

国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し(課税方式)

○ サービス提供者が国外事業者である場合の課税方式について、

① 事業者向け取引⁽¹⁾については、「リバースチャージ方式」⁽²⁾を導入し、

② 消費者向け取引⁽¹⁾については、国外事業者が申告納税を行う方式とする。

(1)「事業者向け取引」はサービスの性質や取引条件等から、事業者向けであることが明らかな取引(広告配信等)。「消費者向け取引」は、それ以外の取引(電子書籍・音楽の配信等)。

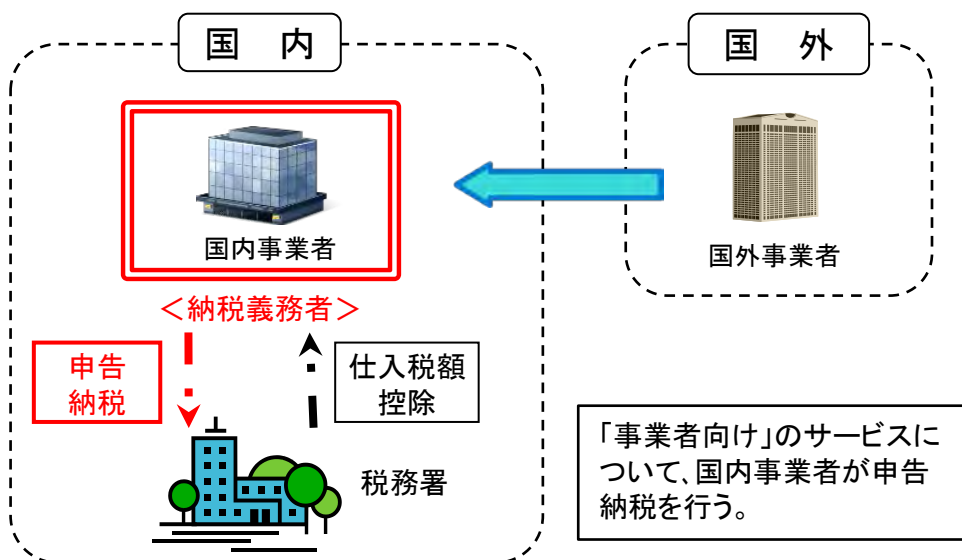
(2)通常であればサービスの提供者が納税義務者となるところ、サービスの受け手に納税義務を課す方式。

(3)課税売上割合が95%以上の事業者においては、事業者の事務負担に配慮する観点から、リバースチャージ対象取引を申告対象から除外する。

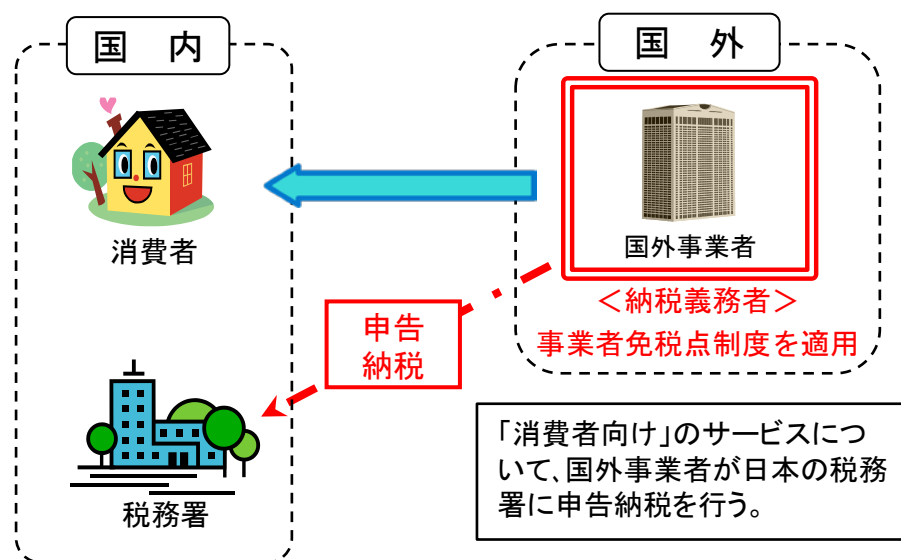
(4)日本に事務所等を有しない国外の納税義務者は、国内に書類送達等の宛先となる居住者(納税管理人)を置くこととなる。

