

外国子会社合算税制の2019年度税制改正に係る措置法通達の改正について

Issue 145, June 2019

In brief

2019年度税制改正により、外国子会社合算税制について、特定外国関係会社(ペーパーカンパニー)の範囲の見直し、及び外国関係会社が連結納税制度等(企業集団等所得課税規定)を適用している場合の適用対象金額、租税負担割合及び外国税額控除額の計算方法の見直し等が行われ、当該改正に係る租税特別措置法関係通達(以下「改正通達」)が2019年5月31日に発遣されました¹。

改正通達は、①特定外国関係会社の範囲の見直しに関連して、管理支配会社²による事業の管理、支配等の判定(措通66の6-9の2)、及び管理支配会社の行う事業の遂行上欠くことのできない機能の意義(措通66の6-9の3)を明らかにし、②外国関係会社が連結納税制度等を適用している場合の、適用対象金額の計算(措通66の6-21の2~66の6-21の7)、租税負担割合の計算(措通66の6-24の2、66の6-24の3)、外国税額控除額(個別計算外国法人税額)の計算(措通66の6-31)の規定を新たに設けています。

改正後の外国子会社合算税制(以下「新税制」)は、内国法人の2019年4月1日以後終了事業年度に係る課税対象金額等から適用(但し、外国関係会社等の2018年4月1日以後開始事業年度に係るものに限る)されます。従って、3月決算の内国法人は2020年3月期より新税制の適用となりますので(外国関係会社が12月決算法人である場合等)、外国関係会社が企業集団等所得課税規定を適用している場合も含め、特定外国関係会社に該当するか否かの判定に係る会社情報の収集と分析を行う必要があります。

本ニュースレターでは、改正通達の内容を中心に、新税制の適用に向け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

2019年度税制改正による外国子会社合算税制の改正では、(i)持株会社である一定の外国関係会社(外国子会社又は特定子会社³の株式等の保有を主たる事業とする等の一定の外国関係会社)、(ii)特定不動産⁴保有に係る一定の外国関係会社、(iii)資源開発等プロジェクトに係る一定の外国関係会社(石油等の天然

¹ <http://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/hojin/kaisei/190531/index.htm>

² 部分対象外国関係会社に該当するもので、その本店所在地国において、その役員又は使用人がその主たる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(措法66の6②ニイ(4))

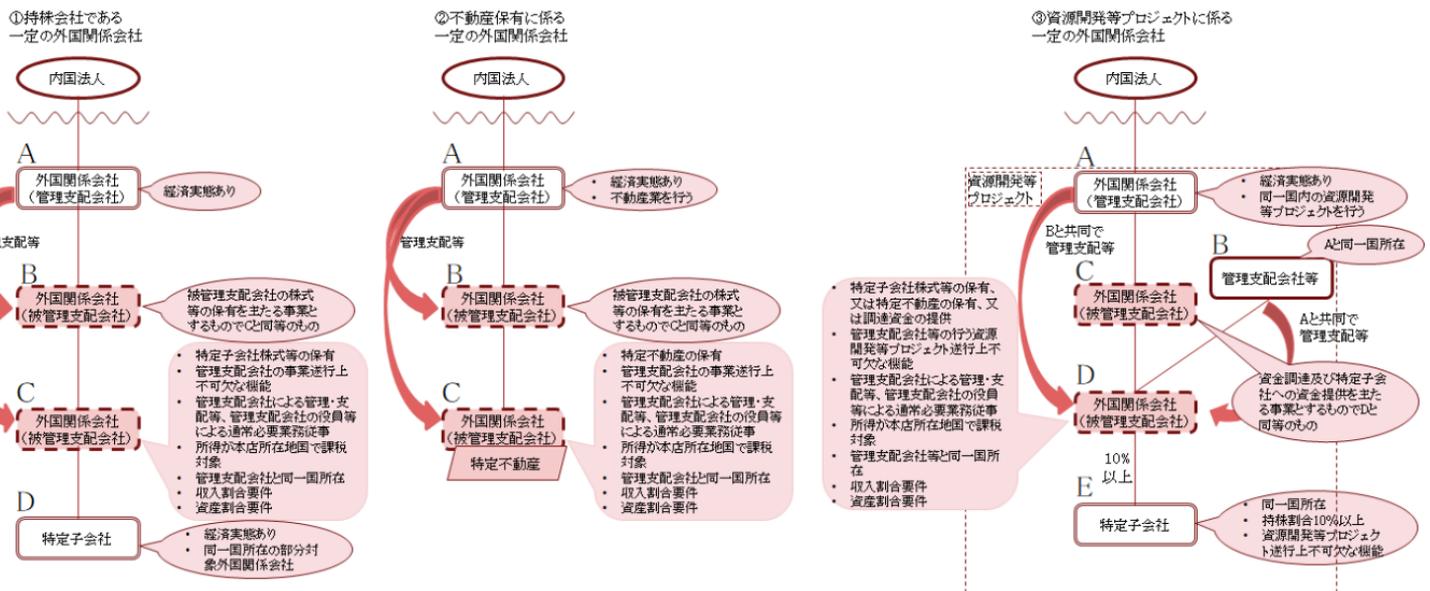
³ 内国法人に係る他の外国関係会社(管理支配会社とその本店所在地国を同じくするもの)で、部分対象外国関係会社に該当するもの(措法66の6②ニイ(4)、措令39の14の3⑦)

