

税制調査会（第4回国際課税ディスカッショングループ）議事録

日 時：平成26年4月24日（木）16時10分～

場 所：財務省第3特別会議室（本庁舎4階）

○田近座長

2時間の熱のこもった議論の後で、お疲れのところ申し訳ありませんが、法人税の話と関連するということで、国際課税の議論をしていただきたいと思います。

お手元の際D4-1という資料で議論します。今まで帰属主義の話をして、それとは趣が違いますが、クロスボーダー、越境の消費税課税について別の流れで議論をしていて、これはオンゴーイングです。国際課税のもう一つの幹はBEPSで、企業の海外活動に伴う国内所得の漏れ、それから、利益の移転を議論していきます。

したがって、BEPSプロジェクトの中で既に掲げられている課題の答えを一つずつ出さなければいけません。答えを出すことでこのディスカッショングループの一つの柱を進めていきたいと思っています。これに合わない、この枠の外の問題で重要なものがあれば、我々から指摘させていただきますが、皆さんにもあれば指摘いただきたい。基本的にはBEPSのプロジェクトを項目で進めますということです。

早速ですが、日置参事官から、今日の資料に沿ってBEPSの課題のうち、比較的早く答えを出していかなければならないものを説明していただきます。お願いします。

○日置主税局参事官

それでは、BEPSプロジェクトを踏まえた我が国の国際課税見直しという資料を御覧ください。

前回は、現在OECDで行われている議論、特に今年9月にある程度の結論が出るものを紹介させていただきました。本日はそのBEPSの議論の中でも、我が国の国際課税の見直しという観点で大事な点となるものをピックアップいたしました。

1 ページ目に四点ほど書かれていますが、このうち赤い文字で書かれている行動2「ハイブリッド・ミスマッチ取決めの効果の無効化」と行動13「移転価格関連の文書化の再検討」の二つの項目の内容については、前回も紹介させていただきましたので、本日は詳細な説明は省かせていただきます。

2 ページ、前回御説明したハイブリッド・ミスマッチの中で配当益金不算入制度等の言及があったと思います。外国子会社配当益金不算入制度については、1回御説明を勉強会でさせていただいていますが、本日改めて簡単に説明させていただきます。

平成21年度改正前は、子会社からの配当の二重課税の排除の方法は、間接外国税額控除ということで、子会社から来る配当を、親会社で合算課税して、この400の30パーセントの税金120から、現地でかかった税金20を引いて100という税額にして二重課税の排除をしていたところでした。

それが平成21年度改正でどうなったかというと、子会社からの配当をそもそも親会

社の所得としては合算しませんということで、親会社の課税は300の30パーセントで90の税額になる。こういった見直しを行ったところです。

次のページを御覧ください。今回、OECDでハイブリッド・ミスマッチとして議論されていますが、前回は御説明したリンクルールがあります。リンクルールがどのように今の日本の制度に当てはまるかを御説明します。

まず、A国に子会社があって、所得が100あり、留保所得のうち課税されるものが20あるという現状があり、60を配当します。配当が60、日本にされますと、先ほど御説明した外国子会社配当益金不算入制度の適用によって、95パーセントの部分は益金不算入になるので、益金算入されるのは3、したがって課税は、便宜的に30パーセントで試算しますと0.9、トータルの税負担は20.9となります。

次のページを御覧ください。現在、A国にある子会社ですが、仮にこのA国の制度で配当が損金算入されている場合ですと、残りの所得が40ですので、法人税負担は20から8に減少します。このような形で配当されると、日本の側では95パーセントの部分は益金不算入ですので、益金に算入されるものは3で0.9の負担、トータルの負担は8.9になる。どのようなことが起きたかということ、結局、A国で、配当の部分が課税されていない、損金算入されているということで、その57の所得の部分は二重非課税になっているという問題が発生しています。

次のページです。このような二重非課税の発生の問題、ここの上の3行で書かれています。例えばオーストラリア法人の優先株式配当ないしはブラジル法人からの配当が現地で損金算入の取扱いを受けています。参考にあるように、平成21年度の税制改正前の間接外国税額控除の対象には、損金算入配当は含まれていませんでした。イギリスやドイツという主要国で益金不算入制度を導入していますが、このような国々でも損金算入配当は除外しているということで、BEPSプロジェクトでも二重非課税が生じないように、損金不算入制度を採用している国は、損金算入配当を益金不算入制度の対象外とすることが求められているので、我が国でも損金算入配当を外国子会社配当益金不算入制度の対象外としてはどうかというのが、見直しの視点の一つです。

