

実務研究

日本税務会計学会
平成29年5月 月次研究会



望月 文夫(神田)

外国子会社合算税制の抜本的改正

はじめに

平成29年度税制改正においては、外国子会社合算税制が抜本的に改正された。その背景には、国際的議論の後に公表されたBEP Sプロジェクト最終報告書(平成27年10月)がある。BEP Sプロジェクトは、国際的な租税回避や脱税を放置することで、企業の公平な競争条件を損ない、納税者の信頼を大きく揺るがすことに対応するための国際課税制度の再構築を行う取組みであるが、日本はBEP Sプロジェクトを主導してきたとされる。

役務提供に対する消費税の課税の見直し」及び「外国子会社配当益金不算入制度の改正」が、平成28年度税制改正においては「移転価格税制に係る文書化」が行われたほか、去る6月7日にパリで署名式が行われた行動15に基づく「BEP S防止措置実施条約」では、「租税条約の濫用禁止」や「人為的なPE認定回避」について対応することになっている。

このように、平成29年度税制改正における外国子会社合算税制の抜本的改正は、近年の国際課税制度の再構築の流れの中に、その背景を見ることが出来る。そして、財務省によれば、本改正では日本企業の海外展開を阻害することなく、より効果的に国際的な租税回避に対応できるように総合的に見直したとしている。そこで、主要な改正点について簡単に述べる。

2 適用除外要件から経済活動基準への変更
会社単位の合算課税制度における適用除外基準について次の見直しを行った上で「経済活動基準」に改め、経済活動基準のうちいずれかを満たさない外国関係会社について、「対象外国関係会社」とし会社単位の合算課税の対象とされた。ただし、税負担率が20%以上の場合には適用されない。

3 受動的所得への課税
① 部分対象外国関係会社への課税
経済活動基準を満たした場合であっても、税負担割合が20%未満である外国関係会社を「部分対象外国関係会社」とし、次に掲げる部分適用対象金額について、内国法人等の益金の額に加算されることとされた。

4 実質支配基準の導入と持株割合の計算方法の見直し
外国関係会社の所得を合算する内国法人については、資本関係は無いが、契約関係等により子会社を支配しているケースや間接支配への対応を行った。実質支配基準の導入である。このほか、持株割合の計算方法が見直されることになり、内国法人・居住者等の外国法人に係る直接・間接の持分割合が50%を超える場合には合算対象とされることになった。

5 外国関係会社に係る財務諸表等の添付
内国法人は、次に掲げる外国関係会社に係る財務諸表等を確定申告書に添付しなければならない。

6 改正後の外国子会社合算税制の全体像(簡略版)
① 租税負担割合が20%未満の外国関係会社
② 租税負担割合が30%未満の外国関係会社(特定外国関係会社に限定)
③ 特定外国関係会社
④ 対象外国関係会社
⑤ 部分対象会社
⑥ 合算課税
⑦ 合算課税
⑧ 合算課税
⑨ 合算課税
⑩ 合算課税

(注1) 外国金融子会社等については、この図には含めていない。
(注2) 上記の改正は、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。