

税 務 マエストロ

TAX MAESTRO

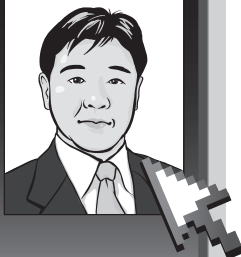
税務における第一人者、税務マエストロによる税実務講座

今週のマエストロ&テーマ

外国子会社合算 税制の総合的見 直し④

#188

品川克己
PwC税理士法人



略歴

89年より大蔵省主税局に勤務。90年7月より同国際租税課にて国際課税関係の政策立案・立法及び租税条約交渉等に従事。96年ハーバード・ロースクールにて客員研究員として日米租税条約について研究。97年より00年までOECD租税委員会に主任行政官として出向(在フランス)し、「OECD移転価格ガイドライン」及び「OECDモデル条約」の改定、及び関連会議の運営に従事。01年9月財務省を退職し現職。

今回のテーマ

#189



平成29年度
消費税改正
税理士
熊王征秀

消費税率引上げ、それに伴う課税の適正化など、消費税法の改正が続く。消費税マエストロが実務ポイントを解説する。

※取り上げて欲しいテーマを編集部にお寄せください。
ta@lotus21.co.jp

5 一定所得の部分合算課税制度の範囲の拡充(承前)

(4) 部分合算課税の対象金額の計算

部分合算課税制度の対象となる「部分適用対象金額」は、前記(2)に掲げる受動的所得(法律上は、「特定所得の金額」)を次のAとBに分類し、Aの金額と、Bの金額に対しCの金額を調整(控除)した金額との合計額(「部分適用対象金額」)となる。この金額に、納税義務者となる内国法人が有する外国関係会社(いわゆる経済活動基準を満たしている外国関係会社。「部分対象外国関係会社」)が有する当該外国関係会社の株式等の持分、及び請求権、実質支配関係の状況等を勘案(注)して計算される金額が、「部分課税対象金額」として実際の合算課税の対象となる金額となる(措法66の6⑥、⑦)。

$$\text{(部分適用対象金額)} = \text{Aの金額} + (\text{Bの金額} - \text{Cの金額})$$

$$\text{(部分課税適用対象金額)} = \text{(部分適用対象金額)} \times \frac{\text{請求権等勘案保有株式等}}{\text{外国関係会社の発行済株式等}}$$

(注) 上記保有割合は、請求権等勘案合算割合(措令39の14①)とされ、外国関係会社が被支配外国法人(内国法人が当該外国法人の残余財産のおおむね全部を請求する権利を有している「実質支配関係」の外国法人(措法66の6②五))である場合には、100%となる(措令39の14②一ロ)。

なお、このAに分類される所得は、基本的にプラスの金額であり、Bに分類される所得は、最終的な合計時にマイナスの部分は切り捨てられることから、この部分課税対象金額は常にプラスの金額となる。また、Bに分類される所得の金額のうち譲渡損等が生じた場合などは、Bに分類される種類の所得との通算はできるとされている。

A 次の所得の金額の合計額

- イ) 剰余金の配当等の額の合計額から、当該剰余金の配当等を得るために直接要した費用の額及び当該剰余金の配当等に係る費用の額(一定の負債利息)を控除した「残額」(プラスの概念と考えられる。)
- ロ) 受取利子等(手形の割引料、償還差益等を含み、割賦販売等から生じる利子等の額を除く。)の合計額から、当該受取利子等の額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
- ハ) 有価証券の貸付による対価の額の合計額から、当該対価の額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
- ニ) 固定資産(無形資産は除かれる。)の貸付けによる対価の額(本店所在地国にある不動産等の貸付けによる対価の額は除かれる。)の合計額から、当該対価を得るために直接要した費用の額(一定の償却費等)の合計額を控除した残額
- ホ) 工業所有権、著作権等(無形資産等)の使用料(ロイヤルティ)の合計額から、当該ロイヤルティを得るために直接要した費用の額(一定の償却費を含む。)を控除した残額
- ヘ) 異常所得(注): 部分対象外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額のうち、特定所得の金額がないものとした場合の所得の金額(つまりは、特定所得以外の所得の金額)から、「特定のコ額」を控除した残額。なお、この「特定のコ額」は、部分対象外国関係会社の当該事業年度終了の時における貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価格に、人件費及び当該事業年度終了の時における減価償却資産の償却費の累計額を加算した金額の50%の金額とされている(措令39の17の2②⑥、②7)。

