

# Q&A

## 疑問相談

### 国際課税（法人税）

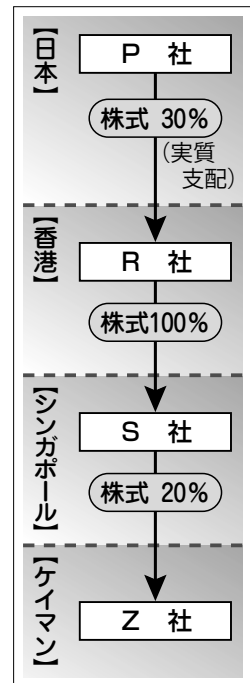
## CFC 税制における合算・部分合算に係る税務上の取扱い

**Q** 内国法人P社（3月決算）は、香港法人R社（12月決算）の株式を30%保有するとともに、同社に係る残余財産の全部に対する分配請求権を有しており、R社は、シンガポールに100%子会社であるS社（12月決算）を有しています。また、S社は、輸出販売事業を行うとともに、ケイマン法人Z社への投資により同社の株式を20%保有しています。

R社について、2020年12月期における適用対象金額は5億円で、租税負担割合は20%未満となっています。一方、S社では、2020年12月期に、輸出販売事業に係る所得金額15億円及び同事業の通常過程における外国為替差益5千万円が発生しており、さらに、Z社株式に係る剰余金の配当3億円及び同配当に係る費用1億円が生じています。なお、S社の同年12月期における租税負担割合は20%未満、決算に基づく所得金額は18億円となっています。

加えて、R社及びS社は、特定外国関係会社（ペーパーカンパニー、事実上のキャッシュボックス、ブラックリストカンパニー）に該当せず、R社はCFC税制上の経済活動基準のうち事業基準を満たさない一方で、S社は同活動基準のすべてを満たしています。

この場合、P社の当事業年度（2021年3月期）における所得金額の計算上、益金の額に算入すべきR社及びS社に係る合算所得・部分合算所得について、税務上の取扱いをご教示ください。



**A** P社は、当事業年度における所得金額の計算上、実質支配関係のあるR社（対象外国関係会社）の適用対象金額5億円に請求権等勘案合算割合100%を乗じた金額5億円及びS社（部分対象外国関係会社）の部分適用対象金額2億円に同合算割合100%を乗じた金額2億円をそれぞれ益金の額に算入することとなります。

### 【解 説】

#### 1 実質支配関係と被支配外国法人

##### (1) 実質支配関係

実質支配関係とは、内国法人等が外国法人に係る残余財産のおおむね全部について分配請求権又は財産処分の方針についておおむね全部を決定することができる契約等に基づく権限を有している場合における当該内国法人等と当該外国法人

との間の関係をいいます。

ただし、①当該外国法人に係る利益のおおむね全部が剰余金の配当等として当該内国法人等以外の者に交付される場合及び②当該内国法人等の当該外国法人に対する株式出資割合等が50%を超える場合における当該内国法人等と当該外国法人との間の関係は除きます(措法66の6②五、措令39の16①)。

## (2) 被支配外国法人

被支配外国法人とは、内国法人等と実質支配関係のある外国法人をいいます(措令39の14②一イ)。

## 2 外国関係会社

外国関係会社とは、①内国法人等及び被支配外国法人の外国法人に対する直接・間接の株式出資割合、議決権割合若しくは配当請求権割合のいずれかが50%を超える場合の当該外国法人又は②被支配外国法人等をいいます(措法66の6②一)。

## 3 請求権等勘案合算割合

請求権等勘案合算割合とは、①外国関係会社の発行済株式等のうちに当該内国法人の直接・間接に保有する当該外国関係会社に係る請求権を勘案した保有株式等の占める割合をいい、②外国関係会社が被支配外国法人の場合、その割合は100%となります。したがって、③内国法人に係る被支配外国法人が有する外国関係会社の請求権等勘案合算割合は、被支配外国法人の有する当該外国関係会社に対する請求権等勘案合算割合相当となります(措令39の14②一)。

## 4 対象外国関係会社に係る合算課税

### (1) 対象外国関係会社

対象外国関係会社とは、特定外国関係

会社を除く外国関係会社のうち、経済活動基準(事業基準、実体基準、管理支配基準、非関連者基準又は所在地国基準)のいずれかを満たさないものをいいます(措法66の6②三)。

### (2) 合算課税の要件

対象外国関係会社につき、①直接・間接の株式出資割合、議決権割合若しくは配当請求権割合のいずれかが10%以上である内国法人、②実質支配関係がある内国法人又は③被支配外国法人を通じて株式出資割合等が10%以上である内国法人は、当該事業年度における所得金額の計算上、対象外国関係会社の有する所得金額に係る適用対象金額に請求権等勘案合算割合を乗じて計算した課税対象金額を益金の額に算入します(措法66の6①)。

