

2016 年 12 月 16 日 全 15 頁

税制改正大綱—外国子会社合算税制の見直し

「トリガー税率」は部分的に維持。平成 30 年 4 月以降事業年度から適用。

金融調査部 主任研究員
金本悠希

[要約]

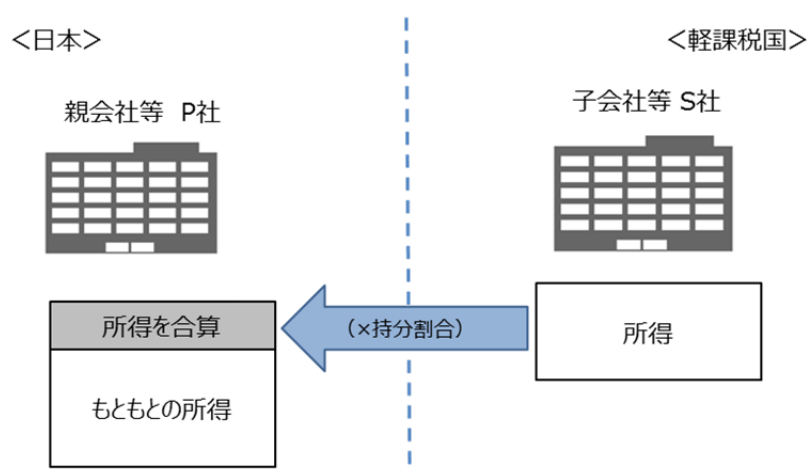
- 12 月 8 日、与党が税制改正大綱を公表した。国際課税に関して、外国子会社合算税制の見直しが盛り込まれている。外国子会社合算税制は、タックスヘイブン等に所在する子会社等に所得を移転することによる課税逃れを防止するため、外国子会社等の所得を日本の親会社等の内国法人に合算して課税するものである。
- 大綱は、内国法人に合算される所得について、経済実体がない、いわゆる受動的所得は合算対象とする一方で、実体ある事業からの所得であれば、子会社の税負担率にかかわらず合算対象外とするという方針に沿って見直している。
- 現行制度は、制度が適用される子会社等を、租税負担割合が 20%未満（トリガー税率）か否かで判定している。トリガー税率を上回る子会社等は、所得の内容にかかわらず一律に制度適用外となり、上記の方針からは適用範囲が広すぎたり狭すぎたりする問題があるため、トリガー税率を廃止するかが重要な論点であった。大綱は形式的にはトリガー税率（租税負担割合基準）を廃止しているものの、ペーパーカンパニー等に該当する場合を除き、制度の適用対象を租税負担割合が 20%未満か否かで判定する仕組みは維持している。
- また、合算対象が全所得か資産運用的な所得かを判定する「適用除外基準」も見直され、名称が「経済活動基準」に改められるとともに、実体のある航空機リース会社や製造業会社の所得が合算されないように基準が見直されている。
- また、部分合算課税の対象となる受動的所得の項目が、現行制度よりも精緻に定められている。
- 今回の改正の適用時期は、（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からとされている。

1. はじめに

2016 年 12 月 8 日、自由民主党・公明党が平成 29 年度税制改正大綱（以下、「大綱」）を公表し、国際課税に関して外国子会社合算税制の見直しが盛り込まれた。外国子会社合算税制は、租税回避の防止のため、いわゆるタックスヘイブン等の軽課税国に子会社等を有する場合、その所得を親会社等の一定の内国法人に合算して課税を行う制度であり、従来タックスヘイブン対策税制と呼ばれていたものである（図表 1 参照）。

大綱を受け、外国子会社合算税制の見直しは平成 29 年度税制改正に盛り込まれる予定である。本稿では、現行の外国子会社合算税制について確認した上で、大綱の見直しの内容について解説する。

図表 1 外国子会社合算税制のイメージ



（出所）大和総研金融調査部制度調査課作成

2. 外国子会社合算税制（現行制度）の概要

（1）適用対象となるケース

所得を内国法人に合算される子会社等（図表 1 の S 社。以下、「特定外国子会社等」という）は、以下のものである（租税特別措置法（以下、「措法」という）第 66 条の 6 第 1 項・2 項、租税特別措置法施行令（以下、「措令」という）第 39 条第 1 項～3 項）。

◇居住者・内国法人（※1）が株式等の 50%超を有する（※2）外国法人（外国関係会社）のうち、以下のいずれかに該当するもの。

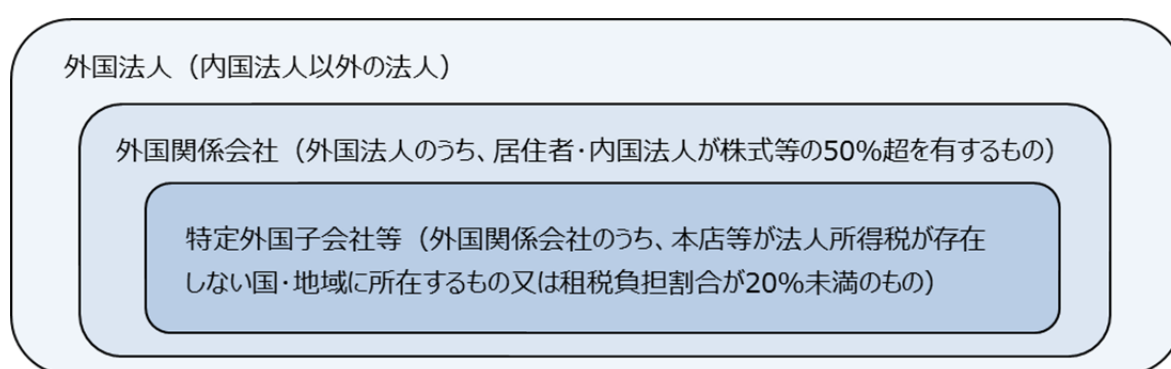
- ①法人の所得に対して課される税が存在しない国・地域に本店等を有する。
- ②所得額に対して租税額が占める割合（租税負担割合）が 20%未満である。

