

VI 国際課税に関する改正

1 内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例制度の整備

〔制度の概要〕

(1) 適用対象となる内国法人

適用対象となる内国法人は、次の内国法人とされています。

イ その有する外国関係会社(注)の直接及び間接保有の株式等の数のその外国関係会社の発行済株式又は出資(自己の株式等を除きます。以下「発行済株式等」といいます。)の総数又は総額のうち占める割合(以下「直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合」といいます。)が10%以上である内国法人

(注) 外国関係会社とは、外国法人で、その発行済株式等の総数又は総額のうち居住者及び内国法人並びに特に関係非居住者が有する直接及び間接保有の株式等の数の合計数又は合計額の占める割合が50%を超えるものをいいます(旧措法66の6②一)。以下同じです。

ロ 直接及び間接の外国関係会社株式等の保有割合が10%以上である一と同族株主グループに属する内国法人(イに掲げる内国法人を除きます。)

(2) 合算対象となる外国関係会社の判定方法等

外国関係会社が合算対象となるかどうかは、租税負担割合基準(注)を満たす外国関係会社(以下「特定外国子会社等」といいます。)であるかどうかにより判定することとされています(旧措法66の6①)。

(注) 租税負担割合基準とは、本店又は主たる事務所の所在する国又は地域(以下「本店所在地国」といいます。)におけるその所得に対して課される税の負担が我が国において課される税の負担に比して著しく低いものである(本店所在地国において法人の所得に対して課される税が存在しない又は各事業年度の所得に対して課される租税の額がその所得の金額の20%未満である)かどうかの基準をいいます(旧措法66の6①、旧措令39の14①)。以下同じです。

(3) 特定外国子会社等の課税対象金額の益金算入制度(会社単位の合算課税制度)

特定外国子会社等の所得に相当する金額(以下「適用対象金額」といいます。)のうち、その特定外国子会社等の発行済株式等の10%以上を直接及び間接に有する内国法人のその有する株式等に対応する部分として計算した金額(以下「課税対象金額」といいます。)をその内国法人の収益の額とみなして、その所得金額の計算上、益金の額に算入することとされています(旧措法66の6①)。

○ 適用除外基準

特定外国子会社等が次の全ての要件(以下「適用除外基準」といいます。)を満たしている事業年度については、会社単位の合算課税制度の適用はないこととされています(旧措法66の6③)。

イ 事業基準

株式等・債券の保有、工業所有権・著作権等の提供又は船舶・航空機の貸付けを主たる事業とするものでないこと。

なお、事業持株会社に該当する特定外国子会社等は、株式等の保有を主たる事業とするものから除外することとされています。

ロ 実体基準

本店所在地国において、その主たる事業(事業持株会社にあつては、統括業務)を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有していること。

ハ 管理支配基準

本店所在地国において、事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること。

ニ 非関連者基準又は所在地国基準

(イ) 非関連者基準

卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業又は航空運送業を主として特定外国子会社等の関連者以外の者との間で行っていること。

(ロ) 所在地国基準

上記(イ)の非関連者基準が適用される7業種以外の事業を主として本店所在地国において行っていること。

(4) 特定外国子会社等の部分課税対象金額の益金算入制度（資産性所得の合算課税制度）

特定外国子会社等が、上記(3)の適用除外基準に係る要件の全てを満たすことにより上記(3)の会社単位の合算課税制度が適用されない適用対象金額を有する場合において、旧措法第66条の6第4項各号に規定する特定所得の金額を有するときは、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、その特定外国子会社等の発行済株式等の10%以上を直接及び間接に有する内国法人のその有する株式等に対応する部分として計算した金額（その金額が課税対象金額に相当する金額を超えるときは、その相当する金額。以下「部分課税対象金額」といいます。）をその内国法人の収益の額とみなして、その所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（旧措法66の6④）。

