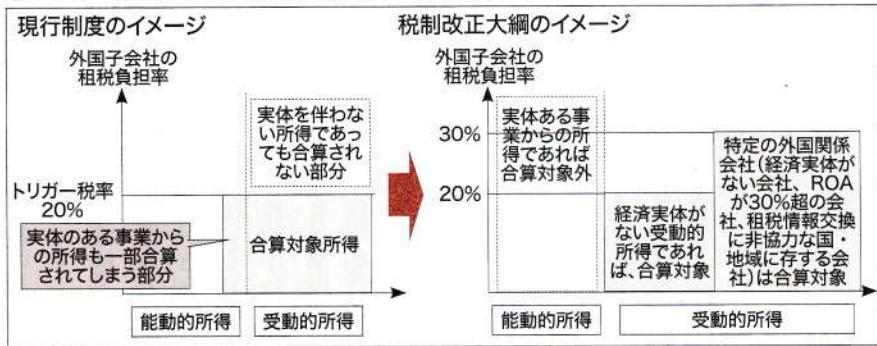


ある。
会社の平成30年4月1日以後に開始する事業年度から適用される予定である。

一定所得の部分合算課税制度、特定の外国関係会社に係る会社単位の合算課税制度等について改正が行われる予定である(図表1、図表2参照)。

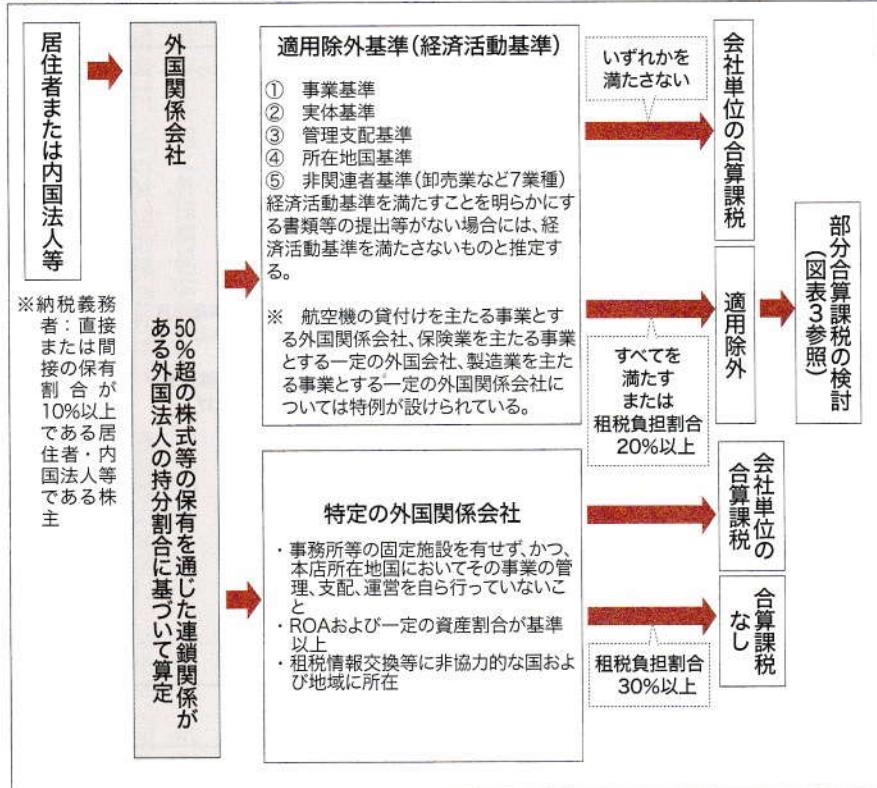
なお、これらの改正は、外国関係

(図表1) 外国子会社合算税制改正案イメージ図



(出所) 税制調査会の説明資料を筆者一部修正

(図表2) 外国子会社合算税制の適用除外基準



(出所) 税制調査会の説明資料を筆者一部修正

II 国際課税に関する改正のポイント

外国子会社合算税制を抜本的に見直し

信成国際税理士法人 税理士
高木
新木 研慎一
紹介

(1) 合算対象とされる外国法人の判定方法等

合算対象とされる外国法人の持分割合等に基づいて算定される。また、これまでには資本関係がなければ、外国子会社合算税制の対象外だった間に50%超の株式等の保有を通じた連鎖関係がある外国法人の持分割合等に基づいて算定される。また、算定方法が見直され、内国外人等との間に50%超の株式等の保有を通じた連鎖関係がある外国法人の持分割合等に基づいて算定される。また、これまでには資本関係がなければ、外