（※1）居住者の親族、事実婚関係にある者、使用人、居住者の金銭等で生計を維持している者、内国法人の役員などを含む。

（※2）他の外国法人を通じて間接に保有するものを含む。

上記について補足すると、居住者・内国法人が 50%超の株式等を有することが特定外国子会社等に該当するための要件とされているが、この居住者・内国法人は同一グループである必要はない。①に関して、無税国に本店がある場合でも支店が他の国に所在しているため法人所得税を負担する場合があるが、その場合でも、無税国に本店があれば①に該当し、(租税負担割合が 20%以上であったとしても) 特定外国子会社等に該当し得ることとなる。また、②に関して、租税負担割合は、所在地国の法人所得税の表面税率ではなく、上記の通り自社の所得額に対する租税額の割合を算出して求められることとなる。また、租税負担割合は事業年度ごとに算出するため、事業年度によって特定外国子会社等に該当したり該当しなかったりすることもあり得る。

図表 2 特定外国子会社等の範囲



（出所）大和総研金融調査部制度調査課作成

なお、租税負担割合（20%）は、外国子会社合算税制の適用対象となるか否かを判定する基準であり、「トリガー税率」と呼ばれる。租税負担割合がトリガー税率を上回れば、一律で外国子会社合算税制の適用対象外となる。従って、トリガー税率が定められていることは、納税者の事務負担を軽減する一方、画一的な取り扱いとなる問題もある。そのため、後述するように、平成 29 年度の税制改正においてトリガー税率を廃止するか否かが重要な論点の一つとなっていた。

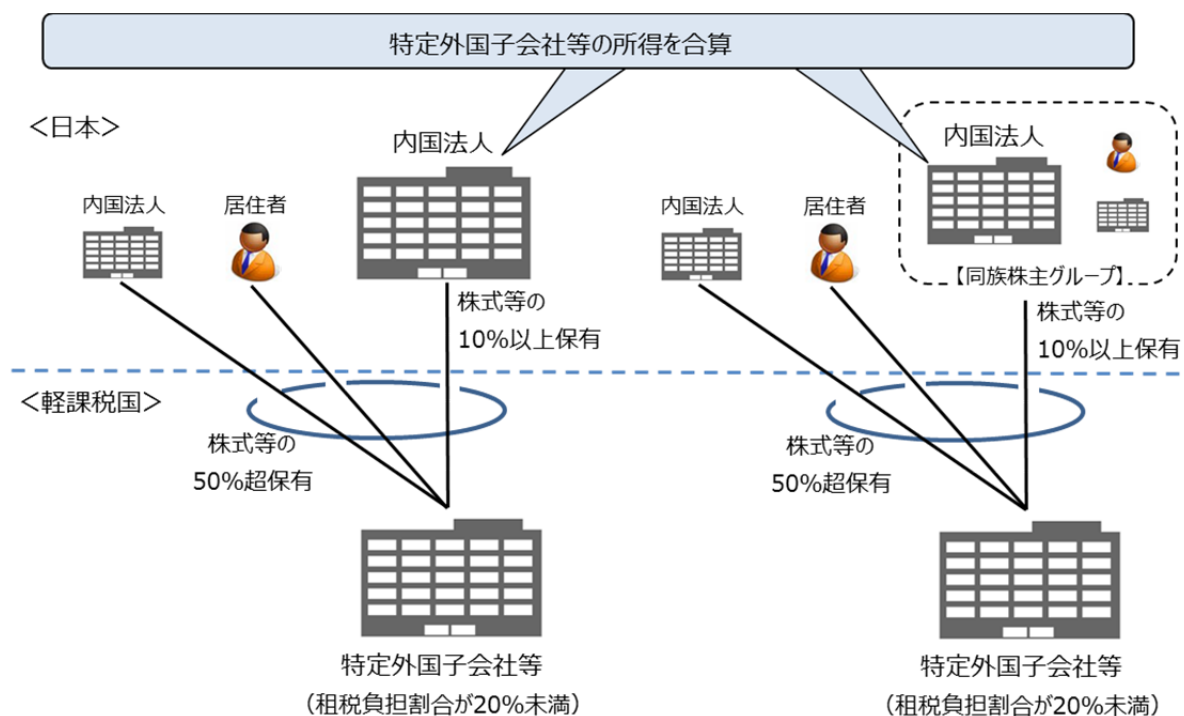
次に、特定外国子会社等の所得が合算される内国法人（図表 1 の P 社）は、以下のものであり（措法第 66 条の 6 第 1 項、措令 39 条の 16 第 6 項）、親会社に限らず 10%以上の株式を有するものが該当することとなる。

- ① 特定外国子会社等の株式等の 10%以上を有する（※1）もの。
- ② 特定外国子会社等の株式等の 10%以上を有する（※1）同族株主グループ（※2）に属するもの。

（※1）他の外国法人を通じて間接に保有するものを含む。

（※2）居住者の親族、事実婚関係にある者、使用人、居住者の金銭等で生計を維持している者、内国法人の役員、居住者・内国法人が支配している他の法人などを含む。

図表3 適用対象となるケース



(※) 内国法人・居住者による株式保有は、他の外国法人を通じて間接に保有するものも含む。

(出所) 大和総研金融調査部制度調査課作成

(2) 所得の合算方法

(ア) 原則的方法

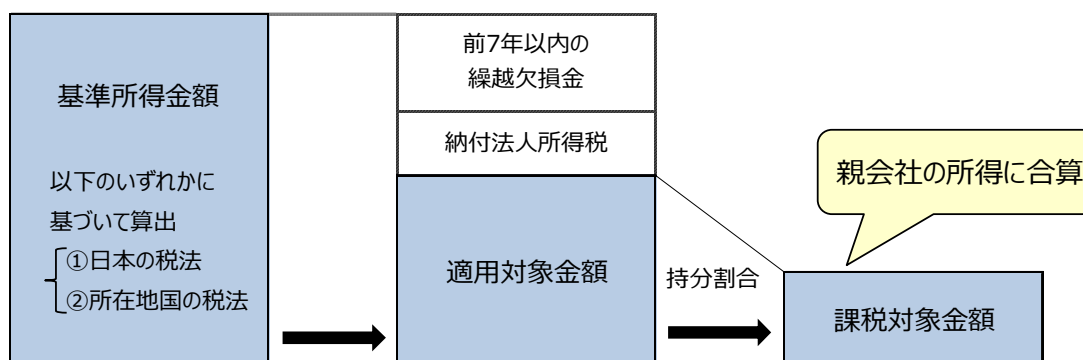
(イ) で後述する「適用除外基準」を満たす場合を除き、特定外国子会社等の所得（以下、「基準所得金額」という）に一定の調整を加えたもの（以下、「適用対象金額」という）のうち、持分割合に相当する部分（以下、「課税対象金額」という）が、特定外国子会社等の株式等の10%以上を保有する内国法人の所得に合算される（図表4参照。措法第66条の6第1項、第2項第2号、措令第39条の16第1項）。

基準所得金額は、わが国の法人税法等と所在地国の税法¹のいずれかに基づいて算出する（措令第39条の15第1項・第2項）。適用対象金額は、基準所得金額から、①前7年以内に生じた（特定外国子会社等の）欠損金額と②当期中に納付が確定した（特定外国子会社等に課される）法人所得税の額を控除して算出する（措令第39条の15第5項）。

所得を合算するタイミングについては、上記の課税対象金額を、特定外国子会社等の事業年度終了日の2カ月後の日が含まれる、内国法人の事業年度の所得に合算することとなる（措法第66条の6第1項）。たとえば、特定外国子会社等が12月決算で内国法人が3月決算の場合、特定外国子会社等のX0年12月期の課税対象金額は、内国法人の（X1年2月末日が含まれる）X1年3月期の所得に合算されることになる。

¹ 所在地国の税法に基づいて算出する場合でも、非課税とされた所得の加算や交際費等の限度超過額の加算等、わが国の法令を基準とした調整が行われる。

図表4 合算される所得の算出方法



(出所) 大和総研金融調査部制度調査課作成

(イ)「適用除外基準」を満たす場合における資産運用的所得の合算

外国子会社合算税制は、軽課税国に所在する外国子会社等に所得を付け替えることによる租税回避を防止することを目的としており、平成22年度の税制改正までは、外国子会社等が独立企業としての実体を備え、その地で事業活動を行う経済合理性がある等の条件（適用除外基準）を満たす場合には、外国子会社合算税制は適用されない（外国子会社等の所得は合算されない）こととされていた。

しかし、平成22年度の税制改正において、租税回避を一層的確に防止するべく、適用除外基準を満たす場合でも、所得のうち資産運用的なもの（ポートフォリオ投資の配当、利子、特許権等の使用料等）は、内国法人の所得に合算することとされた（金額が1,000万円以下の場合等を除く）。このように、「適用除外基準」を満たす場合でも全く制度が適用されないわけではない。

(A) 適用除外基準

特定外国子会社等が以下の条件の全てを満たす場合、内国法人の所得に合算されるのは所得全体ではなく資産運用的な所得に限られる（措法第66条の6第3項・第4項、措令第39条の17）。

- ①主たる事業が以下のものでないこと（事業基準）
 - 株式等・債券の保有（※）、工業所有権等・著作権の提供、船舶・航空機の貸付け
- ②本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること（実体基準）
- ③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（管理支配基準）
- ④主たる事業の業種に応じて、以下を満たすこと
 - （ア）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
 - 主として関連者（50%超出資）以外の者と取引を行っていること（非関連者基準）
 - （イ）上記以外の業種
 - 主として本店所在地国で事業を行っていること（所在地国基準）

（※）被統括会社の株式保有を主たる事業とする統括会社は、事業基準は適用されない。

(B) 所得の合算方法

適用除外基準を満たす場合に内国法人の所得に合算される資産運用的な所得（以下、「特定所得」という）は、以下のものである（措法第 66 条の 6 第 4 項、措令第 39 条の 17 の 2）。

- ①株式等（保有割合 10%未満）の配当（※1）
- ②債券の利子（※1）
- ③債券の償還差益（※1）
- ④株式等（保有割合 10%未満）の譲渡益（※1、2）
- ⑤債券の譲渡益（※1、2）
- ⑥特許権等の使用料（※3）
- ⑦船舶・航空機の貸付けの対価

