

主な改正点は、次のとおりです。

〔措置法第 66 条の 6 ～ 第 66 条の 9（内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例）関係〕

平成 22 年度の税制改正において、特定外国子会社等に係る所得の課税の特例（外国子会社合算税制）について、次のような改正が行われました。

- ① 特定外国子会社等に該当するかどうかの判定における租税負担割合の基準（いわゆるトリガー税率）を 20%（改正前 25%）以下に引き下げる。
- ② 株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、被統括会社の株式等の保有を行う統括会社は、適用除外基準の一つである事業基準を満たすものとする。
- ③ 特定外国子会社等が適用除外基準を満たす場合であっても、特定外国子会社等が受けるポートフォリオ株式・債券の運用による所得、使用料等の資産運用的な所得（特定所得）については、内国法人の所得に合算する。

1 統括会社に係る適用除外基準の改正

特定外国子会社等が株式等の保有を主たる事業としている場合には、適用除外基準の一つである事業基準を満たさないとされていましたが、平成 22 年度の税制改正により、株式等の保有を主たる事業とする特定外国子会社等のうち、被統括会社の株式等の保有を行う統括会社については、事業基準を満たすものとされました。

(注) 統括会社とは、一の内国法人によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている特定外国子会社等で、二以上の被統括会社に対して統括業務を行っているなど一定の要件を満たすものをいい、被統括会社とは、統括会社によって 25%以上の株式等及び議決権を保有されている外国法人で、その本店所在地国にその事業を行うに必要と認められる従事者を有するなど一定の要件を満たすものをいいます。

○ 専ら統括業務に従事する者（措通 66 の 6 - 17 の 3 新設）

特定外国子会社等が統括会社に該当するためには、「その本店所在地国に統括業務を行うに必要と認められる当該統括業務に従事する者（専ら当該統括業務に従事する者に限る。）を有している」ことが要件とされています。

この規定の適用上、「専ら当該統括業務に従事する者を有している」とは、常

に統括業務に従事している者がいることを指し、当該者が他の業務に従事した場合にはこの要件を満たさないこととなるのかという疑義が生じます。

この点について、この場合の「専ら」とは機能的な面で専属していることを指すことから、統括業務に従事する者が必要な統括業務を遂行した上で、更に統括業務以外の業務に従事していたとしても、「専ら統括業務に従事する者を有している」という要件を満たすこととなります。

そこで、本通達では、「専ら当該統括業務に従事する者を有している」とは、特定外国子会社等に統括業務を行う専門部署（以下「統括部署」という。）が設けられている場合にはその統括部署で統括業務に従事する者を有していることをいい、統括部署が設けられていない場合には統括業務に機能的な面から専属的に従事する者を有していることをいうことを明らかにしています。

○ 被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るものの意義（措通 66 の 6 - 17 の 4 新設）

特定外国子会社等が統括会社に該当するためには、二以上の被統括会社に対して統括業務を行っていることが要件とされています。この統括業務とは、特定外国子会社等が行う業務のうち、「被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（当該事業の遂行上欠くことのできないものに限る。）」で一定のものをいいます。

この規定の適用上、例えば、アジアや欧州等の一定地域を統括している特定外国子会社等において、その地域におけるグループ傘下の企業に対して、その企業の事業方針の策定、指示及び調整といった業務以外に、グループ傘下の企業の広告宣伝や情報収集等の業務を一括して行っているという実体があり、こうした場合、これらの業務のいずれが「被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの」に該当するのかといった疑義が生じます。

この点について、「被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの」とは、被統括会社の事業方針の策定及び指示並びに業務執行の管理及び事業方針の調整といった枢要な業務をいい、例えば、特定外国子会社等がこれらの業務のために補完的に行う広告宣伝、情報収集等の業務はこれに該当しないこととなります。

本通達では、このことを明らかにしています。

○ 被統括会社の事業を行うに必要と認められる者（措通 66 の 6 - 17 の 2 新設）

被統括会社に該当するためには、「その本店所在地国にその事業を行うに必要と認められる当該事業に従事する者を有する」ことが要件とされています。

この規定の適用上、ある外国法人の事業に従事する者が他の外国法人の事業にも従事しているなど、その外国法人の事業に専属的に従事していない場合には、この要件を満たさないこととなるのかという疑義が生じます。

この点について、この要件は外国法人がその本店所在地国において事業の実体があるかどうかを判断するために設けられたものであり、「その本店所在地国にその事業を行うに必要と認められる当該事業に従事する者を有する」とは、外国法人がその事業の内容、規模等に応じて必要な従事者を本店所在地国に有していることをいい、当該事業に従事する者は、その外国法人の事業に専属的に従事している者に限られず、他の外国法人の事業にも従事している者もこれに含まれることとなります。

