

外国子会社合算税制（タックスヘイブン対策税制）の令和元年度改正 前編



EY税理士法人 税理士 宮崎 晃

▶ Akira Miyazaki

2007年EY税理士法人に入所。税務コンプライアンス業務に従事。その後、14年7月から17年3月まで経済産業省 貿易経済協力局 貿易振興課（国際租税担当）に出向。帰任後は主に国際課税、研究開発税制に関するアドバイザー業務に従事している。

I はじめに

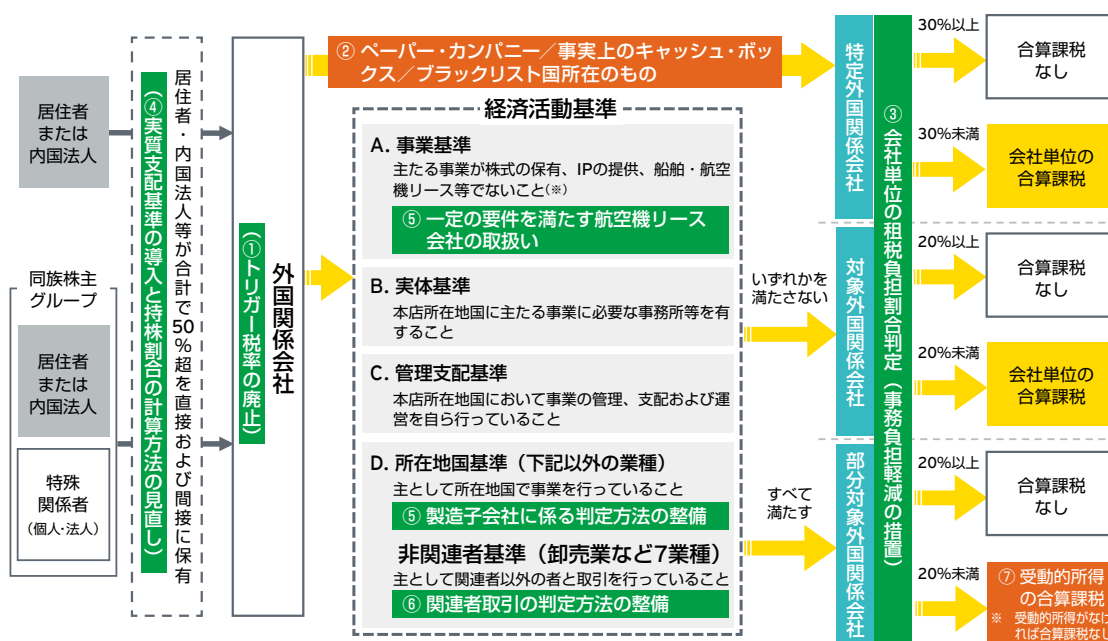
昭和53年度の税制改正により導入された外国子会社合算税制ですが、平成29年度税制改正により抜本的な見直しが行われました。その中でも、ペーパー・カンパニー等の規定の創設（＜図1＞②）と受動的所得の範囲の拡大（＜図1＞⑦）が、実務的には最も影響が大きいです。これらに加えて、令和元年度においても大幅な改正が行われました（＜図2＞参照）。