⁴ その本店所在地国にある不動産で、その外国関係会社に係る管理支配会社の事業の遂行上欠くことのできないもの(措令39の14の3⑨一)、又は本店所在地国にある不動産で、その外国関係会社に係る管理支配会社が自ら使用するもの(措令39の14の3⑨二)

資源の探鉱等又は社会資本の整備に関する事業の遂行上欠くことのできない機能を果たしている等の一定の外国関係会社は、特定外国関係会社（ペーパーカンパニー）の範囲から除外されることとされました（措法66の6②二イ(3)～(5)）。

改正通達では、上記において、特定子会社の株式等の保有を主たる事業とする外国関係会社が、特定外国関係会社から除外されるための要件（措令39の14の3）のうち、管理支配会社による事業の管理、支配等の判定（措通66の6-9の2）、及び管理支配会社の行う事業の遂行上欠くことのできない機能の意義（措通66の6-9の3）が、明らかにされています。

【出所：財務省作成資料を基に作成】



外国関係会社が本店所在地の現地法令等で企業集団等所得課税規定を適用している場合の外国子会社合算税制の適用に関して、外国関係会社の本店所在地国法令の規定により計算した適用対象金額の計算及び法人所得税額等の計算（措令39の15）、外国関係会社に係る租税負担割合の計算（措令39の17の2）、外国関係会社の課税対象金額等に係る外国法人税額の計算等（外国税額控除額の計算等、措令39の18）は、企業集団等所得課税規定の適用がないものとして計算することとされました。

改正通達では、適用対象金額の計算及び法人所得税額等の計算（措通66の6-21の2～66の6-21の7）、租税負担割合の計算（措通66の6-24の2、66の6-24の3）、及び外国税額控除額の計算（措通66の6-31）の方法として、原則法の他に簡便法が認められること、選択適用とされる規定の適用についての取扱い等が明らかにされています。

2. 管理支配会社による事業の管理、支配等の判定（措通 66 の 6-9 の 2）、管理支配会社の行う事業の遂行上欠くことのできない機能の意義（措通 66 の 6-9 の 3）

特定子会社の株式等の保有、又は特定不動産の保有を主たる事業とする外国関係会社が特定外国関係会社から除外される要件として、「その事業の管理、支配及び運営が管理支配会社によって行われていること」（措令 39 の 14 の 3⑧一、⑨三ロ）、「管理支配会社の行う事業の遂行上欠くことのできない機能を果たしていること」（措令 39 の 14 の 3⑧二、⑨一イ、⑨三イ(i)(ii)、⑨三八）が規定されています。

ここに言う「事業の管理、支配等」とは、管理支配会社が、当該外国関係会社の事業計画の策定等を行い、その事業計画に従い裁量をもって事業を執行することを指し、当該管理支配会社と当該外国関係会社との間に直接に株式等を保有する関係がない場合（例えば、当該管理支配会社と当該外国関係会社が内国法人によって保有される関係にある場合等）であっても、これに該当する場合があることが明らかにされています（措通 66 の 6-9 の 2）。

管理支配会社の行う事業の遂行上欠くことのできない機能、又は管理支配会社等の行う資源開発等プロジェクトの遂行上欠くことのできない機能とは、当該外国関係会社が存在しないとしたならば、管理支配会社（等）の行う事業の継続に支障をきたすこととなり、かつ、当該事業の継続のために代替する機能が必要となるような機能であるとされています（措通66の6-9の3）。

3. 企業集団等所得課税規定を適用している場合の適用対象金額の計算及び法人所得税額等の計算（措通66の6-21の2～66の6-21の7）

(1) 適用対象金額の計算

企業集団等所得課税規定のうち、連結納税規定を適用している外国関係会社の所得は、単体納税申告を行うと仮定した場合の適用対象金額を計算し、パススルー課税規定を適用している外国関係会社の所得は、当該外国関係会社の株主等である者の所得として取り扱わないものとして、当該外国関係会社、及び株主等である外国関係会社の所得の金額を計算します（措通66の6-21の2）。

但し、企業集団等所得課税規定を除かないで計算された所得の金額の計算の書類等（連結確定申告書等）から合理的に算出することができる場合には、その方法（簡便法）によることも認められます（措通66の6-21の4）。