### (3) 合算課税が適用されない場合

対象外国関係会社につき、租税負担割合が20%以上である場合、その適用対象金額は合算対象となりません(措法66の6⑤二)。

## 5 部分対象外国関係会社に係る合算課税

### (1) 部分対象外国関係会社

部分対象外国関係会社とは、特定外国関係会社を除く外国関係会社のうち、経済活動基準を全て満たすものをいいます(措法66の6②三・六)。

### (2) 部分合算課税の要件

部分対象外国関係会社につき、①直接・間接の株式出資割合、議決権割合若しくは配当請求権割合のいずれかが10%以上である内国法人、②実質支配関係がある内国法人又は③被支配外国法人を通じて株式出資割合等が10%以上である内国法人は、当該事業年度における所得金額の計算上、部分対象外国関係会社の有

する特定所得金額に係る部分適用対象金額に請求権等勘案合算割合を乗じて計算した部分課税対象金額を益金の額に算入します(措法66の6⑥)。

### (3) 特定所得

特定所得とは、部分対象外国関係会社の有する所得のうち、部分合算の対象となる次の所得をいいます。

#### (a) 剰余金の配当等

剰余金の配当等のうち、保有割合25%以上(資源投資法人は10%以上)の株式等に係る配当等を除くものをいいます(措法66の6⑥一)。

#### (b) 受取利子等

受取利子等のうち、事業に係る業務の通常過程において生ずる利子及び一定のグループファイナンスに係る貸付金利子を除くものをいいます(措法66の6⑥二)。

#### (c) 有価証券の貸付対価

有価証券の貸付対価の額から当該貸付けに係る費用の額を控除した残額をいいます(措法66の6⑥三)。

#### (d) 有価証券の譲渡損益

有価証券の譲渡対価の額(保有割合25%以上の株式等に係るものを除く)から当該譲渡に係る原価等の額を減算した金額をいいます(措法66の6⑥四)。

#### (e) デリバティブ取引損益

デリバティブ取引損益のうち、ヘッジ目的のもの及び商品先物取引業者等が行う一定のデリバティブ取引に係るものを除いたものをいいます(措法66の6⑥五)。

#### (f) 外国為替差損益

外国為替差損益のうち、事業に係る業務の通常過程において生ずる損益を除くものをいいます。ただし、外国為

替差損益を得ることを目的とする事業に係る当該損益は該当します(措法66の6⑥六)。

#### (g) 金融資産に係る所得

上記(a)ないし(f)の金融資産の運用、保有、譲渡及び貸付け等から生じる上記所得に類する所得をいいます(措法66の6⑥七)。

#### (h) 保険所得

収入保険料(支払再保険料控除後)から支払保険料(収入再保険料控除後)を減算した金額をいいます(措法66の6⑥七の二)。

#### (i) 固定資産の貸付対価

固定資産の貸付対価の額(一定のリース事業に係るもの、本店所在地国の使用資産等に係るものを除く)から当該貸付けに係る費用を控除した残額をいいます(措法66の6⑥八)。

#### (j) 無形資産等の使用料

無形資産の使用料(自己開発等一定のものに係るものを除く)から当該使用料に係る費用の額を控除した残額をいいます(措法66の6⑥九)。

#### (k) 無形資産等の譲渡損益

無形資産等の譲渡対価の額(自己開発等一定のものに係るものを除く)から当該譲渡に係る原価等の額を減算した金額をいいます(措法66の6⑥十)。

#### (l) 異常所得

決算に基づく所得金額(上記(a)ないし(k)に係る金額を除く)から総資産の帳簿価額、人件費及び減価償却累計額の合計額に50%を乗じた額を控除した残額をいいます(措法66の6⑥十一)。

### (4) 部分合算課税が適用されない場合

内国法人に係る部分対象外国関係会社につき、①租税負担割合が20%以上であ

ること、②部分適用対象金額が2千万円以下であること又は③決算に基づく所得金額のうち部分適用対象金額の占める割合が5%以下であることのいずれかに該当する事実がある場合、当該部分適用対象金額については、合算対象となりません(措法66の6⑩)。

## 6 事例の検討

### (1) 香港法人R社の課税関係

#### (a) 実質支配関係

実質支配関係とは、内国法人が外国法人に係る残余財産のおおむね全部について分配請求権等を有している場合における当該内国法人と当該外国法人との間の関係をいい、当該外国法人に係る利益のおおむね全部が剰余金の配当等として当該内国法人以外の者に交付される場合及び当該内国法人の当該外国法人に対する株式出資割合等が50%を超える場合における当該内国法人と当該外国法人との間の関係は除かれます。