○ 資産性所得の合算課税制度の適用免除

次のいずれかに該当する事実がある場合には、資産性所得の合算課税制度は適用されません（旧措法66の6⑤）。

イ 特定外国子会社等の部分適用対象金額に係る収入金額が1,000万円以下である場合

ロ 決算に基づく所得の金額に相当する金額のうち部分適用対象金額の占める割合が5%以下である場合

(5) 外国子会社合算税制の適用に係る外国税額控除

内国法人が外国子会社合算税制の適用を受ける場合に、その内国法人に係る特定外国子会社等の所得に対して課される外国法人税があるときは、その外国法人税の額のうち課税対象金額又は部分課税対象金額に対応する部分の金額をその内国法人が納付する控除対象外国法人税の額（注）とみなして、外国税額控除制度を適用することとされています（旧措法66の7①）。

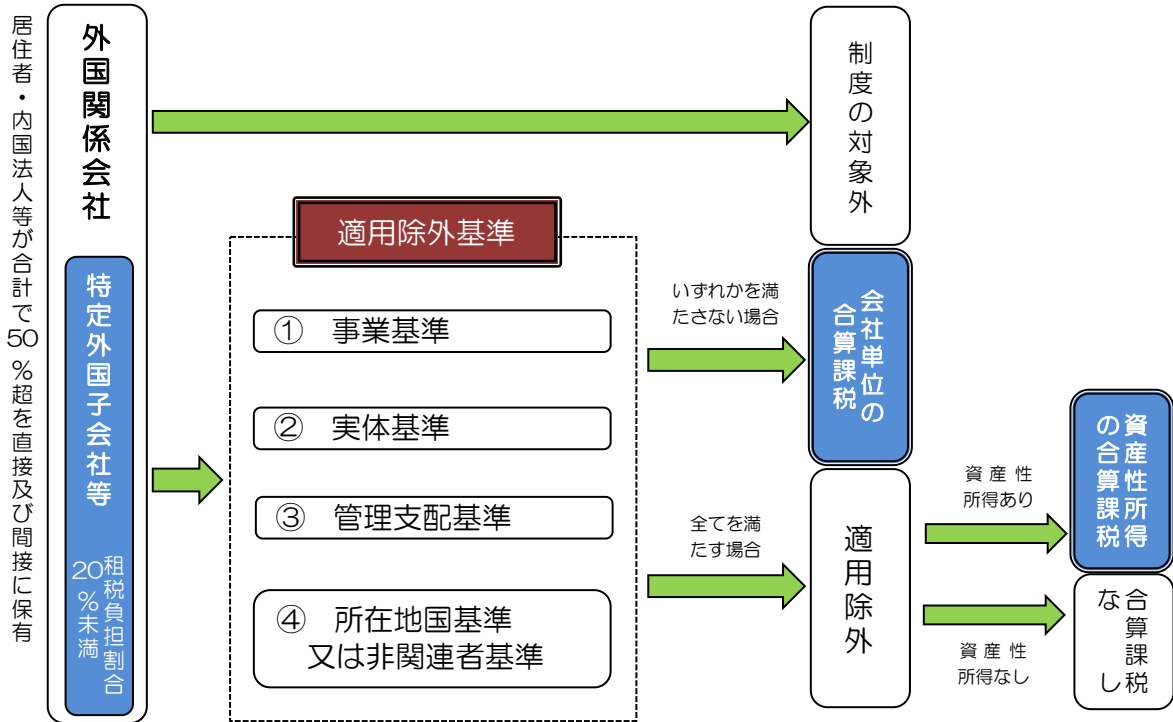
（注） 控除対象外国法人税の額とは、内国法人が納付した外国法人税の額のうち外国税額控除の対象とされるものをいいます。

