

外国子会社合算税制に関する Q&A の改定と今後の改正動向について

Issue 139, September 2018

In brief

2018年8月31日、国税庁は外国子会社合算税制に関するQ&A(「平成29年度改正 外国子会社合算税制に関するQ&A」、2018年1月31日公表)を改定し、新たに「平成29年度及び平成30年度改正 外国子会社合算税制に関するQ&A」(以下、「改定Q&A」)として公表しました。改定Q&Aでは、①実体基準又は管理支配基準を満たすことを明らかにする書類等の具体例、②平成30年度改正で措置された、ペーパー・カンパニー等の整理に伴う一定の株式譲渡益の免除特例の具体例等が追加されています。

・国税庁ウェブサイト: 平成29年度及び平成30年度改正 外国子会社合算税制に関するQ&A(情報)
<http://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/180111/pdf/01.pdf>

2017年度(平成29年度)改正後の外国子会社合算税制(以下、「本制度」)では、租税負担割合が20%以上30%未満の外国関係会社で特定外国関係会社(ペーパー・カンパニー)に該当する場合は、会社単位の合算課税の対象とされますが、米国の連邦法人税率の引き下げ(35%から21%に引き下げ)による、日本企業の米国子会社への本制度への適用の懸念から、事業の実態を踏まえた本制度の改正要望が出されています。

本ニュースレターでは、改定Q&A及び平成31年度の税制改正要望等を踏まえ、外国関係会社の業務に係る留意事項等を解説いたします。

In detail

1. 実体基準又は管理支配基準を満たすことを明らかにする書類等の意義(Q8の2)

平成29年度改正で、外国関係会社が特定外国関係会社に該当するか否かの判定において、税務当局の職員は、実体基準又は管理支配基準を満たす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認められており、当該書類その他の資料の提示又は提出がないときは、実体基準又は管理支配基準の充足しないものとして推定課税することができます(措法66の6③)。租税負担割合が30%以上で本制度の適用免除となる場合は、特定外国関係会社に該当するか否かの判定、即ち実体基準又は管理支配基準の充足の可否の判定は不要です。

【図表1 特定外国関係会社の判定】

特定外国関係会社(措 法 66 の 6②二)	(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) ・ (実体基準) 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) ・ (管理支配基準) 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) (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 (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
---------------------------	---

実体基準を満たすことを明らかにする書類は、①外国関係会社の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の存在を明らかとし、②固定施設は外国関係会社の主たる事業に必要であり、かつ、実際に利用されていることを明らかにすることが必要とされます。管理支配基準を満たすことを明らかにする書類は、外国関係会社が本店所在地国において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っているかどうか、即ち、①自ら事業方針や業績目標などを定め、②それを達成するために事業計画等を策定するなど、事業をどのように運営していくかを決定し、③それらに基づき、裁量をもって事業を執行していることを明らかにすることが必要とされます。実体基準又は管理支配基準を満たすことを明らかにする書類等として、図表2のような具体例が示されています。

なお、上記の実体基準又は管理支配基準を満たすことを明らかにする書類等の事例は、外国関係会社が対象外国関係会社に該当するか否かの判定(①事業基準、②実体基準及び管理支配基準、③関連者基準又は所在地国基準)(措法66の6④)のうち、実体基準及び管理支配基準に係る書類等についても該当するものと考えられます。

