

# OECD・BEPS 最終パッケージの公表 行動3 – 効果的な CFC 税制の構築

13 November 2015

## *In brief*

2012年6月にOECD/G20により開始されたBEPSプロジェクトは、2013年7月19日に公表されたBEPS行動計画に基づき議論が重ねられ、2014年9月16日の第一次提言の公表を経て、2015年10月5日に15の行動に関する最終報告書がまとめられた最終パッケージが公表されました。

行動3は、BEPSの観点から、CFC税制の形態及びその強化について検討し、BEPSに対して効果的なCFC税制の構築を提言することを目的とするもので、75頁にわたる最終報告書が取りまとめられています。

CFC税制とは、軽課税国等(いわゆるタックスヘイブン)に設立した子会社に所得を移転することによる租税回避を防止するため、その子会社の所得を本国の親会社の所得として課税する制度ですが、日本では、「内国法人の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例」(租税特別措置法第66条の6)が該当します。この行動計画3では、本年4月に「討議草案」が公表されており、この討議草案の内容に対する産業界等からのコメントを踏まえた最終報告書は、討議草案を基本的に踏襲したものとなっています。

なお、各国は、報告書の勧告を踏まえて所要の措置を講ずることとなりますが、日本においても現行制度のあり方について改めて検討が進められるものと考えられます。

## *In detail*

### 1. 最終報告書の意義

行動計画3は、当初、CFC税制の「強化」について検討、提言することを目的としていましたが、最終報告書では、「強化」という意味合いが若干薄れ、効果的なCFC税制を「構築」(design)することに重点が置かれています。これは、CFC税制の適用にあたり、各国の税制全般における政策目的やEU法との関連を踏まえた場合に、提言内容としての合意に至らなかった項目があるためと考えられ、提言内容そのものに柔軟性をもたせています。

また、CFC税制は1962年に米国において初めて制定されて以来、現在OECD加盟国及びG20諸国の42か国のうち、30の国が既にその制度を有しています。したがって、CFC税制が制度化されていない国はこのうち残りの12か国となりますが、今般の最終報告書及び提言は、こうした国々にとって制度化の第一歩となる一方で、すでにCFC税制を制度化している国々にとっては、それぞれのCFC税制がある一定の範囲で統一的な形態に向かうかが注目されます。

## 2. 提言内容:CFC税制の構成要素

最終報告書では、CFC税制を、次の6つの構成要素に分け、それぞれについて提言を行っています。

### (1) 対象となる外国子会社

CFC税制により課税の対象となる外国子会社は、株主(親会社)が十分なコントロールをできる場合の子会社とされています。具体的には、法的・経済的に50%を超える株式等の所有で判断することが明確であり、必ずしも「法人」のみではなく、課税対象となる組合等も含まれるべきと提言されています。日本のCFC税制における「外国関係会社」と共通する概念といえます。

### (2) 適用除外及び閾値要件

各国で既存のCFC税制では、様々な適用除外基準があるとしたうえで、最終報告書では、CFC税制は親会社の所在地国の実効税率より著しく(meaningfully)低い実効税率負担しか負っていない場合にのみ適用されるべきとされています。つまり、一定程度の税率負担がある場合には合算課税を行わないということになりますが、これはCFC税制の政策目的(例えば、租税回避防止ととらえるか、課税繰延防止ととらえるか)に大きく関連する論点です。

### (3) 対象所得の定義

合算課税の対象とすべき所得を定義する方法として、大きく区分すると、トランザクショナルアプローチ(いわゆるインカムアプローチ)とエンティティアプローチの2つがありますが、最終報告書では、これらを並列的な位置づけとし、各国が国内の政策的枠組みと整合性のあるCFC税制を策定できるよう柔軟性を認める形となっています。

なお、現行の日本のCFC税制は、原則として、対象となる外国子会社の全ての所得を課税するエンティティアプローチをとっていますが、一部の資産性所得は合算課税されることとなっていますので、ハイブリッドアプローチであるともいわれています。提言を受けて日本のCFC税制のあり方がどのように検討されていくかが注視されます。

### (4) 課税所得の計算ルール

合算課税する所得の計算は、親会社の法令に基づき計算することが提言されています。

### (5) 合算方法

合算課税する所得は、対象となる外国子会社に対する持分割合に応じ、納税義務者はある一定以上の持分を有する株主とすることが提言されています。これは、日本のCFC税制と同様です。

### (6) 二重課税の排除

最終報告書では、CFC税制による課税に当たっては、二重課税を排除、調整することが重要であることが強調されています。二重課税排除の具体例として、外国税額控除及び外国子会社からの配当や外国子会社の株式の譲渡による利益についての二重課税の排除の必要性も強調されています。

2015年10月5日に公表されたBEPS行動3(Designing Effective Controlled Foreign Company Rules)の最終報告書の原文(英語)については、以下のOECDのウェブサイトをご参照ください。

<http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm>

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

電話：03-5251-2400(代表)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

[kimihito.k.takano@jp.pwc.com](mailto:kimihito.k.takano@jp.pwc.com)

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

[yoshiyasu.okada@jp.pwc.com](mailto:yoshiyasu.okada@jp.pwc.com)

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

[hiroshi.sasaki@jp.pwc.com](mailto:hiroshi.sasaki@jp.pwc.com)

ディレクター

品川 克己

03-5251-2035

[katsumi.shinagawa@jp.pwc.com](mailto:katsumi.shinagawa@jp.pwc.com)

PwC税理士法人は、PwCのメンバーファームです。公認会計士、税理士など約520人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCは、世界157カ国におよぶグローバルネットワークに208,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細は[www.pwc.com](http://www.pwc.com)をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2015 PwC税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwCとはメンバーファームであるPwC税理士法人、または日本におけるPwCメンバーファームおよび(または)その指定子会社またはPwCのネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は[www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure)をご覧ください。