【改正の内容】

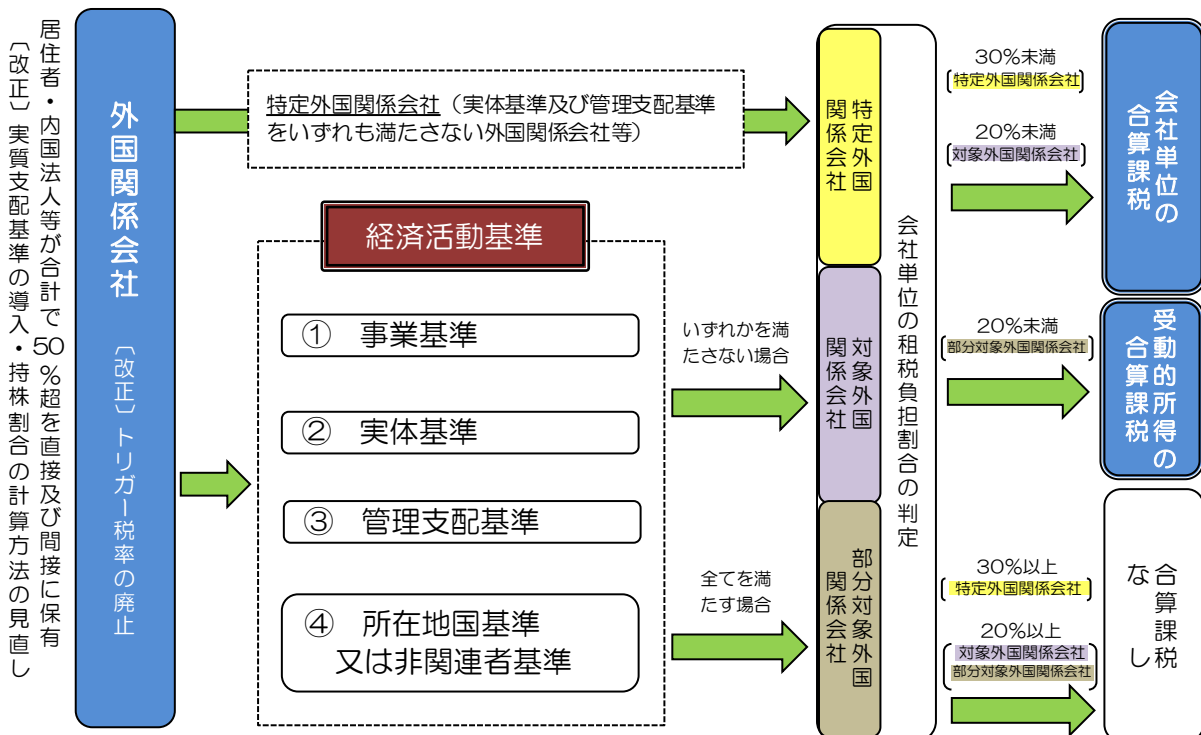
外国子会社合算税制について、次のとおり見直しが行われました。

《イメージ図》

＜改正前＞



＜改正後＞



(1) 適用対象となる内国法人の見直し

〔制度の概要〕の(1)の適用対象となる内国法人に、下記(2)イの外国関係会社との間に実質支配関係(注)がある内国法人が追加されました(措法66の6①二)。

(注) 実質支配関係とは、居住者又は内国法人(以下「居住者等」といいます。)が外国法人の残余財産のおおむね全部について分配を請求する権利を有していること又は居住者等が外国法人の財産の処分の方針をおおむね全部決定することができる旨の契約等が存在すること等の事実が存在する場合におけるその居住者等とその外国法人との間の関係をいいます(措法66の6②五、措令39の16①)。以下同じです。

(2) 合算対象となる外国法人の判定方法等の見直し

〔制度の概要〕の(2)の合算対象となる外国法人の判定方法等について、次のとおり見直しが行われました。

イ 外国関係会社の範囲の見直し

外国関係会社に、居住者等と外国法人との間に実質支配関係がある外国法人が追加されました(措法66の6②一ロ)。

また、外国関係会社の判定における間接保有割合の計算方法について、連鎖方式(改正前：掛け算方式)によることとされました(措法66の6②一イ、措令39の14の2②～④)。

