

平 26.10.21  
礎 5 - 5

# 説明資料

〔 BEPS 行動計画に関連する検討課題  
(所得税関連) 〕

平成 26 年 10 月 21 日 (火)

財 務 省

# B E P S 行動計画第一弾報告書に関連する検討課題

## 行動1 電子経済の課税上の課題への対処

【課題】海外からの電子商取引(電子書籍・音楽の配信等の役務提供)は顧客の所在国に販売店等の物理的拠点を有さずに行えることから、法人税・消費税の課税が十分に行えない。

【対応】上記の課題に対していくつかのオプションが提示されており、消費税については、消費者向け取引(B2C)に関し、役務の提供を受ける者の所在地で課税し(仕向地主義)、国外事業者から消費税を徴収すること等が示されている。

⇒国境を越えた役務提供に対する消費税の仕向地主義への見直しについては、本年6月に総会に制度案を提示。今後、平成27年度税制改正プロセスにおいて、制度の詳細等について検討。

## 行動2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化

【課題】ハイブリッド金融商品(負債と資本の両方の性格を有する優先株式等)の配当に対する課税上の取扱いが国によって違うことを利用して、配当の支払国・受取国のいずれでも課税されない状態(二重非課税)が生じている。

【対応】配当について、外国子会社配当益金不算入制度(=受取配当の非課税)を導入している国は、配当支払地国側で損金算入(=非課税)されている場合には制度の対象外とすべき。

(注)上記以外に二重非課税が生じるケースについても、類型化した上で対応策を提示。

⇒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る方向で我が国における対応を検討。

## 行動6 租税条約の濫用防止

【課題】(1)条約漁り等の条約濫用や、(2)租税回避防止の国内法の適用を条約が阻害する可能性。

【対応】(1)濫用防止に最低限必要な措置として、条約に目的規定を追加すると共に、①特典制限規定(LOB)と主要目的テスト(PPT)、②PPTのみ、③LOB及び導管取引防止規定、のいずれかを規定。

(2)租税回避防止のための国内法が、条約との関係で確実に適用できるよう適切な措置を実施。

※ 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。⇒諸外国の例を参考に我が国における対応を検討。

## 出国時の譲渡所得課税の特例

- 租税条約上、株式等のキャピタルゲインについては株式等を売却した者が居住している国に課税権があるとされている。
- これを利用し、巨額の含み益を有する株式を保有したまま、キャピタルゲイン非課税国（例：シンガポール、香港）に出国し、その後に売却することにより、税負担を回避することが可能。
- こうした税負担の回避に対応するため、先進諸国においては、出国時に未実現のキャピタルゲイン(含み益)に対して特例的に課税する措置等を講じている。

(注) 出国に係る課税の特例を導入している国の例

オーストラリア、オーストリア、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、イタリア、ニュージーランド、ノルウェー、オランダ、スペイン、スウェーデン、英国、米国

- ・ 未実現のキャピタルゲインに課税する場合、納税資金が十分でない可能性があることに鑑み、延納制度や納税猶予制度が設けられている。
- ・ 一部の国においては、出国後一定期間内に株式等を売却せずに帰国した場合には、当該特例に係る課税を免除する例がある。

- 9月に公表されたBEPSプロジェクトの報告書においても、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(二重非課税の防止)として位置付け。

## 諸外国における出国に係る譲渡所得課税の特例の概要(未定稿)

	アメリカ	ドイツ	フランス	カナダ	イギリス <sup>(注3)</sup>
導入年度	2008年 <sup>(注1)</sup>	1972年	2011年 <sup>(注2)</sup>	1972年	1998年
対象者	国籍離脱者・永住権放棄者	国外に移住し非居住者となる者	国外に移住し非居住者となる者	国外に移住し非居住者となる者	一時的非居住者 〔 出国から5年以内に帰国した者 〕
課税時期	国籍離脱・永住権放棄時	出国時	出国時	出国時	帰国時
課税対象	国籍離脱・永住権放棄時に有する資産一般の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する株式の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する金融資産の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する資産一般の未実現のキャピタルゲイン	出国時に有する資産一般の、出国期間中に実現したキャピタルゲイン
資産要件	純資産200万ドル以上	1社について1%を超える株式	80万ユーロ超の金融資産又は1社について50%を超える株式	—	—

(注1) アメリカは、1967年より国籍離脱者・永住権放棄者に対して、国籍離脱・永住権放棄後10年間、米国源泉所得に対し、引き続き国籍・永住権を保持していた場合と同様の課税を行うという特例制度を有していたが、2008年より、資産一般を対象として、国籍離脱・永住権放棄の時点で、未実現のキャピタルゲインに対し譲渡所得課税を行うという現行制度に変更した。

(注2) フランスは、1999年にも同様の趣旨の制度を導入したが、EU域内の人の移動を制限する措置であるとの理由から、2004年に欧州司法裁判所の判決により一旦制度を廃止。その上で、含み益が実現するまで納税猶予を認めることとして、2011年より再導入した。

(注3) イギリスは、国外に移住し一時的に非居住者となった後、5年以内に再び帰国した者を対象に、出国中に生じたキャピタルゲインについて、帰国時に発生したものとみなして、帰国時に譲渡所得課税を行う。

## キャピタルゲイン非課税国への永住者数の推移

未定稿

国名	永住者数					
	【単位：人数】					
	平成8年	平成13年	平成18年	平成23年	平成24年	平成25年
シンガポール	813 [100]	961 [118]	1,302 [160]	1,578 [194]	1,692 [208]	1,852 [228]
香港	1,017 [100]	418 [41]	825 [81]	1,604 [158]	1,924 [189]	2,151 [212]
ニュージーランド	2,517 [100]	3,953 [157]	5,367 [213]	7,562 [300]	8,049 [320]	8,444 [335]
スイス	2,375 [100]	3,289 [138]	3,742 [158]	4,386 [185]	4,550 [192]	4,719 [199]

【注】「永住者数」には各年10月1日時点において永住権を認められている邦人等の数、[ ]内には平成8年の永住者数を基準(100)とした場合の各年の指数を記載(「海外在留邦人数調査統計」(外務省)の平成9、14、19、24、25、26年速報値等から作成。)