

平 26 . 4 . 4
際 D 3 - 5

税制調査会（国際課税 D G ③）

〔BEPS プロジェクトの進捗状況について〕

平成 26 年 4 月 4 日（金）

財 務 省

税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画

- 近年、各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求めている中で、グローバル企業が税制の隙間や抜け穴を利用した節税対策により税負担を軽減している問題が顕在化している。
- この問題に対応するため、OECD 租税委員会（議長：浅川・財務省総括審議官）は、2012年6月より「税源浸食と利益移転」（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）に関するプロジェクトを立ち上げ、2013年7月19日に「BEPS 行動計画」を公表。BEPS 行動計画は、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議（2013年7月19～20日、モスクワ）に提出され、日本をはじめとする G20 諸国から全面的な支持を得た。
- 行動計画の実施に関し、OECD 非加盟の G20 メンバー 8 か国（※）が OECD 加盟国と同様に意見を述べ、意思決定に参加しうる枠組みとして「OECD／G20 BEPS プロジェクト」を設けることとしている。

（※）中国、インド、ロシア、アルゼンチン、ブラジル、インドネシア、サウジアラビア、南アフリカ
- 各国が、二重非課税を排除し、実際に企業の経済活動の行われている場所での課税を十分に可能とするため、OECD は、行動計画の各項目について、2014年9月～2015年12月の間に、新たに国際的な税制の調和を図る方策を勧告することとしている。

BEPS 行動計画に係るパブリック・コンサルテーション等の予定

行動項目	パブリック・コメント (ドラフトへの意見募集)	パブリック・ コンサルテーション	期限
行動 1 電子経済の課税上の課題への対処	3月24日～4月14日	4月23日	9月
行動 2 ハイブリッド・ミスマッチ 取決めの効果の無効化	3月19日～5月2日	5月15-16日	9月
行動 6 租税条約の濫用防止	3月17日～4月11日	4月14-15日	9月
行動 13 移転価格文書化の再検討	1月30日～2月23日	5月19日	9月

行動 1 電子経済の課税上の課題への対処

電子経済による新たなビジネスモデルの例

- ・ Eコマース
- ・ APPストア
- ・ オンライン広告
- ・ クラウド・コンピューティング
- ・ オンライン支払サービス
- ・ 高速取引
- ・ ネットワーク参加型プラットフォーム

電子経済の主な特徴

- ・ モビリティ（特に無形資産）
- ・ データへの依存
- ・ ネットワーク効果
- ・ 複数の側面を持つビジネスモデル
- ・ 独占又は寡占傾向のある市場
- ・ ボラティリティ

電子経済がもたらす幅広い課税問題

- ① ネクサス
従来のPE（恒久的施設）概念はネクサス（課税の根拠となる結びつき）を物理的拠点と捉えているが、電子経済は物理的拠点を要しないため、新たなPE概念が必要となるか
- ② データ
電子サービス等によって収集したデータから生じる価値を課税上どのように認識し、割り振るか
- ③ 所得分類
新たなビジネスモデルの電子サービス等への支払を課税上どの所得として位置づけるか
- ④ VATの徴収
事業者と個人間の取引（B2C）におけるVAT（付加価値税）の徴収をどうするか

幅広い課税問題への潜在的なオプション

以下は電子経済がもたらす幅広い課税問題への潜在的なオプションであり、今後、最終報告書の作成に向け、更に検討を進めるとともに、長所・短所について分析を行う。

A. PEから除外される範囲の見直し

PEを構成しないとされる準備的又は補助的活動（モデル条約5条パラ4）について削除すべきか

B. 「Significant Digital Presence」に基づく新たなネクサスの創設

顧客との取引がウェブ上で完結するようなケースにおいて、源泉地国での経済活動がビジネスの中核となっているような場合、或いは源泉地国において顧客の個人データを定期的かつシステムティックに収集等を行っている場合、源泉地国にPEを有しているとみなしてはどうか

C. 仮想PEの創設

企業が第三者のサーバーにウェブサイトを開設し、そこを通じて第三者の所在地国においてビジネスを行っている場合に、第三者の所在地国に仮想固定的PEを有しているとみなしてはどうか