ロ 租税負担割合基準の廃止

外国関係会社が特定外国子会社等に該当するかどうかを判定するための租税負担割合基準が廃止されました(旧措法66の6①)。

(3) 会社単位の合算課税制度の見直し

イ 適用除外基準の見直し

〔制度の概要〕の(3)の会社単位の合算課税制度における適用除外基準が同制度の発動基準(以下「経済活動基準」といいます。)に改められました(措法66の6①②三、旧措法66の6③)。

ロ 合算対象となる外国関係会社の見直し

次の(イ)から(ハ)までに掲げる外国関係会社(以下「特定外国関係会社」といいます。)及び経済活動基準に係る要件のいずれかに該当しない外国関係会社(以下「対象外国関係会社」といいます。)を会社単位の合算課税の対象とされました(措法66の6①②)。

(イ) 次のいずれにも該当しない外国関係会社(措法66の6②二イ)

A その主たる事業を行うに必要と認められる事務所、店舗、工場その他の固定施設を有している外国関係会社

B その本店所在地国においてその事業の管理、支配及び運営を自ら行っている外国関係会社

(ロ) その総資産の額に対する下記(4)ロ(イ)から(ハ)までに掲げる金額に相当する金額の合計額の割合(下記(5)イの外国金融子会社等に該当する外国関係会社にあつては、総資産の額に対する下記(5)ロ(イ)に掲げる金額に相当する金額又は下記(5)ロ(ロ)から(ハ)までに掲げる金額に相当する金額の合計額のうちいずれか多い金額の割合)が30%を超える外国関係会社(総資産の額に対する有価証券等の資産の額の合計額の割合が50%を超える外国関係会社に限りません。)(措法66の6②二ロ)

(ハ) 租税に関する情報の交換に関する国際的な取組への協力が著しく不十分な国又は地域として財務大臣が指定する国又は地域に本店等を有する外国関係会社(措法66の6②二ハ)

ハ 外国関係会社が上記ロ(イ)A若しくはB又は経済活動基準に係る要件に該当することを明らかにする書類等の提出がない場合の推定

国税当局の職員は、内国法人に係る外国関係会社が上記ロ(イ)A若しくはB又は経済活動基準に係る要件に該当するかどうかを判定するために必要があるときは、その内国法人に対し、期間を定めて、その外国関係会社が上記ロ(イ)A若しくはB又は経済活動基準に係る要件に該当することを明らかにする書類等の提示又は提出を求めることができることとされました。この場合において、その書類等の提示又は提出がないときは、その外国関係会社は上記ロ(イ)A若しくはB又は経済活動基準に係る要件に該当しないものと推定されることとされました(措法66の6③④)。

ニ 適用免除

特定外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が30%以上である場合又は対象外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が20%以上である場合には、会社単位の合算課税制度は適用しないこととされました(措法66の6⑤)。

(4) 部分対象外国関係会社に係る一定所得の部分合算課税制度の見直し

イ 合算対象となる外国関係会社

経済活動基準に係る要件の全てに該当する外国関係会社（以下「部分対象外国関係会社」といいます。）のうち、下記(5)イの外国金融子会社等に該当するもの以外のものを部分対象外国関係会社に係る一定所得の部分合算課税制度の対象とすることとされました（措法66の6②六・⑥⑦）。

ロ 合算対象となる金額

部分対象外国関係会社に係る一定所得の部分合算課税制度の合算対象となる金額は、次の(1)から(4)まで、(5)、(6)及び(7)に掲げる金額の合計額と、次の(8)から(11)まで及び(12)に掲げる金額の合計額（零を下回る場合には、零とします。）を基礎として前7年以内に開始した各事業年度において生じた次の(1)から(11)まで及び(12)に掲げる金額の合計額が零を下回る部分の金額につき調整を加えた金額とを合計した金額（以下「部分適用対象金額」といいます。）とされています。

(1) 剰余金の配当等の額（次に掲げる法人から受ける剰余金の配当等の額を除きます。）の合計額からその剰余金の配当等の額を得るために直接要した費用の額の合計額及びその剰余金の配当等の額に係る一定の費用の額を控除した残額