○ 「納税なき仕入税額控除」を防止する観点から、国外事業者の登録制度(国内に税務代理人を置くこと等が条件)を設け、国外事業者から提供を受けた消費者向けサービスについては、当該国外事業者が登録を行っている場合のみ、仕入税額控除を認める。

事業者向け取引に係る課税方式(リバースチャージ方式)



消費者向け取引に係る課税方式(国外事業者申告納税方式)



行動2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化(国内法関係)

背景及び行動計画の概要

- 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(ハイブリッド・ミスマッチ)を放置しておくと、BEPSに悪用されるおそれがある。
- ハイブリッド・ミスマッチの効果が無効化するための国内法上・租税条約上の措置を検討。

報告書第1部(国内法関係)の概要

- ハイブリッド・ミスマッチを類型化(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等)した上で、その効果が無効化するための国内法上の措置を勧告。
- その中の一つとして、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、子会社において損金算入される(=課税されない)配当については不算入制度の適用外とすべき、と勧告。
- また、実施ガイダンスとしてのコメントリーを作成し、公表。

日本の対応

- 日本においては、報告書における勧告を踏まえ、平成27年度税制改正において、子会社の所在地国で損金算入が認められる配当については、配当を受け取った日本の親会社において外国子会社配当益金不算入制度を適用しないこととした。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化（総括表）

行動2に関する報告書の概要

ミスマッチ	取決め	勧告されたハイブリッド・ミスマッチ・ルール		
		一次対応	防御ルール	スコープ
支払国において 損金控除/ 受領国において 益金不算入 [Deduction/ No inclusion (D/NI)]	主にハイブリッド金融商品	控除可能な支払に対する配当免税の否認		
		支払者における控除否認 ※REIT等については一次 対応の適用なし	通常の所得として算入	「関連者(資本関係25% 以上等)」等に限定
二重損金算入 [Double deduction (DD)]	主にハイブリッド事業体	親会社における控除否認	支払者における控除否認	○ 一次対応は制限なし ○ 防御ルールは「支配 グループ(資本関係 50%以上等)」等に 限定
		※二重算入所得(ハイブリッド事業体の所得)を 超えた額(超過控除)に適用 ※超過控除は繰越可(超過控除が相手国におい て二重算入所得以外の所得と相殺されないこと を証明した場合には、控除可)		

外国子会社配当益金不算入制度の見直し(平成27年度改正)

【 概要 】

BEPS(※)プロジェクトの勧告を踏まえ、子会社の所在地国で損金算入が認められる配当(例:オーストラリアの優先株式等)については、支払いを受けた日本の親会社の益金に算入して課税する(二重非課税を防止)。

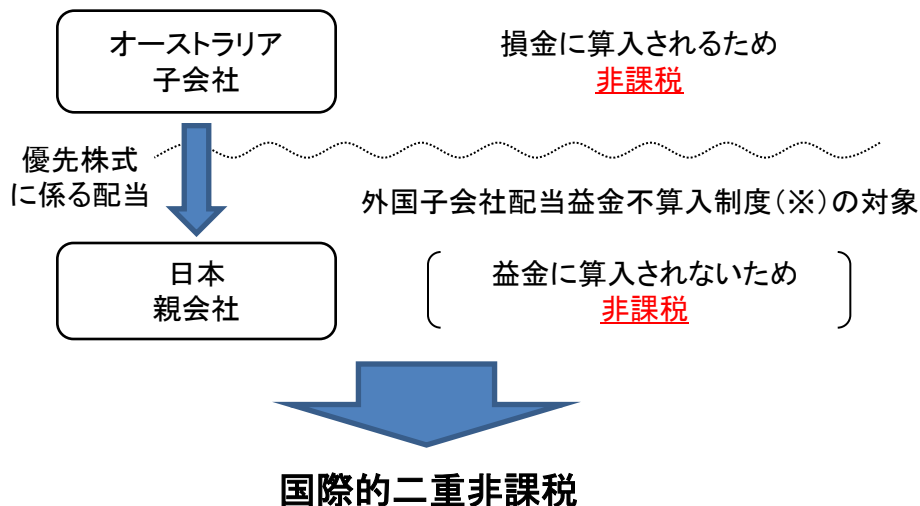
(※)Base Erosion and Profit Shifting:税源浸食と利益移転

