

平	26	.	9	.	29
総	11	—			2

参 考 資 料

〔BEPS プロジェクトの進捗状況〕

平成 26 年 9 月 29 日 (月)

OECD 租税委員会議長

浅川 雅嗣

一 目 次

○ 行動 1	電子経済の課税上の課題への対処	1
○ 行動 2	ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化	2
○ 行動 5	有害税制への対抗	3
○ 行動 6	租税条約の濫用防止	5
○ 行動 8	無形資産に係る移転価格ルール策定の策定	7
○ 行動13	移転価格関連の文書化の再検討	8
○ 行動15	多国間協定の開発	9
○ 「法人税の改革について」(政府税制調査会(平成26年6月))		11

行動 1 電子経済の課税上の課題への対応

背景及び行動計画の概要

- 電子商取引等の新たなビジネスモデル(電子経済)に対し、現行の国際課税ルールでは直接税・間接税の課税が十分に行えていないおそれがあるため、対応策を検討。

報告書の概要

【電子経済もたらす課税上の課題】

- ① 電子商取引のように国内に物理的拠点がなくてもサービス提供等を行う場合について、恒久的施設(PE)に着目して事業所得に課税する現行ルールをどのように考えるか
- ② 企業が顧客・利用者等のデータの大量の収集(ビッグデータ等)から経済的利益を得ている場合について、当該顧客・利用者等の所在地国による課税をどのように考えるか
- ③ クラウド・サービスの対価等の所得について、事業所得や使用料等の所得分類ごとに課税関係を規定する租税条約等の適用上、どのように分類するか
- ④ 間接税の課題として、電子商取引において海外から消費者に直接電子配信によってサービス提供が行われる場合(B2C)について、消費課税をどのように確保するか

【対応策のオプション】

- A) 電子商取引等におけるPEの考え方の見直し
- B) 企業が収集したデータの価値に着目した課税
- C) 電子商取引の決済を行う金融機関等への源泉徴収
- D) 海外事業者のB2C取引に対する消費課税

今後の対応

- OECD: 上記オプションを、中立性、効率性等の観点から評価。また他の行動計画の検討も踏まえ各オプションの技術的詳細や影響につき検討。
- 日本: 本年6月に政府税調が電子商取引への消費課税に関する制度案を示したところ。今後、平成27年度税制改正プロセスにおいて、制度の詳細について検討。

行動 2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化

背景及び行動計画の概要

- ハイブリッド・ミスマッチとは、金融商品や事業体に対する複数国間における税務上の取扱いの差異であり、これを利用した税負担の軽減が問題視されている。
- ハイブリッド・ミスマッチの効果(単一の支出に対する二重損金算入、受領者国での益金算入を伴わない支払者国での損金算入、単一の外国税額に対する二重外国税額控除)を無効化するための国内法上の措置を勧告するとともに、モデル租税条約の規定を策定する。

報告書の概要

- 報告書第一部(国内法関係)では、ハイブリッド・ミスマッチを類型化した上で、その効果を無効化するための国内法上の措置を勧告。(勧告の実施に関する指針は、2015年9月までに公表予定。)
- 特に、国際的二重課税の排除のために措置されている外国子会社からの配当にかかる益金不算入制度については、子会社において損金算入される(=課税されない)配当については益金不算入制度の適用外とすべき、と勧告。
- 報告書第二部(租税条約関係)では、双方居住者及び課税上透明体に関する措置を提示するとともに、第一部の国内法上の措置と租税条約の関係につき分析。

今後の対応

- 日本: 報告書における勧告を踏まえ、外国子会社配当益金不算入制度について、配当支払者において損金算入される配当は適用除外とすることを検討。

行動5 有害税制への対抗

背景及び行動計画の概要

- OECDは、1998年の「有害な税の競争報告書」の公表以降、国外から足の速い所得を狙い撃ちして誘致する各国の税制を有害なものとして改廃を慫慂してきた。
(注) 足の速い所得（金融・サービス業等の経済活動から生じる所得）に対して無税又は低税率を適用し、かつ外国企業のみを対象にする優遇税制等を有害と認定。
- 金融所得・無形資産関連所得等に対する優遇税制であっても、その適用が内外無差別な場合、従来の審査基準では有害性の判定が困難であるところ、制度の透明性及び経済活動の実体性の観点から審査基準を強化・拡張すべく、検討。