A 持分割合が25%以上であること等の要件に該当する法人

B 持分割合が10%以上であること等の要件に該当する外国法人（化石燃料を採取する事業（自ら採取した化石燃料に密接に関連する事業を含みます。）を主たる事業とする外国法人のうち一定の要件に該当するものに限ります。）

(2) 受取利子等の額（その行う事業に係る業務の通常過程において生ずる預金又は貯金の利子の額及び一定の取引等に係る利子の額を除きます。）の合計額からその受取利子等の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

(3) 有価証券の貸付けによる対価の額の合計額からその対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

(4) 有価証券の譲渡に係る対価の額（持分割合が25%以上の株式等の譲渡に係る対価の額を除きます。）の合計額からその有価証券の譲渡に係る原価の額の合計額及びその対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を減算した金額

(5) デリバティブ取引に係る利益の額又は損失の額（損失を減少させるために行った一定のデリバティブ取引に係る利益の額又は損失の額等を除きます。）

(6) その行う取引又はその有する資産若しくは負債につき外国為替の売買相場の変動に伴って生ずる利益の額又は損失の額（その行う事業に係る業務の通常過程において生ずる利益の額又は損失の額を除きます。）

(7) (1)から(6)までに掲げる金額に係る利益の額又は損失の額を生じさせる資産の運用、保有、譲渡、貸付けその他の行為により生ずる利益の額又は損失の額（損失を減少させるために行った一定の取引に係る利益の額又は損失の額を除きます。）

(8) 固定資産の貸付けによる対価の額（主としてその本店所在地国において使用に供される固定資産の貸付けによる対価の額、その本店所在地国にある不動産等の貸付けによる対価の額及びその本店所在地国においてその役員又は使用人が固定資産の貸付け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こと等の要件に該当する部分対象外国関係会社が行う固定資産の貸付けによる対価の額等を除きます。）の合計額からその対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

(9) 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの（これらの権利に関する使用权を含みます。）又は著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含みます。）（以下「無形資産等」といいます。）の使用料（自ら行った研究開発の成果に係る無形資産等の使用料等を除きます。）の合計額からその使用料を得るために直接要した費用の額の合計額を控除した残額

(10) 無形資産等の譲渡に係る対価の額（自ら行った研究開発の成果に係る無形資産等の譲渡に係る対価の額等を除きます。）の合計額からその無形資産等の譲渡に係る原価の額の合計額及びその対価の額を得るために直接要した費用の額の合計額を減算した金額

(11) 次のAからJまでに掲げる金額がないものとした場合のその部分対象外国関係会社の各事業年度の所得の金額からその各事業年度に係る次のKに掲げる金額を控除した残額

A 支払を受ける剰余金の配当等の額

B 受取利子等の額

- C 有価証券の貸付けによる対価の額
- D 有価証券の譲渡に係る対価の額の合計額からその有価証券の譲渡に係る原価の額の合計額を減算した金額
- E デリバティブ取引に係る利益の額又は損失の額
- F その行う取引又はその有する資産若しくは負債につき外国為替の売買相場の変動に伴って生ずる利益の額又は損失の額
- G AからFまでに掲げる金額に係る利益の額又は損失の額を生じさせる資産の運用、保有、譲渡、貸付けその他の行為により生ずる利益の額又は損失の額
- H 固定資産の貸付けによる対価の額
- I 支払を受ける無形資産等の使用料
- J 無形資産等の譲渡に係る対価の額の合計額からその無形資産等の譲渡に係る原価の額の合計額を減算した金額
- K 総資産の額に人件費等の費用の額を加算した金額に50%を乗じて計算した金額

(5) 外国金融子会社等に係る一定所得の部分合算課税制度の見直し

イ 合算対象となる外国関係会社

本店所在地国の法令に準拠して銀行業、金融商品取引業又は保険業を行う部分対象外国関係会社でその本店所在地国においてこれら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に従事しているもの（以下「外国金融子会社等」といいます。）を外国金融子会社等に係る一定所得の部分合算課税制度の対象とすることとされました（措法66の6②七・⑧⑨）。