6 ページ、移転価格税制の概要です。既に御説明したので、ここでは簡単に御説明します。基本的に移転価格は、国内にある法人が関連者との間で利益の移転の操作をすることです。第三者間取引であれば国内に20の所得が残り、国外に30の所得が残るところが、関連者間での売上金額の操作によって国内での所得を減らすようなものを第三者間取引の価格に引き直して課税するものです。

7 ページ、OECDのBEPSプロジェクトでは、移転価格税制の見直しとして主に二つの視点があります。②の方ですが、先ほど申したように移転価格文書化の再検討。これはBEPS行動13で前回でも御説明しましたが、一つ重要なテーマとなっているところです。

続けて①ですが、無形資産の移転等への課税のあり方の検討ということで、次のペ

ージを御覧ください。以前、総括審議官の浅川からも説明がありましたし、勉強会でも触れました。無形資産の移転価格のルールの方策ということで、簡単に御説明しますと、英国にあるA社が開発した無形資産、これをある時点でL社、軽課税国にある会社に移転します。この子会社にB国にある孫会社がロイヤリティを払う。ロイヤリティを払うのですが、B国では余り税が課されていないので、超過利潤がL社に蓄積します。ところが、A国には所得は流れていきませんので、A国の税源浸食が発生しています。B国に仮に使用料の源泉徴収などがなくなると、B国でもL国でもA国でも課税がなされない形で、いわば三重非課税の形になります。このような三重非課税、二重非課税を排除するためにどのようなことが考えられるかということで、行動8ですが、「無形資産の移転価格のルールの方策」ということで、どのような資産が無形資産なのか、いつの時点で移転が行われたのか、そして、どのような形でA社からL社に移る無形資産の金額をきちんと算定するかといった国際ルールを明確にして、適用していこうというのが行動8の目的です。

そこで9ページ目を御覧ください。今、行動8でどのような議論がなされているかです。先ほど申した無形資産の定義ですが、ここにあるように、「有形資産、金融資産でない資産であって、商業活動に使用するにあたり所有又は支配することができ、同様の状況の非関連者間取引において、その使用または移転によって報酬が生ずるもの」と定義できるのではないかという議論が行われています。

そして、先ほど申した算出方法ないしは価格の選定ですが、一つ目はなかなか比較対象取引ないしは比較対象となる無形資産が特定できないときには、将来、キャッシュフローがどの程度あるかを見積もって、割引現在価値を計算する方法、いわゆるDCF法について検討してみてもどうか。二つ目ですが、これは既にアメリカが1986年、ドイツが2008年に導入している無形資産の課税の方法で、事後的に所得の額を考えようということ、所得相応性基準というものがあり、これを評価困難な無形資産の取引について特別ルールとして適用してはどうかということ、今後検討していくこととなっています。これにあわせて、我が国も無形資産の課税を考えていく必要があります。これが一つの視点です。

10ページ目は行動13ですので、説明は省かせていただきます。

11ページ、外国子会社合算税制です。これはいわゆるタックスヘイブン税制で、下の絵にあるように、A国と日本の間に子会社を挟む。軽課税国にある子会社を挟むことによって、日本への配当ないしは利子の支払いを留保する。それに対しての課税を行うものです。

12ページ、これは外国子会社合算税制の概要です。主要なポイントだけ簡単に御説明します。

これはどのような子会社に適用されるかといいますと、左側にあるように、居住者内国法人が合計で50パーセント超を直接、間接に保有している特定外国子会社にこの

制度は適用されます。特定外国子会社とは下にありますように、租税負担割合が20パーセント以下の国・地域に所在する外国関係会社です。

適用除外基準があり、考え方としては、幾らタックスヘイブンにあっても、いわば租税回避のために会社があるのではなく、きちんと事業を行うためにあるのであれば、この合算税制の適用からは外そうということで、四つほど基準があります。

事業基準は主たる事業が株式の保有でないこと。実態基準はそのタックスヘイブン国に主たる事業に必要な事務所があること。管理支配基準は、事業の管理、支配及び運営を自ら行っている。四つ目が所在地国基準ということで、この四つの基準を満たすことで会社単位の合算課税が除外されます。

最後12ページの下のところですが、例えば子会社が単体として適用を受けないことになっても、資産性所得、上にあるように株式の配当所得ないしは譲渡益、債権の利子所得・譲渡益等々、あと使用料ですが、このような資産性所得、要はモバイルな所得は、租税回避に使われやすいということですので、この部分は適宜合算を行っていくということです。

13ページ、ここには外国子会社合算税制の見直しの視点で、BEPSプロジェクトでの見直しの視点が述べられています。①の適用除外要件、先ほど御説明したものは、これをどのように考えていくか。これは日本の視点です。

②から⑤がBEPSプロジェクトでも議論されている点です。2番目は先ほど申した資産性所得の範囲をどのように考えるか、租税回避を的確に防止するという観点が必要ではないか。

3番目ですが、先ほど申しました20パーセントの制度の適用税率、いわゆるトリガー税率と言われていますが、これについてどう考えていくのか。

4番目は二重課税の排除ということで、BEPSの議論で新しく制度を採用する国も含め、複数の国がこのようなタックスヘイブン税制を適用するときどのような考え方をしていくのか。

5番目ですが、これはヨーロッパでよく問題になっている話ですが、タックスヘイブン税制と国際法、条約との関係をどのように整理するかです。

このような視点を持ちながら、我が国の外国子会社合算税制についても見直しを行っていく必要があるのではないかとという視点です。

○田近座長

ありがとうございました。

残りの時間が少なくなっていますが、私から今の説明をパラフレーズすることは一切しません。お気付きあるいはお考えの点があれば発言してください。

○佐々木特別委員

9ページの行動8のところを教えてくださいたいのですが、DCF法は、我々はいつも使っているのですが、大体合わないのです。特に無形資産、IPライトのようなものは

将来的に相当化ける部分もあるので、そういったものをDCFで割引率幾らで行うこと自体が、あまり現実的ではない気もするのですが、その実績に基づく事後修正というものはあるということでしょうか。

それが評価困難な無形資産取引に関する特別ルールだとすると、判定基準が非常に難しいと思います。なおかつ、これは、事後修正は自発的にこちらから行うのか、それともどこから来るのかによってもまた違うと思います。事後修正のような話は、運用を本当にどのようにしていくのかがきちんと決まらないと、幾らやってもその先に進まないと思うので、教えていただきたいと思います。

○田近座長

時間が限られており、また、これが今すぐにとということでもないのですが、いずれやるときはもっときちんとやりますが、日置参事官、今のお話について手短に答えられる範囲でお願いします。

○日置主税局参事官

DCF法について細かくどのように適用していくかについては、まだ議論はありません。ただし、DCF法が現在の移転価格の税制でいわれている独立企業間価格の考え方に対しては、整合的ではないかという方向で、今、議論が進んでいます。

所得相応性基準は、確かにアメリカ、ドイツで先に導入されていますが、アメリカでも一例の適用があるかというようなことですので、実際にどのような適用を行っていくのかは、まずどういった枠組みでこの考え方を整理していくかという先の議論だと認識しています。

○田近座長

ほかにございますか。上西特別委員、お願いします。

○上西特別委員

外国子会社からの受取配当に95パーセント非課税ルールが創設されたときに、5パーセント部分が課税になっています。このときはたしか趣旨として一定の経理コスト等がかかるからだと考えていますが、そのときに損金不算入となる配当部分は加味されていなかったと考えてよいのでしょうか。国外からの資金の還流をいかにするかが当時の課題であったと思います。損金算入配当も考慮されていない数字が5パーセントであれば、今回の案は妥当だと思います。これが一点目です。

二点目です。9ページの事後的修正ですが、確かにDCF法は難しいということと同時に、除斥期間との関係でどの程度まで遡るのかという問題も整理しておかなければならない気がします。もしかすると、10年、15年先に化けるものもあるかもしれません。今の除斥期間で足りるのかどうかということです。この二点です。

○日置主税局参事官

5パーセントと損金算入の関係ですが、基本的に別の問題だと認識しています。5パーセントは、親会社の子会社のために負担している費用、要するに配当を稼ぐため

に負担している費用があるのではないか。仮にかかる利子等があるということで、ドイツ、フランスで導入している先例に5パーセントということがありましたので、この5パーセントを考えています。その際に損金算入配当の部分について、いかなる影響があったかという、それは考慮していないということで別物と考えています。

