

○平成29年度税制改正（2017年3月）により、外国子会社合算税制の総合的見直しが行われた。本書の8-4に関する。

○制度改正の大きな方向は、本書178頁に述べたように、「①能動的所得について子会社所在地国の優先的課税権を承認し、②受動的所得につき支配株主の居住地国の課税権を確保する」というものである。今回の改正は、平成22年度改正に続いてこの方向へ一歩を進めたものと位置付けることができる。

この点について、平成28年11月14日の税制調査会「[『BEPSプロジェクト』の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理](#)」は、①と②の区別に言及したのち、制度設計上の課題として次のように述べていた（下線部は引用者による。以下同じ。）。

まず、現行制度がトリガー税率を上回る外国関係会社を一律・自動的に対象外としているために、いわゆる **under-inclusion** が発生している一方で、現在の適用除外判定により、実体ある事業が合算課税されてしまうこと（いわゆる **over-inclusion**）への対応を検討する必要がある。この点については、租税回避のリスクを「外国子会社全体の税負担水準と活動の態様」により判断する現行の方法から、「外国子会社の所得の内容（受動的所得／能動的所得）」により判断するアプローチへと転換することで、**under-inclusion**、**over-inclusion** の双方に適切に対処しうる。また、こうしたアプローチは、日本企業が外国子会社の実態をより正確かつ適時に把握する機会を提供することとなるため、日本の多国籍企業のガバナンス向上にも貢献するとも言える。

すなわち、トリガー税率と活動態様により要件判断を行う方法から、受動的所得か能動的所得かにより判断するアプローチへと転換する。なお、引用文にいう **under-inclusion**（過少包摂）や **over-inclusion**（過剰包摂）とはルール適用範囲のエラーを指す用語であって、改正前のルールでは「つかまえない対象をぴったりとらえることができていなかった」ということを意味している。

○他方において、上記「論点整理」は、上に引用した部分に続けて、次のように述べていた。

他方、納税者にとっての過度な事務負担や不確実性の発生は避けなければならない。従って、租税回避リスクを効果的に捉えつつ、過度な事務負担を生じさせない「制度適用免除基準」を、諸外国の事例も参照しつつ、外国子会社の売上高、利益率、資本金、税負担率、対象所得の金額等、幅広く検討し、設定する必要がある。同時に、上記「制度適用免除基準」に関わらず、直ちに事業体レベルで合算すべき租税回避リスクが高い者への対応についても検討が必要である。（中略）

外国子会社の所得の種類に応じて親会社への合算対象を決めるアプローチを採用する場合には、「能動的所得」に分類される事業所得の中に、「受動的所得」に分類される知的財産からの所得が混じっているような、「能動的所得」「受動的所得」の判別困難な所得に対する切分け方法を検討することが必要となる。この点に対処する方法の一つとして、「BEPSプロジェクト」最終報告書が提示した「超過利潤アプローチ」、すなわち、ある特定地域、

あるいは全世界の子会社を対象に、問題となる所得を生み出した財産に対し、一定の利益率を掛けて合算対象所得を計算する方法が考えられる。ただし、「超過利潤アプローチ」は、外国子会社の所得を合算税制の対象から除外するための簡便な方法という性質を持つことにも留意すべきである。

制度設計に当たっては、健全な事業活動を行う企業の活動を意図せずして阻害することがないように、外国子会社の実態を把握することが重要となる。この点、例えば、地域統括会社は、様々な機能や経済実体を持っており一概には租税回避リスクを判断し難いこと、また、一般に租税回避リスクが高いと言われるいわゆるペーパー・カンパニーであっても、リスク管理等、経済合理的な理由に基づくものもあること等に留意することが必要である。

つまり、納税者の事務負担などを考慮して、「制度適用免除基準」を設定するとされていた。同時に、「直ちに事業体レベルで合算すべき租税回避リスクが高い者」に対して、別途の対応を講ずる必要性を示唆していた。さらに、能動的所得と受動的所得の切り分け方法につき、さまざまな工夫が必要になることが予見されていた。

