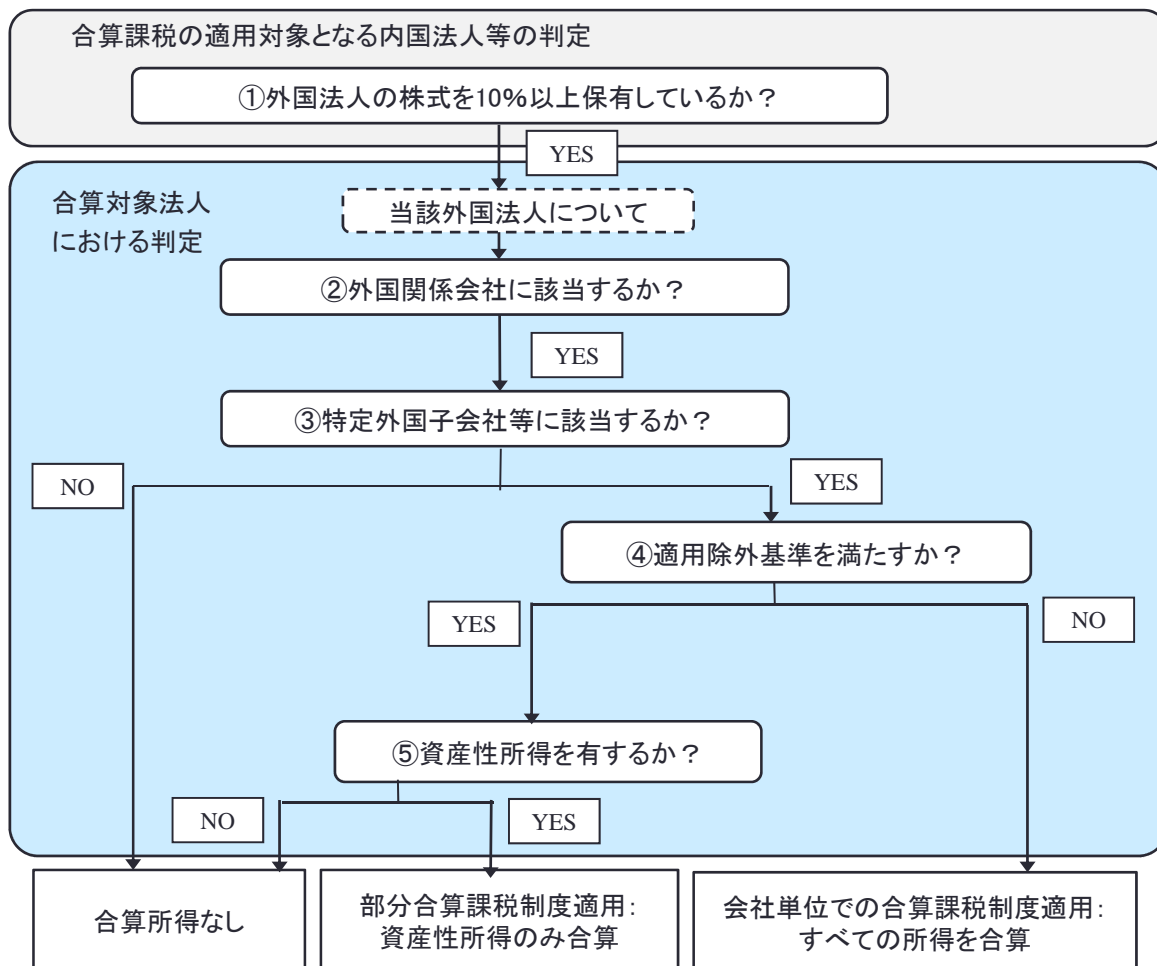


# 外国子会社合算税制の見直し

## 1. 改正の趣旨・背景、適用時期

軽課税国の外国子会社等を利用した租税回避防止のため、一定の外国子会社の所得を親会社の所得に合算して課税する税制をいう。企業の海外展開を阻害することなく、国際的な租税回避に効果的に対応するため、総合的な見直しが行われる。外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。

### ▶ 外国子会社合算税制の適用フローチャート【改正前】



### 用語解説

※丸数字は左のフローチャートと対応

#### ② 外国関係会社

外国法人のうち、日本の株主(居住者・内国法人等)に合計で50%超保有されているもの

※間接保有分の持株割合は“掛け算方式”(子会社保有割合×子会社の孫会社保有割合)により判定

#### ③ 特定外国子会社等

次のいずれかに該当する外国関係会社

- ・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を有するもの
- ・所得に対する税負担割合が20% (トリガー税率) 未満のもの

