

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： タックスヘイブン対策税制（CFC 税制）における異常所得について

平成 29 年度の税制改正で、CFC 税制は大きく変わりましたが、受動的所得についても、その範囲が広がり、異常所得という従来の CFC 税制にはなかった新しいタイプの所得が、合算課税の対象となりました。改正前は、経済活動基準をすべて充足する外国関係会社にあつては、棚卸取引や役務提供取引等の能動的な活動により生じた所得に対しては、合算課税されることはありませんでしたが、改正後は、能動的な活動により生じた所得に対しても合算課税される可能性があり、実務上、非常に見落としやすい論点でもありますので、ポイントを解説します。

部分合算課税制度の概要

特定外国関係会社以外の外国関係会社のうち、経済活動基準をすべて充足する会社を「部分対象外国関係会社」といい、租税負担割合が 20% 以上であることや少額免除基準¹に該当しない場合には、内国法人は、その部分対象外国関係会社に生じた 11 種類に区分された各受動的所得²の金額をベースに計算した「部分適用対象金額」に請求権等勘案合算割合を乗じて計算した「部分課税対象金額」を、自らの所得に合算して、申告する必要があります。

異常所得とは

異常所得とは、上述した 11 種類に区分された各受動的所得の中の 1 項目であり、財務省の税制改正の解説では「資産規模や人員等の経済実態に照らせば、その事業から通常生じ得ず、発生する根拠のないと考えられる所得」と説明されており、対象所得は、（外国関係会社の税引後当期利益－他の受動的所得の合計額）－所得控除の金額³という算式により形式的に算定されます。

異常所得の具体例

異常所得が発生する可能性の高い取引としては、債務免除益、不動産等の固定資産売却益、保険金収入等を代表とする比較的金額が大きく、かつ、臨時・偶発的に発生する特別利益に計上されるような取引が考えられます。なお、有価証券の売却益は、異常所得からは除かれています。

また、能動的な事業の場合であっても、固定資産の使用及び人件費をそれほど要さずとも、利益が大きくなっている事業等も異常所得が発生する可能性があります。このような利益率の高い取引については、取引価格の中に、超過収益力を有する無形資産が影響していることも考えられます。BEPS プロジェクト最終報告書では、IP のような無形資産について、無形資産から生ずる使用料が、本来、受動的所得に該当するような所得にもかかわらず、販売価格に組み込ませることによって、能動的販売所得とみなされてしまう可能性を示唆しており、この点も、異常所得の概念が日本の税制に導入された大きな要因の一つになっているものと考えられます。

¹ 部分適用対象金額が、2,000 万円以下又は税引前当期利益の 5% 以下

² ①利子(預金利息等を除く)、②配当(25%以上保有分を除く)、③有価証券貸付対価、④有価証券譲渡損益(25%以上保有分を除く)、⑤デリバティブ取引に係る損益、⑥外国為替損益、⑦①～⑥の所得を生ずべき資産から生ずる一定の損益、⑧一定の有形固定資産の貸付対価、⑨一定の無形資産の使用料、⑩一定の無形資産の譲渡益、⑪異常所得

³ (BS 上の総資産の簿価＋人件費の額＋BS 上の減価償却資産に係る償却累計額)×50%

お見逃しなく！

「部分適用対象金額」というと、「利子や配当等の投資所得に代表されるような受動的な所得」又は「付け替えのしやすい所得」等のイメージがあるため、異常所得の検討は失念しやすい部分ではありますが、臨時・偶発的な取引や利益が大きくなる一定の能動的事業でも、異常所得として合算対象となる可能性もあり、また、これらの取引は、比較的金額が大きくなることも想定されるため、CFC税制の実務上のチェック項目として、慎重な検討を要します。