報告書の概要

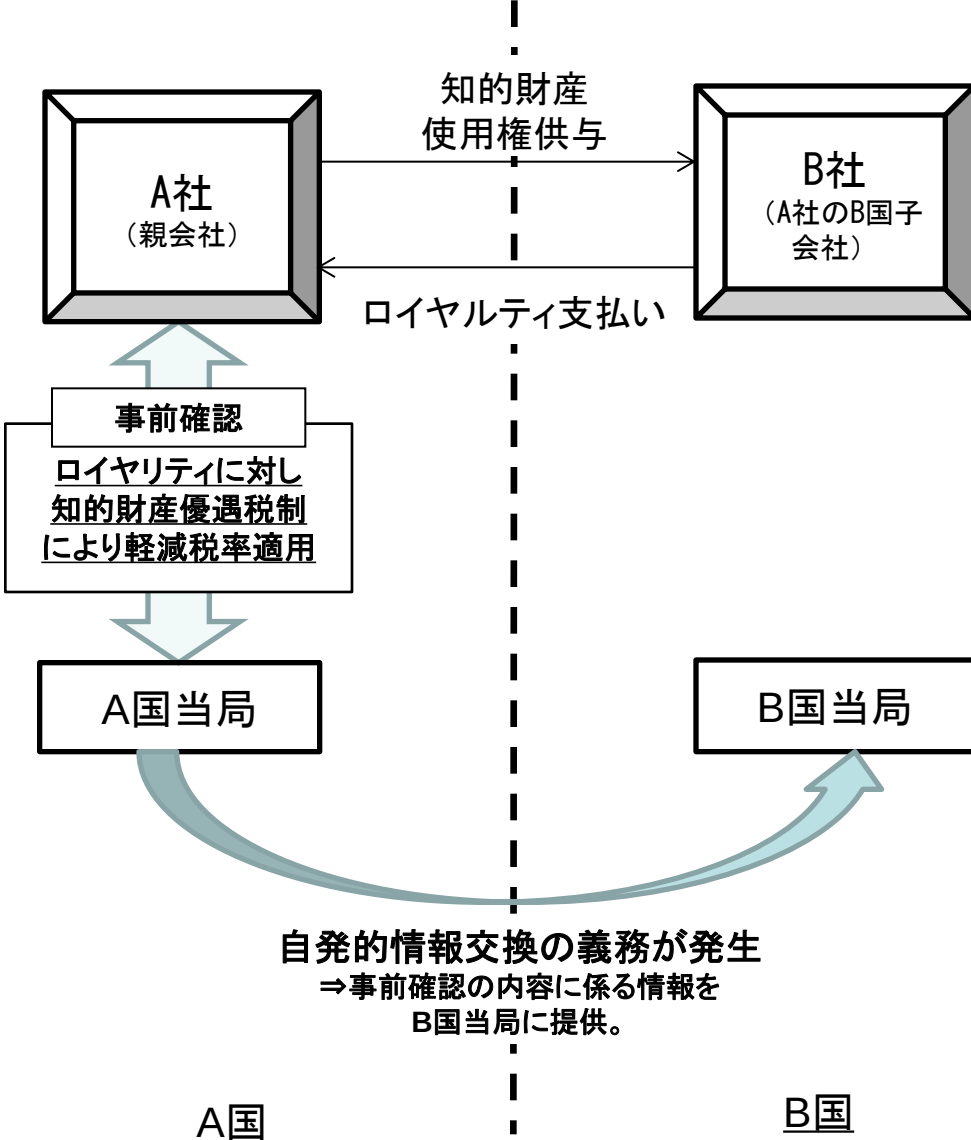
- 制度の透明性の観点からは、個別の納税者との間で優遇税制適用状況に関する事前確認を行っている税務当局に対して、関連する他国の当局に当該事前確認の内容に関する情報の自発的交換を義務付けるフレームワークを策定。
- 経済活動の実体性の観点からは、知的財産優遇税制に関し、知的財産の開発の実体に関する新たな審査基準を提示。
- OECD非加盟国の税制を含め、30の税制の有害性審査状況を公表。

