

【新設】（事業の遂行上欠くことのできない機能の意義）

66の6-9の3 措置法令第39条の14の3第8項第2号に規定する「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」とは、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ことをいう。

措置法令第39条の14の3第9項第1号イ、同項第3号イ(1)(ii)、同号ハ、措置法規則第22条の11第5項第2号、第9項第1号及び同条第15項第2号の欠くことのできない機能を果たしていることについても、同様とする。

【解説】

- 1 外国子会社合算税制上、事務所等の実体がなく、かつ、事業の管理支配等を自ら行っていない外国関係会社（以下「ペーパー・カンパニー」という。）は、租税負担割合が30%以上である場合を除き、特定外国関係会社として会社単位の合算課税の対象とされている（措法66の6①②⑤）。

令和元年度の税制改正において、特定外国関係会社の範囲について見直しが行われ、次に掲げる要件の全てを満たす外国関係会社は、ペーパー・カンパニーに該当しないこととされた（措法66の6②ニイ(4)、措令39の14の3⑧、措規22の11⑤～⑧）。

(1) 事業要件

特定子会社(注)1の株式等の保有を主たる事業とすること

(2) 不可欠機能要件

管理支配会社(注)2の行う事業（その管理支配会社の本店所在地国において行うものに限る。）の遂行上欠くことのできない機能を果たしていること

(3) 被管理支配要件

イ 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

ロ そ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が、その本店所在地国において、管理支配会社の役員又は使用人によって行われていること

(4) 所在地国要件

その本店所在地国を管理支配会社の本店所在地国と同じくすること

(5) 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

(6) 収入割合要件

その事業年度の収入金額の合計額のうちを占める特定子会社から受ける剰余金の配当等その他一定の収入の額の合計額の割合が95%を超えていること

(7) 資産割合要件

その事業年度終了の時における貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額のうちを占める特定子会社の株式等その他一定の資産の帳簿価額の合計額の割合が95%を超えていること

(注)1 「特定子会社」とは、措置法第66条の6第1項各号に掲げる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に限る。）で、部

分対象外国関係会社に該当するものをいう（措法 66 の 6 ②ニイ(4)、措令 39 の 14 の 3 ⑦）。

2 「管理支配会社」とは、同号に掲げる内国法人に係る他の外国関係会社のうち、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をいう（措法 66 の 6 ②ニイ(4)括弧書）。

2 本通達では、上記 1 (2)の不可欠機能要件における「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」とは、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存在しないとすれば、管理支配会社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ことをいうことを明らかにしている。

3 この「事業の継続に支障をきたすこと」とは、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存在しないとすれば、管理支配会社が行う事業の継続に影響が生ずることを意味するが、これは、当該外国関係会社が存在しないと直ちに当該事業の継続に影響を及ぼすこととなる場合に限定されず、当該事業に係る費用負担の増加、事業展開の停滞等によって、中長期的に当該事業の継続に影響を及ぼすこととなる場合が含まれる。

したがって、例えば、外国関係会社が管理支配会社の事業に係る資産を所有することによって、当該資産の管理・売却等を容易にする機能を果たしている場合には、通常は当該外国関係会社が存在しないと直ちに当該事業の継続に影響を及ぼすこととはならないと考えられるが、このような場合であっても、当該事業に係る費用負担の増加、事業展開の停滞等によって、中長期的に当該事業の継続に影響を及ぼすこととなるのであれば、「事業の継続に支障をきたすこと」に該当する。

4 また、「代替する機能が必要となること」とは、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存在しないとすれば、管理支配会社が行う事業の継続のために何らかの手段を講ずる必要があることを意味し、当該外国関係会社が存在しないとしても、何らかの手段を講ずる必要がないのであれば、「代替する機能が必要となること」には該当しないこととなる。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 90－9 の 3）を定めている。