

# 外国子会社合算税制の 2017 年度税制改正に係るQ&Aについて

Issue 136, February 2018

## In brief

2017 年度税制改正による外国子会社合算税制(以下「新制度」)に係る改正通達(租税特別措置法関係通達)が、2018 年 1 月 9 日に公表され、更に通達の内容等をより具体的に解説した Q&A(「平成 29 年度改正 外国子会社合算税制に関する Q&A」(以下「Q&A」))が 2018 年 1 月 31 日に公表されました。

平成 29 年度改正 外国子会社合算税制に関する Q&A(情報)

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/180111/index.htm>

Q&A では、新設された改正通達の内容を中心に、①特定外国関係会社(ペーパー・カンパニー等)の判定における実体基準(主たる事業を行うに必要と認められる事務所等を有していること)の意義、②特定外国関係会社(ペーパー・カンパニー等)の判定における管理支配基準(自ら事業の管理、支配等を行っていること)の意義、③対象外国関係会社の航空機リース事業等の事業基準(通常必要と認められる業務の全てに従事していること)の対象範囲、④部分対象外国関係会社の部分合算課税の対象範囲、の項目について、事例を設けて解説がされています。

このうち、①の実体基準と②の管理支配基準は、ペーパー・カンパニーの判定における基準として解説されていますが、対象外国関係会社の経済活動基準(改正前の適用除外基準)における実体基準や管理支配基準と同様であることが明記されていることから、対象外国関係会社の判定における実体基準や管理支配基準も、Q&A の解説に沿った取り扱いがなされるものと思われます。

本ニュースレターでは、Q&A の内容のうち、実体基準、管理支配基準、航空機リース事業等の事業基準等の項目を中心に、外国関係会社の業務に係る留意事項等について解説いたします。

## In detail

### 1. 新制度における実体基準及び管理支配基準の意義

改正前の制度(以下「旧制度」)では、外国関係会社の租税負担割合が20%以上であれば、合算課税制度の対象外とされていましたが、新制度では、租税負担割合が20%以上30%未満の外国関係会社で特定外国関係会社に該当する場合は、会社単位の合算課税の対象とされます。特定外国関係会社は、①活動の実体がない外国関係会社(ペーパー・カンパニー)、②総資産に比して「受動的所得」の占める割合が高い外国関係会社(事実上のキャッシュ・ボックス)、③情報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等(ブラック・リスト国)に所在する外国関係会社、のいずれかに該当する場合があります。②は計算式により判定され、③は告示されますので、いずれも一義的に判定がなされるものですが、①は、外国関係会社の事業によっては、実体基準又は管理支配基準の判定に困難を伴うことも考えられます。

対象外国関係会社の判定では実体基準や管理支配基準の他に事業基準等が設けられており、株式保有業や知的財産権の提供等を主たる事業とする場合は事業基準を満たさず、合算課税制度の対象とされます。

ペーパー・カンパニーの判定は、実体基準又は管理支配基準のいずれかにより行われますので、子会社管理や知的財産権の提供等を主たる事業とする場合に、実体基準又は管理支配基準が充足されるのかという疑問が生じます。又、改正通達で明記された役員等の兼務や業務委託についても、より明確な指針が望まれるところであり、そのような対応としてQ&Aが作成されたものと考えられます。

外国関係会社(措法 66 の 6②一)	<ul style="list-style-type: none"> <li>・居住者、内国法人、特殊関係非居住者、及び下記の外国法人(実質支配関係がある法人)が有する株式保有割合、議決権保有割合、又は請求権保有割合が 50%を超える場合の外国法人</li> <li>・居住者又は内国法人との間に実質支配関係がある外国法人</li> </ul>
特定外国関係会社(措法 66 の 6②二)	<p>(1) 次のいずれにも該当しない外国関係会社(ペーパーカンパニー)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・<b>(実体基準)</b> <u>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</u>外国関係会社(これらを有している外国関係会社と同様の状況にあるものを含む)</li> <li>・<b>(管理支配基準)</b> <u>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</u>外国関係会社(これらを自ら行っている外国関係会社と同様の状況にあるものを含む)</li> </ul> <p>(2) 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で、総資産の額に対する部分合算所得(超過利潤を除く)の合計額の割合が 30%を超えるもの</p> <p>(3) 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又は主たる事務所を有する外国関係会社</p>
対象外国関係会社(措法 66 の 6②三)	<p>次のいずれかに該当しない外国関係会社</p> <p>(1) <b>(事業基準)</b> 主たる事業が、株式等又は債券の保有(統括業務を行う場合の株式等の保有を除く)、知的財産権の提供、又は船舶若しくは航空機の貸付け(実体のある航空機リース事業を除く)でないこと</p> <p>(2) <b>(実体基準、管理支配基準)</b> <u>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、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こと</u></p> <p>(3) 各事業年度において行う主たる事業の区分により以下の要件を満たすこと</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・<b>(関連者基準)</b> 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業又は物品賃貸業(航空機リース事業に限る)の事業を営む場合、主として非関連者との間で取引を行っていること</li> <li>・<b>(所在地国基準)</b> 上記以外の事業を営む場合、その事業を主として本店所在地国において行っている場合</li> </ul>
部分対象外国関係会社(措法 66 の 6②六)	対象外国関係会社の判定における経済活動基準の全てを満たす外国関係会社(特定外国関係会社に該当するものを除く)

## 2. ペーパー・カンパニーの判定における実体基準(Q1～Q3)

ペーパー・カンパニーの判定における実体基準は、対象外国関係会社の判定における実体基準と同様に、独立した企業としての活動の実体を有するのかを判定する基準であり、外国関係会社が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の存在という物的な側面から独立した企業としての活動の実体を有するのかを判定するものとして設けられたものです。そして、固定施設とは、単なる物的設備ではなく、そこで人が活動することを前提とした概念であるため、外国関係会社の事業活動を伴った物的設備である必要があると考えられています。

主たる事業を行うに必要と認められる固定施設の判定は、当該外国関係会社の主たる事業の業種や業態、主たる事業に係る活動の内容等を踏まえて行われ、固定施設が賃借によるものか否かは問われません(措通 66 の 6-6)。

実体基準の判定となる固定施設は、主たる事業を行うに必要と認められるものとされていますので、主たる事業に使用されていない場合や、主たる事業を行うために必要と認められないものである場合には、実体基準を満たさないこととなります。又、そもそも、主たる事業が人の活動を要しない事業である場合には、主たる事業を行うに必要と認められる固定施設は有していないこととなります。

以上の判定基準に照らせば、外国関係会社の役員及び従業員がその子会社の事業の進捗への関与等に

従事するために使用される事務所等(その業務を行うに十分であると認められるビルの一室や部屋の一区画も含む)は、第三者或いは関連会社からの賃借による場合も含めて主たる事業を行うに必要と認められる固定施設に該当し、実体基準を満たすと考えられています(Q1、Q2)。

一方で、主たる事業がその保有する工業所有権に係る使用料を得ることであり、当該事業に係る活動実態がない場合(そもそも事務所等の使用実態がない場合)には、事務所等を賃借していたとしても、主たる事業を行うに必要な固定施設には該当しないと考えられています(Q3)。更に、事務所等の使用実態がある場合であっても、主たる事業が工業所有権に係る使用料を得ることのみであって、その事業活動にその一室を使用する必要もないと認められる場合には、その一室はその主たる事業に必要な固定施設には該当しないものとされています(Q3)。

### 3. ペーパー・カンパニーの判定における管理支配基準(Q4～Q8)

ペーパー・カンパニーの判定における管理支配基準は、対象外国関係会社の判定における管理支配基準と同様に、会社の機能面から独立した企業としての実体があるかを判定する基準であり、外国関係会社が事業計画の策定等を行い、その事業計画等に従い裁量をもって事業を執行することであり、これらの行為に係る結果及び責任がその外国関係会社に帰属することであると理解されています(措通 66 の 6-7)。この場合、①外国関係会社の役員が他社の役員等を兼務していること、②外国関係会社の事業計画の策定等に当たり、親会社等と協議し、その意見を求めていること、③その事業計画等に基づき、その外国関係会社の業務の一部を委託していること、の事実があるとしてもそのことだけで管理支配基準を満たさないこととはされていません(措通 66 の 6-7)。

外国関係会社の役員(常勤か非常勤を問わない)が、親会社又は地域統括会社の役員等を兼務している場合も、本店所在地において外国関係会社の役員の立場で外国関係会社の事業計画の策定等を行い、その事業計画等に従い職務を執行している限りにおいては、管理支配基準を満たすものと考えられています。そしてこのような職務執行に対しては外国関係会社が報酬を負担するのが通常であり、合理的な理由なく報酬の支払いが認められない場合には、外国関係会社自らが事業の管理、支配及び運営を行っていないと判断される重要な要素となりうると解釈されています。なお、外国関係会社の役員が名義だけの役員や、不特定多数の会社のために業として行う役員のみである場合には、一般的にはその役員が外国関係会社の事業計画の策定等を行っておらず、職務を執行していないと考えられ、従って、管理支配基準を満たさないと考えられています。