【 適用関係 】

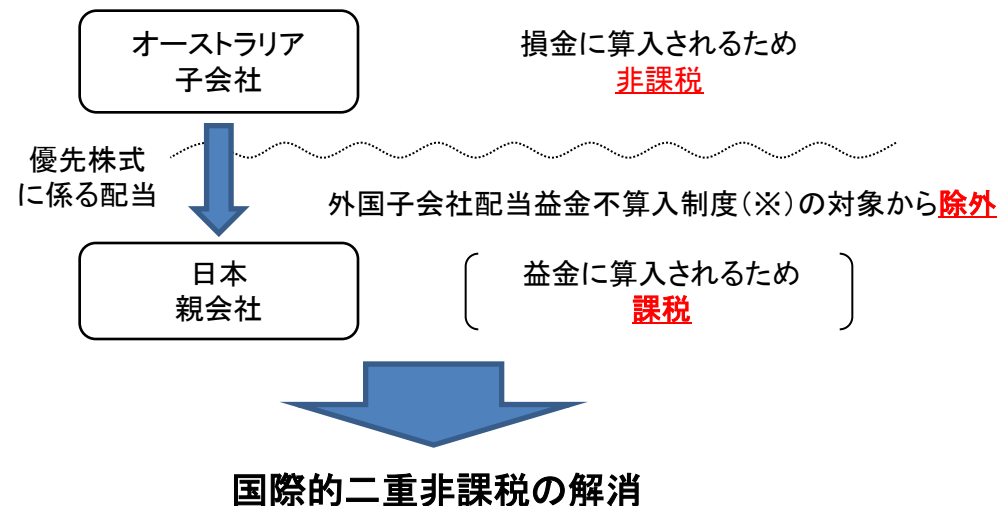
- 平成28年4月1日以後開始事業年度から適用。
- なお、平成28年4月1日から平成30年3月31日までに開始する事業年度に受ける配当(平成28年4月1日において保有する外国子会社に該当する外国法人の株式等に係るものに限る。)については、従前どおり。

【オーストラリアの優先株式のケース】

改 正 前



改 正 後



(※) 国際的な二重課税を排除するため、外国子会社から日本の親会社に支払われる配当(外国において法人税が課された後の利益から支払われる)については、親会社の益金に算入せず、課税しない制度

(注: 配当を得るために要した費用を考慮し、配当額の95%を益金不算入とする)

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化（租税条約関係）

報告書第2部（租税条約関係）の概要

① 両国で居住者とされる者（双方居住者）の取扱い

双方居住者が、租税条約の振分けルールにより、租税条約の適用上相手国の居住者として取り扱われる場合に、国内法の適用上は依然として居住者として取り扱われると、国内法上の居住者としての有利な取扱いと租税条約の非居住者としての特典のいずれも享受しうることとなる。

このような不当な特典の享受については、国内法に「租税条約の適用上相手国の居住者とされる者は、国内法の適用上非居住者とみなす」という規定を置くことで対応できる。

② 両国で課税上の取扱いが異なる団体（課税上透明体）の取扱い

課税上透明体を通じて取得される所得について生ずる二重課税及び不当な特典の享受を防止するため、源泉地国側が相手国での取扱いに合わせて、相手国で居住者とされる者の所得として取り扱われる部分に対して租税条約の特典を与えることとする規定を、モデル条約に追加する。

