

1. 外国子会社合算(タックスヘイブン対策)税制の概要

軽課税国の外国子会社等を通じて日本国内における税負担の軽減を図る行為を防止するために、一定の要件を満たす外国子会社の所得を、その株主である日本親会社の所得に合算して課税する制度です。

2. 改正の背景

改正前の制度では以下のような問題点があるため、制度の総合的な見直しが行われることになりました。

- ・外国子会社の税負担水準が20%(トリガー税率という)以上であれば経済実体を伴わない所得であっても合算されない
- ・税負担水準が20%未満になると、経済実体がある事業から得た所得でも合算されてしまう場合がある
- ・資本関係のないSPCを実質的に支配することで、本制度を回避するケースがある

また、BEPSプロジェクト(行動3)に歩調を合わせて多国籍企業の租税回避をよりの確に抑制することが求められている一方で、日本企業の健全な海外展開を阻害しないように、制度の見直しが検討されました。

3. 改正のポイント

	内容	課税への影響
①	外国関係会社の判定における実質支配基準の導入と間接保有割合の算定方法の見直し	強化(一部緩和)
②	「ペーパーカンパニー」「事実上のキャッシュボックス」「ブラックリスト国所在」に対する課税を新設	強化
③	トリガー税率を廃止する一方、事務負担軽減のために「制度適用免除基準」として税率基準を残存	-
④	外国子会社における「適用除外基準」を「経済活動基準」とし、各要件の見直し	緩和(一部強化)
⑤	部分合算対象となる「資産性所得」を「受動的所得」とし、その対象範囲を見直し	強化
⑥	二重課税調整の項目の追加	緩和

4. 外国子会社合算税制の適用フローチャート【改正前】

合算課税の適用対象となる内国法人等の判定

①外国法人の株式を10%以上保有しているか？

YES

合算対象法人
における判定

当該外国法人について

②外国関係会社に該当するか？

YES

③特定外国子会社等に該当するか？

YES

④適用除外基準を満たすか？

YES

⑤資産性所得を有するか？

YES

合算所得なし

資産性所得
のみ合算

すべての所得を合算

※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

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

5. 外国子会社合算税制の適用フローチャート【改正後】

合算課税の適用対象となる内国法人等の判定

①外国法人の株式を10%以上保有等しているか？

改正(適用対象者の拡充)

YES

当該外国法人について

合算対象法人
における判定

②外国関係会社に該当するか？

改正(範囲の変更)

YES

③租税負担割合30%以上か？

改正(新設)

NO

YES

④特定の外国関係会社として、
「ペーパーカンパニー」「事実上のキャッシュボックス」
「ブラックリスト国所在」のいずれかに該当するか？

改正(新設)

NO

⑤租税負担割合20%以上か？
(制度適用免除基準)

改正(実質改正前と同様)

YES

NO

⑥経済活動基準を満たすか？

改正(内容変更)

YES

⑦受動的所得を有するか？

改正(内容変更)

YES

NO

合算所得なし

受動的所得のみ合算

すべての所得を合算

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・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」(新設P5)は除く)の割合が30%を超えるもの(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P71参照)

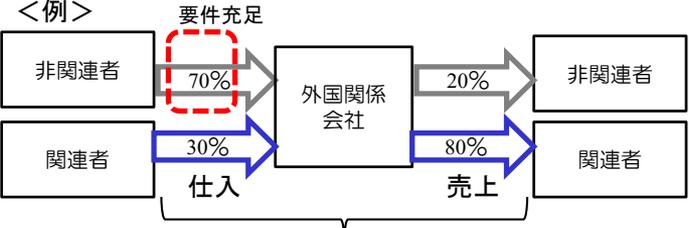
⑦受動的所得

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(改正点の詳細はP72、73参照)

6. 適用除外基準の見直し

以下4つの基準を全て満たす場合には、外国で事業を行うことに合理性があるとして、会社単位での合算課税が免除されます。本改正により改正前の「適用除外基準」を「経済活動基準」として新たに定義付けるとともに、要件の内容が一部変更されます。

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、知的財産権の提供または船舶・航空機の貸付ではない	航空機貸付事業については、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一定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	本店等の所在する国又は地域において、主たる事業を行うために必要と認められる固定施設を有している	実体基準の要件を満たす一定の保険業者に保険業務を委託する、現地法令による保険免許を受けている外国関係会社は、自らは左記の要件を満たさない場合でも実体基準の要件を満たすこととする
③	管理支配基準	本店等の所在する国または地域において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っている	管理支配基準の要件を満たす一定の保険業者に保険業務を委託する、現地法令による保険免許を受けている外国関係会社は、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	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、水運業又は航空運送業の場合： 親会社・子会社等の関連者以外の者との取引(非関連者取引)が全体の50%を超えている <例>  ※全体の売上のうち非関連者に対する売上の占める割合又は全体の仕入のうち非関連者からの仕入の占める割合が50%を超える	<ul style="list-style-type: none"> 対象業種に航空機貸付事業を追加 保険業を主たる事業とし保険受託者である外国関係会社が、その保険委託者との間で行う取引は非関連者取引とする 非関連者取引割合の判定において、関連者に移転又は提供することが予定されている資産、役員に関する非関連者との取引は関連者との取引とする  ※関連者との取引が予定されている取引は関連者取引とみなされる
	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おいて行っている	製造業を主たる事業とする外国関係会社について、本店所在地国において製造業を行っていない場合でも、製造の主要な業務に関与しているなど一定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

7. 受動的所得の範囲

部分合算の対象となる「資産性所得」を「受動的所得」とし、その対象範囲が広がります。

	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 ・持分割合25%以上等の要件を満たす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持分割合10%以上)
	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行う貸付金利子 ・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 有価証券の貸付けの対価	-	有価証券の貸付けの対価
	ニ 有形固定資産の貸付けの対価	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において使用に供される有形固定資産の貸付けの対価 ・役員等が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一定の要件を満たす外国関係会社が行う貸付けの対価
	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を除く)
	ヘ 異常利益	-	利益の額からイ～ホ、ト～ヌ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%を控除した残額
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が行う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
	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を除く)
	ヌ その他	-	イ、ロ、ハ、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)

8. 受動的所得の計算方法

合算する「受動的所得」の計算方法が見直されます。

改正前(資産性所得)	改正後(受動的所得)
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)P72の表「所得グループ①」の合計額 (2)P72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年以内開始事業年度に生じた(2)の欠損金額がある場合は(2)の合計額の計算上、控除する

9. 受動的所得の少額免除基準

「受動的所得」の少額免除基準が見直されます。

改正前(資産性所得)	改正後(受動的所得)
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

10. 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

11. 実務上の留意点

租税負担割合20%未満の国・地域に所在する外国子会社等で経済的基準を満たすものを保有する内国法人は、当該外国子会社等が受動的所得を有する否かの判定の事務負担が大きくなることが予想される

○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。