

32. 外国子会社合算税制(タックスヘイブン対策税制)の見直し

1. 改正のポイント

(1)趣旨・背景

外国子会社合算税制は、実質的活動を伴わない外国子会社等の所得を日本親会社の所得に合算して課税する税制をいう。

本税制は、平成29年度税制改正において、日本企業の海外進出を促進しつつ、租税回避に有効に対処できるよう見直しが行われたが、金融機関の一部の業務やM&A後の資本関係整理に関連する所得が租税回避を目的としていないにも関わらず合算されてしまうという課題が残っていた。今年度改正では、これらの課題を解消すべく所定の措置が講じられることとなる。

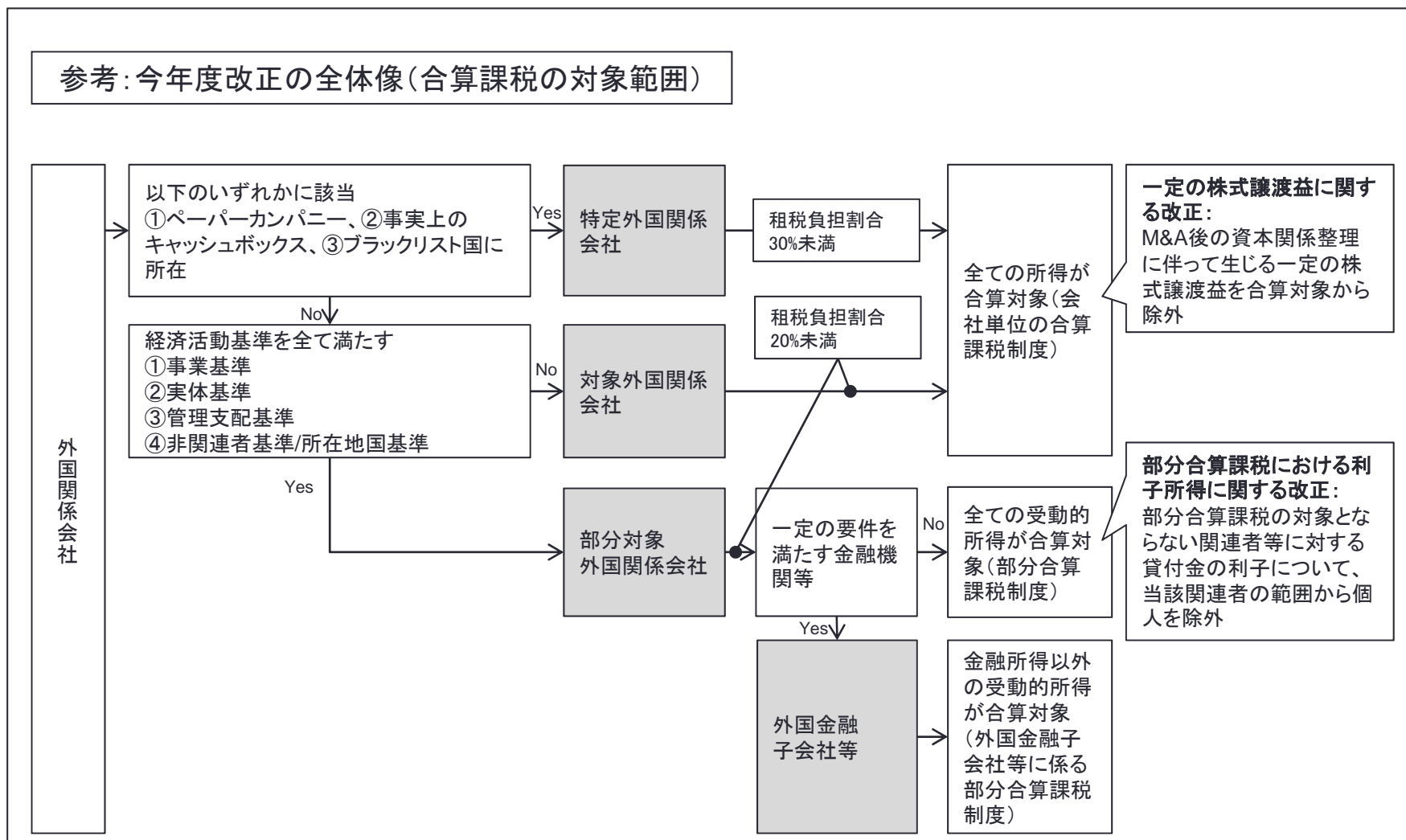
(2)内容

- ・ M&A後の資本関係整理に伴って生じる一定の株式譲渡益は、会社単位の合算課税の対象から除外される。
- ・ グループファイナンスに係る関連者等の範囲から個人が除かれ、個人に対する貸付金の利子が部分合算課税対象となる。