D. 電子取引に対する新たな源泉徴収税の創設

国境を超える電子取引に関して、クレジットカード会社等の金融機関に源泉徴収義務を課してはどうか

E. 消費課税

国境を超えるB2Cの電子取引に関して、外国事業者を顧客の所在地国で登録させてはどうか

行動2 ハイブリッド・ミスマッチ取決めの効果の無効化

行動2:ハイブリッド・ミスマッチ取決めの効果を無効化する

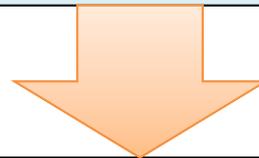
ハイブリッド商品やハイブリッド事業体より生じる二重非課税等を無効化するためのモデル条約の規定及び国内ルール設計に関する勧告を策定する。

○ハイブリッド金融商品:金融商品に基づく支払が二国間で税制上異なる性格を有する商品

例:発行者において負債(利子)、保有者において資本(配当)として取り扱われる金融商品

○ハイブリッド事業体:事業体に基づく支払が二国間で税制上異なる性格を有する事業体

例:税制上、一方の国で透明体、他方の国で不透明体となるような事業体(米のチェックザボックス等)



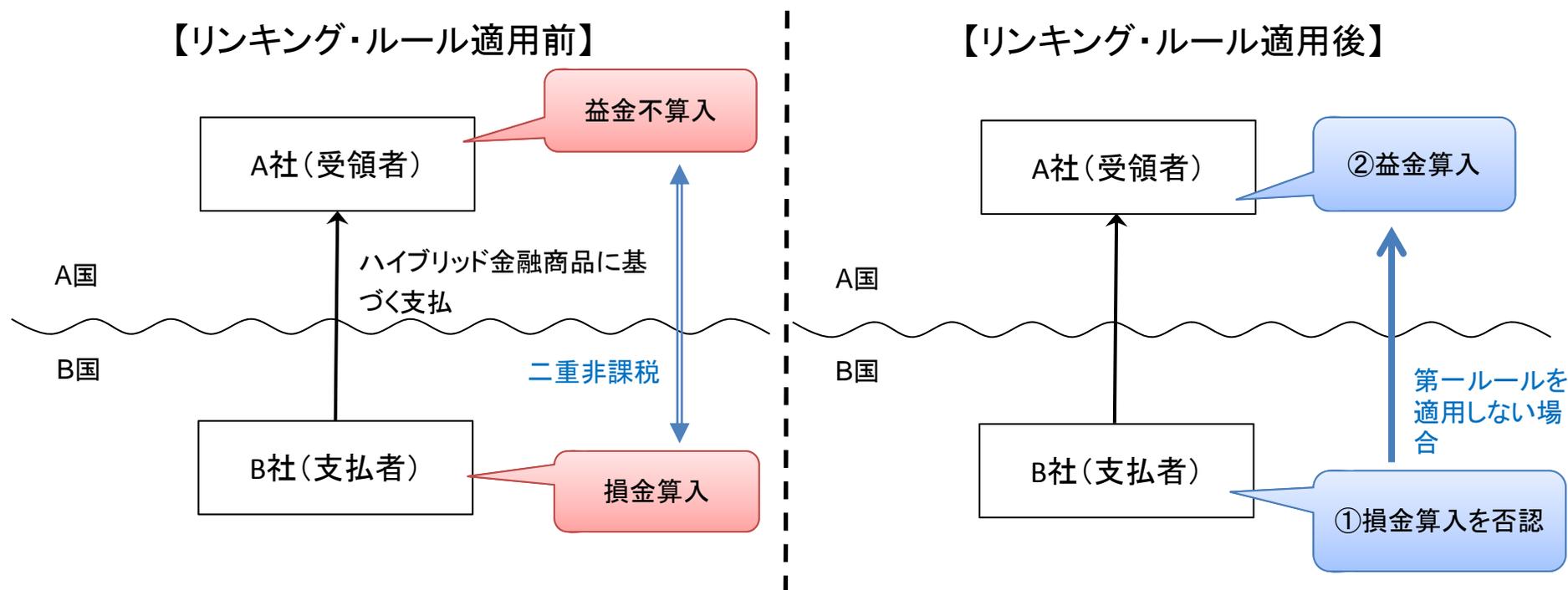
他国の租税の取扱いに自国の租税の取扱いをリンクさせる国内法(“リンキングルール”)と、二国以上の国が当該リンキングルールを適用する際の調整に関するガイダンスを提案。

○リンキングルールの調整のガイダンス:支払先での損金算入と受領先での益金不算入により二重非課税が生じている場合には、原則として支払先での損金算入を否認する。

※ なお、ハイブリッド・ミスマッチが生じないように、配当免税制度を採用している国は、支払者において損金算入となっている配当については、免税を与えないようにしなければならない。

①ハイブリッド金融商品（支払者側で損金算入、受領者側で益金不算入のケース）

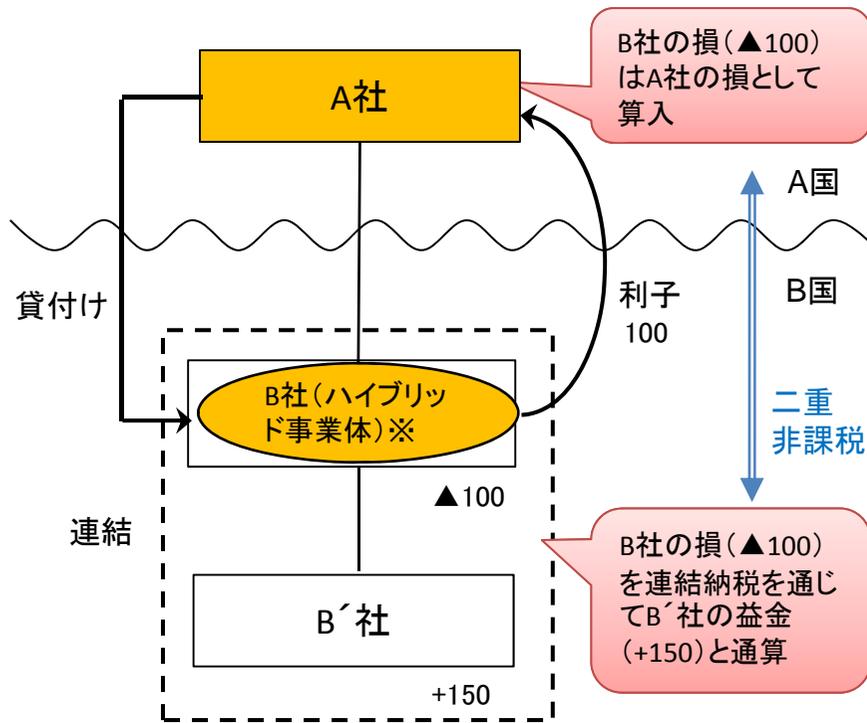
- 第一ルール
受領者において益金算入されていない場合には、支払者側（B国）において損金算入を否認。
- 第二ルール
支払者側（B国）において第一ルールを適用しない場合、受領者側（A国）において、益金算入。



②ハイブリッド事業体(損の二重計上のケース)

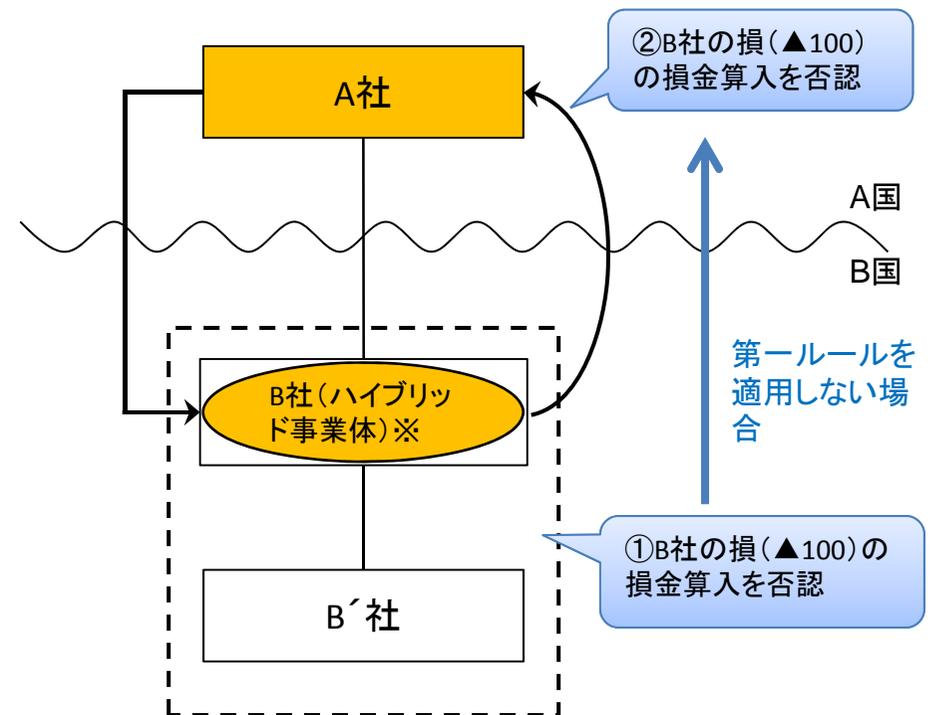
- 第一ルール
ハイブリッド事業体の損が、A国とB国で二重に計上される場合、支払者側（B国）において、損金算入を否認。
- 第二ルール
支払者側（B国）において第一ルールを適用しない場合、防御ルールとして、受領者側（A国）において、損金算入を否認。

【リンクング・ルール適用前】



※B社は、A国では透明体、B国では不透明体

【リンクング・ルール適用後】



行動6 租税条約の濫用防止

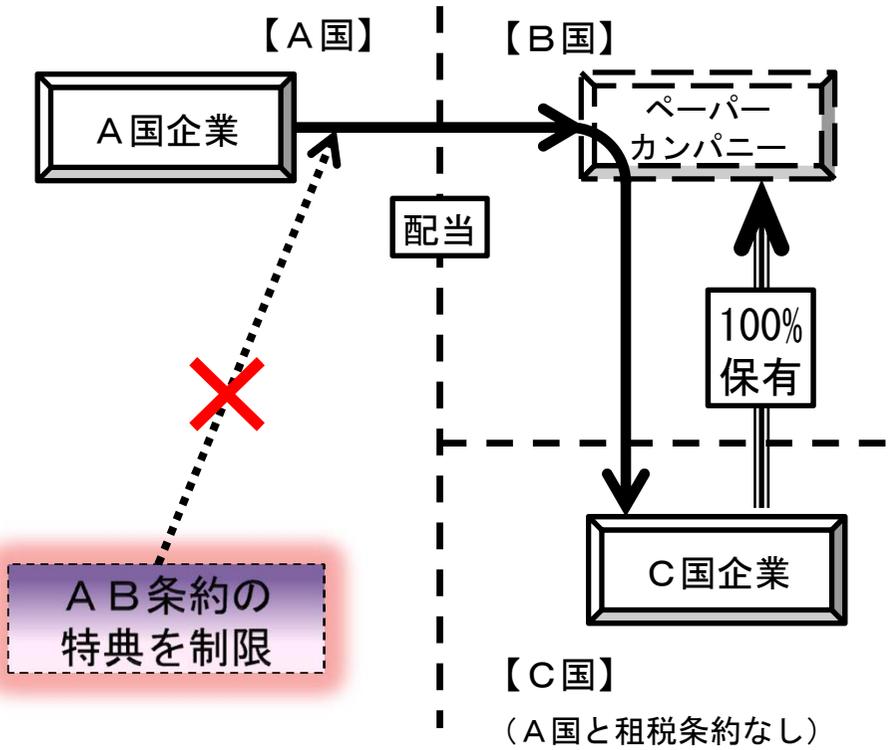
行動6：租税条約の特典が、不適切な場合に付与されることを防止

- ◆ トリリーティー・ショッピング（条約漁り：第三国居住者による不適切な条約特典の利用）への対応
 - 「特典資格条項」を租税条約に導入。
 - 「特典資格条項」は、租税条約の特典を享受する者の属性に着目した客観的要件による「特典制限規定」と、個別の取引の目的に着目する「主要目的テスト規定」の組み合わせ。

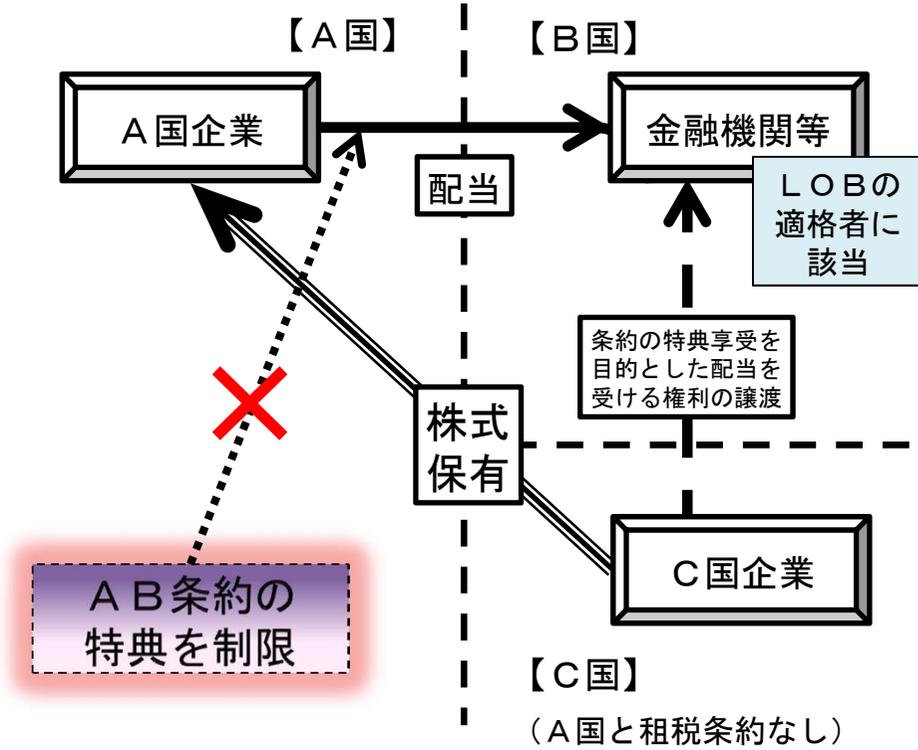
- ◆ 国内法の租税回避防止措置が、租税条約により妨げられないことの明確化
 - 租税条約が自国の居住者に対する課税を制限しないことを明確化する規定（セービング・クローズ）を、租税条約に導入。

「特典資格条項」の構成

特典制限規定 (Limitation on Benefit: LOB)



主要目的テスト規定 (Main Purpose Test: MPT)



<特典制限規定>

- 租税条約の特典付与を「適格者」に限定する。
- 「適格者」とは、第三国居住者に支配されていないと考えられる者（例えば上場企業、年金基金等）を類型化し、客観的要件によって定義したもの。
- 「適格者」に該当しない者については、個別に租税条約の特典付与が妥当かどうか当局が認定。

<目的テスト規定>

- 「適格者」による取引であっても、租税条約の特典を享受することを取引の主たる目的の一つとする場合には、特典を与えない。

行動13 移転価格文書化の再検討

【税務当局に提供すべき情報】

① マスターファイル

- ・ 多国籍企業グループ全体に共通する基本情報(グループの組織の構造、事業内容、無形資産の開発・所有・活用に関する戦略、グループ内の金融活動、財務状態等)を記載

(論点) マスターファイルの記載は事業分野ごととすべきか、グループ全体ベースとすべきか。
マスターファイルの記載事項は適切か。

② ローカルファイル

- ・ 各国の関連会社(子会社、支店等)の取引情報(関連者間の商品購入や役務提供等の取引情報やその背景等)を記載

③ 国別報告書

- ・ 国別に、関連会社の資本金・利益剰余金や従業員数、給与総額のほか、法人税額、グループ内のロイヤリティ、利子、役務提供の対価への支払等を記載

(論点) 国別報告書はマスターファイルの一部とすべきか、あるいは別の文書とすべきか。
ローカル企業の財務報告を集計する「ボトムアップ」により作成すべきか、あるいはグループ全体の連結損益を国別に配分する「トップダウン」により作成すべきか。
国別報告書の記載事項はどこまで必要か(源泉徴収額やグループ内のロイヤリティ等も記載必要か)。

【執行・守秘】

税務当局間の情報共有の方法

(論点) 税務当局がマスターファイルと国別報告書を共有する方法をどうするか。

- (a) 各国の税務当局が自国に所在するグループ企業(親会社・子会社・支店等)から直接入手する方法(企業グループ内でマスターファイル／国別報告書を共有することが前提)
⇒ 情報を共有する国の範囲は、多国籍企業のグループ企業が所在する国となり、守秘は各国の国内法により担保される。
- (b) 親会社が自国の税務当局へ提出し、税務当局間で租税条約等に基づく情報交換により共有する方法

⇒ 情報を共有する国の範囲は、親会社の所在する国と子会社・支店等の所在する国で租税条約や税務執行共助条約を締結する国に限定され、守秘は各国の国内法及び条約上の守秘義務により担保される。
- (c) 上記以外の方法

OECD租税委員会 BEPS行動計画(概要) ①

行 動	概 要	期 限
1	電子商取引課税 電子商取引により、他国から遠隔で販売、サービス提供等の経済活動ができることに鑑みて、電子商取引に対する直接税・間接税のあり方を検討する報告書を作成。	2014年9月
2	ハイブリッド・ミスマッチ取決めの効果否認 ハイブリッド・ミスマッチ取引とは、二国間での取扱い(例えば法人か組合か)が異なることを利用して、両国の課税を免れる取引。ハイブリッド・ミスマッチ取引の効果を否認するモデル租税条約及び国内法の規定を策定する。	2014年9月
3	外国子会社合算税制の強化 外国子会社合算税制(一定以下の課税しか受けていない外国子会社への利益移転を防ぐため、外国子会社の利益を親会社の利益に合算)に関して、各国が最低限導入すべき国内法の基準について勧告を策定する。	2015年9月
4	利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限 支払利子等の損金算入を制限する措置の設計に関して、各国が最低限導入すべき国内法の基準について勧告を策定する。 また、親子会社間等の金融取引に関する移転価格ガイドラインを策定する。	2015年9月 2015年12月
5	有害税制への対抗 OECDの定義する「有害税制」について ① 現在の枠組み(透明性や実質的活動等に焦点)に基づき、加盟国の優遇税制を審査する。 ② 現在の枠組み(透明性や実質的活動等に焦点)に基づき、OECD非加盟国を関与させる。 ③ 現在の枠組みの改定・追加を検討。	2014年9月 2015年9月 2015年12月

OECD租税委員会 BEPS行動計画(概要) ②

行 動	概 要	期 限
6	<p>租税条約濫用の防止</p> <p>条約締約国でない第三国の個人・法人等が不当に租税条約の特典を享受する濫用を防止するためのモデル条約規定及び国内法に関する勧告を策定する。</p>	2014年9月
7	<p>恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止</p> <p>人為的に恒久的施設の認定を免れることを防止するために、租税条約の恒久的施設(PE: Permanent Establishment)の定義を変更する。</p>	2015年9月
8	<p>移転価格税制(①無形資産)</p> <p>親子会社間等で、特許等の無形資産を移転することで生じるBEPSを防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する。</p> <p>また、価格付けが困難な無形資産の移転に関する特別ルールを策定する。</p>	2014年9月 2015年9月
9	<p>移転価格税制(②リスクと資本)</p> <p>親子会社間等のリスクの移転又は資本の過剰な配分によるBEPSを防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する。</p>	2015年9月
10	<p>移転価格税制(③他の租税回避の可能性が高い取引)</p> <p>非関連者との間では非常に稀にしか発生しない取引や管理報酬の支払いを関与させることで生じるBEPSを防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する。</p>	2015年9月

OECD租税委員会 BEPS行動計画(概要) ③

行 動	概 要	期 限
11	BEPSの規模や経済的効果の指標を政府からOECDに集約し、分析する方法を策定する	2015年9月
12	<p>タックス・プランニングの報告義務</p> <p>タックス・プランニングを政府に報告する国内法上の義務規定に関する勧告を策定する。</p>	2015年9月
13	<p>移転価格関連の文書化の再検討</p> <p>移転価格税制の文書化に関する規定を策定する。多国籍企業に対し、国毎の所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を、共通様式に従って各国政府に報告させる。</p>	2014年9月
14	<p>相互協議の効果的实施</p> <p>国際税務の紛争を国家間の相互協議や仲裁により効果的に解決する方法を策定する。</p>	2015年9月
15	<p>多国間協定の開発</p> <p>BEPS対策措置を効率的に実現させるための多国間協定の開発に関する国際法の課題を分析する。</p> <p>その後、多国間協定案を開発する。</p>	2014年9月 2015年12月