（※1）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く。

（※2）金融商品取引所（外国の法令に基づくものを含む）が開設する市場における譲渡、金融商品取引業者（外国で同種類の業務を行うものを含む）への売委託による譲渡によるものに限る。

（※3）特定外国子会社等が自ら行った研究開発の成果に係る特許権等の使用料等は除く。

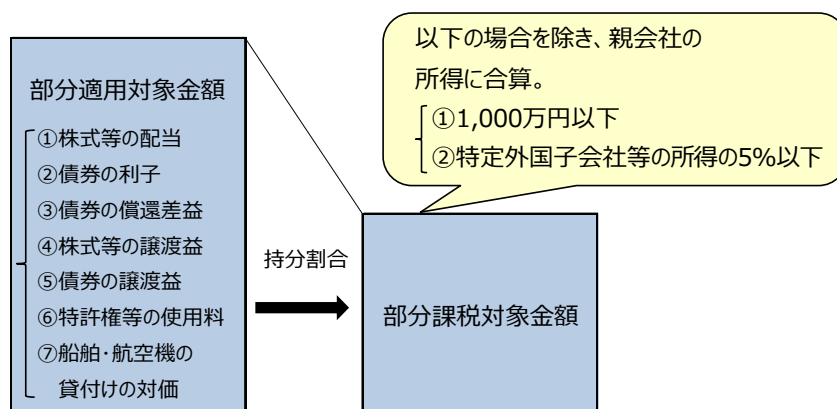
特定所得の金額の合計額（以下、「部分適用対象金額」という）のうち、持分割合に相当する部分（以下、「部分課税対象金額」という）が合算される（措法第 66 条の 6 第 4 項）。合算するタイミングについては、（ア）と同様、部分課税対象金額を、特定外国子会社等の事業年度終了日の 2 カ月後の日が含まれる、内国法人の事業年度の所得に合算することとなる（措法第 66 条の 6 第 4 項）。

(C) 少額免除基準

適用除外基準を満たしても、部分適用対象金額が少額である場合など、特定外国子会社等が以下のいずれかに該当する場合には資産運用的な所得の合算は適用されない（措法第 66 条の 6 第 5 項）。

- ①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。
- ②部分適用対象金額が、特定外国子会社等の所得の金額に占める割合が 5%以下である。