今後の対応

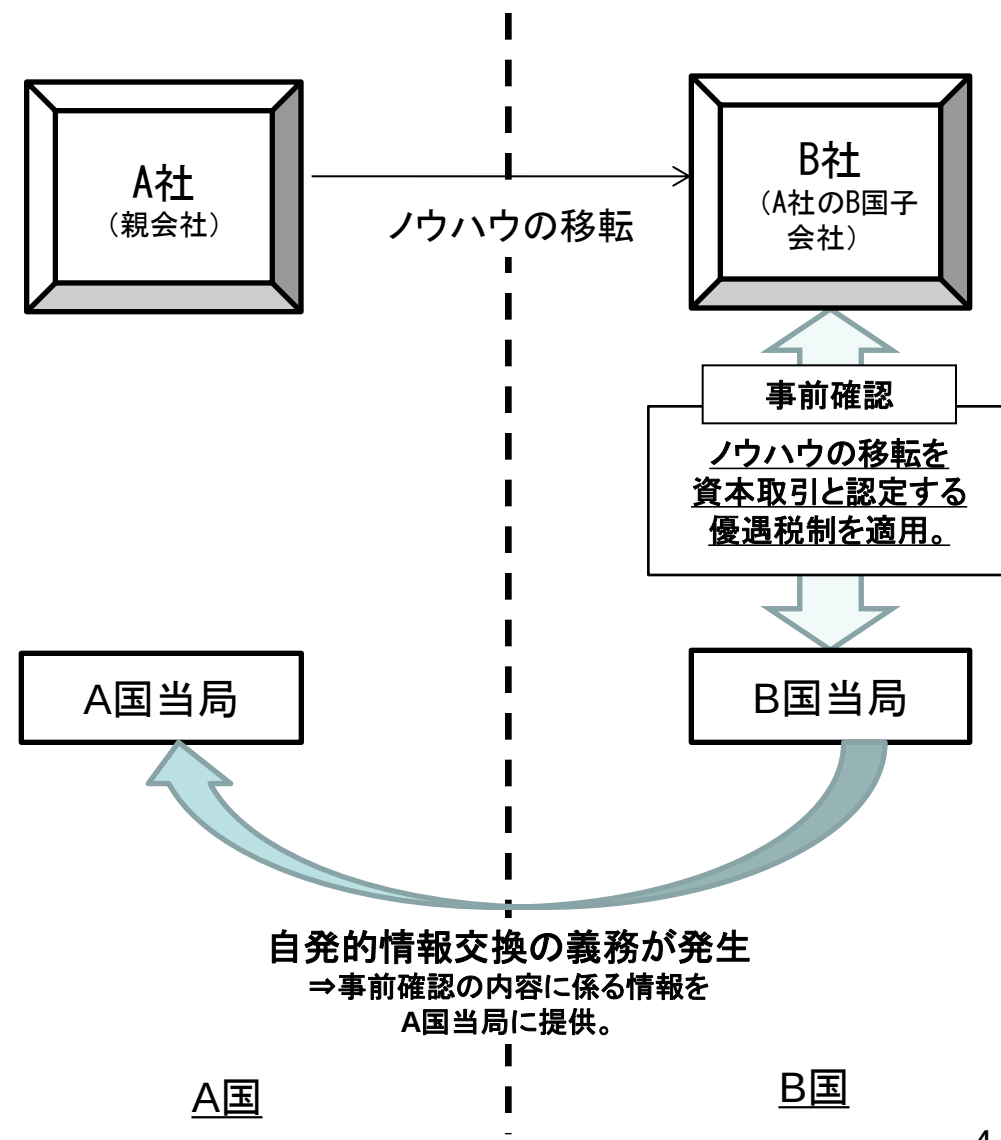
- OECD: 知的財産優遇税制以外の税制に関する実体性基準を含む審査基準の追加・改定を検討。(2015年12月に成果を報告)
- OECD: 制度の透明性の観点に係る自発的情報交換義務付けのフレームワークの詳細を検討するとともに2014年秋以降、適用開始。(2015年進捗報告書にて実施状況を報告)
- OECD: 非加盟国の税制への審査対象を拡大。(2015年9月に成果を報告)

事前確認の内容に係る情報の自発的交換義務付けのフレームワーク (イメージ)

< 知的財産優遇税制の場合 >



< 対内投資に係る優遇税制の場合 >



行動6 租税条約の濫用防止

背景及び行動計画の概要

- 条約漁り(第三国の居住者が不当に条約の特典を得ようとする行為)をはじめとした租税条約の濫用は、BEPSの最も重要な原因の一つとの認識の下、これを防止するための「OECDモデル条約」の改定及び国内法の設計について勧告。

報告書の概要

- 租税条約の濫用防止のために最低限必要な措置(最低基準)として、以下の1.及び2.の措置を採用することを勧告。
 - 租税条約の前文に、租税条約は条約漁りを通じたものを含め、二重非課税の創出や租税回避・脱税による税負担軽減を目的とするものでないことを明記。
 - 租税条約に次のいずれかを規定。
 - 特典制限規定(Limitation on Benefit: LOB)と主要目的テスト(Principal Purpose Test: PPT)の両方
 - PPTのみ
 - LOB及び租税条約上又は国内法上の導管取引防止規定(限定的PPT)
- 併せて、租税回避防止のための国内法(外国子会社合算税制、過小資本税制、譲渡所得課税の出国時の特例等)が条約との関係で確実に適用できるよう、適切な措置を講じることを勧告。
 - ※ 出国時における未実現のキャピタルゲインに対する譲渡所得課税の特例を租税回避防止措置として位置付け。

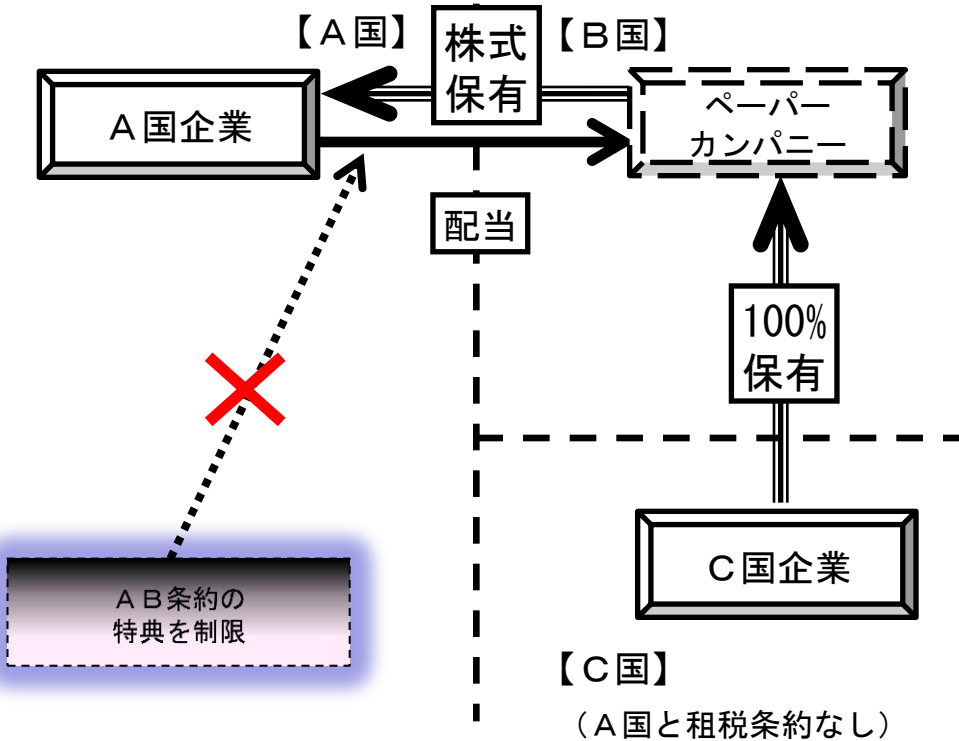
今後の対応

- OECD: 他の行動における成果や投資ビークルへの租税条約適用の適格性に関する政策的考慮等を踏まえ、勧告の詳細に係る検討を継続。
- 日本: 条約濫用防止規定を含む租税条約の拡充、国内法の整備。