(3)適用時期

外国関係会社の平成30年4月1日以後開始する事業年度から適用される。

参考：今年度改正の全体像（合算課税の対象範囲）



2. 一定の株式譲渡益に関する改正

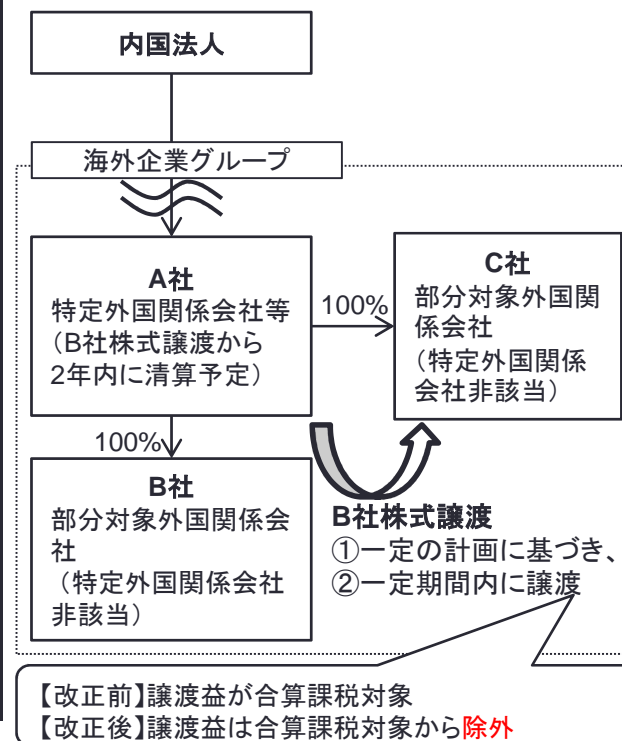
(1) 改正の内容

海外企業グループ買収後の資本関係整理に伴って生じる一定の株式譲渡益が、会社単位の合算課税(前頁参照)の対象から除外される。

当該株式譲渡益は、もともとグループ外にあった外国法人の株式の含み益が買収後に実現するものであるから、日本の税源を侵食していないと考えられるため、今年度改正により合算対象から除外されることとなる。

例えば下図のケースにおいて、ペーパーカンパニー等であるA社で生じたB社株式譲渡益は、改正前は会社単位の合算課税の対象となるが、改正後は一定の要件のもと合算対象から除外される。

