

税制調査会（第6回国際課税ディスカッショングループ）議事録

日 時：平成27年10月23日（金）13時46分～

場 所：財務省第3特別会議室（本庁舎4階）

○田近座長

これから第6回「国際課税ディスカッショングループ」を開催します。

国際課税については、一昨年秋にこの国際課税ディスカッショングループを立ち上げ、「税源浸食と利益移転（BEPS）プロジェクト」について議論を重ねてきました。昨年9月には財務省の浅川財務官が議長をされているOECD租税委員会が「BEPS行動計画に関する第一弾の報告書」をまとめて、G20財務大臣・中央銀行総裁会議に提出されたということで、この総会において報告をいただいたところです。

その後、御存知とは思いますが、OECD租税委員会においてさらに議論が重ねられ、BEPSプロジェクトの最終報告について今年10月5日に公表されるとともに、8日のG20財務大臣・中央銀行総裁会議に報告されています。

今日は、このBEPSプロジェクトをずっと我々フォローしてきたわけですが、その最終報告書についてディスカッショングループを開きたいということで開催させていただきました。

続いて、進め方ですが、このBEPSプロジェクト最終報告書について参事官室の緒方国際租税総合調整官から説明をいただきたいと思います。

その後、自由討論ということで進めさせていただきます。

緒方国際租税総合調整官、よろしくをお願いします。

○緒方主税局国際租税総合調整官

ありがとうございます。

よろしくをお願いします。

今、紹介がありましたBEPSプロジェクトの最終報告書について、説明をさせていただければと思います。

お手元の資料は三種類ありますが、A3横の三枚の紙、これが私どものまとめさせていただいた概要の紙です。

A4縦の紙ですが、「税源浸食と利益移転 解説文（仮訳）」と書いてありますものは、最終報告書のパッケージがまとまった際にOECD全体としてそのパッケージを説明するために作られた解説文を私どもで仮訳したものです。

A4横の分厚い冊子「資料」と書いてありますが、こちらは15の行動についての最終報告書の概要を私どもの方でまとめたものです。

本日はA3横の大きな紙を中心に使いながら、適宜A4横の資料を参照しながら御説明させていただければと思います。

まず、経緯ですが、座長から紹介がありましたように、BEPSプロジェクトについて

は2013年10月から2014年6月にかけて、5回にわたって本ディスカッショングループで議論しています。その後、2014年9月に第一弾ということで報告書が取りまとめられていまして、それに基づきましてクロスボーダーの役務提供の消費課税や、支払者が損金に算入している配当の取り扱いについて平成27年度の税制改正で手当てをしています。

その後、この第一弾の報告書で議論された内容も含めまして、15の行動全てについて議論を進めて、2015年10月に全体をパッケージとして取りまとめをして、最終報告書の形で10月8日にリマで行われたG20財務大臣会合に報告をしたということになっています。その中身について本日御報告させていただいて、11月のアンタルヤのG20サミットにも同じパッケージが報告される予定ということになっています。

この15の行動につきまして取りまとめられた最終報告書を私どもとしてもう一度総括し直したところをまとめたものが、A3横の1枚目の紙の「『BEPSプロジェクト』の三本柱」と丸が三つありますが、そこで表しているところです。

一番大きな点はAと書かれている緑色の丸ですが、BEPSプロジェクトの元々の目的は、やはりグローバルに活動する多国籍企業のビジネスモデルが最近グローバル展開や電子化に伴って構造的に大分ビジネスモデルが変わっている。それに対して、その活動実態と国際課税のルールの間はずれが生じてしまっていて、このずれを多国籍企業が利用することで課税所得を人的に操作して、行き過ぎた節税を行っているという問題意識が一番大きな背景にありますから、この脱税をしているのではない、一応表面上はルールに従っている、行き過ぎたものであってもルールに従っている、節税を行っているということであれば、これを許しているルールを見直していこうということで、国際課税のルールを根本的に再構築したというものが一つ目の大きな柱になると思います。

その背景の思想としては、やはりグローバル企業は納めるべきところで税金を納める。価値が創造されたところで税金を納めるということになるように国際課税の原則を再構築したという自主性の観点からのルールの再構築、このグループが一番大きなところになっています。この自主性の原則を赤い丸、Bのところですが、各国政府の制度やグローバル企業の活動に関する透明性を向上させるという透明性の柱、青い丸、Cのところですが、企業の不確実性を排除するという予見可能性を高めていくという柱、これで支えているという構成になっています。