原則法によって適用対象金額の計算を行う場合、企業集団等所得課税規定の適用に当たり選択された規定に相当する規定（非課税所得、繰越欠損金の損金算入、及び受取配当等の益金不算入等）については、その規定の適用要件等からその外国関係会社が適用を受けることができないものを除き、これらの規定を適用して計算を行うこととされます（措通66の6-21の3）。

	企業集団等所得課税規定	適用対象金額の計算	
		原則法（措通66の6-21の2）	簡便法（措通66の6-21の4）
連結納税規定（措令39の15⑥一）	外国法人の属する企業集団の所得に対して法人所得税を課することとし、かつ、当該企業集団に属する一の外国法人のみが当該法人所得税に係る納税申告書に相当する申告書を提出することとする当該外国法人の本店所在地国の法令の規定	当該外国関係会社の所得に対して法人所得税が課されるものとして所得の金額を計算	合理的な方法により所得の金額を計算
パススルー課税規定（措令39の15⑥三）	外国法人の所得を当該外国法人の株主等である者の所得として取り扱うこととする当該外国法人の本店所在地国の法令の規定	外国法人の所得を当該外国法人の株主等である者の所得として取り扱わないものとして、当該外国関係会社、及び株主等である外国関係会社の所得の金額を計算	

(2) 法人所得税額の計算

企業集団等所得課税規定がある場合に、企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に納付するもの（又は還付されるもの）として計算される法人所得税額（個別計算納付法人所得税額及び個別計算還付法人所得税額）は、上記の原則法又は簡便法により計算される所得金額から計算します（措通66の6-21の5）。

法人所得税額の計算を行う場合に、選択適用とされている税額控除規定があるときは、企業集団等所得課税規定の適用に当たり選択された規定に相当する規定については、その規定の適用要件等からその外国関係会社が適用を受けることができないものを除き、これらの規定を適用して計算を行うこととされます（措通66の6-21の6）。

4. 企業集団等所得課税規定を適用している場合の租税負担割合の計算（措通66の6-24の2、66の6-24の3）

企業集団等所得課税規定がある場合に、企業集団等所得課税規定の適用がないものとして計算される租税負担割合の所得の金額は、原則法又は簡便法により計算します。原則法による場合、企業集団等所得

課税規定の適用に当たり選択された規定に相当する規定については、その規定の適用要件等からその外国関係会社が適用を受けることができないものを除き、これらの規定を適用して計算を行います(措通 66 の 6-24 の 2)。

企業集団等所得課税規定の適用がないものとして計算される租税負担割合の外国法人税の金額も、原則法又は簡便法により計算される所得金額から計算しますが、企業集団等所得課税規定の適用に当たり選択された税額控除規定については、任意に選択することが認められます(措通 66 の 6-24 の 3)。

5. 企業集団等所得課税規定を適用している場合の外国税額控除額の計算(措通 66 の 6-31)

企業集団等所得課税規定がある場合に、企業集団等所得課税規定の適用がないものとした場合に計算される外国税額控除額(個別計算外国法人税額)は、措置法関係通達 66 の 6-21 の 5(企業集団等所得課税規定の適用がある場合の個別計算納付法人所得税額等の計算)の個別計算納付法人所得税額の計算によることが明らかにされています(措通 66 の 6-31)。

6. 新制度適用に向けた留意事項

改正後の外国子会社合算税制(以下「新税制」)は、内国法人の 2019 年 4 月 1 日以後終了事業年度に係る課税対象金額等から適用(但し、外国関係会社等の 2018 年 4 月 1 日以後開始事業年度に係るものに限る)されます。従って、3 月決算の内国法人は 2020 年 3 月期より新税制の適用となりますので(外国関係会社が 12 月決算法人である場合等)、外国関係会社が企業集団等所得課税規定を適用している場合も含め、特定外国関係会社に該当するか否かの判定に係る会社情報の収集と分析を行う必要があります。

新税制の適用により、外国関係会社が特定外国関係会社(ペーパーカンパニー)に該当するか否かの判断を行うためには、所在地国での投資のストラクチャーを把握し、それぞれの要件が充足されているかの検討が必要なため、日本親会社と海外子外社との連携が非常に重要となります。また、海外子会社が連結納税規定又はパススルー規定の適用法人である場合には、租税負担率の判定及び適用対象金額の算定等においていずれの方法を選択すべきか、過去の申告の状況も確認しておく必要があります。すなわち、新税制の対応には、日本親会社において海外子会社の情報を一元的に管理できる体制の整備の状況を確認することが不可欠と考えられます。

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
高野 公人

パートナー
鬼頭 朱実

パートナー
村上 高士

ディレクター
荒井 優美子

マネージャー
山田 盛人

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 250,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリ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。

© 2019 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。