

2023年度税制改正

外国子会社合算税制における特定外国関係会社の会社単位の合算課税に係る閾値の見直し

I. 特定外国関係会社の会社単位の合算課税に係る閾値の見直し	
1. 見直しの概要	2
2. 見直しの効果	3
3. 適用時期	4
II. 税効果会計に及ぼす影響	4

2023年度税制改正では、OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」により合意されたデジタル課税に係る「第2の柱」におけるGloBEルールのうち、所得合算ルール（IIR: Income Inclusion Rule）に相当する「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」が法人税法において創設される予定です^(*)。

これに伴い、上記の新たに創設される規定の対象となる企業に追加的な事務負担が生じることが見込まれること等をふまえ、外国子会社合算税制について、特定外国関係会社の会社単位の合算課税に係る閾値の見直し及び申告書添付書類の見直し等が提案されています。

このニュースレターでは、上記の見直しのうち特定外国関係会社の会社単位の合算課税に係る閾値の見直しの概要についてお知らせするとともに、この見直しが2023年3月期以降の税効果会計に及ぼす影響について解説いたします。

^(*) 「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」の創設に伴い、「特定基準法人税額に対する地方法人税」が地方法人税法において創設される予定です。これらの規定に係る改正案の詳細は、2022年12月22日発行のTax Newsletter「2023年度税制改正大綱」をご覧ください。

I. 特定外国関係会社の会社単位の合算課税に係る閾値の見直し

1. 見直しの概要

外国関係会社のうち特定外国関係会社（ペーパーカンパニー、キャッシュボックス及びブラックリストカンパニー）に該当するものは、その租税負担割合が30%未満の場合には、特定外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得金額に一定の調整を行った金額をその親法人である内国法人において合算課税することとされています（会社単位の合算課税）。

2023年度税制改正により、その特定外国関係会社に係る会社単位の合算課税の適用除外要件である租税負担割合の閾値が、以下の表に示すように、「30%未満」から「27%未満」に引き下げられる予定です。

