

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 外国子会社合算税制の税制改正に伴う留意点

軽課税国への利益移転への対抗（第2の柱）を背景として、令和5年度税制改正で、外国子会社合算税制（CFC税制）も簡素化する動きがあり、特定外国関係会社の会社単位合算課税の免除基準となる租税負担割合を30%から27%へ引下げ、また一定の部分対象外国関係会社に対する添付書類の要件が緩和されることとなります。

CFC税制は平成29年に抜本改正されて現在に至りますが、税制改正に伴う留意点を簡易的にご紹介します。

外国関係会社の範囲と種類

外国関係会社は、居住者株主等（居住者、内国法人、特殊関係非居住者、被支配外国法人）が、判定対象外国法人の株式を、直接もしくは間接で合計50%超保有しているか否かまたは持株関係がなくても実質的に支配しているか否かで判定します。間接保有割合とは、50%超出資している、その判定対象外国法人の株主（他の外国法人）が直接保有する持株割合となります。間接保有の判定が掛け算方式から50%超の連鎖関係に変更されています。

外国法人の外国関係会社の該当性判定は、当該外国法人の各事業年度終了時の現況によります。

納税義務者

外国関係会社の株式を直接・間接で10%以上保有する内国法人および居住者が納税義務者になります。また出資関係はなくとも、外国関係会社との間に実質支配関係のある内国法人も納税義務者となります。納税義務者の範囲を決める場合の間接保有は、掛け算方式が維持されています。また合算割合も掛け算方式で計算されます。

内国法人の納税義務者の該当性判定は、外国関係会社の各事業年度終了時の現況によります。

会社単位合算課税（対象外国関係会社・特定外国関係会社）と部分合算課税（部分対象外国関係会社）

経済活動基準の4要件のいずれかに該当しない外国関係会社のうち、租税負担割合が20%未満である「対象外国関係会社」と、租税負担割合が30%未満である「特定外国関係会社（ペーパーカンパニー等）」が、会社単位の合算課税の対象となり、経済活動基準の4要件をすべて満たす「部分対象外国関係会社」が受動的所得の部分合算課税の対象となります。

外国関係会社の租税負担割合が20%以上である場合には、対象外国関係会社の会社単位合算課税および部分対象外国関係会社の受動的所得の部分合算課税の対象にならないため、経済活動基準の判定、部分適用対象金額の算定は不要となります。

また外国関係会社の租税負担割合が27%以上である場合も会社単位合算課税の対象にならないため、特定外国関係会社の判定は不要です。

租税負担割合

租税負担割合は、以下のように「各事業年度の所得に対して課される租税の額（分子）」を「所得の金額（分母）」で除して計算されます。

本店所在地国において課される外国法人税 + 第三国において課される外国法人税

本店所在地の法令に基づく所得 + 本店所在地の法令で非課税とされる所得 + 損金算入支払配当 + 損金算入外国法人税 + 損金不算入保険準備金等 - 益金算入還付外国法人税

本店所在地国の外国法人税の税率が累進税率の場合には、最高税率で外国法人税を算定することができます。もし所得がない場合又は欠損になる場合は、主たる事業に係る収入金額から所得が生じた場合にその所得に対して適用される税率で判定します。

部分合算課税（受動的所得）と少額免除基準

自ら積極的に活動しなくても得ることができる所得（受動的所得）として、たとえば一定の持株割合 25%未満の株式の配当、受取利子等、有価証券の貸付の対価、持株割合 25%未満の有価証券の譲渡損益、デリバティブ取引に係る損益、外国為替差損益、無形資産等の譲渡損益、異常所得等が「特定所得」として列挙されています。

部分対象外国関係会社に該当する場合には、当該法人の財務諸表を精査した上で、少額免除基準（①特定所得の金額の合計が 2,000 万円以下、②税引前所得に部分適用対象金額が締める割合が 5%以下）を満たしていれば、特定所得につき部分合算課税は適用されません。

外国関係会社に係る提出資料

すべての外国関係会社の財務諸表を申告書に添付する必要はありません。

合算課税の適用を受ける内国法人は、①租税負担割合が 20%未満の外国関係会社（特定外国関係会社を除く）、②租税負担割合が 30%未満の特定外国関係会社について、申告書（※）に一定の添付書類（貸借対照表・損益計算書、株主資本等変動計算書、勘定科目内訳明細書、納税申告書の写し、株主一覧、出資関連外国法人等の株主一覧）を添付する必要があります。

部分合算課税の適用免除を受けるための書類添付要件は定められていませんが、該当する別表「外国金融子会社等以外の部分対象外国関係会社に係る部分対象金額及び特定所得の金額等の計算に係る明細書」と同付表を作成・提出します。

なお、令和 6 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から、①部分適用対象金額がない部分対象外国関係会社、②部分適用対象金額が 2,000 万円以下である部分対象外国関係会社に関しては、添付書類の提出範囲から除外され、その書類を保存することになります。

（※）別表「添付対象外国関係会社の名称等に関する明細書」、同付表 1「添付対象外国関係会社に係る株式等の保有割合に関する明細書」同付表 2「添付対象外国関係会社に係る外国関係会社の区分及び所得に関する租税負担割合の計算に係る明細書」

お見逃しなく！

CFC 税制の適用対象となる子会社の所在地国として、香港 16.5%、シンガポール 17%が挙げられます。諸外国の税制改正で、たとえば韓国では累進税率（10%から 25%の 4 段階税率）を上限 25%から 22%へ引下げが検討されている一方で、英国では 2023 年 4 月 1 日より法人税率が 19%から 25%へ、米国でも連邦法人所得税率が 21%から 28%へ引上げの変更案が公表されていますので、諸外国の今後の動向にも留意が必要です。