が、改正後は資本関係だけでなく、実質的な支配関係により判定される場合が追加される。さらに、いわゆるトリガー税率による自動的な判断基準は廃止される予定である。

(2) 会社単位の合算課税制度

① 適用除外基準

会社単位の合算課税制度における適用除外基準について、以下のようない定の見直しを行ったうえで同制度の発動基準（以下、「経済活動基準」という）に改め、経済活動基準（事業基準、実体基準、管理支配基準、所在地国基準、非関連者基準）のうちいずれかを満たさない外国関係会社については、会社単位の合算課税の対象とされる。

所在地国基準については、製造業を主たる事業とする外国関係会社のうち、本店所在地国において製造における重要な業務を通じて製造に具体的に関与していると認められる場合の所在地国基準の判定方法について、基準の明確化が図られる。たとえば、中国本土の製造や加工の工場を管理する子会社を香港に置き、来料加工等を行っている場合について、現行制度では製造業の事業実体がないと認定される場合がある。しかしながら、香港において製造に主体的に関与していると認められるも

のは会社単位の合算課税の対象から外されることとなる。

非関連者基準については、非関連者との取引の対象が、関連者に移転または提供されることがあらかじめ定まっている場合には、その非関連者との取引は、関連者と行われたものとみなして非関連者基準の判定を行う等の見直しが行われる。

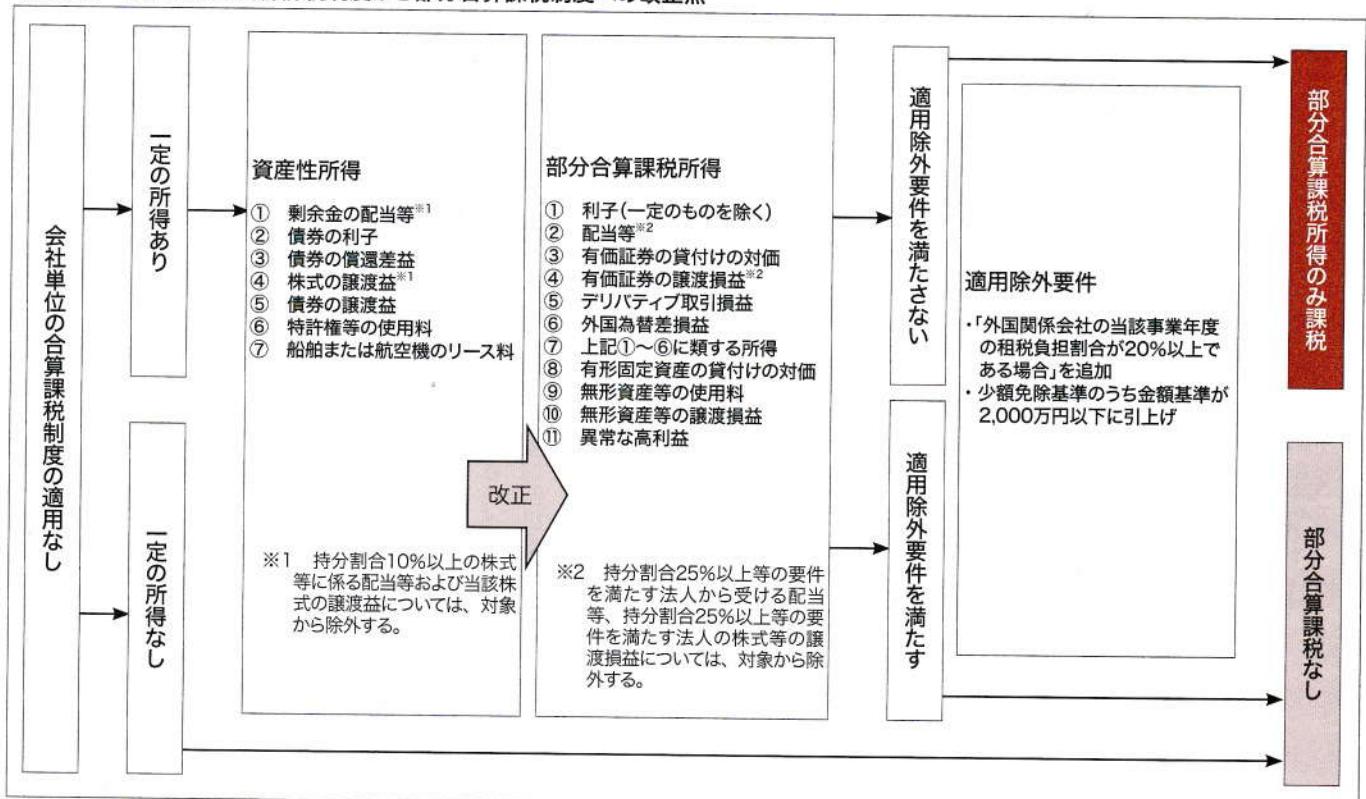
さらに、経済活動基準を満たさない外国関係会社は経済活動基準を満たさないものと推定されることとなる。この規定は、書類の提出が内国法人に求められることから、今後は経済活動基準の充足性に係る立証責任は納税者にあると考えられる。