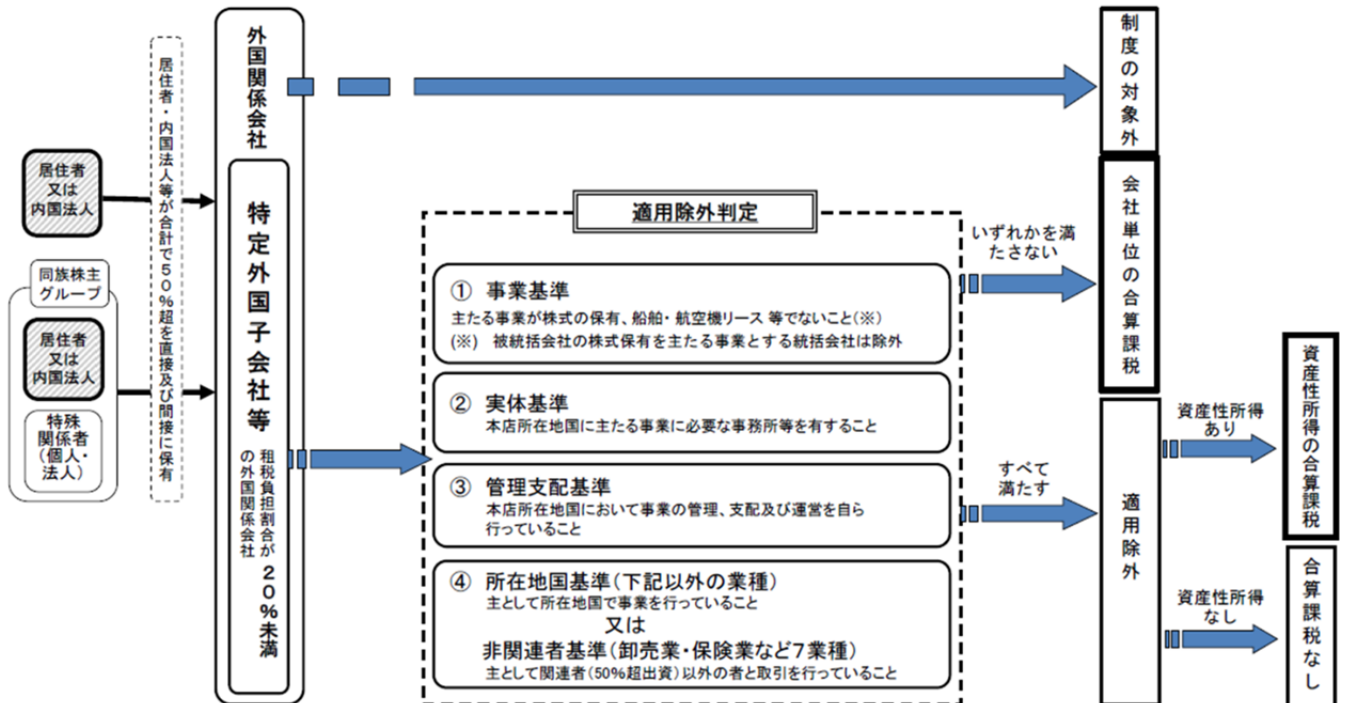
図表 5 合算される所得の算出方法（適用除外基準を満たす場合）



（出所）大和総研金融調査部制度調査課作成

以上をまとめると、所得の合算のフローは以下ようになる。

図表 6 所得の合算のフロー



(出所) 第3回 税制調査会 (2016年9月29日) 財務省説明資料〔国際課税①〕P16

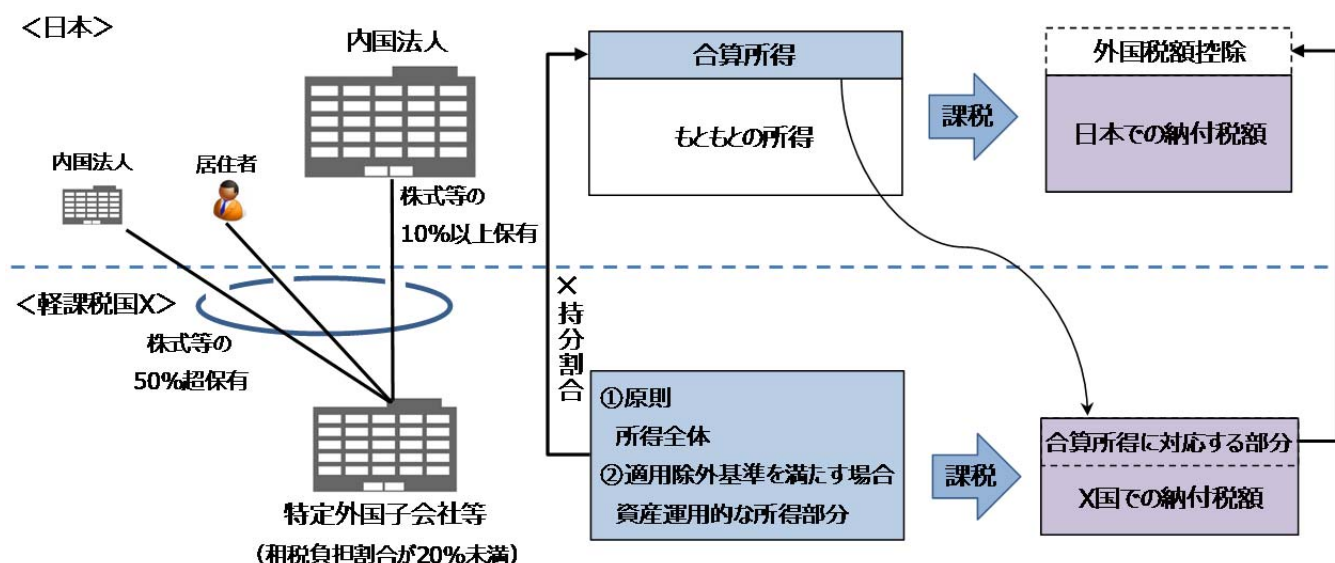
(3) 外国税額控除

特定外国子会社等に外国法人税が課される場合、その額のうち、(部分)課税対象金額に対応する金額は、内国法人が外国法人税を納付したとみなして、内国法人の法人税・地方税額から税額控除される(外国税額控除。措法第66条の7第1項)。

(4) 全体像

以上から、外国子会社合算税制の全体像のイメージを示すと、次ページのようになる。

図表 7 外国子会社合算税制の全体像のイメージ



(出所) 大和総研金融調査部制度調査課作成

3. 政府税制調査会による論点整理

2016年度の政府税制調査会は、経済協力開発機構（OECD）・G20の「BEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食・利益移転）プロジェクト」の最終報告書（2015年10月）²を踏まえ、外国子会社合算税制を含め国際課税の見直しを検討した。同プロジェクトは、経済のグローバル化に伴うビジネスモデルの構造変化に各国の税制が追いついておらず、各国の税制の隙間を利用した課税逃れが行われている問題へ対処するため、国際課税を見直すものである。同プロジェクトでは、「多国籍企業は払うべきところ（価値が創造される場所）で税金を支払うべき」との原則が打ち出された。

政府税制調査会は、検討の結果、2016年11月14日に、「『BEPSプロジェクト』の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理」（以下、「論点整理」）を公表した³。その中で、外国子会社合算税制を見直し、上記の原則を踏まえ、合算対象となる所得を判別するアプローチとして、以下を提示した。

- ◇商品の製造・販売による対価の獲得等、所得が生じた場所で実際に実質的な経済活動を行って得た所得（「能動的所得」）は合算対象としない。
- ◇投資活動のリターンや知財使用料収入等、実質的な事業活動を伴わない資本・知財の提供等のみで得られる所得（「受動的所得」）は、事業活動に不可欠であるなど子会社に帰属させることが合理的な場合を除き、合算対象とする。

² 同報告書中、外国子会社合算税制の見直しについて、第4回 税制調査会（2016年10月14日）財務省説明資料〔国際課税②〕

(http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/_icsFiles/afieldfile/2016/10/14/28zen4kai3_2.pdf) P13 参照。