以上の判定基準に照らせば、外国関係会社の役員が地域統括会社の使用人を兼務している場合も、当該外国関係会社の役員の立場で事業計画の策定を行い、その事業計画に従い職務を執行し、その報酬が当該外国関係会社から支払われている場合には、管理支配基準を満たすと考えられています(Q4)。また、外国関係会社の業務の一部の業務、例えば資金調達及び与信業務について、地域統括会社の確認を求めるといったような場合も、事業計画案の策定等の職務執行の重要な事項を外国関係会社の役員が自ら判断しているのであれば、管理支配基準を満たすと考えられています(Q5)。

一方で、地域統括会社が全ての事業計画の策定を行い、外国関係会社の役員等はその策定された計画に従って職務を執行しているだけの場合には、管理支配基準を満たさないと考えられています。例えば地域統括会社の事業計画が地域内におけるグループ全体の与信に係る業務に関する事業計画であり、与信に係る業務以外の業務(資金調達等)に関する事業計画の策定は外国関係会社が行い、その事業計画に従い実際に資金調達等を実行している場合には外国関係会社において事業の管理、支配及び運営を自ら行っているものと考えられています(Q6)。

外国関係会社が業務の一部を委託している場合については、①契約書の作成等の補助業務の外部委託は、管理支配基準の判定の要素とならない、②グループ内の経済的合理性の観点から行われるシェアードサービスのような経理事務等の委託は、そのことだけで管理支配基準を満たさないことにはならない、③資金調達や与信に係る業務の一部の金融機関への委託は、外国関係会社自らが事業計画の策定等(資金需要の把握、外貨の調達の規模、入金・回収の時期の策定等)を行った上で業務委託するのであれば管理支配基準を満たすと、考えられています(Q7)。

役員の業務の執行の判定に関して、外国関係会社の事業が工業所有権に係る使用料を得ることのみで、役員は社外の弁護士のみが登記されている場合には、当該役員が行っていることは判断を伴わない単なる取次ぎにすぎず、自ら事業計画の策定を行い、事業を執行していると考えられず、管理支配基準を満たさないと考えられています(Q8)。

#### 4. 航空機リース事業等における事業基準の判定(全てに従事していることの範囲)(Q9、Q10)

対象外国関係会社の事業基準の判定において、実体のある航空機リース事業は事業基準を満たすものとされており、業務従事基準として、「外国関係会社の役員又は使用人がその本店所在地国において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」(以下「通常必要業務従事基準」)が必要とされます(措法66の6②三イ、措令39の14の3①一)。この「全てに従事していること」には、業務委託(補助業務以外の業務の委託にあつては、外国関係会社が仕様書等を作成し、又は指揮命令している場合に限る)が含まれます(措通66の6-16)。部分合算課税制度における外国金融子会社等の範囲(該当性判断)、グループファイナンスに係る通常必要と認められる業務、部分対象外国関係会社の対象金額(受取利子等、デリバティブ取引の損益、固定資産の貸付けによる対価の額のうち除外されるもの)等の判定における「全てに従事していること」についても同様とされます(措通66の6-16)。

航空機リース業を主たる事業としている会社では、通常、以下のような業務が行われていますが、外国関係会社本店所在地国で、以下の業務のいずれにも従事していると認められる場合には、通常必要業務従事基準を満たすと考えられています(Q9)。これらの業務を外部に委託する場合は、①と②のような補助業務の委託は通常必要業務従事基準の判定に影響を及ぼしませんが、③～⑤の業務の委託については、外国関係会社の役員及び使用人が仕様書等を作成し、又は指揮命令している場合には通常必要業務従事基準を満たすと考えられています(Q10)。