次のページをおめくりいただいて「BEPSプロジェクト最終報告書の概要」という紙ですが、こちらの方が今、申し上げました三本の柱のところには15の行動計画をマッピングしたものです。左側のAの緑のところは、企業が納めるべきところで納めるというルールの変更、右側の上の赤色が透明性、右下の青色が予見可能性というブロックになっています。それぞれに各行動に分けて検討が進められています。

要点だけ説明させていただければと思います。左側のAのルール変更のところでは

が「（１）電子経済の発展への対応」というブロックがあります。こちらは電子経済に関するBEPSを含む広い課税上の問題について検討してきましたが、先ほど申し上げましたように、消費課税についてクロスボーダーの役務提供に対する消費課税のあり方を平成27年度改正で対応させていただいています。

その他の問題につきましては、電子課税を利用したBEPSについては、これから説明します、その他の行動に対する措置を実施することでおおむね対応可能であろうということ。この消費税の問題とBEPSにその他の措置で対抗できるということを超えた部分の問題については、今後とも継続して検討していくということになっています。

若干細かくなって恐縮ですが、横の資料の方の10ページをお開きいただきますと、この継続検討となりましたオプションが簡単にまとめられています。この継続検討になっている部分は、従来の課税の原則が物理的なネクサス、地理的なつながりを基礎としていたことに対して電子的なネクサスを考えてはどうか。Significant Economic Presenceと書いていますが、そのような議論や、電子商取引に対する源泉徴収課税を導入したらどうか、といったようなオプションを議論してきましたが、現時点でここまでの変更をすることはないということで継続検討ということになっています。

大きな横の方に戻っていただいて「（２）各国制度の国際的一貫性の確立」というブロックがありますが、ここが今回のBEPSプロジェクトの非常に大きな特徴になっているところでして、従来は主権に関わるものとして余り他国が口出しすることのなかった各国の国内税制につきまして、BEPSに対抗するために協調して各国が制度をそろえていこうと努力をしてきました。

行動2のところは平成27年度改正で、支払段階で損金算入になっている配当につきまして改正をさせていただいています。

行動3、4のところ、横の資料に戻っていただいて、21ページをお開けいただければと思います。

行動3、外国子会社合算税制。いわゆる従来タックスヘイブン税制と呼ばれていたものですが、これは軽課税国に設立された相対的に税負担が軽い外国子会社を使ったBEPSにどのように対抗していくかという問題です。

外国子会社合算税制というものは、外国子会社の所得のうち実質的な経済活動を伴っていないもの、これは本来そこに発生するものではないものとして親会社の利益とみなして、親会社の所得に合算するというものです。どのような所得について合算対象とするかということと、実質的な経済活動というものは何かという実質的な活動のテストというものがこの制度の根幹になっていますが、それについて今回の報告書では、22ページのところに勧告の概要がありますが、中央のブロックを御覧いただくと、対象所得の定義というところで、この合算対象所得をどのように扱うかということがまとめられています。

大きく分けて二つのアプローチが提案されています。

一つ目がカテゴリーアプローチと書かれているものですが、これは所得の区分に従って合算対象の所得とその実質性を判断するというもので、中央のところ、実質アプローチというものが書かれていますが、このカテゴリーアプローチと実質アプローチといいますものは、基本的にはセットで措置されることが提案されているものです。それぞれの所得の区分につきまして、どのような形で自主性を判断するのかということの一つ一つ丁寧に見ていくというアプローチが一つ目です。

他方で、もう一つのアプローチは、このカテゴリーアプローチ、プラス実質テストという仕立てがややもすれば複雑化をしていくということがありますから、より違う観点からの簡単なアプローチとして超過利潤アプローチというものが提案されています。これは対象の子会社が保有している事業用資産に注目しまして、そこから通常得られるであろう所得を超えている部分、超過利潤と呼んでいます。この超過利潤については、子会社に発生するはずではない所得であるということで親会社に合算してはどうかということで提案されているものです。大きく分けて、この二つのアプローチを各国が検討の上、選択をしましょうということが勧告をされています。

23ページ、行動4の利子控除の制限ルールです。こちらはBEPSを行う中で過大に借り入れを行って過大に利子を支払うという形が非常によく見られるということで、それにどのように対応すれば良いかというものを議論したものです。