(注) 異常所得とは、財務省の説明では、「外国子会社の資産規模や人員等の経済実態に

照らせば、その事業から通常生じ得ず、発生する根拠のないと考えられる所得。制度上は、経済活動基準を経て会社の実体があると判定された外国関係会社における、部分適用対象の一項目と位置付けられているが、結果的には、全ての外国関係会社に対して合算対象として適用される。」(財務省パンフレット「平成29年度税制改正」)とされている。この異常所得は、企業の事業形態によって、その必要となる資産規模や人件費などは様々であるにも関わらず、一律に一定の割合で判断して「異常」と位置付けている。もともとの受動的所得の概念や、当該外国子会社合算税制の趣旨等にかんがみれば、かなりの違和感を覚える課税と言えよう。

B 次の損益の金額の合計額(マイナスの場合はゼロ)

- イ) 有価証券の譲渡に係る対価の額の合計額から、当該有価証券の原価の額及び当該対価を得るために直接要した費用の額を減算した金額
- ロ) デリバティブ取引に係る利益の額又は損失の額
- ハ) 外国為替差損益: その行う取引又は有する資産若しくは負債につき、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
- ニ) 剰余金の配当等に係る株式等、受取利子等に係る債権等、貸付け、譲渡、デリバティブ取引に係る当該有価証券、外国為替差損益に係る資産につき、その運用、保有、譲渡、貸付けその他の行為により生ずる利益の額又は損失の額(上記の類似の所得の意味か。)
- ホ) 無形資産等の譲渡に係る対価の額の合計額から、当該無形資産等の譲渡に係る原価の額の合計額及び当該対価を得るために直接要した費用の額の合計額を減算した金額

C Bの合計額に調整（控除）する金額

部分合算課税の対象となる各事業年度前7年以内に開始した各事業年度（部分対象外国関係会社に該当しなかった事業年度及び部分対象外国関係会社に該当するも、租税負担割合が20%以上であった事業年度を除く。）において上記Bに分離される金額の合計額がゼロを下回った金額（すでに過去において控除された金額は除く）

(5) 部分合算課税における欠損金の繰越控除

上記Cの金額による調整は、特定所得についての部分合算課税における欠損金の繰越控除といえる。しかし、この繰越欠損金は、部分適用対象金額のすべてから繰越控除できるわけではなく、あくまで損失が生じる可能性がある所得（Bに分類される所得）からしか控除できない点に注意する必要がある。

なお、内国法人に係る外国関係会社が経済活動基準を満たしていない場合には、特定所得のみでなく会社単位で合算課税の対象とされることとなるが、この場合、合算課税の対象となる所得（適用対象金額）は、法人全体の決算に基づく所得の金額となる。したがって仮に、特定所得に該当する所得に損失が生じた場合に、部分合算課税ではなく、会社単位での合算課税を受けた方が、課税対象となる金額が少なくなるケースも考えられる。つまり、こうしたケースでは、納税者企業自らが、経済活動基準を満たしていないと判断し、会社単位の合算課税を実質的に選択することも考えられる。

6 実体の有無に関する推定 (法令上の規定)

