

～タックスヘイブン対策税制の範囲拡大について～

平成 29 年度税制改正により、タックスヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）に関して改正が加えられました。本ファームニュースでは平成 29 年度改正により本税制の適用判定対象に加わることとなった「特定外国関係会社」の概念についてご説明いたします。

1. 概要

タックスヘイブン（租税回避地）とは、香港やシンガポール、カリブ海のケイマン諸島など、日本の法定実効税率（約 30%）に比べて著しく低い税率の国や地域をいい、これらは日本の税務当局の調査や規制が届かないことが多いことから、日本国内の企業や富裕層の課税逃れの手段として利用されていることが問題となってきました。

そこで、これらの国や地域に租税回避のため設立された外国関係会社（※1）の所得を日本の居住者や国内法人の収益とみなして日本国内で課税しようとしたのがタックスヘイブン対策税制です。

平成 29 年度改正前は、租税負担割合（※2）が 20%未満の国に所在する外国関係会社が一律に本税制の適用判定対象とされていました。この 20%という税率は「トリガー税率」と呼ばれ、20%未満の国に所在する法人は例え実際に事業を行っている場合でもタックスヘイブン対策税制の適用対象となる可能性がある一方、20%以上であれば実体のないペーパーカンパニー等であっても適用の対象外とされることになり制度の趣旨から問題がありました。

平成 29 年度改正では外国関係会社のうち次のような租税回避リスクが高い会社を特定外国関係会社として定義し、その本店所在地国の租税負担割合が 20%以上となる場合であっても、30%未満の場合には本税制の適用対象とされることになりました。（措法 66 条の 6②二）

- ◆ 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外国関係会社

なお、本税制による納税義務があるのは外国関係会社の 10%以上の持分を保有している、又は外国関係会社との間に実質支配関係（※3）がある内国法人又は居住者などとなります。

また、上記に該当しない外国関係会社（特定外国関係会社以外の外国関係会社）については経済活動基準等によって適用の有無を判定していくこととなりますが、本ファームニュースでは割愛させていただきます。