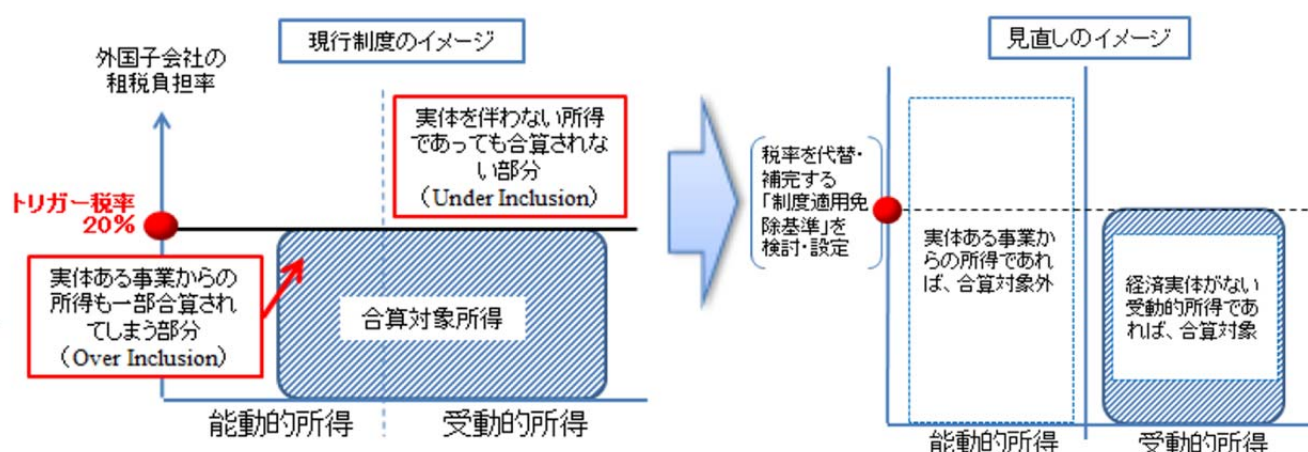
³ 政府税制調査会ウェブサイト (<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/28zen8kai6.pdf>) 参照。

現行制度は、トリガー税率を上回る外国関係会社を一律・自動的に対象外としているため、対象範囲が広すぎたり（図表 8 の Over Inclusion の部分）、狭すぎたり（図表 8 の Under Inclusion の部分）する問題がある。この点について論点整理は、「租税回避のリスクを『外国子会社全体の税負担水準と活動の態様』により判断する現行の方法から、『外国子会社の所得の内容（受動的所得／能動的所得）』により判断するアプローチへと転換することで、under-inclusion、over-inclusion の双方に適切に対処しうる」と指摘している（図表 8 参照）。

その他、論点整理は以下の点について検討する必要性を指摘している。

- ◇納税者の過度な事務負担や不確実性の発生を避けるため設定される「制度適用免除基準」
- ◇「制度適用免除基準」にかかわらず、直ちに事業体レベルで合算対象とすべき租税回避リスクが高い者への対応
- ◇「能動的所得」「受動的所得」の判別困難な所得に対する切り分け方法

図表 8 外国子会社合算税制の見直しの方向性



（出所）税制調査会「論点整理」より大和総研金融調査部制度調査課作成

4. 税制改正大綱による見直し

（1）見直しの方向性

自由民主党・公明党は 2016 年 12 月 8 日に大綱を公表した。その中に外国子会社合算税制の見直しも盛り込まれている。外国子会社合算税制に関しては、「経済実体がない、いわゆる受動的所得は合算対象とする一方で、実体ある事業からの所得であれば、子会社の税負担率にかかわらず合算対象外とする」（注：太字は大和総研）とされている。

(2) 合算対象とされる外国法人の判定方法等

(ア) トリガー税率の「廃止」

大綱では、上記の方向性に沿って、租税負担割合が 20%以上であれば一律に合算対象とされないという現行制度における問題に対応するため、「租税負担割合基準」（トリガー税率）を廃止するとされている⁴。

一方で、後述のように、納税者の事務負担を軽減するため、ペーパーカンパニー、事実上の「キャッシュボックス」、ブラックリスト国所在のものを除き、租税負担割合が 20%以上であれば制度の適用が免除されることとされている。よって、見直し後においても、**ペーパーカンパニー等に該当しない限りは、租税負担割合が 20%以上であれば一律に合算対象とされない**という仕組みは維持されている。一方、見直し後は、租税負担割合が 20%以上の場合でも、ペーパーカンパニー等に該当する場合は合算対象になることとなる（ただし、ペーパーカンパニー等の場合でも、租税負担割合が 30%以上の場合は合算対象とされない（後述））。

(イ) 間接保有割合の見直し

合算対象となる外国法人を判定する際、居住者・内国法人の株式等の保有には、他の外国法人等を通じて株式等を保有する「間接保有」を含んで判定する。大綱では、間接保有割合について、「内国法人等との間に 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判定対象となる外国法人に対する持分割合等に基づいて算定する」とされている。

(ウ) 実質支配基準の導入

現行制度では、特定外国子会社等に該当するためには居住者・内国法人が株式等の 50%超を有する（間接保有を含む）という要件があるため、契約関係等を通じて外国子会社を実質的に支配していてもその株式等を有していない場合は、特定外国子会社等に該当しない。この点について、大綱では、居住者・内国法人が株式等を有していない場合でも、「居住者又は内国法人がその外国法人の残余財産のおおむね全部を請求することができる等の関係がある」外国法人を外国関係会社に加えるとされている。

(3) 会社単位の合算課税制度

(ア) 適用除外基準

大綱は、現行制度の適用除外基準の名称を「経済活動基準」に改め、以下の見直しを行っている。

⁴ 現行制度では、「外国関係会社」のうち租税負担割合基準を満たすものを「特定外国子会社等」と定義し、外国子会社合算税制の対象としている。租税負担割合基準が廃止されることにより、見直し後は「外国関係会社」が制度の対象になることとなる（図表 2 参照）。

(A) 航空機リース業に関する事業基準の見直し

現行制度では、航空機の貸付け（リース）を行っている場合、事業基準を満たさず、会社単位の合算課税の対象となる。この点について、大綱では、「航空機の貸付け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その役員又は使用人が航空機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を満たすものについては、事業基準を満たすものとする」とされている。

(B) 保険業に関する実体基準及び管理支配基準の見直し

適用除外基準は、特定外国子会社等自身が基準を満たすことが必要である。この点について、大綱では、保険業を営む一定の外国関係会社（保険委託者）の実体基準及び管理支配基準の判定について、「その外国関係会社のその免許の申請等の際にその保険業に関する業務を委託するものとして申請等をされた者で一定の要件を満たすもの」（保険受託者）が実体基準又は管理支配基準を満たす場合には、保険委託者は「実体基準又は管理支配基準を満たすものとする」とされている。

(C) 製造業に関する所在地国基準の見直し

現行制度では、卸売業等以外の業種については、主として本店所在地国で事業を行っていない場合、所在地国基準を満たさず、会社単位の合算課税の対象となる。この点について、大綱では、「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主体的に関与していると認められるものの所在地国基準の判定方法について、所要の整備を行う」とされている。

(D) 非関連者基準の見直し

現行制度では、卸売業等の業種については、適用除外の要件として、主として関連者（50% 超出資）以外の者と取引を行うことという非関連者基準が定められている。この点について、大綱では、第三者を介在させることで非関連者基準を形式的に満たす場合に対応するため、「非関連者との間で行う取引の対象となる資産、役務その他のものが、関連者に移転又は提供されることがあらかじめ定まっている場合には、その非関連者との間の取引は、関連者との間で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を行う」とされている。

また、大綱では、保険業を主たる事業とする外国関係会社が保険受託者（前記（B）参照）に該当する場合、非関連者基準の判定について、その外国関係会社が保険委託者との間で行う取引は「関連者取引に該当しないものとする」とされている。

さらに、大綱では「航空機の貸付けを主たる事業とする外国関係会社については、非関連者基準を適用する」とされている。

(E) 根拠資料不提出の場合の推定

大綱では、経済活動基準を満たすことを明らかにする書類等の提出等が求められた場合に、期限までに提出等されないときは、「その外国関係会社は経済活動基準を満たさないものと推定

する」とされている。

(イ) 資源採掘会社からの配当の特例

現行制度では、持分割合が 25%以上である外国子会社の受取配当は適用対象金額から控除される。大綱では、この適用対象金額から控除する受取配当に係る持分割合要件（25%以上）について、以下の配当等については「10%以上とする」とされている。

主たる事業が原油、石油ガス、可燃性天然ガス又は石炭（以下「化石燃料」という。）を採取する事業（その採取した化石燃料に密接に関連する事業を含む。）である外国法人でわが国が締結した租税条約の相手国に化石燃料を採取する場所を有するものから受ける配当等

(ウ) 租税負担割合 20%以上の場合の適用免除

現行制度では、租税負担割合がトリガー税率（20%）以上である場合は、会社単位の合算課税の対象から除外している。大綱は、前述のようにトリガー税率を廃止するものの、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の適用を免除する」としている。よって、見直し後においても、後述のペーパーカンパニー等に該当しない限りは、租税負担割合が 20%以上であれば一律に合算対象とされないという仕組みは維持されている（現行制度との違いについては、4. (2) (ア) 参照）。

(4) 一定所得の部分合算課税制度

(ア) 部分合算課税の対象所得の範囲と金額の計算

現行制度では適用除外基準を満たす場合、（後述の適用免除の場合に該当しない限り）前述の資産運用的な所得が合算対象となる。この点について、大綱では、経済活動基準を満たす場合に合算対象となる部分合算課税の対象所得の範囲を以下のように定めている。

図表 9 部分合算課税の対象所得の範囲

	対象所得の範囲	対象所得から除かれるもの
イ	利子	一定のグループファイナンスに係る貸付金利子、業務の通常の過程で得る預金利子等
ロ	配当等	持分割合 25%以上（※1）の株式等に係る配当
ハ	有価証券の貸付けの対価	—
ニ	有価証券の譲渡損益	持分割合 25%以上の株式等に係る譲渡損益
ホ	デリバティブ取引損益	ヘッジ目的、一定の商品先物取引業等が行うデリバティブ取引に係る損益
ヘ	外国為替差損益	事業（外国為替差損益を得ることを目的とする事業を除く）に係る業務の通常の過程で生ずる

	もの
ト 上記各種所得を生ずべき資産から生ずる上記各種所得に類する所得	ヘッジ目的のもの
チ 有形固定資産の貸付けの対価	本店所在地国使用資産等の貸付けに係る対価、一定の貸付け（※2）に係る対価
リ 無形資産等の使用料	自己開発したもの、及び、相当の対価を支払って取得し、又は使用許諾を得たうえで一定の事業の用に供しているものに係る使用料
ヌ 無形資産等の譲渡損益	自己開発したもの、及び、相当の対価を支払って取得し、又は使用許諾を得たうえで一定の事業の用に供しているものに係る譲渡損益
ル 外国関係会社の当該事業年度の利益の額から、上記各種所得種類の所得の金額及び所得控除額（※3）を控除した残額に相当する所得	—