また、DCFと除斥期間の関係ですが、確かにまだ何年にするという議論は行われておりませんので、そのようなことについても考慮に入れながら議論に参画してまいりたいと思います。

○田近座長

上西特別委員の疑問はそういったことで、ここの一つの視点として外国子会社益金不算入ですが、海外の子会社の方で損金算入配当をこの不算入制度の対象外としてはどうか。これは整合的だということでしょうか。

○上西特別委員

かつてもそうでしたし、整合的だと思います。

○田近座長

わかりました。では、増井委員、お願いします。

○増井委員

二点ございます。一点目は今の点です。資料5ページの損金算入配当の扱いについては、現地の子会社所在地国でも課税せず、日本でも課税しないという意味での課税の空白が生じたときに、どちらの国が調整するのかという問題があります。親会社のある日本として取りに行く姿勢を見せることは、十分あり得ることだと思います。その際に気を付けるべき点として、現地でも日本でも課税するという意味で、ダブルの課税になってしまうことは避ける必要があります。リンクングループを採るときには、現地の扱いがどうなっているかをきちんと分からなければいけないという負担が生じるので、できれば、公的にガイドラインを示して、ビジネスフレンドリーな方法にするとよいのではないかと思います。それが一点です。

もう一点は13ページの外国子会社合算税制の見直しの視点です。④と⑤の部分は、いずれも複数の国が関係する場合ですので、恐らくバイラテラルではなくマルチでの調整が必要なことだと思います。特に⑤の論点などは、条約上、外国子会社合算税制を位置付けて、かくかくしかじかの条件で認めると規定してしまえば、条約上許容されていることになります。そこまで踏み込んで、マルチで考えていく視点が必要だと思います。

○田近座長

御意見ということでよいですね。では、中里会長、お願いします。

○中里会長

BEPS対応による税収確保についても、代替財源になるほどの金額になるかどうかやってみないと分かりませんが、一つの可能性として考えてもよいのではないでしょう

か。かつてクリントン大統領が2期目になったときでしょうか、これで何十兆円も上げると公約した記憶がありますが、そういった可能性もありますので、もしそのような点について何か御意見がありましたらお寄せいただけたらと思います。

○田近座長

異存はありませんが、ただ、今年は、基本的にはBEPSの行動項目を一つずつ検討して、日本版の対応をしていこう。それが結果的に今の損金算入のようなものを塞いでいきましょう。結果として税収が、増井委員が言われたように相手の国もどう対応しているか分からないのですが、税収が上がるならそれでよしということで、会長の御指摘も頭に置きつつ、個別項目を検討していきたいと思います。よろしいでしょうか。

では、短い時間に議論することがあって、議論が足りないかもしれませんが、ここで終わりにして、最後にこの17、18日に東京で開催された消費税グローバルフォーラムで、政府税調を代表してプレゼンテーションをされた中里会長から御報告をお願いします。

○中里会長

先週の17日と18日に、OECDの租税委員会主催の消費税グローバルフォーラムが、浅川総括審議官の御助力もあって都内で開催されました。世界各国や国際機関などから多数の代表者にお越しいただき、非常に盛会でした。別に政府税調を代表したわけではないのですが、私からも国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税のあり方について、非常に技術的な点について税制調査会の検討状況を紹介いたしました。

その内容は配付したプレスリリースのStatement of outcomeのとおりですが、会議では国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税のあり方に関して、本年1月にOECD租税委員会で承認されたガイドラインの一部が各国の国内法の策定、施行の際の参照基準になるものとして支持されたということをお報告いたしました。

今後とも政府税制調査会として、国際会議との連携も積極的に行っていききたい。それが新しい税調の姿だと思いますので、必要に応じて皆様に御協力をお願いしますが、その際にはぜひよろしくお願いします。

○田近座長

中里会長、ありがとうございました。

これにて今日のディスカッショングループを終わりにさせていただきます。

[閉会]

(注)

本議事録は、毎回の審議後速やかな公表に努め、限られた時間内にとりまとめるため、速記録に基づき、内閣府、財務省及び総務省において作成した資料です。

内容には正確を期していますが、事後の修正の可能性あることをご承知おきください。