本通達では、このことを明らかにしています。

○ 被統括会社に該当する特定外国子会社等の適用除外の判定（措通 66 の 6 - 16 の 2 新設）

統括会社は、二以上の被統括会社に対してその事業の方針の決定又は調整に係る業務を行うことが要件とされています。

特定外国子会社等が統括会社に該当する場合、その統括会社に係る被統括会社はその統括会社に管理、支配されているとみられ、被統括会社に該当する特定外国子会社等は、そもそも適用除外基準の一つである管理支配基準を満たさないことになるのではないかという疑義が生じます。

この点について、被統括会社に該当する特定外国子会社等であっても、被統括会社に該当するという事のみをもって管理支配基準を満たさないということではなく、一般の特定外国子会社等と同様に、管理支配基準を満たすか否かを判定することとなります。具体的には、被統括会社の株主総会及び取締役会等の開催、役員としての職務執行、会計帳簿の作成及び保管が行われている場所並びにその状況を勘案して、管理支配基準を満たすか否かの判定を行うこととなります。

本通達では、このことを明らかにしています。

2 特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入制度の創設

外国子会社合算税制の適用除外基準を満たす特定外国子会社等であっても、資産運用的な所得（特定所得）を有する場合には、その特定所得の金額の合計額（以下「部分適用対象金額」といいます。）のうち内国法人の有する株式等に対応する部分として計算した金額（部分課税対象金額）を内国法人の所得に合算して課税することとされました。

この特定所得の金額とは、次の①から⑦までの金額をいいます。

- ① 保有割合が 10%未満である株式等に係る剰余金の配当等の額の合計額からその配当等に係る費用の額を控除した残額
 - ② 債券の利子の額の合計額からその利子に係る費用の額を控除した残額
 - ③ 債券の償還差益の額の合計額からその差益に係る費用の額を控除した残額
 - ④ 保有割合が 10%未満である株式等の譲渡対価の額の合計額からその株式等の取得価額とその譲渡に要した費用の額の合計額を控除した残額
 - ⑤ 債券の譲渡対価の額の合計額からその債券の取得価額とその譲渡に要した費用の額の合計額を控除した残額
 - ⑥ 特許権等の使用料の合計額からその使用料を得るために要した費用の額の合計額を控除した残額
 - ⑦ 船舶又は航空機の貸付けによる対価の額の合計額からその対価を得るために要した費用の額の合計額を控除した残額
- (①から⑤までは、特定外国子会社等が行う一定の事業の性質上、重要で欠くことのできない業務から生じたものを除き、④と⑤は、取引所の開設する市場における譲渡等によるものに限ります。)

○ 部分適用対象金額（措通 66 の 6-18 の 2 新設）

部分課税対象金額の益金算入制度において、合算課税の対象とされる特定外国子会社等の部分適用対象金額は、特定所得の金額の合計額をいいます。

この規定の適用上、例えば、上記①から⑦までの特定所得に係る収入が二以上あり、その中にその特定所得に係る費用の額を差し引いた結果がマイナスの金額となるものがあつた場合、これを他の特定所得の金額と通算することができるのかという疑義が生じます。

この点について、部分適用対象金額の基となる特定所得の金額（上記①から⑦までの金額）は、法令上「残額」と規定され、プラスの金額のみをいうものとされています。

したがって、上記のマイナスの金額を他の特定所得の金額（プラスの金額）

と通算することはできないこととなります。

そこで、本通達において、部分適用対象金額の計算上、マイナスの金額（ゼロを含みます。）はこれに含まれないことを留意的に明らかにしています。

3 その他

○ 大法人により発行済株式等の全部を保有される場合の適用対象金額の計算（措通 66 の 6－10 の 2 新設）

平成 22 年度の税制改正において、内国法人である普通法人が、資本金の額等が 5 億円以上である大法人（以下「大法人」といいます。）によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている場合には、当該普通法人の資本金の額等が 1 億円以下であっても、貸倒引当金の法定繰入率の選択適用や交際費等の損金不算入制度における 600 万円の定額控除といった中小企業向けの特例措置を適用しないこととする改正が行われました。

外国子会社合算税制の適用上、この改正後の規定は、特定外国子会社等の適用対象金額の計算においても適用されるのかどうかという疑義が生じます。

この点、合算課税の対象とされる特定外国子会社等の適用対象金額については、特定外国子会社等の決算に基づく所得の金額について、本邦法令の規定の例に準じて計算することとされており、この改正後の規定を本邦法令の規定から除くこととはされていません。

したがって、特定外国子会社等の資本金の額等が 1 億円以下であっても、当該特定外国子会社等が大法人によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている場合には、その適用対象金額の計算上、中小企業向けの特例措置の適用はありません。

本通達では、このことを明らかにしています。