

2017 年度税制改正による外国子会社合算税制と留意点

Issue 131, May 2017

In brief

外国子会社合算税制は、2017 年度税制改正により、「BEPS 最終報告書」の勧告を踏まえた総合的な見直しが行われました。改正後の制度（以下「新制度」）では、租税回避リスクを外国子会社の個々の活動内容によって把握し、効果的な租税回避リスクに対応できるように、外国子会社の所得の種類等に応じた合算課税により重心をおいた制度とする見直しが行われています。

一方で、企業の事務負担の軽減の措置として、租税負担率による適用免除規定や、適用免除の適用を受けるための確定申告書への書面添付要件等を廃止しています。新制度は、トリガー税率に代わる適用免除税率の導入等により、改正前の制度の骨格が維持されている面もありますが、合算課税制度対象法人の判定基準や、部分合算課税対象所得の算定等、改正前の制度（以下「旧制度」）と異なる点も多く見受けられます。新制度は、外国関係会社の 2018 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されますが、新制度の申告へのスムーズな対応を行うには、子会社の状況の把握や情報収集の体制の整備等を前倒して進めることが必要と思われます。

本号では、新制度の申告の体制に向けた留意事項等について解説いたします。

In detail

1. 2017年度税制改正による外国子会社合算税制の見直し

旧制度の外国子会社合算税制は、会社の租税負担率（20%のトリガー税率）や会社としての実体の有無等によって租税負担リスクを把握し、合算対象の判定が行われていました。そのため、トリガー税率以上の場合には経済実体が伴わない所得でも合算課税されず、トリガー税率未満の場合には実体のある事業からの所得も合算対象とされることがあり、今般の改正に至ったものです。

新制度では、①経済活動基準をすべて満たす事業（実体ある事業）からの所得については、租税負担率に関わらず合算対象外（租税負担割合が20%未満の場合は受動的所得のみ部分合算）、②経済活動基準のいずれかを満たさない外国子会社の所得については、租税負担率が20%未満の場合は会社単位で合算対象、③経済実体のない外国子会社の所得については、租税負担率が30%未満の場合は会社単位で合算対象とされます。また、受動的所得の合算課税制度では、旧制度下の資産性所得の（合算課税の）少額免除基準を拡充した措置が設けられています。

2. 主な改正事項と新制度適用に係る留意点

i) 合算対象とされる外国法人(外国関係会社)の判定方法の見直し

旧制度では、外国法人に対する持分割合（50%超）で判定が行われていましたが、新制度では実質支配基準が導入され、持分割合が 50%以下であっても実質支配基準を満たす場合には外国関係会社に該当することになります。また、間接保有割合の算定に当たっては、改正前の掛け算方式から改正後は連鎖方式に変

更され、新制度の適用により「外国関係会社」に該当することとなる場合もあります。

上記の改正を踏まえて、新制度に適用により合算対象法人に変更がないか、確認をすることが必要です。

実質支配基準(残余財産の請求権)による判定	居住者又は内国法人がその外国法人の残余財産のおおむね全部を請求することができる等の関係がある場合におけるその外国法人
保有割合	外国関係会社の判定上、間接保有割合の判定においては、内国法人等との間に 50%超の株式等の保有を通じた連鎖関係がある外国法人が有する、判定対象となる外国法人に対する持分割合等に基づいて算定