○改正法は、このような考慮を反映して、複線的な構造になっている。目立つポイントは以下。

- ペーパー・カンパニーなどの所得は原則として会社単位で合算。
- 受動的所得の対象範囲をかなり包括的にした。ただし、金融機関が本業から得る金融所得は合算対象から除外。制度適用除外基準も設定。
- 適用除外要件について、事業基準・所在地国基準・非関連者基準の判定基準を見直し。
- トリガー税率を廃止し、事務負担軽減措置として、会社単位の租税負担割合判定の基準として20%以上の場合に適用免除。
- 実質支配基準を導入し、持株割合の計算方法を見直し。

○以上のことを、改正法の条文にそくしてみよう。従来、トリガー税率を基準として「特定外国子会社等」にあたるかどうかを判定していた。このやり方を改めたので、第7節の4の名称自体が、「特定外国子会社等」ではなく「外国関係会社」に係る所得等の課税の特例になった。

改正後の租税特別措置法66条の6は全部で14項から成る。条文構成として、

- 1項による会社単位の合算課税
- 6項による受動的所得の合算課税
- 11項以下の手続規定

というくりであり、2項に用語の定義がある。

○会社単位の合算課税は、次の2つの場合につき、「課税対象金額」を内国法人の益金の額に算入する(1項)。ここで、株式等の数・議決権数・剰余金配当請求権割合が10%である場合(1項1号イロハ)だけでなく、「実質支配関係」(その定義は2項5号)がある場合も含む(1項2号から4号)。

- **特定外国関係会社。**これは、ペーパー・カンパニー、いわゆるキャッシュ・ボックス、ブラック・リスト国所在、を指す（2項2号）。これらに該当する場合、適用免除となるのは、特定外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が30%以上である場合（5項1号）。ブラック・リスト国は財務大臣が指定して告示（14項）。
- **対象外国関係会社。**これは、外国関係会社が所得を得る実体を備えているか否かを確認するための4つの基準に照らして判断する（2項3号）。すなわち、①事業基準（2項3号イ）、②実体基準（2項3号ロ前段）、③管理支配基準（2項3号ロ後段）、④事業に応じて所在地国基準か非関連者基準（2項3号ハ）である。改正法は、①につき、一定の要件をみたす航空機リース会社を除外。④につき、所在地国基準の製造子会社に係る判定方法を整備し、非関連者基準につき関連者取引の判定方法を整備（いずれも政令）。適用免除となるのは、対象外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が20%以上である場合である（5項2号）。

特定外国関係会社にあたるかどうかを判定し（3項）、対象外国関係会社にあたるかどうかを判定する（4項）ために、課税当局が税務資料の提示・提出を求める権限を明記した。提示・提出がないときは推定。

○受動的所得の合算課税は、次の「特定所得」がある場合に、「部分課税対象金額」を内国法人の益金の額に算入する（6項）。

- **特定所得。**これは、6項各号に掲げる金額のことで、改正前に比べてかなり包括的に定義してある。具体的には、剰余金の配当（1号）、受取利息等（2号）、有価証券の貸付対価（3号）、有価証券の譲渡対価（4号）、デリバティブ取引に係る利益・損失（5号）、外国為替利益・損失（6号）、以上の利益・損失を生じさせる資産の運用・保有・譲渡・貸付その他の行為により生ずる利益・損失（7号）、固定資産の貸付対価（8号）、無形資産等の使用料（9号）、無形資産等の譲渡対価（10号）、総資産の額と人件費等の合計額の50%を所定の能動的所得の金額から控除した残額（11号）。ただし、各事業年度の租税負担割合が20%以上である場合（10項1号）や、部分適用対象金額が2000万円以下である場合（10項2号）などには、適用除外。また、**外国金融子会社等**（2項7号）が特定所得の金額を有する場合には、現地国資本に係る通常利益の範囲を超える金額などを合算（8項）。

○外国関係会社に係る財務諸表等を内国法人の確定申告書に添付することが必要である（11項）。二重課税の調整のための規定（66条の7、66条の8）にも、所要の改正がなされた。

○なお、財務省のウェブサイトに[税制改正の解説](#)がアップされている。