

## 疑問 相談

## 国際課税

BEPS 行動計画3 (CFC 税制の強化) による提言を踏まえた  
本邦外国子会社合算税制の今後の課題

Q

平成29年度税制改正では、本邦外国子会社合算税制が大きく改正され、これまで指摘されてきた様々な制度上の問題点が解消されることが期待されているものと理解しています。今後は、企業の事業実態に即した課税が行われることになるため、経済実体を伴った事業活動を行っている限り、課税のリスクはないものと理解してよろしいでしょうか。

A

平成29年度税制改正では、Base Erosion and Profit Shifting (以下「BEPS」) プロジェクトの行動計画3 (CFC 税制<sup>①</sup>の強化) で示された方向性を踏まえ、本邦外国子会社合算税制につき、これまでの「外国子会社の外形」に基づいた課税から、「外国子会社の個々の活動内容 (所得の種類等)」に基づく課税へ方向転換を行うべく、制度の抜本的な改正が行われました。これにより経済実体を伴った事業活動であれば課税が生じないという姿が望まれるところではありますが、実際には、以下に説明するような様々な問題点が依然として残っているものと考えられます。

外国子会社合算税制の改正は、『...「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」との「BEPS プロジェクト」の基本的考え方を踏まえ、経済実体がない、いわゆる受動的所得は合算対象とする一方で、実体ある事業からの所得であれば... 合算対象外とする』ということを基本的な趣旨としています。当該文言によれば、今後は経済実体を伴った事業活動であれば課税が生じないよう制度の見直しが行われたものと見る向きもありますが、制度設計上、依然として例えば以下に掲げるような問題が存在しているため、留意が必要となります (なお、改正に係る概要解説は、本稿では割愛致します)。

## 1 無形資産の提供事業

外国子会社合算税制の適用が免除される、いわゆる「経済活動基準」では、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの (これらの権利に関する使用権を含みま

## 【解説】

平成29年税制改正大綱によると、今回の

① CFC 税制 (Controlled Foreign Company : 外国子会社合算税制。いわゆる、タックスヘイブン対策税制)

す。)若しくは著作権(出版権および著作権隣接権その他これに準ずるものを含みます。)の提供を主たる事業とする外国関係会社は、要件の一つである「事業基準」を充足しないこととされています(措法 66 の 6②三イ)。

技術開発競争が激化する中、企業の研究開発の国際化戦略として、外国企業との技術提携、外国企業との共同研究、外国人研究者の活用等のため、海外の研究開発拠点の設置が活発化しています。その研究開発の成果としての無形資産をグループ会社または第三者に提供することにより収益を得るビジネスモデルは現実に存在するものですが、現行の外国子会社合算税制においては、これらの事業活動が文理解釈の観点から「経済活動基準を満たさない」、すなわち「経済実体がないもの」と取り扱われるリスクがあります。近年、このような無形資産そのものを M&A で外部より取得するような事例も見られるところですが、その無形資産に係る利益が、結局のところ本邦外国子会社合算税制の対象となるようでは、日系企業の無形資産に係る M&A 戦略や国際競争力に不利な影響を及ぼす可能性が想像されるところです。

本規定の制定当初の趣旨は、「その性格からして我が国においても十分行い得るものであり、わざわざタックス・ヘイブン国に所在することについて税負担軽減以外の積極的な経済的合理性を見出すことは困難であるという考え方に立脚」(「タックス・ヘイブン対策税制の解説」、高橋元監修、清文社)したものでしたが、BEPS プロジェクトの基本的考え方を踏まえつつ、ビジネス形態の時代の潮流に合わせた改正も

また求められるところです。

いわゆる「受動的所得」に含まれる無形資産等の使用料の範囲からは、「自ら行った研究開発の成果に係る特許権等の使用料」等が除かれることになっていますが(措令 39 の 17 の 3⑱)、事業基準においても、同様の規定を設ける等により、経済実体を伴った事業活動であれば、合算課税の対象外とされることが明確化される必要があると考えます。

## 2 M&A 後の組織再編

多国籍企業を M&A により買収した場合、その傘下において様々なストラクチャーが組成されていることがあります。これらが、その買収した日系企業のグループ運営方針に沿っていない場合や当時の役目を終えて既に不要となっている場合において、これを買収後に整理しようとする、外国子会社合算税制により多額の税負担が生じるリスクがあるため、整理に踏み切ることができず不要な法人を放置せざるを得ないといった事態が実務上、数多く生じています。

BEPS プロジェクトにおいては、「各国の税制の違いを利用した過度な節税プランニングに一定の制限を設け、一部の多国籍大企業とその他の企業との間の公平な国際競争を促すこと」が CFC 税制の目的とされていますが、本邦の外国子会社合算税制は、本来節税の意図がなく、このようなグループ組織の複雑性を解消するための取引まで、形式的に合算課税の対象としてしまうリスクがあり、むしろビジネス上の迅速性・柔軟性を阻害してしまう懸念があります。

英国のCFC税制の例のように、経済実体に即した課税を目指すため、このようなM&A後の組織再編についても、その実行に伴う事情や背景を勘案して、形式的な課税の範囲外とされ得る措置が今後望まれるところです。

### 3 他国のCFC税制との二重課税

本邦の外国子会社合算税制においては、合算課税の対象となった外国子会社自身が納付した法人所得税について、二重課税の排除として外国税額控除の適用ができませんが、当該外国子会社が、他の第三国でのCFC税制の合算対象となっていたとしても、それに係る二重課税排除の措置は設けられていません。

例えば、A国に所在する外国子会社B

※ 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

《デロイト トーマツ税理士法人 インターナショナル タックス サービス

パートナー 結城 一政 シニアマネジャー 戸崎 隆太》

が、C国に所在する別の外国子会社Dに保有され、D社が日本の親会社に保有されているような場合において、B社が日本の外国子会社合算税制とC国のCFC税制の両方の対象となる可能性があります。このようなケースは、特に多国籍企業をM&Aで買収した際に、その傘下のグループ会社において見受けられます。

BEPSプロジェクトでは、「同一のCFC所得に対する複数国のCFC税制による課税」については、外国税額控除で二重課税を排除すべきとされており、BEPSの概念に基づいた改正を目指す過程において、本邦の外国子会社合算税制上においてもなんらかの措置が講じられることが望まれるところです。