#### ④ 適用除外基準

「事業基準」「実体基準」「管理支配基準」「所在地国基準又は非関連者基準」があり、全てを満たすと適用除外となる

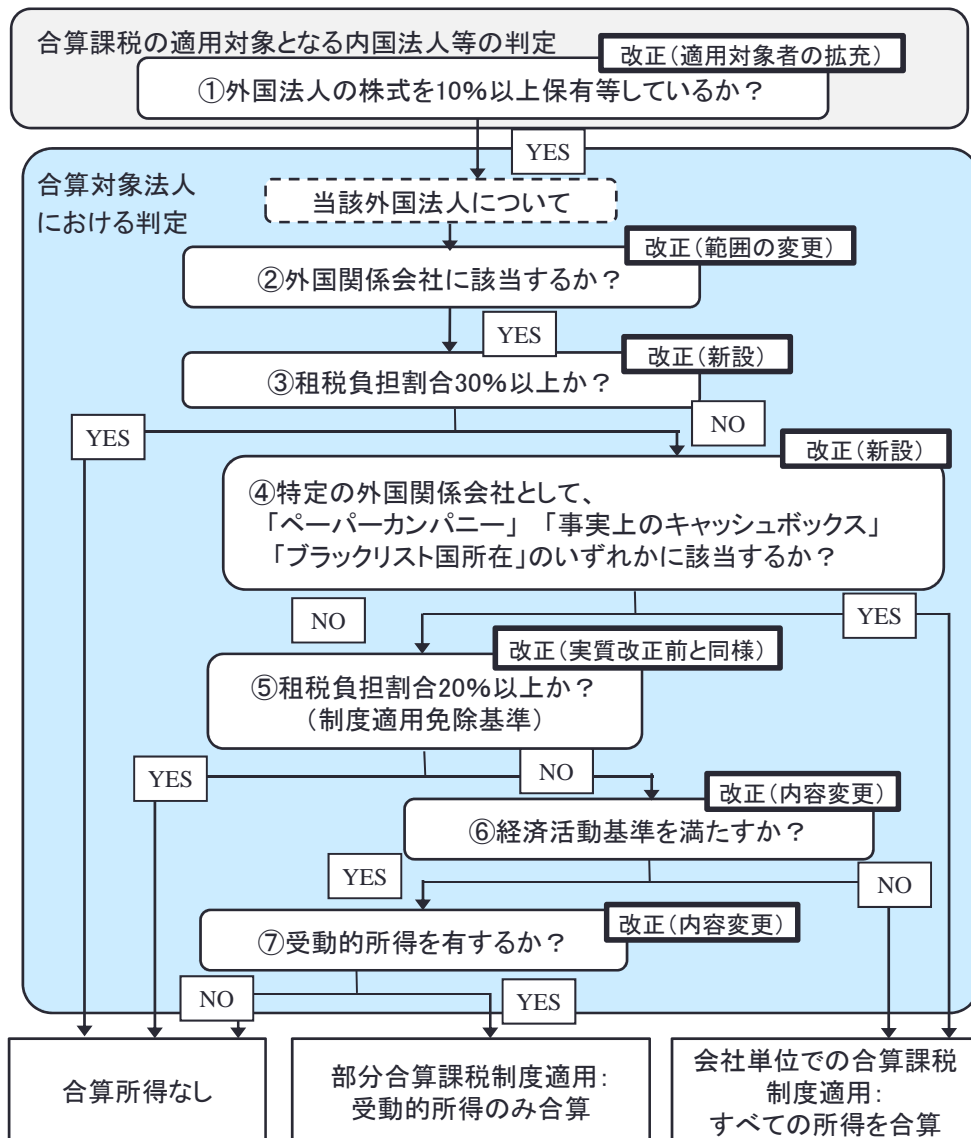
#### ⑤ 資産性所得

投資による運用益や知的財産権等の提供のみで得られる対価など、実質的な事業活動を伴わない所得

※合算は会社単位で行い、会社間の所得と欠損の相殺はしない

## 2. 改正の内容

### (1) 外国子会社合算税制の適用フローチャート【改正後】



#### 改正点

※丸数字は左のフローチャートと対応

#### ①適用対象者

**改正(適用対象者の拡充)**

外国法人のおおむね全ての残余財産請求権を保有する場合等も、当該外国法人を実質に支配しているものとして対象者に追加

#### ②外国関係会社

**改正(範囲の変更)**

- ・間接保有分の持株割合を、“掛け算方式”から50%超の連鎖の有無による判定に改正
- ・上記①の実質支配関係にある外国法人を対象範囲に追加

#### ④特定の外国関係会社

**改正(新設)**

- ・ **ペーパーカンパニー**  
事務所等の固定施設を持たず、本店所在地国・地域において事業の管理・支配を自ら行っていないもの
- ・ **事実上のキャッシュボックス**  
B/S上の総資産に占める受動的所得(「異常利益」((3)へ参照)は除く)の割合が30%を超えるもの(B/S上の総資産の額のうち有価証券、貸付金及び無形固定資産等の合計額が50%超を占める外国関係会社に限る)
- ・ **ブラックリスト国所在**  
租税情報交換等に非協力的として財務大臣が指定する国又は地域に本店等を有するもの

#### ⑤制度適用免除基準

**改正(実質改正前のトリガー税率と同様)**

事務負担軽減のため改正前のトリガー税率と同様の判定を維持

#### ⑥経済活動基準

**改正(適用除外基準からの変更)**

「事業基準」「実体基準」「管理支配基準」「所在地国基準又は非関連者基準」の枠組みは維持しつつ、内容について一部改正(改正点の詳細は(2)参照)

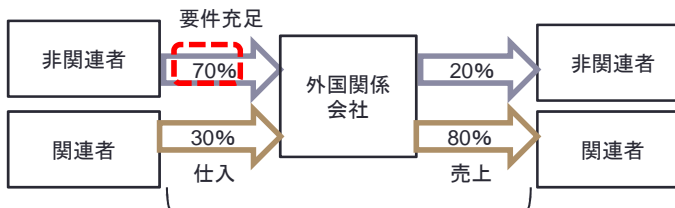
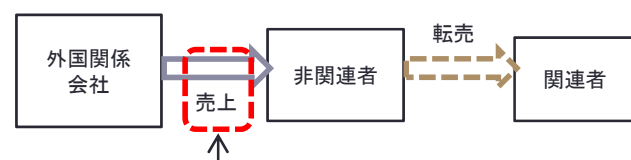
#### ⑦受動的所得

**改正(資産性所得からの変更)**

部分合算の対象となる所得の改正(詳細は(3)(4)参照)

