

BEPS 行動計画 3

CFC 税制の強化

～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～

December 2015



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及び
アドバイザ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。

2015 年 1 月時点で、世界 73 ヶ国に
業務を展開し、15,000 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。

BEPS 行動計画3：CFC税制の強化

行動計画3は、CFC税制（一定以下の課税しか受けていない
外国子会社への利益移転を防ぐため、外国子会社の利益を
親会社の利益に合算して課税する制度）に関して、各国が
最低限導入すべき国内法の基準について勧告することを目
的としています。

行動計画3については、2015年4月3日にディスカッション
ドラフトが公表され、その後、パブリックコメントおよび
パブリックコンサルテーションを経て、本年10月5日に他の
行動計画とともにその最終報告書が発表されています。

今回はこの行動計画 3 について、解説を行っていきます。

I. CFC 税制

BEPS最終報告書では、CFC税制に関して、主に以下の6つの構成要素について説明がなされています。

①CFC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。

②CFC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。

③CFC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。

⑥二重課税排除ルール

CFC 税制の適用においても、二重課税の排除は重要な考慮要素とされ、CFC 所在地域と親会社所在地域における二重課税の排除、CFC 税制適用後の CFC からの配当または CFC 株式の譲渡所得にかかわる課税との二重課税の排除についての提言がなされています。

II. 移転価格税制と CFC 税制及び BEPS との関係

移転価格税制を「恣意的課税権侵害の回避を目的とする税制」と広い意味で捉えたと、一般にいわれる関連企業間取引税制（狭義の移転価格税制）だけでなく、CFC(Controlled Foreign Company)税制、過小資本税制、代理人PE税制が含まれ、さらには、BEPSプロジェクトも包含され、加えて、税関に対する輸入申告価格についても広義の移転価格税制に含められるものといえます。

一方で、狭義の移転価格税制である関連企業間取引税制は、独立企業間価格（Arm's length price）と異なる価格で取引を行うことにより課税所得の恣意的移転を行うことを対象とするのに対して、CFC 税制は課税所得の恣意的留保をその対象とし、BEPS プロジェクトにおいてはその対象を課税所得自体から税源にまで広げた内容であると理解できます。

Ⅲ. 日中における対応・今後の日中間取引について

(1) 日本におけるCFC税制

一定の外国関係会社（特定外国子会社等: 内国法人等により発行済株式総数の50%超を直接及び間接に保有されている外国法人（外国関係会社）のうち、税が存在しない国又は地域に本店等を有する法人、もしくは所得に対する租税負担割合が20%以下（外国関係会社の2015年4月1日以後開始事業年度においては20%未満）である法人）の所得に相当する金額を内国法人等の所得とみなし、これを合算して課税するしくみとされています。

現状の日本のCFC税制は実質的にBEPS報告書の内容に沿ったものとなっており、その内容自体が大きく変更されることはない予想されるものの、形式的にはBEPSの内容に従った法令様式として変更されるものと予想されます。

(2) 中国におけるCFC税制

中国においても2008年度の企業所得税制改正において、以下のようなCFC税制が設けられています。

企業所得税法第45条

中国国内企業または居住者が支配する、実質的税負担が明らかに低い水準にある国家（地域）において設立された企業が、合理的な経営上の理由無く、配当をしないか配当を減額する場合には、この企業の利益のうち中国内国企業に帰属すべき部分は、当該内国企業の当期の収入として算入しなければならない。

ここで、支配とは以下のような関係を含むものとされており、また、税負担が明らかに低い水準にあるとは、中国企業所得税率（25%）の50%を下回る状態にあることを指すものとされています。

(i) 中国国内企業または中国居住者が直接または間接的に外国企業の議決権のある株式を単独で10%以上保有し、かつ当該外国企業の持分を共同で50%以上保有する場合

(ii) 中国国内企業、または中国国内企業と中国居住者の持分割合は(1)に規定する基準に満たないが、株式、資金、経営、売買等の面において、当該外国企業に対する実質支配を構成する場合

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

佐藤 尚吾 Sato Shogo

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. shogo.sato@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

Japan Desk BEIJING OFFICE

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)10 8429 8078

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

901 City champ Building

No.12 Tai Yang Gong Zhong Lu, Chao Yang District,
100028, Beijing, China

Tel. +86 (0)10 8429 8078

Fax. +86 (0)10 8429 8081

More informations on
www.mazars.cn