

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成30年4月 月次研究会



望月 文夫〔神田〕

## 平成30年度税制改正と米国税制改正の概要

### はじめに

平成30年度における国際課税関係の主な税制改正は、恒久的施設(P.E.)の人的操作によるP.E.認定回避への対策であり、昨年度税制改正で抜本的に改正された外国子会社合算税制(タックスヘイブン対策税制)及び相続税の納税義務の範囲に関する追加など、

### 1 平成30年度税制改正の背景としてのB EPSプロジェクト

平成27年10月にB EPSプロジェクトの最終報告書が公表されたが、日本でも平成27年度税制改正以降、同プロジェクトの15の行動計画を反映した税制改正が行われてきた。以下、年度ごとのその概要を説明する。

- 平成27年度
  - ・行動1「国境を越えた役務の提供に対する消費税課税の見直しの導入」
  - ・行動2「ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化(現地で損金算入されない配当は外国子会社配当益金不算入制度の対象とはしない)」
- 平成28年度
  - ・行動13「多国籍企業の企業情報の文書化(移転価格

て行動8-10「移転価格ガイドラインの改正」などが

取り入れられることが考えられる。

### 2 恒久的施設(P.E.)認定の人為的回避の防止

非居住者又は外国法人の事業所得については、従来から「P.E.なければ課税なし」の原則がある。非居住者又は外国法人が国内にP.E.を持たなければ、その事業所得を日本で課税することはできない。ところが、近年、この国際課税原則を濫用する事例が見受けられるようになったことから、P.E.の規定を厳格化することとされた。

具体的には、建設工期間が1年を超えるとP.E.になるので、数か月になるように契約を分割するなどして1年未満としP.E.にならないようにするものに対して、全体として見ることにするという改正が行われた。また、独立代理人はP.E.とされないことを濫用することに對して、独立代理人の範囲をより厳格にするなどの対応をした。

平成30年度税制改正後の恒久的施設(P.E.)について、簡単にまとめると次のようになる。

- ・支店P.E.これまで限定列挙だったが、内容的には若干の改正にとどまっている
- ・建設P.E.契約分割への対応(上述)が加わった

### 3 外国子会社合算税制の改正と通達の公表

平成30年度における外国子会社合算税制の改正は、昨年度の補完にとどまらず、特に大きな改正事項

とから若干説明しておきたい。

マスコミ報道を簡記すると、内国法人Aは外国法人Bを合併したが、Bにはいわゆる外国関係会社があった。合併をする場合には税務上の検討もしておくべきだが、本税制は移転価格税制のようなOECDガイドラインはなく、各国の税制はそれぞれ複雑である。このような状況下、B所在地国では本税制の適用がなかったものの、日本の外国子会社合算税制では課税対象となっていました。

平成30年度税制改正においては、内国法人が外国法人を合併した場合、その外国法人がいわゆる外国関係会社を有している場合、その外国関係会社について基本方針及び統合に伴う組織再編の実施方法を記載した計画書に基づいて一定の期間内に行うことで解散することが見込まれる場合には課税対象とはしないこととされた。

### 4 米国の税制改正

昨年12月20日、米国連邦議会上下両院は税制改正法案(Tax Cuts and Jobs Act)を可決、トランプ大統領が署名したことで成立した。既に報道されているように、個人・法人の税率とも大幅に引き下げられた。例えば、個人所得税では最高税率が37%に引き下げられたほか、子どもの扶養控除(米国では税額控除)が引き上げられ、法人税率は35%から21%に引き下げられた一方、繰越欠損

に平成29年度税制改正に関する法令解釈通達、そして本年1月にはそのQ&Aを公表した。いわゆる実体基準と管理支配基準の両方を満たさない外国関係会社は、ペーパー・カンパニーとされて租税負担割合が30%未満の場合はその所得が全額内国法人の所得に合算される。これまで、本税制とは無関係だった米国の実効税率が30%を下回ったことから、今後、米国の子会社について実体基準と管理支配基準を満たすか否かの検討を行う必要があるようにもなった。この2つの基準を満たさない場合、つまり事務所等の実体がなく、かつ、事業の管理支配を自ら行っていない外国関係会社は、特定外国関係会社に該当することになるのに注意が必要だ。

5%)することになる。国際課税関係でもいくつかの改正があったが、ここでは「国外の軽課税無形資産所得への課税(Global Intangible Low-Tax Income: GILTI)」について説明する。

米国の外国子会社合算税制(タックスヘイブン対策税制)は、内国歳入法典951条に規定されているが、今回、同法典951条Aは、新たに国外の軽課税無形資産所得(GILTI)に對して、米国株主にその50%を合算課税することにした。

これを簡単に説明すると、無形資産から生ずる所得(「外国子会社の所得全体」有形資産から生ずる所得)については、新法人税率の半分である10.5%で課税することを意味する。

つまり、今回のGILTIは米国の外国子会社合算税制(「サブパートF税制」とも言われる)の補完税制として規定されたものと理解することができる。

GILTIは次の式によって計算される。

### おわりに

はじめに述べたように、B EPSプロジェクトに基づく国際課税関係の税制改正は来年度以降も続くものと考えられる。国際的には租税回避を行う納税者が多いことから、これに對抗するために厳格な規定が多く取り入れられることにな

る。一方、日本では一部を除いて租税回避を行う納税者はいない。そうすると、税制の厳格化だけが目立つようになり、いずれにしても、立法の背景と趣旨目的を踏まえた制度の運用を心がけていくべきであろう。