行動6 租税条約の濫用防止

特典制限規定 (Limitation on Benefit: LOB)

※所得の受領者の属性に着目

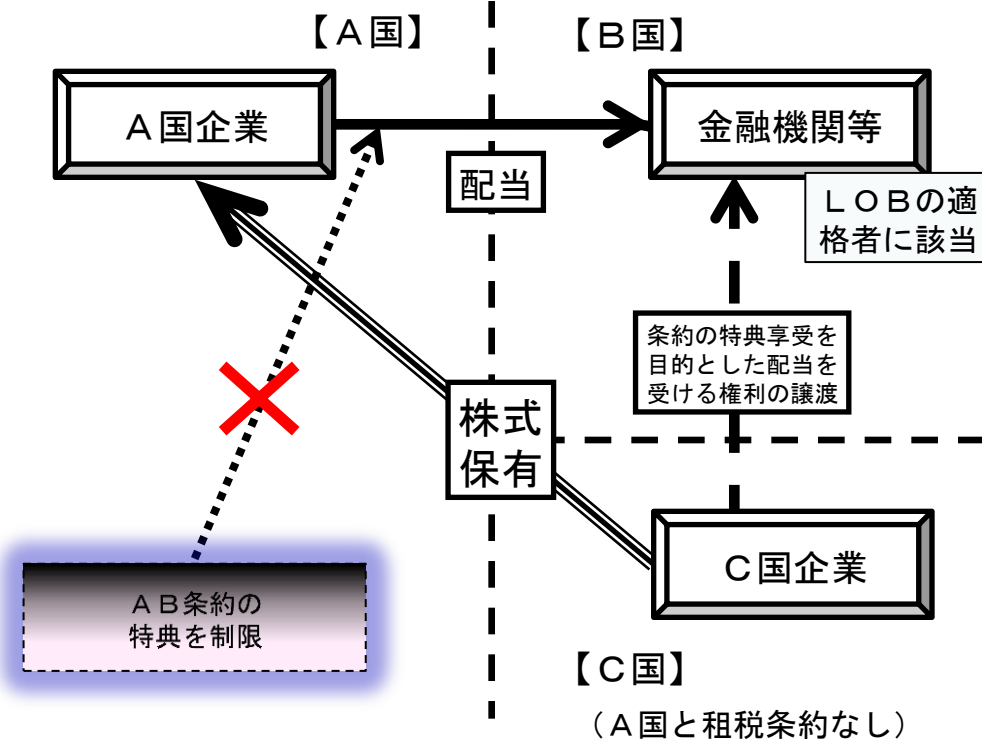


<特典制限規定>

- 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。

主要目的テスト規定 (Principal Purpose Test: PPT)

※取引の目的に着目



<主要目的テスト規定>

- 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 8 無形資産に係る移転価格ルールの方定

背景及び行動計画の概要

- ・ 無形資産を軽課税国・地域の子会社等に移転することで、ロイヤルティに対する課税を回避している多国籍企業があることから、これを防止するルールの方定が求められている。
- ・ 具体的には、①無形資産の定義、②無形資産形成等への貢献と対価の関係、③独立企業間価格の算出法、④費用分担契約に関し、「移転価格ガイドライン」の規定の明確化を検討。

報告書の概要

- ・ 無形資産を、「有形資産・金融資産でなく、所有・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、その使用又は移転により報酬が生ずる資産」と定義。
- ・ 無形資産の価格算定で信頼し得る比較対象取引が存在しない場合の評価手法として、DCF (Discount Cash Flow) 法(将来の予想収益を現在価値に割り引いて価格を算定)を導入。
- ・ 価格付けが困難な無形資産の評価額算出方法等の残りの論点については継続して議論。

今後の対応

- ・ OECD: 2015年9月を期限とするその他の移転価格関連の行動(行動9・10)における検討結果も踏まえ、今後、「移転価格ガイドライン」の改訂を実施。
- ・ 日本: OECDの議論を踏まえ、国内法及び通達上の手当てにつき検討。

行動13 移転価格関連の文書化の再検討

背景及び行動計画の概要

- 多国籍企業グループに対する適正な移転価格課税の実現のためには、グループ内取引の全体像に関する情報が有用である一方、グループ共通の情報について各国税務当局がそれぞれ異なる形式・内容の報告を大量に求めると、企業側に過度な事務負担が生じるおそれもある。
- このような問題意識のもと、多国籍企業グループの取引の全体像に関する情報(各国における利益、納税額、経済活動の概要等)に関する報告義務の国際的基準を策定。

報告書の概要

- 多国籍企業に、以下の共通様式に従って、移転価格リスク評価のための情報(直接移転価格課税を可能とするものではない)の税務当局への提供を義務付けることを勧告。
 - ① マスターファイル 【親会社が作成】
多国籍企業グループ全体に共通する基本情報(グループの組織構造、事業内容等)
 - ② ローカルファイル 【親・子会社が各々作成】
各国に所在する親会社・子会社が行うグループ内取引の情報(取引価格の算定方法等)
 - ③ 国別報告書(カンントリー・バイ・カンントリーレポート)【親会社が作成】
親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの収入・利益・税額等の財務情報等
- 税務当局は営業上の秘密、技術上の秘密及び移転価格文書に含まれるその他の商業上のセンシティブな秘密情報の不開示を保証しなければならない。

今後の対応

- OECD: 上記文書の内、親会社が作成する①マスターファイル・③国別報告書の提供方法について、引き続き議論。

行動15 多国間協定の開発

背景及び行動計画の概要

- BEPS行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国による二国間条約改正が必要なものがあるが、世界でおよそ3,000本ある二国間条約の改定には膨大な時間を要する。
- そこで、二国間の租税条約を多国間の枠組みで一挙に改正することで、BEPS対策の迅速な実施を可能とするべき。

報告書の概要

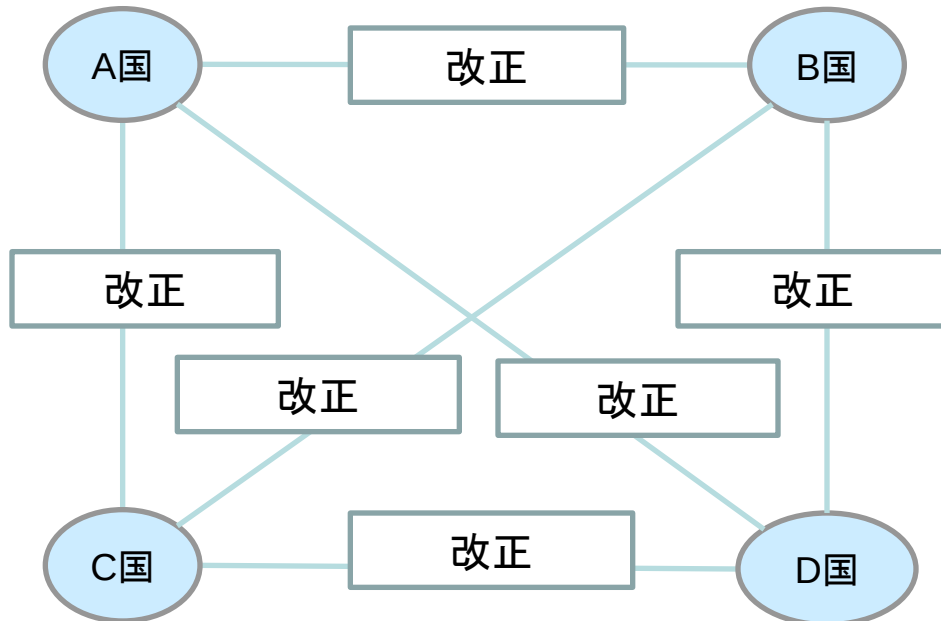
- 専門家グループによる議論の結果、多国間協定は望ましい上、実現可能との結論。
- 今後策定予定の各行動の成果物を踏まえ、多国間協定のスコープを決定。
- 多国間協定交渉のための国際会議の招集に向け、早期にマンデートを付与することを勧告