## (2) 適用除外基準の見直し

以下の基準を全て満たす場合、所在地国で事業を行うことに経済合理性があるとして、会社単位での合算課税が免除される。本改正では従来の枠組みを維持しつつ、その内容が一部変更される。

No	基準	改正前の内容(適用除外基準)	改正における変更点(経済活動基準)
①	事業基準	主たる事業が株式等の保有、知的財産権の提供、船舶・航空機の貸付ではない	航空機の貸付が主たる事業でも、本店所在地国において役員等が貸付を行うために必要な業務全てに従事しているなどの要件を満たすときは基準を満たすこととする
②	実体基準	本店所在地国で主たる事業を行うための固定施設を有している	「①現地法令による保険免許を受け」、「②実体基準を満たす一定の保険業者に保険業務を委託する」外国関係会社は、自らは左記の要件を満たさない場合でも基準を満たすこととする
③	管理支配基準	本店所在地国で、事業の管理、支配・運営を自ら行っている	「①現地法令による保険免許を受け」、「②管理支配基準を満たす一定の保険業者に保険業務を委託する」外国関係会社は、自らは左記の要件を満たさない場合でも管理支配基準を満たすこととする
④ 右記のいずれか	非関連者基準	<ul style="list-style-type: none"> <li>主たる事業が、卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業の場合に適用</li> <li>親会社・子会社等の関連者以外(非関連者)との取引(売上又は仕入)の割合が取引全体の50%超</li> </ul>  <p>※非関連者に対する売上割合又は非関連者からの仕入割合が50%超</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>主たる事業が航空機の貸付の場合にも適用される</li> <li>非関連者との取引割合の算定時、「関連者への転売が予定されている非関連者との取引」は関連者との取引とみなす</li> </ul>  <p>※関連者との取引が予定されている場合は関連者取引とみなす</p>
	所在地国基準	主たる事業が上記以外の場合: その事業を主として本店等の所在する国または地域に行っている	製造業を主たる事業とする外国関係会社が、本店所在地国で製造を行っていない場合(来料加工等)でも、製造に主体的に関与しているなどの要件を満たすときは所在地国基準を満たすこととする