II 外国子会社合算税制の改正内容

1. 改正の概要

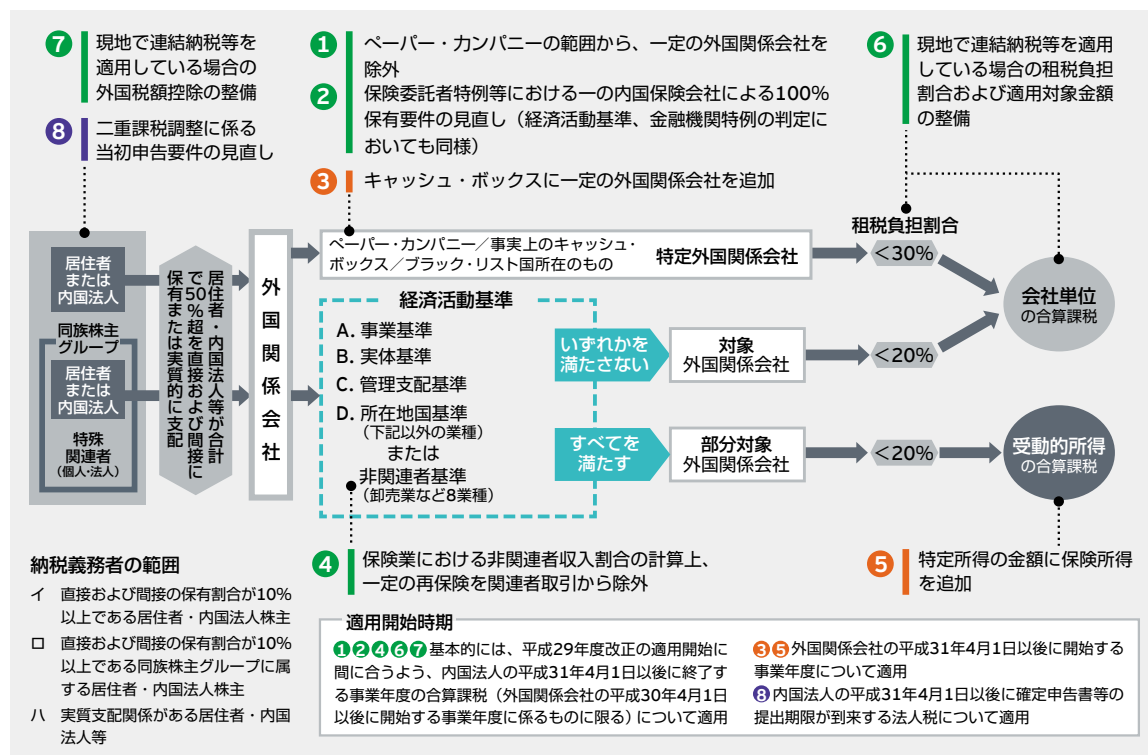
令和元年度の改正では、米国の連邦法人税率が35%から21%に引き下げられたことを契機として、海外のビジネス上、一般的に用いられるペーパー・カンパニーについては、一定の要件を満たした場合には、当該税制上のペーパー・カンパニーに該当しないこととされたほか、現地で連結納税やパススルー課税が行われる

▶ 図1 平成29年度税制改正後の全体像



出典：財務省「平成29年度 税制改正の解説」を一部加工して作成

▶ 図2 令和元年度改正における主な改正事項



出典：財務省「令和元年度 税制改正の解説」を一部加工して作成

外国関係会社の適用対象金額等の計算方法について整備が行われました。

2. ペーパー・カンパニーの範囲から一定の外国関係会社を除外

【改正の内容】

米国を含む幾つかの国では、商慣行等の理由により、国内で事業を行う場合に、事業の遂行上欠くことのできない機能ごとに事業体を細分化し、固定施設や人員を有さない子会社にこれらの機能を担わせて事業を実施することが一般的に行われています。こうした法人について、常に租税回避リスクが高いものとみなすことは必ずしも適当ではないと考えられます。

このため、こうした法人のうち、合算対象とならない子会社配当等が収益の大宗である外国関係会社や、実体のあるビジネスに関して用いられている本店所在地国の不動産や資源等を源泉とするものが収益の大宗である外国関係会社など、現地の経済実体のある会社と一体となって活動し、事業の遂行上欠くことのできない機能を果たし、保有する資産や生ずる所得の状況から租税回避リスクが限定的であると考えられる等の

一定の外国関係会社については、ペーパー・カンパニーに該当しないこととする措置が講じられました。

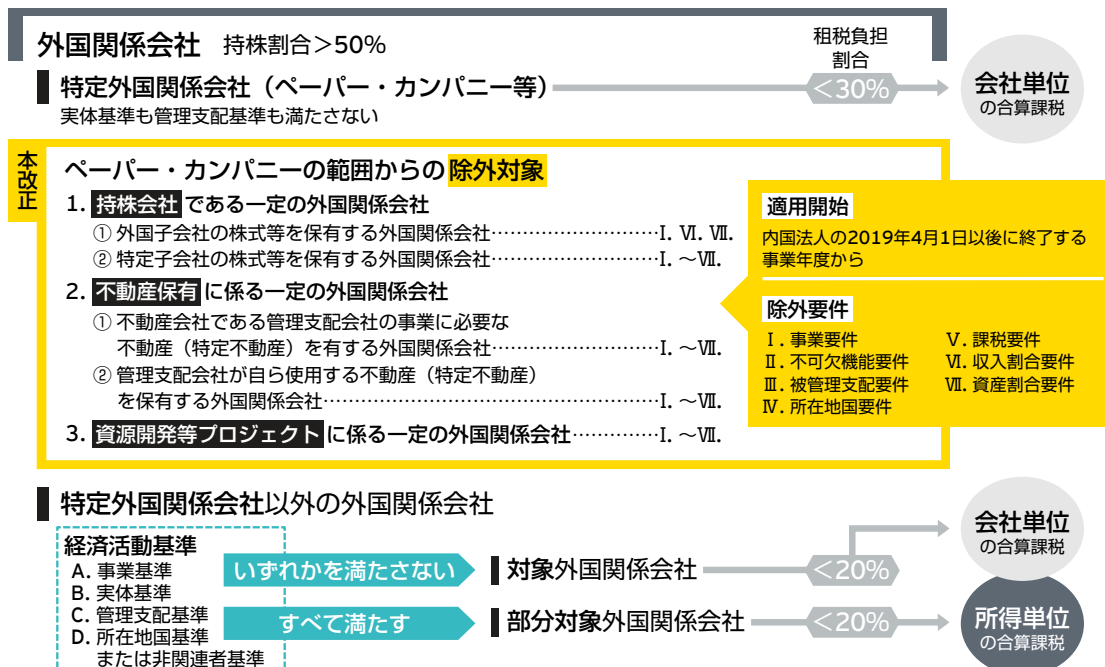
なお、本改正は、実務上は租税負担割合が20%以上30%未満の外国関係会社についてのみ適用され、租税負担割合が20%未満の外国関係会社については、適用はありませんのでご注意ください。

本改正前までは、実体基準及び管理支配基準のいずれも満たさない外国関係会社はペーパー・カンパニーと規定されていましたが、本改正により、これらの基準を満たさない場合であっても、次ページ<図3>に記載する5類型（大きく分けると1.~3.の3類型であり、細かく分類すると5類型あります）のいずれかに該当すればペーパー・カンパニーに該当しないこととされました。

各類型に応じて、除外要件の範囲や内容は異なりますが、おおむね次ページ<表1>の通りです。

次号の後編では、現地で連結納税やパススルー課税を適用している外国関係会社の適用対象金額等の計算方法などについて説明します。

▶ 図3 ペーパー・カンパニーの範囲から除外される一定の外国関係会社



▶ 表1 除外要件

Ⅰ. 事業要件	株式等の保有、不動産の保有、非関連者からの資金の調達および資金提供などが主たる事業であること
Ⅱ. 不可欠機能要件	対象となる外国関係会社が、管理支配会社*1の行う事業の遂行上欠くことのできない機能を果たすこと →外国関係会社が存在しないとしたならば、管理支配会社の行う事業の継続に支障をきたすことになり、かつ、当該事業継続のために代替する機能が必要となること
Ⅲ. 被管理支配要件	▶ 対象となる外国関係会社の行う事業の管理、支配および運営（マネジメント業務）が管理支配会社によって行われること ▶ 対象となる外国関係会社の行う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（日々の業務）のすべてが、その本店所在地国において、管理支配会社の役員または使用人によって行われること
Ⅳ. 所在地国要件	管理支配会社と同一国に所在していること
Ⅴ. 課税要件	その所得がその本店所在地国で課税対象とされていること
Ⅵ. 収入割合要件	配当、株式譲渡対価*2、預金利子、不動産譲渡対価、不動産貸付対価 等 総収入金額 } > 95%
Ⅶ. 資産割合要件	子会社株式、未収配当、未収利子、現預金、不動産 等 総資産簿価 } > 95%

（注）要件の内容（事業要件における主たる事業、収入割合要件・資産割合要件における分子の項目等）は類型に応じて異なる

* 1 経済活動基準を満たす外国関係会社で、その本店所在地国において、その役員また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すべてに従事しているもの

* 2 関連者以外の者への譲渡に限るものとし、一年以内に譲渡が行われることが見込まれていた場合の当該譲渡およびその譲渡を受けた株式等を関連者に移転することが見込まれる場合の当該譲渡を除く