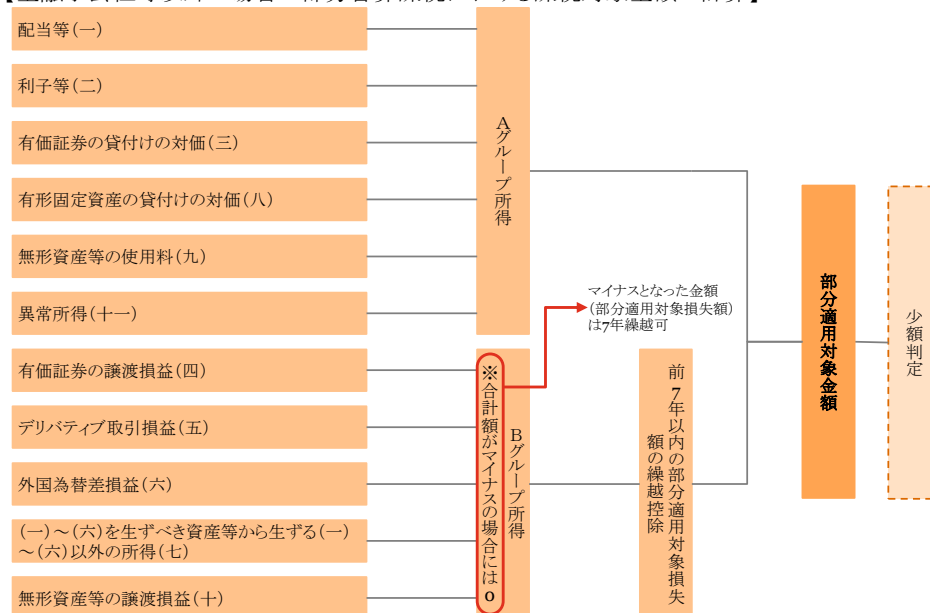
ii) 会社単位の合算課税制度

旧制度の「適用除外基準」が「経済活動基準」として改組され、それぞれの基準(事業基準、実体基準及び管理支配基準、所在地国基準、非関連者基準)についても見直しが行われています。一定の要件を満たす航空機リース事業や保険業、委託製造を行う製造業等、新制度において合算対象の適用外とされる場合もありますが、非関連者基準の見直しにより新制度において新たに合算対象の適用となる場合もあります。租税負担率が 20%未満(適用免除税率)の外国関係会社については、その業務実体を確認し、合算課税制度の適用の有無を見極める必要があります。

iii) 部分合算課税制度

旧制度における資産性所得の合算課税は、合算対象となる法人の業務(金融業かそれ以外か)に関わらず、特定所得(剰余金の配当等、債権の利子、債権の償還差益、株式等の譲渡所得、特許権等の使用料、船舶又は航空機の貸付対価)を合算するというシンプルな制度でしたが、新制度では合算対象とされる所得の範囲や算定方法について大幅な見直しが行われました。まず、合算課税の合算対象とされる所得の範囲が拡充され(デリバティブ取引損益や外国為替差損益も合算対象に含まれますが、金融子会社等とそれ以外の場合で合算対象範囲が異なります)、所得通算の合計がマイナスとなる所得区分(下記の B グループ所得)については、部分対象損失金額について、新たに繰越控除制度が設けられる等、所得計算も複雑になっています。会社単位での合算課税所得がない場合も、新制度では部分合算課税所得が生じることがあり、注意を要します。

【金融子会社等以外の場合の部分合算課税における課税対象金額の計算】



* 部分課税対象金額が課税対象金額(全体合算)に相当する金額を超える場合であっても、当該相当する金額が部分合算課税の上限とはならない。

出所: 平成 28 年度税制改正 財務省作成資料に基づき PwC 作成

iv) 特定の外国関係会社に係る会社単位の合算課税制度

ペーパーカンパニーや事実上のキャッシュボックス、財務大臣指定国等所在会社に該当する外国関係会社

で、租税負担率が 30%未満の居住地国の会社の場合は、新制度において新たに会社単位の合算課税制度の対象となります。これらの所在地国に子会社がある場合には、事業の実体について情報を収集するとともに、外国関係会社に該当する場合には、組織再編等も視野に入れた見直しの検討が必要と思われます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2400(代表)

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

川崎 陽子

03-5251-2450

yoko.kawasaki@pwc.com

パートナー

鬼頭 朱実

03-5251-2461

akemi.kitou@jp.pwc.com

パートナー

山田 祐介

03-5251-2580

yusuke.yamada@pwc.com

ディレクター

荒井 優美子

03-5251-2475

yumiko.arai@pwc.com

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 590 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義)としています。私たちは、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 223,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2017 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。