ロ 合算対象となる金額

外国金融子会社等に係る一定所得の部分合算課税制度の合算対象となる金額は、次の(イ)に掲げる金額と、次の(ロ)、(ハ)及び(ニ)に掲げる金額と次の(三)に掲げる金額（零を下回る場合には、零とします。）を基礎として前7年以内に開始した各事業年度において生じた次の(三)に掲げる金額が零を下回る部分の金額につき調整を加えた金額とを合計した金額のうちいずれか多い金額（以下「金融子会社等部分適用対象金額」といいます。）とされています（措法66の6⑧⑨）。

- (イ) 一の内国法人によってその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有されている部分対象外国関係会社で一定の要件を満たすもの（その純資産につき一定の調整を加えた金額（以下「親会社等資本持分相当額」といいます。）の総資産の額に対する割合が70%を超えるものに限ります。）の親会社等資本持分相当額が一定の金額を超える場合におけるその超える部分に相当する資本に係る利益の額
- (ロ) 上記(イ)ロ(イ)に掲げる金額に相当する金額
- (ハ) 上記(イ)ロ(ロ)に掲げる金額に相当する金額
- (ニ) 上記(イ)ロ(ハ)に掲げる金額に相当する金額
- (三) 上記(イ)ロ(ニ)に掲げる金額に相当する金額

(6) 部分合算課税制度の適用免除

部分対象外国関係会社につき次のいずれかに該当する事実がある場合には、部分合算課税制度は適用しないこととされました（措法66の6⑩）。

- イ 各事業年度の租税負担割合が20%以上であること。
- ロ 各事業年度における部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額が2,000万円以下であること。
- ハ 各事業年度の決算に基づく所得の金額に相当する金額のうち部分適用対象金額又は金融子会社等部分適用対象金額の占める割合が5%以下であること。

(7) 外国関係会社に係る財務諸表等の添付

内国法人は、その内国法人に係る次に掲げる外国関係会社の各事業年度の貸借対照表及び損益計算書その他の書類を確定申告書に添付しなければならないこととされました（措法66の6⑪）。

- イ その各事業年度の租税負担割合が20%未満である外国関係会社（特定外国関係会社を除きます。）
- ロ その各事業年度の租税負担割合が30%未満である特定外国関係会社

(8) 二重課税調整

内国法人が上記(3)から(5)までの合算課税の適用を受ける場合には、その内国法人に係る外国関係会社に対して課される所得税の額及び法人税の額の合計額のうち合算対象とされた金額に対応する部分の金額に相当する金額について、その内国法人の法人税の額から控除することとされました(措法66の7④)。

《連結納税制度》

連結納税制度においても、上記と同様の措置が講じられています(措法68の90～68の93)。

〔適用時期〕

外国関係会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度に係る課税対象金額等について適用され、特定外国子会社等の同日前に開始した事業年度に係る課税対象金額等については、従来どおり適用されます(改正法附則1五、70①～④、85①～⑤)。

