

BEPS 平成 29 年度税制改正 外国子会社合算税制 ～その中国における対応、日本における対応、 日中間取引における注意点～

July 2017



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2017 年 1 月時点で、世界 79 ヶ国に業務を展開し、18,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

平成 29 年度税制改正 外国子会社合算税制～中国における対応、日本における対応、日中間取引における注意点～

今年（2017 年）6 月 7 日パリにて、「BEPS 防止措置実施条約」に 76 か国・地域が署名または署名意向を正式に表明しました。いよいよ「国際税務基準=BEPS」が動き出しました。

日本はこの中で、中国、香港、イギリス、フランス、韓国、インド等 35 か国及び地域を条約の適用対象として選択しており、これから、一定の手続き及び批准を経てこれらの内容が発効していくことになります。

今回は、すでに実施段階に移行している BEPS について、外国子会社合算税制を例にとり、日本の国内税制に対してどのように影響していくのかについて見ていきたいと思います。

I 誘致外国子会社合算税制

外国子会社合算税制はタックスヘイヴン対策税制とも呼ばれ、外国子会社を利用した租税回避を防止するため、一定の条件に該当する外国子会社の所得相当額を日本の親会社の所得とみなして合算課税する制度をいいます。

また、世界的には **CFC (Controlled Foreign Company)** 税制と呼ばれることが一般的で、**BEPS** プロジェクトの中でもこのように呼ばれています。

II BEPS における取扱い

① CFC の定義

CFC とは、一般に親会社所在地域の株主により支配される外国投資企業をいうものとされ、ここでは、株主がどの程度の影響力を有する場合に **CFC** と判断されるべきかについての参考基準が示されています。

② CFC 税制適用及び除外基準

既存の **CFC** 税制は税率基準、租税回避基準等の基準のもとに適用がなされることが多いですが、ここでは、その適用について、親会社所在地域における適用税率よりも十分に低い実行税率が適用される場合にのみ適用がなされることが求められています。

③ CFC 所得の定義

CFC 税制の執行において、**CFC** 所得の定義内容の明確化が求められることに加えて、ここでは、**CFC** 所得を特定するためのアプローチ（カテゴリー分析、実態分析、超過利潤分析）についても明確にすることが求められています。

④ 所得計算ルール

CFC 所得の計算方法については、親会社所在地域におけるルールで計算することが最も適切であるとされています。さらに、**CFC** で生じた損失の相殺についてはその **CFC** の所得またはその **CFC** と同一の地域に所在する他の **CFC** の所得に限定されることが求められています。

⑤ 所得合算ルール

CFC の定義において用いた支配基準に対応して所得合算納税者が判断されるべきであるものとされ、また、その金額は **CFC** に対する持分割合に応じて計算されるべきであるとされています。

⑥ 2 重課税排除ルール

CFC 税制の適用により、発生する 2 重課税の排除について、基本的には外国において関連して発生した全ての税額の控除が認められるよう求められています。

III 平成 29 年度税制改正 外国子会社合算税制

ここでは、主に以下のような内容についての改正が行われ、実質に即した課税がなされるようにするとともに、過度な納税者負担の軽減が行われています。

(i) トリガー税率を廃止し、外国関係会社の判定における実質支配基準の導入と間接保有割合の算定方法の見直し強化

ここでは従前の税負担割合 **20%未満**というトリガー税率が廃止されたことから、特定外国子会社等という概念が無くなり、また、外国関係会社（その持分の **50%超**が、日本の居住者及び内国法人によって保有されている外国法人）の判定においても、いわゆる掛け算方式から、**50%の連鎖の有無**によるものとされました。

これらは **BEPS** の要請②に従ったものとなっています。

(ii) 「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会社」に対する課税を新設強化

税負担割合にかかわらず特定の形態の外国関係会社については、その対象に含めるものとされました。これらは **BEPS** の要請①に従ったものとなっています。

(iii) 部分合算対象となる「資産性所得」を「受動的所得」とし、その対象範囲の見直し及び強化

資産性所得という概念を国際的により一般的な受動的所得（**Passive Income**）という概念で捉え直しています。

これらは **BEPS** の要請③に従ったものとなっています。

(iv) 「制度適用免除基準」としての税率基準の残存、二重課税調整項目の追加

日本の税率とほぼ等しい **30%以上の税負担割合**の外国法人については適用範囲外とし、また、**2重課税**が発生しないように調整の範囲を広げています。

これらは **BEPS** の要請③に従ったものとなっています。

これらの改正に伴って、**2018年4月1日**以降開始事業年度にかかわる外国子会社合算税制の適用について、簡便に表現した場合には、以下のようになります。

(ア) 外国関係会社の税負担割合が **30%以上**である場合には適用がありません。

(イ) 税負担割合が **30%未満**である場合には、ペーパーカンパニー等の特定の外国関係子会社に該当する場合にのみ適用があります。ペーパーカンパニーに該当しない場合にも、税負担割合が **20%未満**である場合には、経済活動基準により判断することとなります。

(ウ) 結果的に税負担割合が **30%未満**、かつ、ペーパーカンパニーに該当するまたは税負担割合が **20%未満**である場合には、経済活動基準により判断、ここでは経済活動基準を満たさなければ会社単位で合算課税が適用され、満たす場合においても受動的所得については合算課税の対象となります。

以上に見られるように、今回の改正は基本的に全て **BEPS** 行動計画の勧告に従ったものであり、今後も、継続的に改正がなされていくことが予想されます。

今後は、日本だけでなく、**BEPS** に参加を表明している各国が同様の方向で国内法を改正していくものと予想され、各国の税制が少しずつ統一されることにより、国際活動に従事する企業から見れば、税制にかかわる予見可能性が高まっていくものと考えられます。

これから本格的に始まる **BEPS** という新たな国際税務の波に備えるために、このコーナーが多少なりとも皆さんのお役に立つものとなれば幸いです。

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn