

## CFC 税制について

台湾の被支配外国会社（Controlled Foreign Company=CFC）を対象とする所得税法第 43-3 条<sup>1</sup>、即ち通称「タックスヘイブン対策税制（以下「CFC 税制」という）」は、2016 年に台湾の立法機関より可決され、総統より公布された。しかし、その施行期日は、同時に改正された所得税法第 126 条第 2 項により、「行政院の定めるところによる」と規定されているほか、その立法上の理由に「二重課税の回避及び税務提携の強化のための两岸(台湾と中国)協定」及び国際的な「共通報告基準(Common Reporting and Due Diligence Standard=CRS)」の実施状況に応じ定める必要性が含まれていたことから、これまでは当該条文、即ち「CFC 税制」の実施は前途遼遠であった。しかし、海外の資金還流に対する専門法律（2019 年 7 月 24 日に公布された「海外資金の還流に係る管理運用及び課税に関する条例」<sup>2</sup>及びその子法規を含む）の制定及び施行後、同法で規定された 2 年間の施行期間が 2021 年 8 月 16 日で満了となったのに伴い、海外資金の還流に対する専門法律が可決された際の立法院の付帯決議に基づいて、財政部は、専門法律の施行期間が満了した後 1 年以内に、CFC 税制規定の施行期日を行政院の認可に届け出る必要があるとされていた。これによって、「CFC 税制」は、2022 年 1 月 14 日にて行政院の認可を経て、2023 年から施行を開始することが確定された。

### 一、立法背景及び目的

2014 年以降、「ルクセンブルク・リークス」、「スイスリークス事件」及び「パナマ文書」などの調査報告書が明らかにされたことで、多国籍企業による租税回避計画に対する反発が大きくなり、租税回避対策に関する国際的な議論が行われるようになった。経済協力開発機構（以下、「OECD」）は、2015 年 10 月に「税源浸食と利益移転（base erosion and profit shifting=BEPS）」プロジェクトを発表し、その中の行動計画 3 である「外国子会社合算税制の強化（Designing Effective Controlled Foreign Company Rules）」は、多国籍企業による租税回避の行為を防止するために提出した方案となっている<sup>3</sup>。留意に値するのは、台湾の所得税法（以下「本法」という）第 43-3 条の立

<sup>1</sup> 条文の内容は下記のサイトを参照（2022 年 6 月 28 日時点）

<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawSingleRela.aspx?PCODE=G0340003&FLNO=43-3&ty=L>

<sup>2</sup> 全文は下記のサイトを参照（2022 年 6 月 28 日時点）

<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340155>

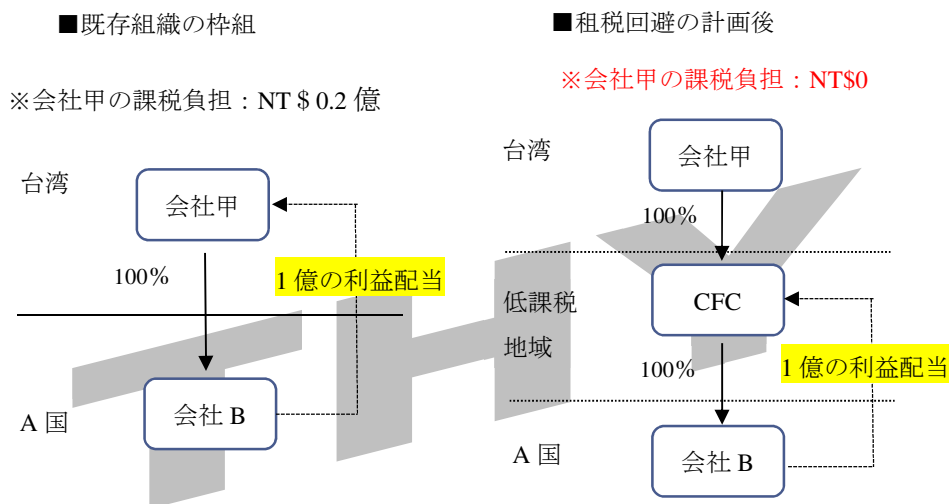
<sup>3</sup> 許志文、巫念衡（2018）「被支配外国会社と実質的管理場所に係る税制の実施後に台湾企業に与える

本 Newsletter は、法律の原則に基づいて説明するものであり、具体的な案件に対する法律意見を提供するものではありません。また、各案件により、その内容及び事実関連が異なり、考慮される面も異なるため、具体案件に対する法律意見のご相談は、弊所へお問合せ下さい。

本文の著作権は、台湾通商法律事務所により所有され、当所の書面許可なく、任意に使用してはならない。

法理由からもわかるように、当該条文は、台湾の立法機関が OECD の発表したこの行動計画を参考にして制定したものであり、その立法目的も営利事業が低課税国又は地域への被支配外国会社（即ち CFC）の設立によって台湾における納税義務を回避することを防ぎ、誠実に納税している国内企業に対する不公平な競争現象の形成を避けるためということである。

所謂「CFC」とは、低課税地域（例えば、タックスヘイブン）に設立される台湾の営利事業又は個人が直接又は間接的に支配する外国企業を指し、CFC に利益移転した上留保することにより、CFC の利益配当を支配して、意図的に剰余金を配当せずに台湾での営利事業所得税を回避することをいう。財政部の統計資料によると、**2013 年末時点で、台湾の低課税地域にある上場・店頭登録会社の外国会社における累積未配当剰余金は、NT\$2.2 兆にも達している。**



## 二、CFC 税制

### (一) CFC の定義

#### 1. 「支配」の要件とは

本法第 43-3 条第 1 項によると、営利事業とその関係者が直接又は間接的に保有する「低課税国又は地域」にある外国企業の株式若しくは資本の額が合計 50% 以上<sup>4</sup>に達すること、又は当該外国企業に対し重大な影響力を持っていることを意味する。後者は、営利事業及びその関係者が当該外国企業の人事、財務、運営方針について主導的な能力を握っているような、実質的な支配の程度に達するこ

税務コストの影響分析」『月旦会計実務研究』第 3 号、第 34-35 頁

<sup>4</sup> 株式又は資本金比率の認定方式に関する詳細は、「被支配外国企業として認定された営利事業の所得に関する適用方法」第 2 条第 3 項を参照。

本 Newsletter は、法律の原則に基づいて説明するものであり、具体的な案件に対する法律意見を提供するものではありません。また、各案件により、その内容及び事実関連が異なり、考慮される面も異なるため、具体案件に対する法律意見のご相談は、弊所へお問合せ下さい。

本文の著作権は、台湾通商法律事務所により所有され、当所の書面許可なく、任意に使用してはならない。

とを指す。

## 2. 「低課税国又は地域」とは

本法第 43-3 条第 2 項によると、当該外国企業の所在国又は地域において、その営利事業の所得税若しくは実際に租税に類似する税率が台湾国内の税率 70%を超えない（即ち税率 14%を超えない）又はその域内（外国企業の所在国家・地域）の所得源のみに対し課税する国家又は地域を指す。この場合において、海外からの所得源に対し課税しない又は実際に海外資金の還流後にはじめて課税することを含む。

### (二) 免除規定

#### 1. 実質的営業活動を行っている CFC を除外

CFC が実質的な貢献を有する場合には、納税負担を回避する意図はないはずであることを鑑みて、本法第 43-3 条第 1 項第 1 号に、CFC が実質的に営業活動を行っていれば、本条の適用を除外すべきと規定されている。所謂「実質的営業活動」については、「被支配外国企業として認定された営利事業の所得に関する適用方法」<sup>5</sup>第 5 条第 2 項において、「設立登記地に固定の営業場所があり、従業員を雇用してその地で実際に業務を行うこと」及び「当年度の投資収益、配当金、利息、ロイヤリティ、賃貸借料収入及び資産売却益の合計が、営業純利益及び営業外収益の合計の 10%を下回ること」<sup>6</sup>とする条件に同時に適合する必要があると規定されている。

#### 2. 当年度の剰余金が NT\$700 万以下の CFC を除外

本法第 43-3 条第 1 項第 2 号では、OECD の意見を参考にし、利益がわずかしかない CFC を除外することを目的として、NT\$700 万の基準が定められている。しかし、剰余金の分散のための、営利事業による複数の CFC 設立を避けるために、当該規定では、台湾域内の同一営利事業が支配する全部の CFC の当年度の剰余金又は欠損の合計額が正数であり、かつ NT\$700 万を超えた場合には、その保有する各 CFC の当年度の剰余金は、なおも当年度の所得額として計上され、課税されるべきであると特に言及されている。

### (三) CFC の課税所得の計算について

本法第 43-3 条第 1 項に基づく、営利事業は、CFC の当年度の剰余金について、その保有する当該 CFC の株式又は資本額の比率及び保有期間に応じて計算し、投

<sup>5</sup> 全文は下記サイトを参照（2022 年 6 月 28 日時点）

<https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340145>

<sup>6</sup> 計算に列挙される項目の詳細は、「被支配外国企業として認定された営利事業の所得に関する適用方法」第 5 条第 2 項を参照。

本文の著作権は、台湾通商法律事務所により所有され、当所の書面許可なく、任意に使用してはならない。

資収益として認定して当年度の所得に計上した上、課税されるべきであるとしている。留意に値するのは、「被支配外国企業として認定された営利事業の所得に関する適用方法」第6条によると、CFCの所在国又は地域の法律規定に基づき積み立てられた法定利益積立金若しくは配当制限項目を減額控除すべきであるということである。このほか、第43-3条第3項によれば、営利事業の投資収益を計算する前に、その各期の欠損が所在国若しくは地域又は中華民国の公認会計士によって監査証明され、並びに営利事業が所定の書式に基づき記入し、所在地の税務機関に報告した後に審定された場合、これを欠損発生年度の翌年度から10年以内にCFCの剰余金から控除することができるとされている。

#### (四) 二重課税の回避（本法第43-3条第4項）

1. 営利事業がすでにCFC税制に基づき認定された投資収益について、実際に配当又は剰余金が分配されたときは、所得税の課税対象として計上されない。ただし、すでに認定された投資収益を上回る部分は、分配された年度の所得税の課税対象に計上しなければならない。
2. 海外の税額控除の規定：受領した配当又は剰余金について、すでに所得源の地の税法に基づき所得税を納付した場合、投資収益として認定された年度の年間申告期間満了の翌日から5年以内に、納税義務者は、各投資収益として認定された年度の納付すべき課税額から控除することができる。これは、CFCができるだけ早く台湾に剰余金を配当するよう奨励し、かつ二重課税を避けるために双方に配慮して定められた補完的な措置である<sup>7</sup>。

### 三、終わりに

多国籍企業がCFCを利用して台湾の税源を継続して浸食し、国内の誠実に納税を行う企業にとって不公平な扱いになることを避けるために、台湾は、国際的な動向に沿ったCFC税制を実施する必要があるだろう。また、留意に値する点は、2016年本法の改正時には、CFC税制（本法第43-3条）の改正のほかに、外国の法律に基づき登記された会社を対象とした「実質的管理場所（Place of Effective Management=PEM）に係る税制（本法第43-3条）（以下、「PEM税制」という）」及びその適用方法も同時に追加され、かつ本法第43-3条第6項に基づくと、企業はCFC税制とPEM税制の要件を同時に構成するときには、PEM税制の規定を優先して適用すべきであるということである。しかし、PEM税制をめぐる紛争がより多いため、施行期日の別途制定を待つばかりである。

<sup>7</sup> 葉珮穎（2017）「国際租税回避対策新規定の推進：CFC税制及びPEM税制」『財税研究』第46巻第5号、第11頁