Tax Consulting Firm EOS
Firm News Vol.43 Oct'18

2. ペーパーカンパニー

ペーパーカンパニーとは次のいずれにも該当しない外国関係会社を言います。

(2) 実体基準

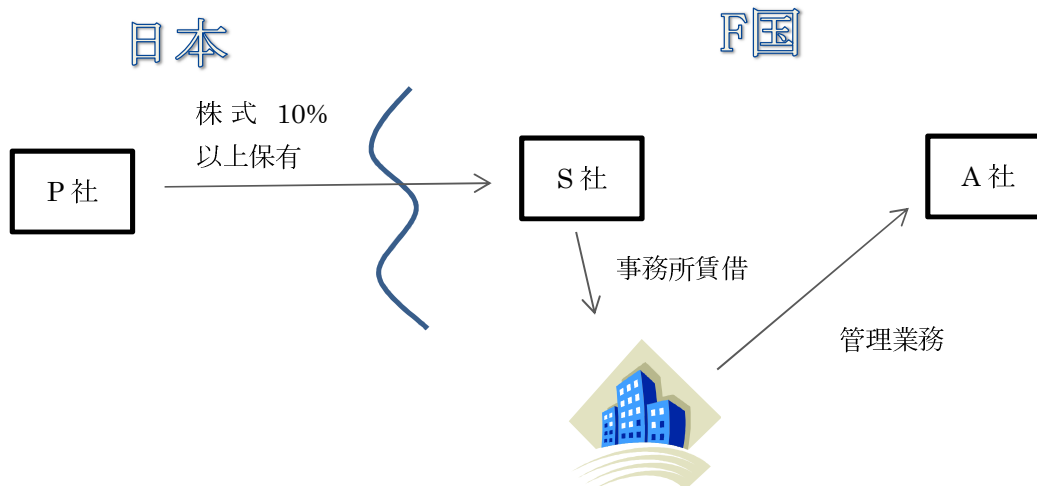
主たる事業を行うに必要と認められる事務所等の固定施設を有している

(2) 管理支配基準

その本店所在地国において、その事業の管理・支配等を自ら行っている

<例1>

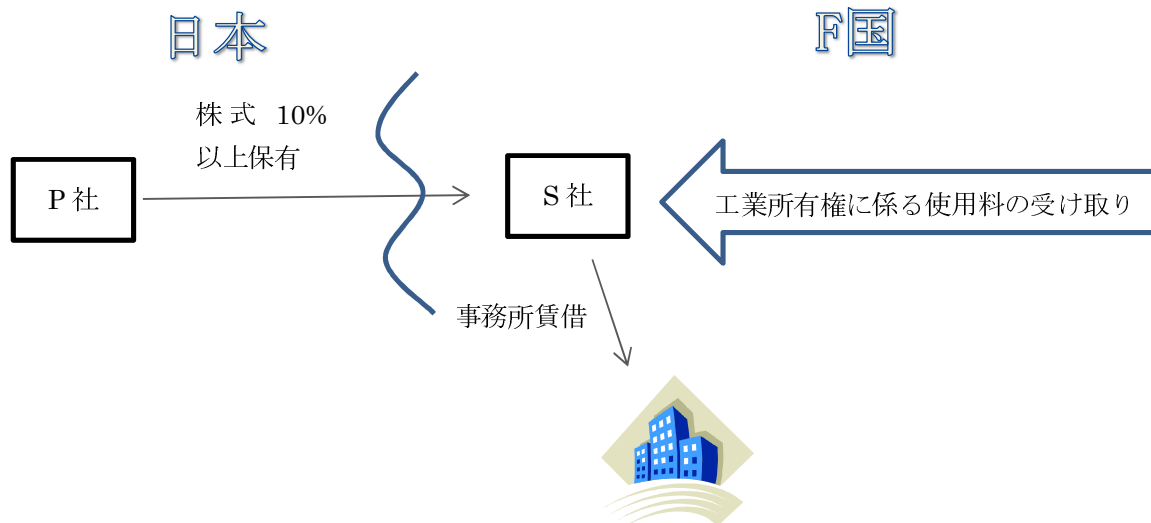
内国法人であるP社が国外において事業を行うA社の管理を目的として、F国（租税負担割合25%）にA社を子会社とするS社を設立しており、S社がA社の管理のための事務所を賃借し、同社の役員がその事務所を使ってA社の管理業務を行っている場合



⇒この場合にはS社の主たる事業はA社の管理ということとなり、そのための固定施設を有していると考えられ実体基準に該当するため、例えS社の資産がA社の株式のみだったとしてもペーパーカンパニーに該当しないこととなります。

<例2>

<例1>におけるS社がF国において工業所有権を保有するだけの会社であり、その工業所有権に係る使用料が銀行口座に振り込まれているだけの状況で、S社が事務所を賃借している場合



⇒この場合にはS社の主たる事業は工業所有権の保有であり、借りている事務所は主たる事業に必要なものと考えられることから、実体基準に該当しないこととなります。

さらに、S社がP社の事業計画に従って工業所有権を保有しているなど、P社から独立して事業を執行していないと認められる場合には管理支配基準にも該当しないこととなるため、S社はペーパーカンパニーに該当しP社にタックスヘイブン対策税制が適用されることとなります。

3. 事実上のキャッシュボックス

事実上のキャッシュボックスとは、総資産の額に対する受取配当や受取利子などの受動的所得の割合が30%を超える会社をいいます。このような会社は自ら事業を行いリスクを管理するのに必要な機能がほとんどないといえることからペーパーカンパニーと同様に特定外国関係会社に該当することになります。

Tax Consulting Firm EOS
Firm News Vol.43 Oct'18

ただし、セーフハーバー（※4）として下記の算式によって求められる割合が 50%超となる会社に限ると規定されています。

$$\frac{\text{資産の額として貸借対照表に計上されている有価証券} + \text{貸付金} + \text{固定資産（貸付の用に供しているもの）} + \text{無形資産等}}{\text{貸借対照表に計上されている総資産額の帳簿価額}}$$

貸借対照表に計上されている総資産額の帳簿価額

つまり、上記の算式で求められる割合が 50%超となり、かつ、受動的所得の総資産に占める割合が 30%超となる、という 2 つの基準を満たす場合にキャッシュボックスと呼ばれる会社に該当することとなります。

4. ブラックリスト国所在外国関係会社

租税に関する情報交換に関する国際的な取り組みへの協力が著しく不十分な国または地域に本店等を有する法人をブラックリスト国所在外国関係会社といい特定外国関係会社に該当することとなります。

なお該当する国または地域については財務大臣により指定され告示されるものとされています。

5. 用語の意義

- (※1) 外国関係会社…居住者・内国法人等が発行済株式等の 50%超を直接及び間接的に保有している外国法人(措法 66 条の 6 ②一)
- (※2) 租税負担割合…外国関係会社の各事業年度の所得に対して課される租税の額を、その所得の金額で除して計算した割合(措法令 39 の 17 の 2)
- (※3) 実質支配関係…居住者又は内国法人(居住者等)が外国法人の残余財産のおおむね全部を請求する権利を有する場合における当該居住者等と当該外国法人との間の関係その他政令で定める関係(措法 66 条の 6 ②五)
- (※4) セーフハーバー…あらかじめ定められた一定のルールのもとで行動する限り、違法ないし違にならないとされる範囲をいいます。包括的に定められた規制に対して、この範囲で行動する限り適法となるという一定の基準として示されるものになります。

Tax Consulting Firm EOS
Firm News Vol.43 Oct'18**6.まとめ**

平成 29 年度税制改正によって租税負担割合が 20%以上となる国に所在する会社についても、その実態に応じてタックスヘイブン対策税制の対象に含まれることとなりました。

これに伴い税務当局員はペーパーカンパニーの要件である実体基準と管理支配基準に該当するかの判定のため、その該当性をしめす資料の提供を求めることができることとなりました。この資料を期限までに提出できなかった場合、当該基準に該当しないと推定されペーパーカンパニーとみなされる可能性がありますので注意が必要です。（措法 66 の 6③）

本紙に関するお問合せ、税務に関するご相談等は、下記までご連絡くださいませ。

税理士法人 EOS 東京都港区西新橋 1-2-9 日比谷セントラルビル 5 階

TEL: 03-4577-1806 FAX: 03-4577-1898

E-mail: accounting@eps.co.jp <http://www.eps.co.jp>