その他、航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社、保険業を主たる事業とする一定の外国関係会社には特例が設けられる予定である。

② 適用免除

外国関係会社の当該事業年度の所得に対して課される租税の額の所得の金額に対する割合（以下、「租税負担割合」という）が20%以上である場合には、会社単位の合算課税の適用を免除することとされる。この規定は、能動的所得と受動的所得の所得分類について、事務負担を減らす意図で設けられたと考えられる。能動的所得と受動的所得の明確な区分判定には苦慮

(図表3) 資産性所得合算課税制度から部分合算課税制度への改正点



(出所) 税制調査会の説明資料を筆者一部修正

することが実務上想定されるが、租税負担割合が20%以上である外国関係会社はその事務負担を軽減できる。なお、能動的所得とは実体のある事業から生ずる所得であり、受動的所得とは一般的には自らの努力を伴うことなく得られる所得のことを行うが、受動的所得とはここでは部分合算課税の対象となる所得(以下、「部分合算課税所得」という)のことを指す。

(3) 一定所得の部分合算課税制度

① 部分合算課税所得の範囲

部分合算課税所得は、図表3のとおりに変更される。図のとおり、部分合算課税所得が、資産性所得から受動的所得とされ、対象が広くなつた。具体的には、有価証券の貸付けの対価、デリバティブ取引損益、外國為替差損益、無形資産等の譲渡損益、異常な高利益が追加され、利子、配当等、有価証券の譲渡損益、有形固定資産の貸付けの対価、無形資産等の使用料については範囲が拡充される予定である。さらに、配当等おび有価証券の譲渡損益については対象から除外することとされたが、改正後は持分割合の要件が当および当該株式の譲渡益についても対象から除外されることとされてきたが、改正後は持分割合の要件が25%以上となる予定である。

(2) 適用免除

外国関係会社の当該事業年度の租税負担割合が20%以上である場合に

無形固定資産等の合計額の割合が50%を超える外国関係会社

実務上はROAおよび有価証券等

定する国または地域に該当しないか確認することが必須になると考えられる。

(2) 適用免除

は、部分合算課税の適用を免除される。また、部分合算課税に係る少額免除基準のうち金額基準を2,000万円以下(現行:1,000万円以下)に引き上げるといふわれる。

(4) 特定の外国関係会社に係る会社単位の合算課税制度

① 合算対象となる外国関係会社

外国関係会社のうち次に掲げるものについては、会社単位の合算課税の対象とされる。

(i) 事務所等の固定施設を有せず、かつ本店所在地国において事業の管理、支配、運営を行っていない

外国関係会社(いわゆるペーパーカンパニー)

