

# 外国子会社合算税制の 2017年度税制改正に係る 措置法通達の改正について

Issue 135, January 2018

## In brief

2017年度税制改正により、総合的な見直しが行われた外国子会社合算税制(以下「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、当該改正を踏まえた租税特別措置法関係通達(以下「改正通達」)が2018年1月9日に公表されました(平成29年12月21日発遣)。

租税特別措置法関係通達(法人税編)等の一部改正について(法令解釈通達)

<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/hojin/kaisei/171221/index.htm>

改正通達は、①改正前の通達(以下「旧通達」)の内容を存置し、改正後の条文構成の変更に伴い整理されたものと、②会社単位の合算課税制度の見直しに伴い、実体基準、管理支配基準、事業基準の判定について新たに追加、見直しされたものから構成されています。なお、旧通達のうち、改正による取扱いの見直しが行われたもの(旧措置法における適用除外の適用における書面添付要件)等に係るものは廃止されました。

本ニュースレターでは、新たに追加された内容を中心に、米国等の海外税制の動向も踏まえた留意事項等について解説いたします。

## In detail

### 1. 改正通達の概要

2017年度税制改正による外国子会社合算税制の改正に伴い、関連する措置法通達(旧通達66の6-1~66の6-21、68の90-1~68の90-21)はそのすべてが廃止され、改正通達が新設されています(改正通達66の6-1~66の6-30、68の90-1~68の90-30)。新通達は、①旧通達の内容を存置し、改正後の条文構成の変更に伴い整理されたものと、②会社単位の合算課税制度の見直しに伴い、実体基準、管理支配基準、事業基準の判定について新たに追加、見直しされたもの(66の6-6(主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の意義)、66の6-7(自ら事業の管理、支配等を行っていることの意義)、66の6-8(事業の管理、支配等を本店所在地国において行っていることの判定)、66の6-16(全てに従事していることの範囲))から構成されています。

新制度における会社単位の合算課税制度では、外国関係会社のうち対象外国会社(経済活動基準の全てを満たさない外国関係会社)及び特定外国関係会社(ペーパーカンパニー、キャッシュボックス等)は合算課税の対象とされます。対象外国関係会社については、旧制度下でも適用除外の判定により合算対象の検討が行われてきましたが、特定外国関係会社については新制度のもとで新たに合算課税対象となることから、判定基準である実体基準及び、管理支配基準についてより明確な指針が望まれていたところです。

改正通達では、①実体基準の判定における主たる事業を行うに必要と認められる事務所等を有していることの意義、②管理支配基準の判定におけるその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることの意義、について通達により明確な基準が設けられました。又、対象外国会社の航空機リース業の事業基準についても通常必要と認められる業務の全てに従事していることの判定基準が明らかにされました。

外国関係会社(措法 66 の 6 ②一)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・居住者、内国法人、特殊関係非居住者、及び下記の外国法人が有する株式保有割合、議決権保有割合、又は請求権保有割合が 50%を超える場合の外国法人</li> <li>・居住者又は内国法人との間に実質支配関係がある外国法人</li> </ul>
特定外国関係会社(措法 66 の 6②二)	<p>(1) 次のいずれにも該当しない外国関係会社(ペーパーカンパニー)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・<b>(実体基準)</b>主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有している外国関係会社(これらを有している外国関係会社と同様の状況にあるものを含む)</li> <li>・<b>(管理支配基準)</b>本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っている外国関係会社(これらを自ら行っている外国関係会社と同様の状況にあるものを含む)</li> </ul> <p>(2) 総資産の額に対する有価証券、貸付金及び無形固定資産等の合計額の割合が 50%を超える外国関係会社で、総資産の額に対する部分合算所得(超過利潤を除く)の合計額の割合が 30%を超えるもの</p> <p>(3) 租税に関する情報の交換に関する国際的な取組への協力が著しく不十分な国又は地域として財務大臣が指定する国又は地域に本店又は主たる事務所を有する外国関係会社</p>
対象外国関係会社(措法 66 の 6②三)	<p>次のいずれかに該当しない外国関係会社</p> <p>(1) <b>(事業基準)</b>主たる事業が、株式等又は債券の保有(統括業務を行う場合の株式等の保有を除く)、知的財産権の提供、又は船舶若しくは航空機の貸付け(実体のある航空機リース事業を除く)でないこと</p> <p>(2) <b>(実体基準、管理支配基準)</b>本店所在地国においてその主たる事業(事業持株会社にあっては統括業務)を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有し、その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること</p> <p>(3) 各事業年度において行う主たる事業の区分により以下の要件を満たすこと</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・<b>(関連者基準)</b>卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業又は物品賃貸業(航空機リース事業に限る)の事業を営む場合、主として非関連者との間で取引を行っていること</li> <li>・<b>(所在地国基準)</b>上記以外の事業を営む場合、その事業を主として本店所在地国において行っている場合</li> </ul>