③ 報告書第1部が勧告する国内法上のハイブリッドミスマッチ・ルールと租税条約との関係

- ・ 損金算入否認ルールは、(1)モデル条約第7条（事業利得）の下では、PE帰属利得に対する具体的な課税方法（損金算入の範囲等）は各国の国内法に委ねられているため、同条に反しない、(2)所得の取扱いの差異に基づくルールであるから、居住者・非居住者の区分等に基づく差別的取扱いを禁止するモデル条約第24条（無差別待遇）に反しない。
- ・ 国内法上の受取配当益金不算入制度の適用停止措置は、租税条約で国外所得免除方式が採用されている場合には、国内法に対する租税条約優先により無効化されるため、租税条約では外国税額控除方式を採用すべき。

今後の対応等

OECD： 租税条約に関連するBEPS対抗措置を二国間租税条約に取り込むための多数国間協定の締結（行動15）。

日 本： いずれの措置も国内法又は租税条約において対応済み。

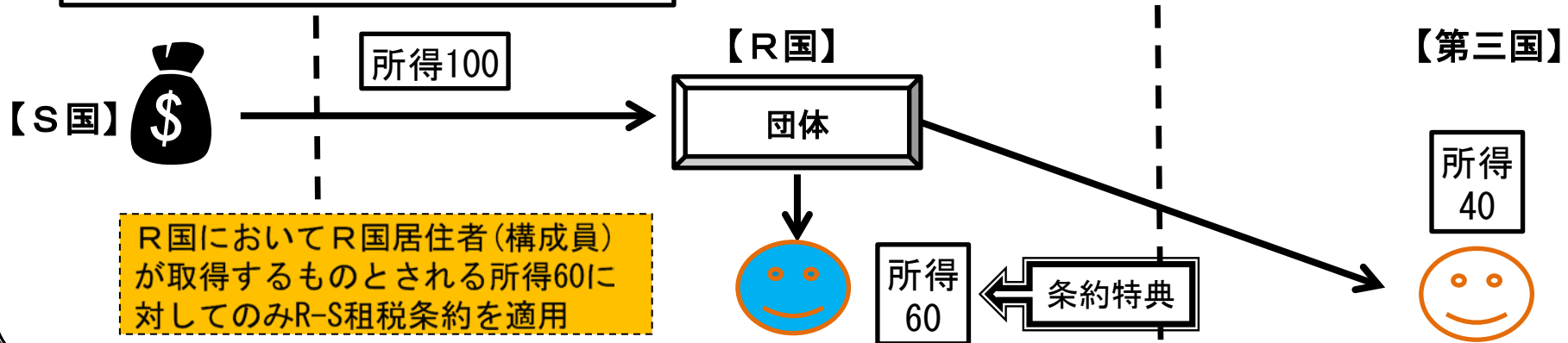
多数国間協定交渉への参加を含め、BEPS対抗措置を含む租税条約を拡充。

(参考) 行動2 ハイブリッドミスマッチ(租税条約関係)

課税上透明体に関する規定

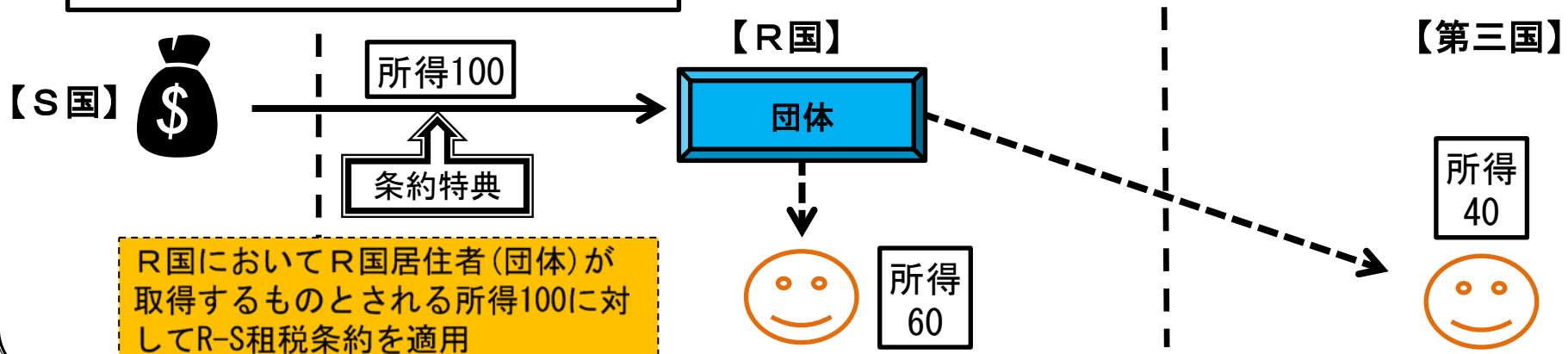
事例①

S国…課税上不透明(団体に対して課税)
R国…課税上透明(構成員に対して課税)



事例②

S国…課税上透明(構成員に対して課税)
R国…課税上不透明(団体に対して課税)



行動3 外国子会社合算税制の強化

背景と行動計画

軽課税国等に設立された相対的に税負担の軽い外国子会社を使ったBEPSを有効に防止するため、適切な外国子会社合算税制の設計について検討。

報告書の概要

- 外国子会社合算税制を、6つの構成要素(①対象外国子会社、②適用除外、③対象所得の定義、④所得計算ルール、⑤親会社所得への合算方法、⑥二重課税の排除方法)に分けて勧告。
- 各勧告において、各国が自らの有する租税制度全般に関するポリシーや国際的義務等に沿って柔軟に制度設計することを容認。
- 外国子会社への所得移転は、外国子会社設立国以外で行われた価値創造活動とそれにより生み出された所得を分離することにより行われるため、外国子会社合算税制は、外国子会社の所得のうち、実質的な経済活動を伴わないものを、親会社の利益とみなして合算する。
- 特に、所得移転に利用される恐れがある所得(例えば、持株会社、金融業、invoicing company(商品等を他国の関連者から購入し、付加価値なしに他国に転売する会社)、知的財産(IP)やデジタル商品・サービス、キャプティブ保険・再保険から生じる所得)が対象に含まれる。
- 外国子会社合算税制の有する移転価格税制の補完(back stop)機能も重要。Cash box化した子会社が取得するfunding returnは必ず合算対象とされるべき。

今後の対応

各国が勧告を踏まえて、他のBEPS対策と合わせた統合的な効果も勘案し、所要の措置を講ずる。日本についても、勧告の内容に基づき、外国子会社合算税制のあり方について改めて検討する。

外国子会社合算税制の強化に関する報告書（概要）

- 外国子会社合算税制を主要な構成要素に分解して、それぞれに勧告を設ける。
- 構成要素: ①対象外国子会社、②適用除外、③対象所得の定義、④所得計算ルール、⑤親会社所得への合算方法、⑥二重課税の排除方法

対象外国子会社 (CFC) 【①】

関連者・非関連居住者により、法的・経済的持分を直接・間接に50%超保有されている法人事業体（課税事業体として扱われる組合等も含む。）

対象所得の定義 【③】

以下のアプローチ等を単独又は複合的に用いて、対象所得を定義する。

【カテゴリーアプローチ】

- ・ 法的形式等に基づいて分類された所得

例：配当、利子、保険所得、販売・サービス、
使用料・その他のIP所得

【実質アプローチ】

- ・ 実質的な経済活動を伴わなかった所得（通常はカーブアウト規定であるため、カテゴリーアプローチとの複合適用が一般的）

例：所得の取得に実際に必要となった事業施設やスキルのある従業員の有無により判定

【超過利潤アプローチ】

- ・ 軽課税国にある外国子会社の所得のうち、通常所得を超える部分（超過利潤）

合算

・ 所得計算 【④】

親法人国の法令により計算

・ 合算割合 【⑤】

納税者のCFCに係る保有割合

・ 納税義務者の範囲 【⑤】

一定保有割合を超える納税者

・ 二重課税排除 【⑥】

適用除外

・ 税率要件 【②】

CFCの実効税率が一定水準を上回った場合に、適用除外

行動 4 利子控除制限ルール

背景及び行動計画の概要

支払利子が損金算入されることを利用して、相対的に税負担の軽い国外関連会社に過大に利子を支払うことによるBEPSに対処するため、過大に支払われた利子の損金算入の制限を検討。