結論的には報告書の概要の一つ目の丸のところですが、純支払利子の対所得比率を見まして、それを一定の基準の固定比率を超える場合に、その超過部分の利子の控除を制限するというアプローチを基本ルールにするということで合意がなされました。この切れ目となります基準固定比率は各国が各々の事情、経済状況や金融規制の状況を踏まえて10%から30%の範囲内で決定してくださいという形でまとめています。基本ルールとなりました固定比率ルールは、現行の日本にあります過大支払利子税制とほぼ同じ仕組みになっています。

一方で、検討の段階で理論的にはBEPS対策として非常に魅力的であるということで議論されました、グループ比率ルールという多国籍グループ全体のグループの外に対する純支払利子に着目して制限を加えるというルールですが、こちらについては、BEPS対策としては魅力的と言いながら、執行の難しさ等々が指摘をされまして、今回は各国の自由に委ねるオプションという形で勧告をされています。これが利子のブロックです。

横の表に戻っていただいて、ルールの変更の三番目「(3) 国際基準の効果の回復」というブロックがあります。こちらは伝統的な国際基準、モデル租税条約や移転価格ガイドラインというものについても新しいビジネスモデルに対応できていない部分があるのではないかということで見直しを進めたものです。この中の主なものだけ紹介させていただきます。

行動6は、条約濫用の防止ということで、条約上の軽減措置を本来その軽減を受け

るべきではない人が軽減を受けることがないようにというルールを各条約に必ず入れてくださいということが勧告をされています。

行動7の人為的なPE認定回避です。これは横の資料の33ページをお開けいただくと、若干技術的で恐縮ですが、概要がまとめられています。

恒久的施設（PE）は自国の企業が相手国内で事業を行う際に、相手国内にその企業の恒久的施設（PE）がなければ相手国はその企業の事業所得として課税できないという「PEなければ課税なし」というルールの根幹をなす概念ですが、このPEがあれば法人課税をされるということで、このメルクマールを人為的に回避するという問題をどのように対応するかということが議論されたものです。

大きく分けて二つのタイプのPEが議論されています。概要のところのA、代理人PEと書いているところが一つ、Bの準備的・補助的活動というものがもう一つです。

Aの代理人PEのところは、代理人PEと言われているPEカテゴリーに該当するために要件が幾つかありますが、そこで書かれています、本人の名で契約を締結し、かつ、独立代理人ではないという三要件がありますが、それぞれの人為的な回避手段を防止する措置が勧告をされています。

Bが報道等でもよく取り上げられていますが、商品の引渡しのみ行う場所、いわゆる倉庫のようなものが現行のルールでは企業の本質的活動である場合であってもすべからずPEと認定されない。したがって、法人課税を現地ではされないというルールにされていますが、実際、一部の施設については、企業の本質的活動を構成する場合もあるということで、いかなる場合であっても準備的・補助的活動でない場合だけに限ってPE認定の例外とする。したがって、企業の本質的活動を構成する場合にはPE認定をされて法人課税ができるようになるという改正が勧告をされています。

36ページに飛んでいただきまして、行動8から10、三つの行動は全て移転価格に関する勧告です。大きく分けまして、様々な議論がされましたが、関係者間で移転が容易でBEPSに使われやすいというものとして、リスクの配分、資本の配分、無形資産の取引というものが議論されてきました。そのうち、リスク、資本については報告書の概要の②のところですが、幾つかルールが明確化されています。

一つ目は、法的に無形資産を所有しているだけでは、その無形資産の使用からの収益の配分を受ける資格を有しないということで、これは何を言っているかと言いますと、無形資産の法的所有者はその無形資産の所得を税務上配分してもらうためには、リスクをコントロールする機能、リスクを引き受ける財務的な能力を併せて持っていることが必要です。これがないただの形式的な所有権だけでは移転価格の適用上は所得が配分されない。

資金については同様に、その資金を提供する関連企業が実際それを使う機能を何も果たしていないような場合については、原則として所得が配分されない。ただし、資金提供については、何も能力がなくてもリスク・フリー・リターンは得られるである

うということで、リスク・フリー・リターンのみが配分されるということが明確化されています。

無形資産につきましては、もう一つ大きなルールが合意をされました。③のところで評価困難な無形資産と書いてありますが、これはいわゆるアメリカの制度にならしまして、所得相応性基準と言われているものですが、取引時点で評価が困難な一定の無形資産については、その取引時点で予測されたex-anteの便益と実際に発生したex-postの利益とがある程度乖離した場合には、ex-postの実際に実現した価格に基づいて取引価格を評価することができるというものです。