## 2. 実体基準の判定(主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の意義(基通 66 の 6-6))

主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の判定は、当該外国関係会社の主たる事業の業種や業態、主たる事業に係る活動の内容等を踏まえて行われ、固定施設等が賃借によるものか否かは問われないが、主たる事業に係る活動を行うために使用されるものでない場合には、主たる事業を行うに必要と認められる事務所等には該当しないことが明らかにされています。

## 3. 管理支配基準の判定(自ら事業の管理、支配等を行っていることの意義(基通 66 の 6-7)、事業の管理、支配等を本店所在地国において行っていることの判定(66 の 6-8))

管理支配基準の判定におけるその事業の管理、支配及び運営を自ら行っていることの意義については、外国関係会社が事業計画の策定等を行い、その事業計画等に従い裁量をもって事業を執行することであり、これらの行為に係る結果及び責任がその外国関係会社に帰属していることとされています。但し、以下の事実があるとしてもそのことだけでこの要件を満たさないことにはならないことが明らかにされています。②は旧通達においても明記されていたものですが、新たに役員の兼務やその外国関係会社から他の法人に業務委託等が行われている場合も、管理支配基準が満たされる場合があることが明確化されました。

- ① 外国関係会社の役員が他社の役員等を兼務していること。
- ② 外国関係会社の事業計画の策定等に当たり、親会社等と協議し、その意見を求めていること。
- ③ その事業計画等に基づき、その外国関係会社の業務の一部を委託していること。

事業の管理、支配及び運営を本店所在地国において行っているかどうかの判定は、旧通達の規定でも、外国関係会社の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管等が行われている場所並びにその他の状況を総合的に勘案することが明記されていました。新通達では、外国関係会社の事業計画の策定等を行う場所が追加され、職務執行を行う者が役員等と拡充されています。

#### 4. 事業基準の判定(全てに従事していることの範囲(66の6-16))

航空機リース事業については、一定の要件を充足する場合に事業基準を満たすものとされており、業務従事基準として、「外国関係会社の役員又は使用人がその本店所在地国において航空機の貸付けを的確に遂行するために通常必要と認められる業務の全てに従事していること」が必要とされます。ここで、「全てに従事していること」には、業務委託(補助業務以外の業務の委託にあつては、外国関係会社が仕様書等を作成し、又は指揮命令している場合に限る)が含まれることが明らかにされています。

なお、部分合算課税制度における外国金融子会社等の範囲(該当性判断)、グループファイナンスに係る通常必要と認められる業務、部分対象外国関係会社の対象金額(受取利子等、デリバティブ取引の損益、固定資産の貸付けによる対価の額のうち除外されるもの)等の判定場面においても同様としています。

航空機リース事業の実体要件(措令33の14の3①)	
① (通常必要業務従事基準)	外国関係会社の役員又は使用人がその本店所在地国において航空機の貸付けを的確に遂行するために <b>通常必要と認められる業務の全てに従事していること</b> 。
② (費用基準)	当該事業年度の航空機の貸付けに係る業務の委託に係る対価の支払額の合計額 $\leq 30\%$ 当該事業年度の航空機の貸付けに係る業務に従事する役員・使用人に係る人件費の額の合計額
③ (リース収益人件費割合基準)	当該事業年度の航空機の貸付けに係る業務に従事する役員・使用人に係る人件費の額の合計額 $> 5\%$ 当該事業年度における航空機の貸付けによる収入金額－貸付けの用に供する航空機に係る償却費の額の合計額

#### 5. 海外の税制動向及び新制度の施行を踏まえた海外投資の見直し

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、トランプ税制の施行により、米国の外国関係会社が特定外国関係会社に該当する場合も考えられます。

詳細は以下をご参照ください。

米国 Tax Topics: <https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/news/tax-hot-topics.html>

上記の改正通達の規定も踏まえて、米国も含めた海外子会社のストラクチャーの検討を行うことが重要と思われます。

## 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: [pwjapan.taxpr@jp.pwc.com](mailto:pwjapan.taxpr@jp.pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

川崎 陽子

03-5251-2450

[yoko.kawasaki@pwc.com](mailto:yoko.kawasaki@pwc.com)

パートナー

鬼頭 朱実

03-5251-2461

[akemi.kitou@jp.pwc.com](mailto:akemi.kitou@jp.pwc.com)

ディレクター

荒井 優美子

03-5251-2475

[yumiko.arai@pwc.com](mailto:yumiko.arai@pwc.com)

ディレクター

浅川 和仁

080-4205-7098

[kazuhiro.asakawa@pwc.com](mailto:kazuhiro.asakawa@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 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 236,000 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](http://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。

© 2018 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](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。