報告書の概要

企業が支払う利子について、以下のルールに従い損金算入を制限することを勧告。

○固定比率ルール（基本ルール。これに、下記に各オプションを組み合わせることが可能。）

- ・企業毎に、純支払利子/所得（EBITDA）比率が基準固定比率を超える場合、超過部分の利子の控除を制限。
※日本の過大支払利子税制が該当。

- ・基準固定比率は、各国が各々の事情（経済状況等）を踏まえ、10～30%の範囲内で決定。

○グループ比率ルール（オプション）

- ・企業の属する多国籍グループ全体のグループ外への純支払利子の対所得（グループ全体のEBITDA）比率が基準固定比率より高い場合は、グループ全体の比率まで当該企業の利子損金算入を容認。

○特別ルール（targeted rule）（オプション）

- ・支払利子比率に基づく上記ルールを補完するため、過少資本税制等を導入。

○デミニマスルール（オプション）

- ・純支払利子額が一定の基準を下回った場合には、BEPSリスクが低いため、比率と無関係に控除容認。

○超過利子の繰越等（オプション）

- ・所得の異常変動や期ずれによる利子控除制限を平準化するため、繰越控除等を容認。

今後の対応

勧告の内容に基づき、過大支払利子税制等につき制度改正の必要性について検討する。

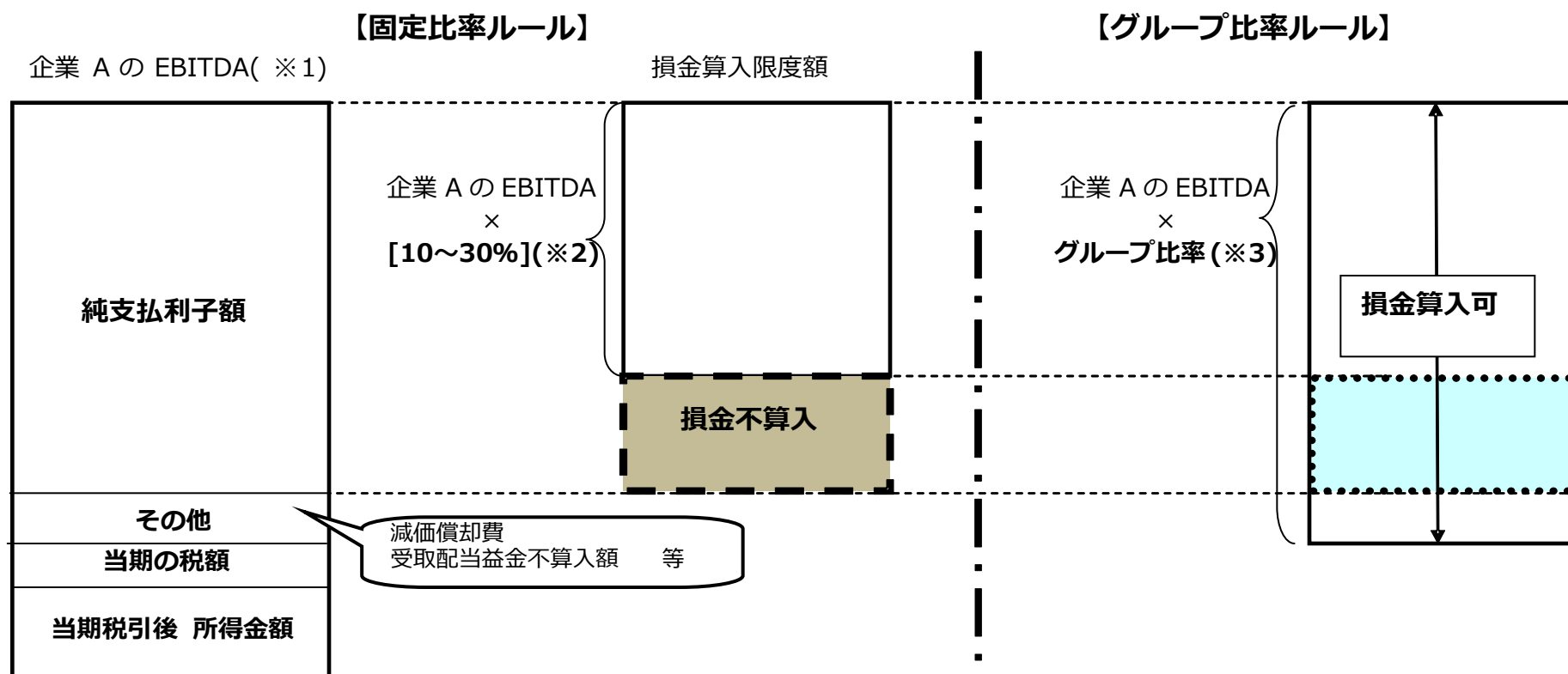
利子控除制限ルール（固定比率ルール・グループ比率ルール）

○固定比率ルール

・単体企業の利子損金算入について、一定の純支払利子 / EBITDA 比率（10～30%の範囲で各国が設定）を超えた部分を控除制限。

○グループ比率ルール（オプション）

・グループ比率（グループ全体の純支払利子 / グループ全体の EBITDA 比率）まで利子損金算入を容認。



※1 EBITDA = 税引後当期所得 + 純支払利子 + 減価償却費 + 特別償却 + 当期税額

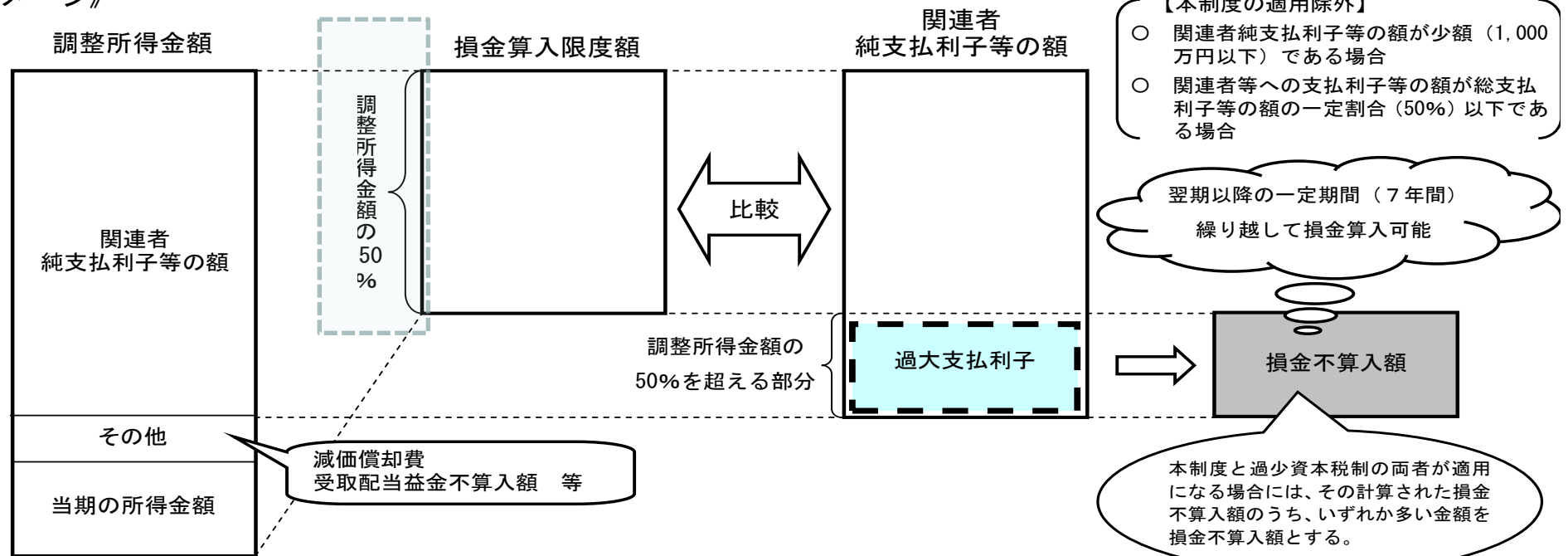
※2 日本の過大利子支払税制においては 50%