業務内容	具体的な業務例	業務委託例
航空機製造会社及び同業他社への購買活動、リースバックを前提とした航空会社からの売却提案への対応及び親会社や金融会社等からの資金調達	市場動向把握、交渉	①購買活動に当たって、通関士に輸出入関連手続を委託 ④購買活動に当たって、グループ会社に製造会社等への取次ぎや調査を委託
航空会社(借り手)向け営業活動	事業計画/機材計画等の聴取、市場動向把握	④営業活動に当たって、グループ会社に製造会社等への取次ぎや調査を委託
航空会社(借り手)との条件交渉・基本合意書作成・契約書作成	リース契約(リースバック取引である場合には併せて機材の売買契約)に関する条件交渉・基本合意書の作成・契約書の作成	②条件交渉・契約書作成に当たって、弁護士にひな型の作成を委託
取引管理	入金チェック、保険管理、航空会社における契約遵守状況モニタリング	
機材管理	技術評価、整備単価等評価、航空会社における機材整備状況モニタリング	③機材管理に当たって、機体メンテナンスを整備会社に委託
与信管理	与信先財務分析、懸念先モニタリング、信用事由発生時の機材及び債権回収	⑤与信管理に当たって、債権回収をサービサーに委託
リース期中及びリース満期時における再販活動(機材売却、再リース、リース延長)	同業他社や投資家、航空会社等に対する営業活動	④機材売却に当たって、グループ会社に製造会社等への取次ぎや調査を委託

5. 部分対象外国関係会社の部分合算課税の対象範囲(Q11～Q15)

部分対象外国関係会社は一定の受動的所得が合算対象とされますが、租税回避リスクを所得類型ごとに判断し、外国関係会社にその所得を得るだけの実質を備えていると考えられるものを個別に除外することとされ、受取利子等に係る所得においては、グループファイナンスに係る一定の受取利子が部分合算課税の対象から除外されます。当該合算対象から除外される利子とは、部分対象外国関係会社のうち、その本店所在地国においてその行う金銭の貸付けに係る事務所、店舗その他の固定施設を有し、かつ、その本店所在地国においてその役員又は使用人が金銭の貸付け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が、その関連者等に対して行う金銭の貸付けに係る利子の額です(措法 66 の6⑥二、措令 39 の 17 の3⑧二)。

ここで、「通常必要と認められる業務」の範囲が何を指すかが問題となりますが、グループファイナンス事業は、通常、グループ各社において以下のような業務を行っており、外国関係会社の役員又は使用人がこの財務業務及び貸付業務のいずれにも従事している場合には、通常必要業務従事基準を満たすと考えられています(Q11)。財務業務はグループ内で分担して行っている場合もありますが、以下の財務業務の①から③までのいずれかの業務及び貸付業務に従事している場合も通常必要業務従事基準を満たすと考えられています(Q11)。外国関係会社が金融機関ではない場合で貸付業務を委託する時は、当該外国関係会社の役員又は使用人が仕様書等を作成し、又は指揮命令していることが必要とされています。又、貸付業務が財務業務の行われた事業年度に行われていない場合(翌年以後等に行われる)でも、財務業務により貸付期間等が決定され、それに基づき貸付業務が実施されているのであれば、財務業務と貸付業務とは一体として実施されたものといえることから、通常必要業務従事基準は満たされると考えられています(Q12)。

	業務内容	業務委託例
財務業務	①自社の投資計画や負債の返済見通し等をもとにした資金計画の作成、資金需要の予測等の親会社又は資金管理会社への報告	
	②グループ各社から報告された情報に基づくキャッシュ残高や予測に係る情報に基づくグループ全体又は資金管理会社の管理する単位の資金計画の策定、金利設定等	
	③資金計画に基づく具体的なグループファイナンス方法の検討	
貸付業務	④財務業務の③に基づき貸付けを実施。契約事務、入金管理・回収等	⑤銀行等の金融機関の提供するキャッシュ・マネージメント・システムを利用し、財務業務の③で決定した貸付先・貸付金額・貸付期間を設定して会社間貸借を適時自動的に実施すべく銀行等に委託 ⑥入金管理・回収等を代行会社に委託

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2400(代表)

Email: [pwjapan.taxpr@jp.pwc.com](mailto:pwjapan.taxpr@jp.pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

川崎 陽子

03-5251-2450

[yoko.kawasaki@pwc.com](mailto:yoko.kawasaki@pwc.com)

パートナー

鬼頭 朱実

03-5251-2461

[akemi.kitou@jp.pwc.com](mailto:akemi.kitou@jp.pwc.com)

ディレクター

荒井 優美子

03-5251-2475

[yumiko.arai@pwc.com](mailto:yumiko.arai@pwc.com)

ディレクター

浅川 和仁

080-4205-7098

[kazuhiro.asakawa@pwc.com](mailto:kazuhiro.asakawa@pwc.com)

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 590 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 236,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2018 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。