これを一枚おめくりいただいて37ページに若干詳細が書いてあります。

このex-postの事後的な結果を使って取引価格に立ち返って見直すというものですから、若干の制限が勧告されています。

中央の三つ目の丸、適用が免除される場合です。これはこの制度を適用しない場合が書いてありますが、重要なことは三点あります。一つ目の(i)のところですが、取引時点で関係者が予測することが不可能であったというようなものについて納税者が判断に至る証拠を提出する場合、これは制度を適用されない。取引時点の価格と比べまして実現価格が20%以下の小さい乖離の場合には発動しない。当該無形資産の所得が発生してから5年間乖離が小さいままの場合には、長い期間にわたって発動させることはないということが合意されています。

横の表に戻っていただいて、赤いところですが、「(4)透明性の向上」の部分を幾つか紹介させていただきます。

一つ目はルーリングに係る自発的情報交換というのですが、これは21日にEUでスターバックスとフィアットに対するルーリング、所在地がオランダとルクセンブルクですが、その間で税に関する事前合意がなされて、結果的に実効税率が非常に低く抑えられていたということで、これはEUの国家補助に該当して違反であるということが報道されていますが、仮にそのような個別のルーリングが行われた場合には、関係する各国の税務当局とこのようなルーリングを行いましたということを情報交換することが合意されています。

行動13、横の資料の45ページを開いていただくと、多国籍企業の企業情報の文書化というものが合意されています。これは今回のBEPSの中でも非常に画期的なものと言われているものですが、BEPSに有効に対抗するためには、多国籍企業グループがグローバルにどのような活動取引を行っているかということの全体像を把握する必要があるであろうということで、一方で、企業側のコンプライアンスコストにも配慮しつつ、この企業の活動の透明性を高めるためにどのようにすれば良いかということを経験してきまして、共通の様式に基づいた文書を備えてもらう、提出してもらうということが合意されています。

大きく三つ、ローカルファイル、マスターファイル、国別報告書と三種類の報告書

が合意されていますが、ローカルファイルは従前移転価格を適用する際に備えることとなっている文書と同じものです。マスターファイルが企業グループの活動全体に対する定性的な情報をまとめたもの。一番特徴的な国別報告書と申しますものが、グループ全体の活動について定量的に情報をまとめたものです。国別にどのような国でどれだけの所得を得て、従業員がどれだけいて、どれだけの資産を持っていて、どれだけの税金を払っているかということを一覧に共通様式でまとめるものです。

これにつきましては、46ページのところで、幾つか合意事項があります。まず、実施時期ですが、2016年1月1日以後開始事業年度分の報告書から実施をする。これは合意した各国が一斉に共通の様式で報告をとり始めましょうということです。他方で、日本のように課税年度が4月1日からというものもありますから、国内法制化に一定の期間を要する可能性があることを認識ということで、若干のスタートのずれが許容されている形になっています。この2016年からの各国共通の情報収集、交換をできるようにするために、我々も28年度税制改正でこれを手当てさせていただきたいと考えています。

重要なことは「3. 文書提供の条件」と書いてありますが、この国別報告書は非常に画期的な新しい取り組みですが、企業のグローバル戦略が透けて見えるような文書になっていますから、守秘が非常に重要である。各国ごとに好き勝手な情報をとらないということで、文書の整合性が重要です。入手した課税当局は、それをもって自分のところにほかと比べて税金が納められていないということできなり税金を請求したりという不適切な使用を行わないという守秘と整合性と適切使用というものが利用の交換の条件になっています。

これを実効あるものとするために4ポツの①ですが、基本的には条約方式と呼んでいます。信頼できる条約を持っている国同士で、当局間で情報交換の枠組みでこれを交換する。勝手に自分たちの国に出て来ている出先から資料を徴求しないということが合意されています。これが行動13です。

最後のページ、54ページをおめぐりいただくと、今回のBEPSプロジェクト、様々な勧告がなされていますが、一部は租税条約を改正して実施するものがあります。これにつきましては、現在、二国間の租税条約が世界に3,000本から3,500本程度あると言われていますが、これをそれぞれ改正していますと膨大な労力と時間がかかってしまうということで、BEPSの条約関連の措置を実施するための多国間の協定、マルチの協定を作るということが合意されています。

今回、BEPSの中身の勧告が出そろいましたから、初回の交渉を今年の11月に行い、来年の年末までにマルチの条約を署名のために開放するということを目指して議論をしています。このような形でマルチの条約でバイの条約を全て書き直すということは恐らく前例のない画期的な取り組みになっています。