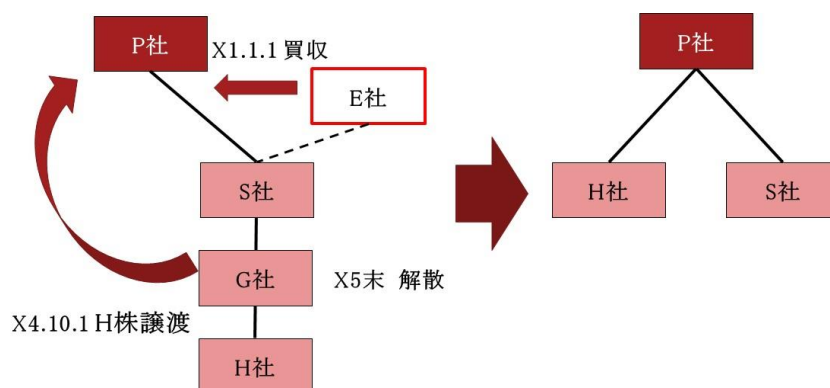
【図表2 実体基準又は管理支配基準を満たすことを明らかにする書類等】

基準	証明すべき事項	書類の具体例
実体基準	外国関係会社の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の存在	・ 固定施設の売買契約書、賃貸借契約書、登記簿謄本 ・ 賃料や維持管理費用の負担事実を示す書類 ・ 固定施設の外観・内観写真、事務所等のパンフレット等
	主たる事業に必要であり、かつ、実際に利用されていること	・ 社内組織図、事務所等における配席図等のレイアウト表 ・ シフト表、事業活動の内容が分かる定期報告書(日報や月報等)、維持管理費用の支出等の明細等(役員及び使用人が固定施設において主たる事業に係る業務等に従事している実態を確認できる資料)
管理支配基準	外国関係会社が事業を行うに当たり、事業方針や業績目標などを定めていること	・ 本店所在地国で開催した株主総会に係る株主総会議事録、取締役会に係る又は取締役会議事録 ・ その他外国関係会社が事業方針や業績目標を定めたことが分かる資料等
	決定した事業方針や業績目標を達成するために事業をどのように運営していくかを決定していること(事業計画の策定等)	・ 本店所在地国で策定した事業計画書、社内稟議書等
	事業計画等に基づき、裁量をもって事業を執行していること	・ 本店所在地国において外国関係会社の役員の名で締結した契約書、作業指図書

2. ペーパー・カンパニー等の整理に伴う一定の株式譲渡益の免除特例 (Q8の3)

平成30年度改正により、傘下にペーパー・カンパニー等を保有する外国企業を買収し、統合計画書(買収後の経営統合の計画書)に基づいて行われる一定の株式譲渡益について、当該ペーパー・カンパニー等の(合算対象とされる)適用対象金額の計算上控除する措置が講じられました(措令39の15①五、②十八)。

【図表3 ペーパー・カンパニー等の整理に伴う一定の株式譲渡益の免除特例の具体例】



Q8の3では、図表3のG社(特定外国関係会社、S社(外国関係会社)の100%子会社)によるH社(部分対象外国関係会社)株式のP社(内国法人)への株式譲渡益がG社の適用対象金額の計算上、控除できることが示されています(譲渡先要件、期間要件、解散等要件、統合計画書要件、特定事由非該当要件のすべてを満たす)。

統合計画書には、①居住者等株主等の持株割合等(内国法人により買収される外国企業の持株割合等)が50%超とする目的、② ①の目的を達成するための基本方針、③ ①の目的を達成するために行う組織再編成に係る基本方針、④ ①の目的を達成するために行う組織再編成の内容及び実施時期等の記載が必要とされます(措令 39 の15①五二、措規則22の11⑥)。統合計画書の具体例は、経済産業省の以下ウェブサイトで公表されています。

・CFC税制(租税特別措置法施行令第39条の15第1項第5号ニ)における統合計画書(PMI計画書)の具体例について

http://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/pmikeikakusho.html

上記の株式の譲渡は、統合計画書に基づいて行われますので、統合計画書は当該株式譲渡が行われるまでに作成され、又、組織再編の方法に変更があった場合には、対象となる株式譲渡が行われるまでに統合計画書の変更が行われる必要があります。

ペーパー・カンパニー等の解散等要件の一つに、株式等の譲渡の日から2年以内の解散見込みが規定されています。解散の見込みについては、株式譲渡の時点で判断することとなるため、稟議書や事業計画書等により当該見込みが明らかにされていれば、解散等要件を満たすこととされています。

3. グループファイナンスに係る利子の要件における通常必要と認められる業務の範囲 (Q11)

部分対象外国関係会社は一定の受動的所得が合算対象とされますが、受取利子等に係る所得においては、グループファイナンスに係る一定の受取利子が部分合算課税の対象から除外されます。当該合算対象から除外される利子とは、部分対象外国関係会社のうち、その本店所在地国においてその行う金銭の貸付けに係る事務所、店舗その他の固定施設を有し、かつ、その本店所在地国においてその役員又は使用人が金銭の貸付けの事業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ものが、その関連者等に対して行う金銭の貸付けに係る利子の額です(措法66の6⑥二、措令39の17の3⑧二)。

