける剰

余金の配当等の額のうち益金に算入しない金額の上限について定める同法66条の8第4項2号は、「受けた」という過去の実績値を表す文言を用いています。

上記のように、請求権等勘案合算割合について定める同法施行令39条の14第2項1号及び2号は、わざわざ「受けることができる」という可能な最大値を表す文言を用いており、「受けた」という過去の実績値を表す文言は用いていません。この点からも、請求権等勘案合算割合は、可能な最大値をベースに計算するものと解するのが合理的といえます。

3 外国子会社合算税制の趣旨からの考察

外国子会社合算税制の趣旨は、内国法人が外国関係会社に所得を留保することによる租税回避を防止するために、一定の外国関係会社が適用対象金額を有する場合に、その内国法人の有する株式等に対応するものとして算出された一定の金額を、その内国法人の所得の計算上益金の額に算入する点にあるといえます(最高裁平成29年10月24日第三小法廷判決・民集71巻8号1522頁、最高裁平成19年9月28日第二小法廷判決・民集61巻6号2486頁参照)。

上記の事例に即して考察すると、可能な最大値説によれば、請求権等勘案合算割合の分子は、P社が請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額の最大値、すなわち、9億9千万円となります。また、請求権等勘案合算割合の分母は、S社が分配することができる剰余金の配当等の総額の最大値(分配可能額)、すなわち、10億円となります。

したがって、P社に係る請求権等勘案合算割合は99%ということになります。このように、可能な最大値説によれば、P社に対し、適用対象金額の99%を合算課税することで、外国関係会社に所得を留保することを効果的に防止することができます。

これに対し、過去の実績値説によれば、請求権等勘案合算割合の分子は、P社が請求権に基づき受けた剰余金の配当等の額の実績値、すなわち、ゼロとなります。また、請求権等勘案合算割合の分母は、S社が分配した剰余金の配当等の総額の実績値、すなわち、ゼロとなります。したがって、P社に係る請求権等勘案合算割合は、ゼロと考えざるを得ないでしょう。

そのため、過去の実績値説によれば、P社に対する合算課税はゼロとなり、外国関係会社に所得を留保することを防止できません。分配される金額の99%を受ける権利を有しているにも拘らず、あえて剰余金の

配当を受けずに外国関係会社に所得を留保するような典型的な租税回避に対し全く無力となってしまいます。外国関係会社に所得を留保することによる租税回避を防止しようとする外国子会社合算税制の趣旨を完全に没却することになるといわざるを得ません。

4 まとめ

このように、請求権等勘案合算割合を定める文言からも、外国子会社合算税制の趣旨からも、請求権等勘案合算割合は、可能な最大値説に従い、請求権に基づき受けることができる剰余金の配当等の額の最大値をベースに計算するのが合理的と考えられます。

ただし、この解釈は、現時点では、判例や裁決例等により確立されたものではないことにご留意ください。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、DT弁護士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《DT弁護士法人 パートナー 弁護士・税理士・ニューヨーク州弁護士 北村 豊》



国税速報ご購入の皆様は

定価 1,000円以上の書籍をご注文いただけますと

定価の2割引・送料無料にてお求めいただけます

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03(3829)4141 FAX 03(3829)4001