若干資料のところ、下から3行目、日本を含む87カ国が参加と言っていますが、現

時点では90カ国が参加しています。この87カ国の時点では、実は一番大きなアメリカが参加を表明していなかったわけですが、最後に決断をしまして88カ国目がアメリカとなり、主要国が全て参加する形で、現時点で90カ国が参加するということになっています。

○田近座長

ありがとうございました。

BEPSプロジェクトの最終報告の概要について説明いただきましたが、これからは委員の皆様から御意見、御質問を承りたいと思います。

増井委員、どうぞ。

○増井委員

各国の合意の強度、強さについてお伺いします。配っていただいた解説文（仮訳）のパラグラフ11を見ますと、ミニмумスタンダードや、既存のスタンダードを共通のアプローチで収れんさせていく、ベストプラクティスに基づくガイダンスをするといった言葉があって、それぞれの勧告の中身が位置付けられています。

他方で、パスカル・サンタマンOECD局長がビデオなどでおっしゃっていることを聞いていると、ベストプラクティスと言ってもミニмумスタンダードと言っても政治的なコミットメントであるというようなこともおっしゃっています。この辺り、実際に交渉されていて、これはもうかなり固くG20、OECDでこれで行くという合意があるものと、意見が分かれているから現時点ではこのぐらいまでベストプラクティスを示すといったようなことがあったのか。あるいはそれについて日本国としてどこまでコミットしたことになるのかといった辺りをお伺いします。

○緒方主税局国際租税総合調整官

ありがとうございます。

御指摘のとおり、様々な形の勧告の種類がありますが、まず全体としまして、OECDの勧告は法的拘束力をそもそも持ち得ないということで、いかなる勧告についても最終的にはリーガルには拘束力を持たない。これはそのような前提がありますが、一方で、今回はOECDにとどまらずG20も含めまして、OECD、G20の共通のプロジェクトということで、新興国も含めましてルール作りに全員が参加して、自らが参加したルールについては自らも従うということでプロジェクトを行いましょ、そのようにすることで、1カ国では対応できないような多国籍企業の租税回避についても協調して対抗できるようになるであろうということで始めたプロジェクトですから、基本的には全ての勧告につきまして、各国が誠実に実施することが期待されているというように皆が思って進めてきたものです。

その中で御指摘のようにミニмумスタンダード、既存スタンダードの改正、共通アプローチ、ベストプラクティスに基づくガイダンス、大きく四つのカテゴリーが紹介されていますが、この中で特に、各国がこれだけは共通に実施をして、かつ厳しくピ

アレビューという形で相互監視をしていかなければいけないということを合意したものに付きましては、ミニマムスタンダードという形でカテゴライズされています。

これは法的拘束力がこれだけ強くなったというよりは、これにつきましてはモニタリングをしっかりと行っていきましょう、時期も正確に定めて、先ほど申しあげました行動13のように一斉に始めるようなものについては、それをしっかりとモニタリングしていきましょうということでカテゴリー分けされたものです。

その他につきましては、ミニマムスタンダード以外ですから、それほどモニタリングされないという意味におきましては若干弱いとも言えますが、冒頭申しあげましたように、全体としまして、それぞれが誠実に実施を検討するという意味においては同じ位置付けです。ただし、最終的に各国の国内制度との整合性等々を検討して制度化していくものですから、ミニマムスタンダードは、そうは言っても確実に各国が行うと合意したものです。ベストプラクティスについてはそのような事情もありますから、行う・行わないことの濃淡が出ても若干やむを得ないと各国が理解したものであるという整理になっています。

○田近座長

今日のディスカッションはこのようなことでBEPSの行動計画の最終報告が出たという報告をまずさせていただいた。いよいよこれからが税制調査会の場になってくるわけですが、今後はまず最終報告書をよく研究した上で、先ほど緒方国際租税総合調整官の方から、それぞれの行動について今後の対応というものがあつたと思いますが、その中で制度の具体化が必要なものに対しては議論を深めていきたいと思ひます。

総会でもその旨、つまりBEPSの行動計画の最終報告をよく検討した上で、今後の対応をしていきたいということを私から報告させていただきたいと思ひます。そのようなわけで、総会の方に引き続きつなげて議論をさせていただきたいと思ひます。

ディスカッショングループの方はここでひとまず終わりということで、引き続き総会の場で議論させていただきたいと思ひます。

ありがとうございました。

[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。