### (3) 受動的所得の範囲 ～ 所得グループ①

以下の所得は、経済実体がない所得として部分合算課税制度の対象となる。

本改正により改正前の「資産性所得」が「受動的所得」として新たに定義付けられ、その範囲が拡大される。

受動的所得は、「所得グループ①」と「所得グループ②(次頁参照)」に区分され、それぞれの損失は通算しない。

項目		改正前(資産性所得)	改正後(受動的所得)
所得グループ①	イ 配当等	持分割合10%未満の法人から受ける剰余金の配当等	以下を除くすべての配当等 ・株式等の25%以上を6ヶ月以上継続保有している法人から受ける配当等(支払法人において損金算入される配当等は除く。租税条約相手国にある化石燃料採取事業を行う法人からの配当等については株式等の10%以上を6ヶ月以上継続保有)
	ロ 利子	・債券の利子 ・債券の償還差益	以下を除くすべての利子 ・グループファイナンスに係る一定の貸付金利子 ・貸金業を営み、役員等が必要業務に従事するなど一定の要件を満たす外国関係会社が得る貸付金利子 ・外国関係会社が行う事業の通常の過程で得る預金利子
	ハ 有価証の貸付対価	—	有価証券の貸付けの対価
	ニ 有形固定資産の貸付対価	船舶又は航空機の貸付けによる所得	以下を除く有形固定資産の貸付けの対価 ・主として本店所在地国において使用される有形固定資産の貸付対価 ・役員等有形固定資産の貸付けのための必要業務に従事するなどの要件を満たす外国関係会社が行う貸付対価
	ホ 無形資産等の使用料	特許権、実用新案権、意匠権、商標権、著作権の使用料(外国関係会社が自ら行った研究開発に係るものなどを除く)	無形資産等の使用料(外国関係会社が自ら行った研究開発に係るものなどを除く)
ヘ 異常利益	—	利益の額からイ～ホ、ト～ル(次頁参照)の所得の合計額及び総資産の額、減価償却累計額及び人件費の額の合計額の50%を除外した残額	

#### (4) 受動的所得の範囲 ～ 所得グループ②

項目		改正前(資産性所得)	改正後(受動的所得)
所得グループ②	ト	有価証券の譲渡損益 ・持分割合10%未満の法人の株式等の譲渡所得 ・債券の譲渡所得	以下を除く有価証券の譲渡損益 ・持分割合25%以上等の法人の株式等の譲渡損益
	チ	デリバティブ取引損益 —	以下を除くデリバティブ取引損益 ・ヘッジ目的のデリバティブ取引損益 ・商品先物取引業を行い、役員等が必要業務に従事するなど一定の要件を満たす外国関係会社を得るデリバティブ取引損益
	リ	外国為替差損益 —	以下を除く外国為替差損益 ・外国関係会社が行う事業(差損益を得ることが主目的でないもの)の通常過程で生じるもの
	又	無形資産等の譲渡損益 —	無形資産等の譲渡損益(外国関係会社が自ら行った研究開発に係るものなどを除く)
	ル	その他 —	イ～ハ(前頁参照)、ト、チ、リの所得を生ずべき資産から生じる類似の所得(ヘッジ目的のものを除く)

#### (5) 合算される受動的所得の計算方法

項目	改正前(資産性所得)	改正後(受動的所得)
合算金額の計算	各資産性所得の合計金額 ※各所得の損失は通算しない	以下の合計金額とする (1)(3)の表「所得グループ①」の合計額 (2)(4)の表「所得グループ②」の合計額 ※(2)の損失は(1)と通算しない ※過去7年以内に生じた(2)の欠損金額は(2)の合計額から控除
少額免除基準	次のいずれかを満たす場合は合算しない ・対象所得の収入金額の合計が1,000万円以下である場合 ・対象所得金額が当該事業年度の外国関係会社の所得金額の5%以下である場合 ※確定申告書に当該基準を満たす旨の書面の添付が必要	次のいずれかを満たす場合は合算しない ・対象所得の収入金額の合計が2,000万円以下である場合 ・対象所得金額が当該事業年度の外国関係会社の所得金額の5%以下である場合(変更なし) ※確定申告書に当該基準を満たす旨の書面の添付要件は廃止

#### (6) 二重課税調整の追加項目

合算課税を受ける場合に、外国関係会社に対して日本で課された所得税等(例えば利子に対する源泉所得税)の額のうち、合算課税対象金額に対応する金額について、合算課税を行う内国法人の法人税の額から控除する。