2 その他

○ 国際課税に関する事項について、次の改正が行われました。

改正事項	改正の内容	適用時期等
(1) 外国税額の控除(法69⑮⑯、81の15⑨⑩、144の2⑩、地方法12⑥)	○ 適用金額の計算の基礎となる控除対象外国法人税の額等が納税者の立証すべき事項として明確化されるとともに、要件を満たす場合には控除額を変更できることが明らかにされました。	—
(2) 中間申告における繰戻しによる還付に係る災害損失欠損金額の益金算入(法142の2の2)	○ 外国法人について、内国法人の中間申告における繰戻しによる還付に係る災害損失欠損金額の益金算入(6ページI 4(1)参照)と同様の改正が行われました。	—
(3) 中間申告(法144の3⑤、改正法附則1三、27)	○ 外国法人について、内国法人の中間申告(56ページVII 5(2)参照)と同様の改正が行われました。	56ページVII 5(2)の適用時期等と同じとなります。
(4) 中間申告書の提出を要しない場合(法144の3の2、145の5、地方法16①)	○ 外国法人について、内国法人の中間申告書の提出を要しない場合(6ページI 4(2)参照)と同様の改正が行われました。	—
(5) 仮決算の中間申告による所得税額の還付(法144、144の4①②⑤⑥、144の11①、法令202②)	○ 外国法人について、内国法人の仮決算の中間申告による所得税額の還付(1ページI 1参照)と同様の改正が行われました。	—
(6) 確定申告書の提出期限の延長の特例(法144の8、改正法附則28①)	○ 外国法人について、内国法人の確定申告書の提出期限の延長の特例(48ページVII 3参照)と同様の改正が行われました。	50ページVII 3の適用時期と同じとなります。
(7) 欠損金の繰戻しによる還付(法144の13①②⑥～⑧⑩、法令206⑤、改正法附則29、通則法10②)	○ 外国法人について、内国法人の欠損金の繰戻しによる還付(2ページI 2参照)と同様の改正が行われました。	4ページI 2の適用時期と同じとなります。
(8) 国外関連者との取引に係る課税の特例に係る納税の猶予(措法66の4の2①、68の88の2①)	○ 租税条約の規定に基づき国税庁長官又はその租税条約の条約相手国等の権限ある当局に対しその租税条約に規定する申立てをした場合に、本制度の適用を受けることができることとされました。	—

改正事項	改正の内容	適用時期等
<p>(9) 特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例 (措法66の9の2～66の9の4、68の93の2～68の93の4、措令39の20の2～39の20の9、39の120の2～39の120の9、措規22の11の2、22の76の2、改正法附則1五、70⑤～⑧、85⑥～⑩)</p>	<p>○ 内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例制度 (35ページⅥ1参照) と同様の改正が行われました。</p>	<p>外国関係法人の平30.4.1以後に開始する事業年度に係る課税対象金額等について適用され、特定外国法人の同日前に開始した事業年度に係る課税対象金額等については、従来どおり適用されます。</p>
<p>(10) 振替国債の償還差益等の非課税等 (措法67の17⑦～⑩、措令39の33の3⑤～⑧、改正法附則72)</p> <p>(措法67の17⑦～⑩、措令39の33の3⑤～⑧、改正法附則72)</p> <p>(措法67の17⑨⑩、措令39の33の3⑦⑧)</p>	<p>○ 本制度における特定金融機関等に、主としてコール資金の貸付け又はその貸借の媒介を業として行う者のうち一定のもの及び金融商品取引清算機関が追加されました。</p> <p>○ 本制度における外国金融機関等に、金融商品債務引受業を営む外国法人が追加されました。</p> <p>○ 非課税の対象となる所得に、外国金融機関等以外の外国法人 (特定金融機関等の関連者及び租税条約等の相手国等以外の国又は地域の法人を除きます。) が特定金融機関等との間で振替国債を用いて行う取引期間3月以内等の要件を満たす債券現先取引で、平成29年4月1日から平成31年3月31日までの間において開始するものにつき支払を受ける貸借料等が追加されました。</p>	<p>平29.4.1以後に開始する振替債等に係る特定債券現先取引等につき支払を受ける貸借料等について適用され、同日前に開始した債券現先取引又は証券貸借取引につき支払を受ける貸借料等については、従来どおり適用されます。</p> <p>同上</p> <p>—</p>
<p>(11) 租税条約の規定に適合しない課税に関する申立て等の手続 (実特省令12)</p>	<p>○ 相互協議に係る手続について、次のとおり改正が行われました。</p> <p>イ 外国法人が国税庁長官に対し相互協議の申立てをすることができることとされました。</p> <p>ロ 租税条約の相手国等の権限ある当局に対し相互協議の申立てをした者が国税庁長官に対し仲裁の要請をすることができることとされました。</p>	<p>—</p>

(注) その他株式分配に伴う外国法人株主に対する課税に関する改正が行われていますので、45ページⅦ1(2)ハ)を参照してください。