※3 グループ比率 = $\frac{\text{グループ全体の純支払利子}}{\text{グループ全体の EBITDA}}$

(参考) 日本の過大支払利子税制の仕組み

- 所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するため、関連者純支払利子等の額(注)のうち調整所得金額の一定割合(50%)を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しない(平成24年(2012年)導入)。

《イメージ》



(注) 関連者等 (直接・間接の持分割合 50%以上又は実質支配・被支配関係にある者等) への支払利子等の額 (利子等の受領者側で我が国の法人税の課税所得に算入されるもの等を除く。) の合計額からこれに対応する受取利子等の額を控除した残額をいう。

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」の公表以来、各国の優遇税制のうち、一定の要件(注)にあてはまるものを有害な税制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)について、以下の①～④の条件に当てはまる各国の優遇税制等を有害と判断。
① 無税又は低税率、② 外国企業のみを対象(リングフェンス)、③ 透明性の欠如、④ 有効な情報交換の欠如
- ④ 情報交換に関する審査については、リーマンショック後のタックスヘイブン地域の情報提供の欠如に対する批判を受け、2009年に強化されたグローバルフォーラムへ移管。

BEPSプロジェクトにおいては、

- (1) ② リングフェンスの基準に関連し、金融所得・無形資産関連所得等に対する優遇税制(パテントボックス税制等)の場合、その適用が内外無差別なことから、従来の審査基準では有害性の判定が困難であるところ、審査基準を強化・拡張すべく検討(実質性)。
- (2) ③ 透明性の基準に関連し、不透明なルーリングにより、個別に企業に対し、税を優遇している問題に対応する必要性から、新たな基準を検討。
