

疑問相談

国際課税

外国子会社の所在地国の法人税率の引下げがあった場合の影響

Q 内国法人である当社は、X国において卸売業を行う外国子会社Y社（当社がその発行済株式数の100%を保有）を有しています。X国において税制改正が行われ、当期からY社の法人税率が引き下げられると聞きましたが、当社に何か影響はありますか。

Y社は前期まで毎期欠損を計上しており繰越欠損金を有していますが、関連者との取引が増加した（販売取扱金額及び仕入取扱金額の合計額のうちに関連者との取引の占める割合が50%超となった）ことも影響して業績が改善し、当期は利益を計上する見込みです。また、Y社は前期まで特定外国子会社等に該当したことはありません。

A X国の法人税率の引下げの結果、Y社の租税負担割合が日本のタックスヘイブン対策税制のトリガー税率を下回ることとなった場合には、適用除外要件を満たさない限り、原則として合算課税の対象となります（適用除外要件を満たした場合でも、一定の資産性所得については合算課税の対象となります。）。

また、合算課税の対象となる場合、その合算所得を計算する際の適用対象金額の計算上、Y社が特定外国子会社等に該当していなかった事業年度において生じた繰越欠損金を控除することはできません。

法人が特定外国子会社等の株式等の10%以上を直接及び間接に保有する場合において、当該特定外国子会社等の所得に相当する金額（一定の調整あり）のうち、内国法人の保有する株式等に対応する部分の金額を、その内国法人の所得に合算して課税する制度です。

ここでいう特定外国子会社等とは、外国関係会社（居住者及び内国法人等がその発行済株式等の50%超を直接及び間接に保有する外国法人）で、その本店または主たる事務所の所在する国または地域（以下「本店所在国」という。）におけるその所得に対して課される税負担が日本において課される税負担に比して著しく低いものをいいます（措法66の6①②一）。

また、所得に対する税負担が著しく低い外国関係会社とは、法人の所得に対して課される税が存在しない国または地域に本店または主たる事務所を有する外国関係会社、または

【解 説】

1 租税負担割合とトリガー税率

日本のタックスヘイブン対策税制は、内国

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% 以下^①である外国関係会社とされています。外国関係会社の租税負担割合がこのトリガー税率である 20% 以下であるかどうかの判定は、次によることとされています（措令 39 の 14 ①②）。

$$\frac{\text{その本店所在地国またはその本店所在地国以外の国または地域において課される外国法人税の額（一定の調整あり）}}{\text{その本店所在地国の外国法人税に関する法令の規定により計算した所得の金額（一定の調整あり）} + \text{非課税所得の金額}} \leq 20\%$$

そのため、本件の場合、X 国の法人税率の引下げの結果、Y 社の租税負担割合が日本のタックスヘイブン対策税制のトリガー税率を下回ることとなった場合には、適用除外要件を満たさない限り、原則として合算課税の対象となります。

2 適用除外

外国関係会社が特定外国子会社等に該当する場合であっても、特定外国子会社等が次のすべての要件を満たしている場合には、一定の資産性所得（保有割合 10% 未満の法人からの配当、債券の利子等）を除き、合算課税は行われません。なお、適用除外の適用を受けるためには、確定申告書に別表 17 (3) の添付が要件とされているため注意が必要です（措法 66 の 6 ③、④、⑦）。

① 平成 27 年度税制改正において、特定外国子会社等の平成 27 年 4 月 1 日以後開始事業年度よりトリガー税率が 20% 以下から 20% 未満に改正される見込みです。

- (1) 事業基準…主たる事業が、①株式（出資を含む）または債券の保有（株式等の保有のうち一定の要件を満たす事業持株会社を除く）、②工業所有権等または著作権等の提供、③船舶または航空機の貸付け、のいずれでもないこと。
- (2) 実体基準…本店所在地国において主たる事業に必要な事務所、店舗、工場等を有すること。
- (3) 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。
- (4) 非関連者基準または所在地国基準…業種により以下のいずれかの要件を満たすこと。
 - ① 非関連者基準（対象業種：卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業）：その事業を主として関連者（50% 超出資）以外の者との間で行っていること。なお、卸売業の場合、売上または仕入の 50% 超が非関連者との取引によるものであれば、当該基準を満たすものとされています。（物流統括会社については、被統括会社を関連者の範囲から除外して判定する）
 - ② 所在地国基準（対象業種：上記以外）：その事業を主としてその国で行っていること。

本件の場合、Y 社は卸売業を行っているため非関連者基準を満たす必要がありますが、当期の売上及び仕入の 50% 超が関連者との取引によるものであるため、当期は適用除外要件を満たさず合算課税の対象となります。

3 適用対象金額

特定外国子会社等が適用除外基準を満たさない場合には、当該特定外国子会社等の所得

につき合算課税が行われます。

内国法人の所得に合算すべき課税対象金額の計算における特定外国子会社等の所得に相当する金額（適用対象金額）は、次のように算出されます。（措法 66 の 6 ②二、措令 39 の 15）。

まず、特定外国子会社等の合算対象事業年度の基準所得金額（本邦法令又は本店所在地国の法令により計算した金額）から、子会社（配当等の支払義務確定日以前 6 月以上継続して、持株割合又は議決権割合が 25% 以上等の要件を満たす法人）から受ける配当等の額^②、及び、25% 未満保有の特定外国子会社等から受ける配当等の額^③を控除します。

② 平成 27 年度税制改正において、特定外国子会社等の平成 28 年 4 月 1 日以後開始事業年度に係る合算対象とされる金額より、損金算入配当等の額（子会社から受ける配当等の額で、その配当等の額の全部又は一部が当該子会社の本店所在地国の法令において当該子会社の所得の金額の計算上損金の額に算入することとされている場合におけるその受ける配当等の額をいう。）は、控除対象から除かれる見込みです。

③ 平成 27 年度税制改正において、特定外国子会社等の平成 28 年 4 月 1 日以後開始事業年度に係る合算対象とされる金額について、特定外国子会社等が 25% 以上保有の他の特定外国子会社等から受ける損金算入配当等の額のうち、当該他の特定外国子会社等の合算対象とされた金額から充てられた部分の額は、合算対象とされる金額の計算上控除する見込みです。

《税理士法人トーマツ インターナショナル タックス サービス

パートナー 林 博之 シニアマネジャー 石田 真一》

次に、当該配当等の控除後の基準所得金額から、当該特定外国子会社等の当該事業年度開始の日前 7 年以内に開始した事業年度（特定外国子会社等に該当しなかった事業年度を除く。）において生じた繰越欠損金の額、及び、当該特定外国子会社等が当該事業年度において納付することとなる法人所得税の額を控除します。

ここで留意すべき点は、特定外国子会社等に該当しなかった事業年度において生じた繰越欠損金の額が、控除対象から除かれていることです。すなわち、外国子会社等が特定外国子会社等に該当した事業年度に生じた繰越欠損金でなければ、適用対象金額から控除することができないため注意が必要です。

本件の場合、Y 社が当該事業年度開始の日前 7 年以内に開始した事業年度に生じた繰越欠損金を有していますが、Y 社は当期から初めて特定外国子会社等に該当することとなったため、前期以前に生じた繰越欠損金を適用対象金額の計算上は一切控除することができません。

なお、適用初年度においては、基準所得金額の計算にあたり、本邦法令又は本店所在地国の法令により計算する方法のいずれかを選択する必要があります。ただし、一度選択した方法の変更をしようとするためには、あらかじめ納税地の所轄税務署長の承認を受けなければならないとされていますのでご注意ください（措令 39 の 15 ⑨）。