(1) 経済活動基準についての当該職員による推定

国税庁の当該職員又は内国法人の納税地の所轄税務署長若しくは所轄国税局の当該職員（いわゆる国税当局の当該職員）は、内国法人に係

る外国関係会社が、経済活動基準（措法66の6②三）を満たしているか否を判定するために必要があるときは、当該内国法人に対して、期間を定めて、経済活動基準を満たしていることを明らかにする書類その他の資料の提示又は提出を求めることができることとされた（措法66の6④）。さらに、当該書類の提示又は提出がないときは、経済活動基準を満たしていないことと推定されることとされた。

この規定では、該当となる書類、資料の範囲については、単に経済活動基準を満たしていることを「明らかにする書類その他の資料」とされているだけであり、その詳細、レベル、基準等が法令上全く明らかにされていない。これまでも、適用除外基準の適否についての訴訟等が多いことに鑑みれば、税務調査等においても「明らかにする」書類か否かで論争となることも容易に想定できるところである。特に、税務調査においては、調査官から「私が納得できる資料」というあいまいな指示しかされないことも多いようである。また、必要な資料の分量も明確ではなく、調査官から必要以上に資料提出要求がなされる恐れもある。提出期間についても、「期間を定めて」書類の提示又は提出をもとめることとなるが、その期間も具体的にされていない。いたずらに、きわめて短い期間が設定されることはないと考えられるが、期間内に対応できない場合は事業実体がある（租税回避と無縁）法人であっても経済活動基準を満たしていないと推定され、結果合算課税の対象となる。こうしたことを考慮すれば、この推定に関する規定はより精緻に定められるべきと考えられる。納税者の権利及び予想される事務負担等の観点から、いたずらに国税職員に広範な裁量権を与えることになっていないか危惧されるところである。

なお、外国関係会社が経済活動基準を満たさず、さらに免除基準である租税負担割合（20%

未満)である場合には、その結果合算課税につながることをため、この資料の提出を求めることは意味のあることである。しかしながら、この資料提出に係る推定規定は、経済活動基準の充足に関するものであるため、免税基準である租税負担割合がそれなりに高い場合(結果、合算課税とならない)であっても、経済活動基準を満たしているか否かの判定を行うためという理由で、外国関係会社に関する様々な資料を要求できることとなっている。こうした場合には、結果的に、企業に必要な以上の事務負担を課すこととなる。執行上の問題であるが、こうした課税当局が、当該事案と関係なく資料収集するような執行は避けなければならないといえる。

(2) ペーパーカンパニーについての当該職員による推定

国税当局の当該職員は、内国法人に係る外国関係会社が、ペーパーカンパニーであるか否かの基準(措法66の6②二イ)を満たしているか否かを判定するために必要があるときは、当該内国法人に対して、期間を定めて、当該基準を満たしていることを明らかにする書類その他の資

料の提示又は提出を求めることができることとされた(措法66の6③)。さらに、当該書類の提示又は提出がないときは、当該基準を満たしていないこと(つまりペーパーカンパニー)と推定されることとされた。

この規定も、上記同様、納税者の権利、事務負担、国税職員の裁量の範囲の観点から問題なしとしない。そもそもペーパーカンパニーとは、実体基準と管理支配基準を満たさない場合が該当することとなるが(措法66の6②二イ)、特に管理支配基準は概念が曖昧ゆえ、課税上論争となることが多い。こうした難しい概念について説明、説得できる具体的資料とはどのようなものなのか、明確な指針が必要と考えられる。

特に、この特定の会社単位の合算課税の対象は、ペーパーカンパニーとかキャッシュボックスといった実質的に「租税回避」と認定することと同義である。それゆえ、合算課税の免除基準も30%の租税負担とされているところである。こうした懲罰的な意味合いを持たせた課税ゆえ、慎重な執行がなされるべきである。

記事に関連するお問い合わせ先

記事に関するお問い合わせは週刊「T&A master」編集部にお寄せください。執筆者に質問内容をお伝えいたします。

TEL:03-5281-0020 FAX:03-5281-0030 e-mail:ta@lotus21.co.jp

※なお、内容によっては回答いたしかねる場合がありますので、あらかじめご了承ください。