(ii) 税金を課す制度がある。

日本的新制度と米国のP.F.I.C.税制

は類似点が多くあり、実務上、判断の参考に資すると思われる。

(iii) 租税に関する情報の交換に非協力的な国または地域として財務大臣が指定する国または地域等を有する外国関係会社

内国法人に書類の提出を求められていないことから、ペーパー・カンパニーでないことを立証する責任が納税者にあると考えられ、実務への影響が想定される。

なお、米国においては消極的外

国投資会社(P.F.I.C.: Passive Foreign Investment Company)の消極的所得(受動的所得とほぼ同義)に対して税金を課す制度がある。日本の新制度と米国のP.F.I.C.税制未満の外国関係会社は、租税負担割合が30%未満)に係る財務諸表等を確定申告書に添付しなければならないこととされる。

(5) 外国関係会社に係る財務諸表等の添付

① 外国金融機関等の債券現先取引等に係る利子等の課税の特例の拡充

特定金融機関等の範囲に、主としてコール資金の貸付けまたはその貸借の媒介を業として行う者のうち一定のものおよび金融商品取引清算機関が加えられるとともに、外国金融機関等の範囲に、金融商品債務引受けの範囲に、外国金融機関等以外の

外国法人（一定の法人を除く）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ヶ月以内等の要件

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日までの間に開始するものにつき支払を受ける利子および貸借料等を加えることとされる。さらに、非課税の対象となる所得の範囲の拡充に伴い、非課税の適用手続等について所要の措置を講ずることとされている。

前記の改正は、非課税対象所得の拡充を除き、平成29年4月1日以後に開始する債券現先取引等につき支払を受ける利子および貸借料等について適用される予定である。

租税条約の相互協議手続の改正に伴う国内法の整備

相互協議の申立て手続について、租税条約の相手国等における居住者が国税庁長官に対し相互協議の申立てをすることとされる。また、仲裁の要請手続について、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できることとされる。さらには、国外関連者との取引に係る課税の特例等に係る納税猶予制度について所要の措置が講じられる予定である。

補論—今後の国際課税のあり方

平成29年度税制改正大綱の補論において、中期的に取り組むべき事項として、「移転価格税制における所得相応性基準の導入」、「過大支払利子税制の見直し」、「義務的開示制度の導入」の検討が掲げられている。

所得相応性基準とは端的に述べると、無形資産の移転後に無形資産に帰属する所得に大幅な変動がある場合には、その無形資産の対価の修正を行うという無形資産の取引価格（移転価格税制における独立企業間価格）の算定方法である。過大支払利子税制とは関連者への純支払利子等の損金算入限度額を超える部分

は、損金算入を認めない制度である。義務的開示制度とは、国税当局が租税回避スキームによる税務リスクを迅速に特定し、法制面・執行面で適切に対応できるよう、その開発・販売者あるいは利用者に税務当局へのスキーム情報の報告を義務づける制度である。

前記を含めた今後の国際課税のあり方は、B E P S プロジェクトが示した考え方即して、①健全な企業活動を支えるグローバルに公平な競争条件の確立、②健全な海外展開を歪める誘引の除去（経済活動や価値創造の場と税が支払われるべき場所の一一致）、③税に関する透明性の向上に向けた国際的な協調の3点を基本方針として検討される。

仮想通貨、国税犯則調査手続など その他の改正のポイント

III

公認会計士・税理士 宮口 啓

新木 研介（しんき・けんすけ）
信成国際税理士法人
複数の会計事務所にて各種税務業務を経て現職に至る。
医療・介護・福祉分野の財務、税務を中心として、事業承継、相続対策、管理会計を駆使した財務分析業務に強みを持つ。

高木 慎一（たかぎ・しんいち）
信成国際税理士法人 代表社員・パートナー税理士
大手国際会計事務所において、移転価格および国際税務コンサルティング業務に従事。現在はローカルファイル作成、移転価格ポリシー構築、マスターファイル作成等の移転価格コンサルティング業務を提供している。
日本公認会計士協会、東京税理士会等で多数のセミナー講師を務めており、『移転価格文書の作成のしかた』（中央経済社刊）、『図解 国際税務早わかり』（中経出版刊）等を執筆。

本稿においては、一般の事業会社において考慮すべきと思われる法人

課税・国際課税以外の改正事項について解説する。