- (3) 加盟国のみならず、BEPSアソシエイトさらには非加盟国に審査対象を拡大することを企図。

報告書の概要

I 経済活動の実質性に関する新基準

- パテントボックス税制^(※)の優遇措置は国内で開発活動を行っている割合に応じて比例的に適用。その他の優遇税制に関する実質性基準については、今後検討。

(※)特許権等の知的財産から生まれる利益に対して、通常の法人税率より低い税率を適用する税制

II 制度の透明性に関する新基準

- 他国の税源に影響しうるルーリング^(※)を提供した当局に、影響を受ける国の当局への通知を義務付け。

(※)個別の納税者の課税関係に関して税務当局が提供する、申告の際に依拠し得る助言・情報・取極め等

III 加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の税制の審査結果の公表

今後の対応

- パテントボックス税制保有国は、新基準に沿った改正を2015年中に開始、2016年6月末までに完了。(既に恩典を受けている納税者に対しては2021年6月末まで適用可。)
- ユニのAPAを含むルーリングに係る自発的情報交換義務化への対応。※ 日本は既存の情報交換の枠組みで対応。
- 非G20・非OECD加盟国に対する有害税制審査対象の拡大。
- 実体性・透明性以外の観点からの有害税制の審査基準の強化・拡張の検討。

知的財産優遇税制の有害性除去のための新基準の概要

- ✓ 知的財産開発費用の総額に占める国内での自社開発支出（※関連者への外注費、他社の知的財産の取得費は含まず）の割合に応じて、優遇税率を適用する所得の額を算定。
- ✓ 企業負担増加への配慮の観点から、関連者への外注費等について、自社開発支出の3割を上限として、自社開発支出に含めることを許容。
- ✓ また、現行制度を利用している納税者への配慮の観点から、有害性のある現行制度の修正を行うに当たり、下記の通り猶予期間を設定。
 - 2015年中：新基準適用に伴う所要の法改正を開始。
 - 新制度の発効時、又は、2016年6月30日まで：既存の優遇税制の新規適用を停止。
 - 2021年6月30日まで：既存の優遇税制を完全廃止。