グループファイナンス事業は、通常、グループ各社において以下のような業務を行っており、外国関係会社の役員又は使用人がこの財務業務及び貸付業務のいずれにも従事している場合には、通常必要業務従事基準を満たすと考えられています。財務業務はグループ内で分担して行っている場合もありますが、以下の財務業務の①から③までのいずれかの業務及び貸付業務に従事している場合も通常必要業務従事基準を満たすと考えられています。

【図表 4 グループファイナンスに係る利子の業務要件】

	業務内容	業務委託例(部分対象外国関係会社が金融機関でない場合)
財務業務	① 自社の投資計画や負債の返済見通し等をもとにした資金計画の作成、資金需要の予測等の親会社又は資金管理会社への報告	
	② グループ各社から報告された情報に基づくキャッシュ残高や予測に係る情報に基づくグループ全体又は資金管理会社の管理する単位の資金計画の策定、金利設定等	
	③ 資金計画に基づく具体的なグループファイナンス方法の検討	
貸付業務	④ 財務業務の③に基づき貸付けを実施。契約事務、入金管理・回収等	⑤ 銀行等の金融機関の提供するキャッシュ・マネジメント・システムを利用し、財務業務の③で決定した貸付先・貸付金額・貸付期間を設定して会社間貸借を適時自動的に実施すべく銀行等に委託 ⑥ 入金管理・回収等を代行会社に委託

部分対象外国関係会社が金融機関でない場合は、貸付業務の業務委託を行うことがあります。この場合も、「③資金計画に基づく具体的なグループファイナンス方法の検討」で設定された条件等に従って業務委託が実施されるものであれば、通常必要業務従事基準を満たすと考えられています。

図表4の業務委託契約については、部分対象外国関係会社の親会社である内国法人が、海外のグループ法人の承諾書等を金融機関に提出して、業務委託契約を1本化して金融機関と締結することがあります。このような場合にも、当該業務委託契約の条件の適否を部分対象外国関係会社内で検討・意思決定した上で、親会社である内国法人と調整してキャッシュ・マネジメント・システムを導入しているのであれば、部分対象外国関係会社が業務委託をした場合と同様に扱われることが追記されています(Q11の(注)をご参照ください)。

4. 今後の改正動向等も踏まえた留意事項

本制度は、外国関係会社の2018年4月1日以後開始事業年度より適用となりますので(外国法人が外国関係会社に該当するかどうかの判定は、当該外国法人の各事業年度終了の時の現況による(措令39の20①))、所在地国の租税負担率の確認並びに今後の改正動向についての情報収集は、本制度の適用の可否を判定する上で最も重要です。特に本制度により新たに課税対象となる可能性がある法人の業務の見直しは行われているか、Q&Aの事例等も踏まえた体制の見直しの余地はないか等の確認も必要です。

ペーパー・カンパニー等の整理に伴う一定の株式譲渡益の免除特例の適用については、既に外国企業を買収している場合も、これから買収予定がある場合も、特例の適用要件が可能な組織再編成の組成が可能か否かを検討することで、買収コストを引き下げられる可能性があります。

米国の税制改正により連邦法人税率が改正前の 35%から 21%に引き下げられ、2018 年 1 月 1 日以後適用となりますが、日本の CFC 税制の適用対象かどうかの判定、ペーパー・カンパニー等の判定及び所得や税額の計算等にかかる過大な負担が発生し、日本企業による米国での通常のビジネスに影響が生じる懸念が表明されています。又、このような状況を踏まえ、本制度における LLC や LPS の取扱いの明確化も含めて、米国での子会社業務の実態等を踏まえた本制度の見直しが平成 31 年度税制改正要望として経済団体等及び中央官庁から出されています¹。今後の改正動向は不明ですが、米国に子会社を有する場合には、現行の制度においてどの程度の潜在的な課税リスクがあるのか否かについての分析は進めておくべきと思われます。

¹「平成 31 年度税制改正に関する経済産業省要望」、「平成 31 年度税制改正要望項目 金融庁」、「平成 31 年度税制改正要望項目 ー重点要望事項ー 日本機械輸出組合」等

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

www.pwc.com/jp

パートナー

鬼頭 朱実

03-5251-2461

akemi.kitou@pwc.com

パートナー

高野 公人

080-1114-4491

kimihito.k.takano@pwc.com

パートナー

村上 高士

03-5251-2341

takashi.a.murakami@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 680 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 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 をご覧ください。