今後の対応

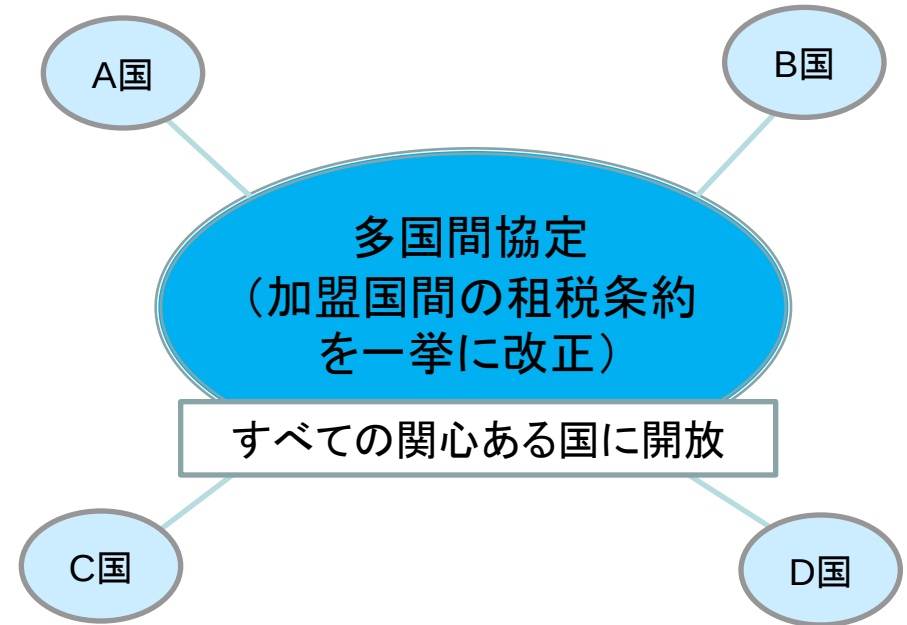
- OECD: 2015年初頭に、多国間協定の正式交渉のための国際会議を招集。

行動15 多国間協定の開発

BEPS対策措置を実施するために租税条約を個々に改正すれば、膨大な時間とリソースが必要。



多国間協定により多数の租税条約を一挙に改正し、BEPS対策措置を効率的に実施。



「法人税の改革について」(政府税制調査会(平成26年6月))
抜粋(国際課税部分)

3. 法人税の改革と併せて検討すべき事項

今般の法人税の改革においては、法人税の枠内にとどまらず、他の税目についても見直しを行うべきとの意見が多く出された。諸外国の法人税改革でも、単に法人税の改革を行うのではなく、所得税、消費税、資産税などを含めた税制全体の改革を行っている。政府税制調査会において、引き続き広く見直しの検討を行っていくことが必要である。

法人税改革に関連するその他の対応としては次の事項が重要である。

(1) BEPSプロジェクトを踏まえた国際課税の見直し

① 現状

近年、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法人税等の負担軽減を図っていることにつき、国際的に批判が高まっている。こうした状況を是正し、実際に企業の経済活動が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2012年6月より「BEPS (Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食と利益移転) プロジェクト」を開始し、2013年7月に15項目からなる「BEPS行動計画」を公表した。現在、OECDはBEPS行動計画の各項目について検討を進めており、今後、新たに国際的な税制の調和を図る方策を順次勧告することとしている。

② 改革の方向性

国際的な租税回避を防止し適正な課税を確保するため、わが国の国際課税制度についても、見直しを検討すべきである。外国子会社配当益金不算入制度は、外国子会社から受ける配当について、現地で損金算入される配当も制度の対象とされており、二重非課税の問題が生じている。BEPSプロジェクトにおいて、二重非課税が生じないように、配当益金不算入制度を採用している国は、損金算入配当を制度の対象外とするよう求められていることを踏まえ、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すべきである。

他にもBEPSプロジェクトでは、移転価格税制について、無形資産の移転等への課税のあり方や文書化の検討が進められている。また、外国子会社合算税制について、合算課税の対象となる資産性所得の範囲等について議論が行われている。こうした他の国際課税制度についても、BEPSプロジェクトの議論を踏まえつつ、幅広く見直しを進めていく必要がある。