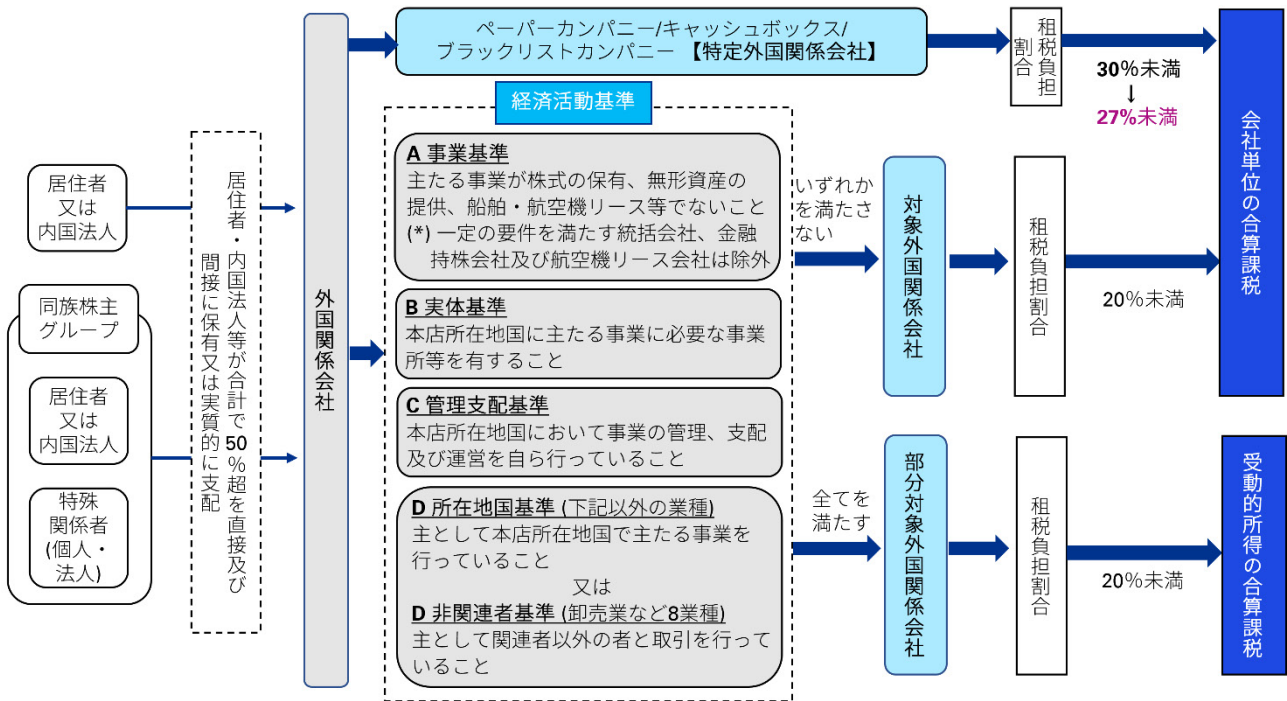
【現行法】

外国関係会社の区分		租税負担割合	20%未満	20%以上かつ 30%未満	30%以上
特定外国関係会社 (ペーパーカンパニー、キャッシュボックス及びブラックリストカンパニー)			会社単位の 合算課税		
特定外国関係 会社以外	対象外国関係会社 (経済活動基準のいずれかを満たさない)				
	部分対象外国関係会社 (経済活動基準の全てを満たす)	受動的所得の 合算課税	合算課税なし		

【改正案】

外国関係会社の区分		租税負担割合	20%未満	20%以上かつ 27%未満	27%以上
特定外国関係会社 (ペーパーカンパニー、キャッシュボックス及びブラックリストカンパニー)			会社単位の 合算課税		
特定外国関係 会社以外	対象外国関係会社 (経済活動基準のいずれかを満たさない)				
	部分対象外国関係会社 (経済活動基準の全てを満たす)	受動的所得の 合算課税	合算課税なし		

2023年度税制改正を加味した、外国関係会社合算税制の適用関係の判定フローは次ページのとおりです。



(出典) 財務省「令和5年度 税制改正 (案) について」(日本租税研究協会会員懇談会「令和5年度税制改正説明会」(2023年1月23日開催)において使用された資料) P.35を一部加工

2. 見直しの効果

経済産業省から公表されている「令和5年度(2023年度)経済産業関係 税制改正について」によれば、法定税率27%から30%の範囲には、日本企業が多数進出しているドイツ、韓国、米国のカリフォルニア州やニューヨーク州等が含まれ(下記の図表をご参照ください)、アンケートに基づく機械的な試算では、外国子会社合算課税の対象となっている一定の外国子会社のうち約4割が除外可能となる見込みとのことです。

閾値の引下げ	合算対象	法定税率	国・地域名
	×	30%	オーストラリア、メキシコ
	○→×	29.0~29.9%	ドイツ(956社)、イリノイ州(295社)等
	○→×	28.0~28.9%	ニュージーランド(120社)、カリフォルニア州(1,034社)等
	○→×	27.0~27.9%	イタリア(271社)、韓国(966社)、ニューヨーク州(388社)等
	○	25.8%	フランス、オランダ
	○	25.2%	インド
	○	25%	中国、スペイン
	○	20%	タイ、ベトナム

(出典) 経済産業省「令和5年度(2023年度)経済産業関係 税制改正について」P.56を一部加工

上記の見直しにより、企業の事務負担は一定程度軽減される見込みですが、特に法定税率が27%に近い国・地域に所在する外国関係会社については、その租税負担割合が27%以上であるかどうかを詳細に検討しなければならないケースも想定されるため、留意が必要です。

3. 適用時期

1.の改正は、内国法人の2024年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

II. 税効果会計に及ぼす影響

I.1.に示したとおり、現在、内国法人が有する特定外国関係会社の租税負担割合が30%未満の割合である場合、その特定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ていますが、2023年度税制改正により、内国法人の2024年4月1日以後に開始する事業年度からは、その有する特定外国関係会社の租税負担割合が27%未満の割合である場合、その特定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予定です。

したがって、たとえば、内国法人が2023年3月期において繰延税金資産の回収可能性の判断をするにあたり、その有する特定外国関係会社の租税負担割合が27%以上かつ30%未満の割合である場合、その特定外国関係会社は合算課税の対象外となることから、将来の課税所得の見積額が減少し、繰延税金資産の回収可能性に影響が生じる場合もありますので留意が必要です。

KPMG税理士法人

〒106-6012

東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー

TEL: 03-6229-8000

FAX: 03-5575-0766

〒530-0005

大阪府大阪市北区中之島2-2-2 大阪中之島ビル15F

TEL: 06-4708-5150

FAX: 06-4706-3881

〒450-6426

愛知県名古屋市中村区名駅3-28-12

大名古屋ビルヂング26F

TEL: 052-569-5420

FAX: 052-551-0580

〒600-8216

京都市下京区塩小路通西洞院東入東塩小路町843-2

日本生命京都ヤサカビル7F

TEL: 075-353-1270

FAX: 075-353-1271

〒730-0031

広島県広島市中区紙屋町2-1-22

広島興銀ビル7F

TEL: 082-241-2810

FAX: 082-241-2811

〒810-0001

福岡県福岡市中央区天神1-12-14

紙与渡辺ビル4F

TEL: 092-712-6300

FAX: 092-712-6301

info-tax@jp.kpmg.com

home.kpmg/jp/tax

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.