この点、P社はR社に係る残余財産の全部に対する分配請求権を有しており、また、P社のR社に対する株式出資割合は30%であることから、R社に係る利益のおおむね全部が剰余金の配当等としてP社以外の者に交付されることはなく、さらに、P社のR社に対する株式出資割合は50%を超えていません。したがって、P社はR社と実質支配関係があることとなり、R社はP社の被支配外国法人となります。

#### (b) 外国関係会社

外国関係会社とは、内国法人及び被支配外国法人の外国法人に対する直接・間接の株式出資割合等が50%を超

える場合の当該外国法人又は被支配外国法人をいうところ、R社はP社の被支配外国法人であることから、同社の外国関係会社に該当します。

#### (c) 対象外国関係会社

R社はP社の外国関係会社であり、経済活動基準のうち事業基準を満たさないことから、上記4(1)により、対象外国関係会社に該当します。

#### (d) 請求権等勘案合算割合

外国関係会社が被支配外国法人の場合、請求権等勘案合算割合は100%となることから、P社のR社に対する当該割合は100%となります。

#### (e) 租税負担割合

R社の租税負担割合は20%未満であることから、上記4(3)により、その適用対象金額は合算対象となります。

#### (f) 合算課税

対象外国関係会社につき、上記4(2)のとおり、実質支配関係がある内国法人は、当該事業年度における所得金額の計算上、その適用対象金額に請求権等勘案合算割合を乗じて計算した課税対象金額を益金の額に算入します。

この点、P社は、対象外国関係会社であるR社と実質支配関係があることから、当事業年度における所得金額の計算上、その適用対象金額5億円に請求権等勘案合算割合100%を乗じた課税対象金額5億円を益金の額に算入します。

### (2) シンガポール法人S社の課税関係

#### (a) 外国関係会社

外国関係会社とは、内国法人及び被支配外国法人の外国法人に対する直接・間接の株式出資割合等が50%を超える場合の当該外国法人又は被支配外

国法人をいうところ、S社は、P社及び被支配外国法人R社による株式出資割合が100%であることから、外国関係会社に該当します。

(b) 部分対象外国関係会社

S社はP社の外国関係会社であり、経済活動基準のすべてを満たすことから、上記5(1)により、部分対象外国関係会社に該当します。

(c) 特定所得

特定所得とは、部分対象外国関係会社の有する所得のうち、部分合算の対象となる所得をいい、当該所得には、剰余金の配当等のうち保有割合25%以上の株式等に係る剰余金の配当等以外のもの及び外国為替差損益のうち事業に係る業務の通常過程において生ずる外国為替差損益以外のものが含まれません。

この点、S社における外国為替差益5千万は、輸出販売事業に係る通常過程において生じたものであることから特定所得に該当せず、一方で、S社が受け取る剰余金の配当は、S社の保有割合が20%であるZ社からのものであるため特定所得に該当します。

(d) 請求権等勘案合算割合

内国法人に係る被支配外国法人が有する外国関係会社の請求権等勘案合算割合は、被支配外国法人の有する当該外国関係会社に対する請求権等勘案合算割合相当となることから、P社がR社を介して有するS社に係る当該割合は、R社のS社に対する割合相当の

100%となります。

(e) 租税負担割合等

S社の租税負担割合は20%未満、部分適用対象金額は2億円、さらに、部分適用対象金額の所得金額に占める割合は5%を超えているため、上記5(4)により、当該部分適用対象金額は合算対象となります。

(f) 部分合算課税

部分対象外国関係会社につき、上記5(2)のとおり、被支配外国法人を通じて株式出資割合等が10%以上である内国法人は、当該事業年度における所得金額の計算上、その特定所得金額に係る部分適用対象金額に請求権等勘案合算割合を乗じて計算した部分課税対象金額を益金の額に算入します。

この点、P社は、部分対象外国関係会社S社につき、被支配外国法人R社を通じた株式出資割合が100%であることから、その部分適用対象金額が、Z社からの剰余金の配当3億円から同配当に係る費用1億円を控除した2億円となることを踏まえると、当事業年度における所得金額の計算上、その2億円に請求権等勘案合算割合100%を乗じた部分課税対象金額2億円を益金の額に算入することとなります。

(3) 結論

P社は、当事業年度における所得金額の計算上、R社の課税対象金額5億円及びS社の部分課税対象金額2億円をそれぞれ益金の額に算入することとなります。

※本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。  
また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

ディレクター 野田 秀樹》