項目	内容
① 株式の譲渡を行う法人	特定外国関係会社※1、または、対象外国関係会社※2(以下「特定外国関係会社等」という)で、その発行済株式数等の全部又は一部が一定の内国法人※6に保有されているものを除く
② 対象株式等	部分対象外国関係会社※3に該当する外国法人の株式等で①の法人が特定関係発生日※4に有するものをいう(以下「対象株式等」という)
③ 譲渡の要件	次のすべての要件に該当する譲渡であること (1) ①の外国関係会社に係る内国法人等又は他の部分対象外国関係会社への譲渡(譲渡を受けた特定株式を一定の他の者に移転することが見込まれる場合を除く)であること (2) ①の外国関係会社が特定関係発生日から2年経過日までの期間内の日を含む事業年度内※5に行う株式等の譲渡であること (3) ①の外国関係会社の清算中の事業年度において行われる等の譲渡であること (4) 一定の事項を記載した計画書に基づいて行われる譲渡であること (5) ②を発行した外国法人の合併、解散など(いわゆる、みなし配当事由)により金銭等の交付を受けた場合における譲渡でないこと
④ 合算対象額から控除する金額	対象株式等の譲渡による利益の額を合算対象金額から控除する。



※1 特定外国関係会社…外国関係会社のうち、ペーパーカンパニー、事実上のキャッシュボックス、又はブラックリスト国に所在するものをいう

※2 対象外国関係会社…外国関係会社のうち、経済活動基準を満たさないもの(特定外国関係会社を除く)をいう

※3 部分対象外国関係会社…外国関係会社のうち、経済活動基準のすべてを満たすもの(特定外国関係会社を除く)をいう

※4 特定関係発生日…日本居住者・内国法人等による直接・間接の株式保有割合等が50%を超えることとなった日

※5 平成30年4月1日から平成32年3月31日までに開始する各事業年度については、特定関係発生日から5年経過日までの期間内の日を含む各事業年度やむを得ない事由が認められる場合には、特定関係発生日から5年経過日までの期間内の日を含む各事業年度

※6 外国関係会社の発行済株式等を直接又は間接に10%以上を保有する内国法人等、タックスヘイブン税制の適用を受ける内国法人

[参考] 合算課税の対象となる金額(課税対象金額)の計算

今年度改正により適用対象金額の計算において、前頁の株式譲渡益が控除されることとなる。

改正前		改正後		
課税対象金額の計算	特定外国関係会社等の各事業年度の決算金額に一定の調整を加えた金額		特定外国関係会社等の各事業年度の決算金額に一定の調整を加えた金額	
			対象株式等の譲渡益	子会社 配当等
	控除対象 配当等		控除対象 配当等	
	基準所得金額		基準所得金額	
			繰越 欠損金	法人 所得税
	繰越 欠損金		繰越 欠損金	
法人 所得税		法人 所得税		
適用対象金額		適用対象金額		
持分割合	他社持分	持分割合	他社持分	
課税対象金額		課税対象金額		

(2)改正の影響

日本企業が海外企業グループを買収した場合、詳細な要件を考慮して、組織再編の計画を立てる必要がある。要件の中には、一定の期間内に株式等譲渡を行うなど、今後の海外企業グループの組織再編計画へ影響を与える項目がある。

3. 部分合算課税における関連者等に対する貸付利子に関する改正

(1) 改正の内容

部分合算課税の対象としないこととされる関連者等に対する金銭の貸付に係る利子について、その関連者等の範囲から個人を除外する。

【部分合算課税の利子所得の範囲】

平成29年改正前	平成29年改正後	今年度改正
<ul style="list-style-type: none"> ・債券の利子 ・債券の償還差益 	以下を除くすべての利子 ・通常業務で生じる預貯金利子 ・一定の貸付業者が行う金銭の貸付けに係る利子 ・一定の割賦販売等に係る利子 ・一定のグループファイナンスに係る利子 ① 本店所在地国において実体のある外国関係会社とその 関連者等 （※）から受ける貸付金の利子 ② 外国関係会社とその 関連者等 である本店所在地国において実体のある外国関係会社等から受ける貸付金の利子 （※）経済活動基準の非関連者基準における関連者等と同様	左記の 関連者等 の範囲から個人を除外

(2) 改正の影響

グループファイナンスに係る貸付金の利子の場合においても、個人に対する貸付金の利子は合算課税の対象となる可能性があるため、グループファイナンスに個人を組み込んでいる場合には留意が必要である