（※1）一定の資源探掘法人から受ける配当にあつては、10%以上。

（※2）本店所在地国で役職員が有形固定資産の貸付けを的確に遂行するために通常必要な業務のすべてに従事している等の要件を満たすことが必要。

（※3）総資産の額、減価償却累計額及び人件費の額の合計額の50%。

（出所）自由民主党・公明党 平成29年度税制改正大綱を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

大綱では、部分合算課税の対象となる金額は、外国関係会社の当該事業年度の以下の金額の合計額とされる。

①図表9のイ～ハ、チ、リ及びルの金額の合計額

②図表9のニ～ト及びヌの金額の合計額（合計額が0を下回る場合は0）（※）

（※）この金額について過去7年以内にマイナスの金額がある場合、この金額の計算上、控除する。

上記①は資産の保有によって得られる所得（インカムゲイン）が含まれ、上記②は資産の値上がりによって得られる所得（キャピタルゲイン）が含まれている。②はマイナスの金額になる場合は0とされるため、①と②の損益通算はされないこととなる。

（イ）金融子会社等の特例

大綱では、「金融子会社等」について、部分合算課税の特例が認められている。まず、金融子会社等は以下のように定義されている。

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営む外国関係会社で、本店所在地国においてその役員又は使用人が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こと等の要件を満たすもの

金融子会社等の場合、部分合算課税の対象となる所得は、以下のものとされており、図表9のイ～トの所得は含まれていない。

①異常な水準の資本に係る所得

②図表9のチ、リ、ヌ及びルの所得

部分合算課税の対象となる金額は、金融子会社等の当該事業年度の以下の金額のうち、いずれか大きい金額とされている。

- ①異常な水準の資本に係る所得
- ②図表 9 のチ、リ、ルの所得、及び図表 9 のヌの所得（この金額が 0 を下回る場合は 0）（※）の合計額

（※）この所得について過去 7 年以内にマイナスの金額がある場合、この所得の金額の計算上、控除する。

（ウ）適用免除

大綱では、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、部分合算課税の適用を免除するとされている。

現行制度においても、租税負担割合が 20%以上であれば一律に合算課税の適用は免除される。一方で、大綱では、ペーパーカンパニー等に該当する場合は、租税負担割合が 20%以上であっても（同割合が 30%以上にならない限りは）合算課税の適用は免除されず、会社単位の合算課税の対象となるとされている（後述）ので、この点が現行制度と異なる。

また、現行制度では、資産運用的な所得の合算は、部分適用対象金額に係る収入金額が 1,000 万円以下の場合には合算対象とされない。この点について、大綱では少額免除基準を「2,000 万円以下」に拡充している。

さらに、現行制度では、部分合算課税の少額免除を適用する場合、少額免除基準を満たす旨を記載した書面の確定申告書への添付、及びその適用があることを明らかにする資料等の保存が必要とされているが、大綱ではこれらの要件を廃止するとされている。

（5）ペーパーカンパニー等に係る会社単位の合算課税

現行制度では、特定外国子会社等に該当する場合、適用除外基準を満たすか否かによって会社単位の合算課税の対象か、資産運用的な所得の合算課税の対象かが決定される。この点について、大綱では以下のいずれかに該当するものについては、（経済活動基準を満たすか否かにかかわらず）会社単位の合算課税の対象とされている。

- ①以下の要件（※1）のいずれも満たさない外国関係会社（ペーパーカンパニー）
- （ア）その主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設を有している（※2）こと
- （イ）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（※3）こと
- ②総資産の額に対する図表 9 のイ～ヌの所得の合計額の割合（※4）が 30%超である外国関係会社（総資産の額に対する有価証券、貸付金及び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に限る）（事実上のキャッシュボックス）
- ③租税に関する情報の交換に非協力的な国又は地域（※5）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（ブラックリスト国所在のもの）

（※1）上記（ア）又は（イ）の要件を満たすことを明らかにする書類等の提出等を求められた場合に、期限までにその提出等がないときは、これらの要件を満たさないものと推定される。

- (※2) 保険業を営む一定の外国関係会社にあつては、これらを有している場合と同様の状況にある場合を含む。
- (※3) 保険業を営む一定の外国関係会社にあつては、これらを自ら行っている場合と同様の状況にある場合を含む。
- (※4) 金融子会社等の場合は、総資産の額に対する、異常な水準の資本に係る所得又は図表 9 のチ～ヌの所得の合計額のうち、いずれか大きい金額の割合。
- (※5) OECD が「税の透明性に関する非協力的地域」のリストを 2017 年 7 月までに作成する見込み。

ただし、これらに該当する場合でも、租税負担割合が 30%以上である場合は、合算課税の適用を免除するとされている。

(6) その他

(ア) 外国関係会社に係る財務諸表等の添付

大綱では、内国法人は以下の外国関係会社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とされている。

- ①租税負担割合が 20%未満の外国関係会社
- ②租税負担割合が 30%未満の外国関係会社（上記（5）の①～③の外国関係会社に限る）

(イ) 二重課税の調整

大綱では、投資法人等が外国関係会社から受ける配当等の額のうち、以下の金額は、その投資法人等の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないとされている。

その投資法人等の配当等を受ける日を含む事業年度及びその事業年度開始の日前 10 年以内に開始した各事業年度において、その外国関係会社につき合算対象とされた金額の合計額に達するまでの金額

また、（わが国に支店を有するなどの事情により）外国関係会社にわが国の法人税等が課される場合に、二重課税を調整する措置が設けられている。具体的には、上記の合算課税制度について、内国法人が上記（3）～（5）の合算課税の適用を受ける場合、以下の金額を内国法人の法人税の額から控除するとされている。

外国関係会社に対して課される、わが国の法人税等（※）の額の合計額のうち、上記（3）～（5）までの合算課税制度により合算対象とされた金額に対応する部分の金額

（※）所得税、復興特別所得税及び法人税。

(7) 適用時期

大綱では、上記の改正は、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から適用するとされている。

（以上）