

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。

このうち、ペーパーカンパニーとは、従来から言われている実体基準及び管理支配基準を満たさない外国関係会社をいい、キャッシュボックスとは総資産に対する(後述する)受動的所得の割合が30%を超え、かつ、総資産の額に対する有価証券、貸付金、固定資産(貸付け用のみ)、無形資産等の合計額の割合が50%を超える外国関係会社をいう。ブラックリスト国・地域については、OECD租税委員会で議論されており、そう遠くない時期には告示されることになる。

製造に主体的に関与しているものと認められるものの所在地国基準の判定方法について、「主として本店所在地国において製品の製造を行っている場合(製造における重要な業務を通じて製造に主体的に関与している」と認められる場合を含む。という文言を含むこととし、整備を行った。この他、不動産業及び物品販売業についても、より具体的な規定を加えた。

④ 非関連者基準 直接的には第三者を介在させることで非関連者基準を形式的に満たすケースへの対応として、最終的には関連者との取引になるものについては、非関連者基準を満たさないこととした。

⑩ 無形資産等の譲渡に係る対価の額の合計額からその無形資産等を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額(＊)

⑪ いわゆる異常所得 なお、内国法人の益金の額に計算する場合、上で＊を付したものは赤字になる可能性がある一方、印のないものは必ず黒字になる。そこで、＊を付したものが赤字の場合にはこれをゼロとして計算することになる。ただし、繰越控除を認めることにした。

⑫ 適用免除 次に該当する場合には、部分対象外国関係会社の部分適用対象金額については、適用しない。

1 「特定外国関係会社」の創設

① 事業基準 主たる事業が株式の保有等、一定の事業でないことというこれまでの基準を維持した上で、一定の要件を満たす航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社については、事業基準を満たすものと改正する。統括会社が事業基準を満たすこととしたことについてはこれまでと変更ない。

② 受取配当等 受取利子等 有価証券の貸付けによる対価(＊)

③ 有価証券の譲渡に係る対価(＊) デリバティブ取引に係る利益の額又は損失の額(＊) 外国為替の売買相場の変動に伴って生ずる利益の額又は損失の額(＊) 上記①から⑥までに掲

2 適用除外要件から経済活動基準への変更

④ 非関連者基準 直接的には第三者を介在させることで非関連者基準を形式的に満たすケースへの対応として、最終的には関連者との取引になるものについては、非関連者基準を満たさないこととした。

⑤ 適用免除 次に該当する場合には、部分対象外国関係会社の部分適用対象金額については、適用しない。

⑥ 適用免除 次に該当する場合には、部分対象外国関係会社の部分適用対象金額については、適用しない。

3 受動的所得への課税

⑦ 受動的所得への課税 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。

⑧ 固定資産(無形資産等を除く)の貸付けの対価 使用料

⑨ 使用料

4 実質支配基準の導入と持株割合の計算方法の見直し

⑩ 無形資産等の譲渡に係る対価の額の合計額からその無形資産等を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額(＊)

⑪ いわゆる異常所得 なお、内国法人の益金の額に計算する場合、上で＊を付したものは赤字になる可能性がある一方、印のないものは必ず黒字になる。そこで、＊を付したものが赤字の場合にはこれをゼロとして計算することになる。ただし、繰越控除を認めることにした。

⑫ 適用免除 次に該当する場合には、部分対象外国関係会社の部分適用対象金額については、適用しない。

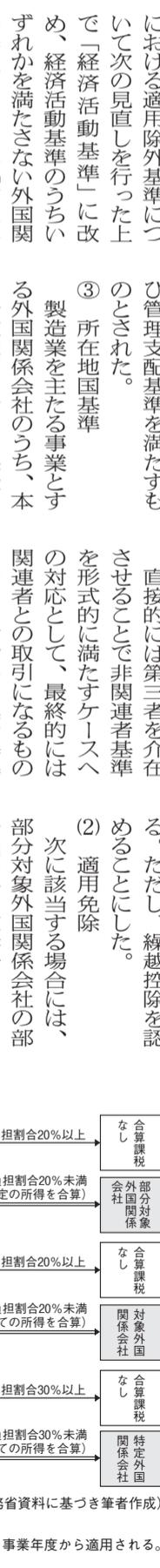
5 外国関係会社に係る財務諸表等の添付

⑬ 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。

⑭ 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。

⑮ 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)



おわりに

今回の外国子会社合算税制の抜本的改正は、BEP Sプロジェクトの最終報告書を受けて内国法人等に租税回避の余地を与えないよう考えられたものである。一方、制度が高度化、かつ、複雑化している。中小企業が進出している香港、シンガポール、台湾などの税負担率は20%未満なので本税

科目内訳明細書、本店所在地国における税務申告書の写し、株主等の氏名・住所等及びその有する株式等の数又は金額を記載した書類、出資関連外国法人等の株主等の氏名・住所等及びその有する株式等の数又は金額を記載した書類、その他参考となるべき事項を記載した書類が含まれる。

(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。