

平 2 8 . 5 . 2 6
際 0 7 - 3

説明資料

〔「BEPSプロジェクト」を踏まえた国際課税の課題〕

平成28年5月26日(木)

財務省

「BEPSプロジェクト」について

○ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転)プロジェクトとは

- ・ 企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間になずれが生じていた。
- ・ BEPSプロジェクトは、公正な競争条件 (Level Playing Field) という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うこと (BEPS) がないよう、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直すプロジェクト。

○ 背景・経緯

- ・ 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る中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まったことを背景に、2012年6月、OECD租税委員会 (議長: 浅川財務省財務官) が本プロジェクトを立ち上げ。
- ・ G20 (財務大臣) からの要請も受け、2013年7月には、「BEPS行動計画」を公表。行動計画の実施にあたり、OECD非加盟のG20メンバー8か国 (中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア) も議論に参加。
- ・ 2014年9月に「第一弾報告書」、2015年10月には「最終報告書」を公表し、G20財務大臣に報告。11月のG20サミットにも報告。**2015年10月、第6回国際課税DG及び総会に報告**

○ 今後の取組み (ポストBEPS)

- ・ 今後は、「ポストBEPS」として、以下の取組を実施していく。
 - ① 各国で必要な法整備及び租税条約の改正作業・各国の実施状況のモニタリング⇒**27・28年度改正、多国間租税協定交渉、「包摂的枠組み」第1回会合 (6/30、7/1 於: 京都)**
 - ② 残された課題につき、継続検討⇒**各作業部会で議論を継続、「移転価格ガイドライン」「モデル租税条約」の改訂作業が進行中**
 - ③ 開発途上国を含む幅広い国と関係機関が協調する枠組み (技術支援等を含む) の構築⇒**IMF、OECD、世銀、国連等と開発途上国との協調の場、「プラットフォーム」の設置**
- ・ 2016年は、日本がG7議長国 (中国がG20議長国) となることから、上記の取組みを重要議題の一つに掲げ、議論を推進するべく各国と協調していく。⇒**G7財務大臣会合、サミット**

「BEPSプロジェクト」の三本柱

A. グローバル企業は払うべき (価値が創造される) ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築 [実質性]

(企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ間取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定)

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上 [透明性]

(例えば、グローバル企業の活動・納税実態の把握のための各国間の情報共有等の協調枠組みの構築等)

C. 企業の不確実性の排除 [予見可能性]

(租税に係る紛争について、より効果的な紛争解決手続きを構築すると共に、今回のBEPSプロジェクトの迅速な実施を確保)

「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要

A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築〔実質性〕

(1) 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う問題への対応について、海外からのB2C取引に対する消費課税のあり方等に関するガイドラインを策定した。

※ 電子経済を利用したBEPSについては、他の勧告を実施することで対応可能。更に、消費課税やBEPS対抗措置で対応できない問題について、物理的概念の存在を根拠として課税する現行の税制とは異なる課税方法の可能性等について、検討を継続。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 27年度税制改正で対応済み

(2) 各国制度の国際的一貫性の確立

各国間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化 → 27年度税制改正で対応済み

行動3 外国子会社合算税制の強化 → 法改正の可否を含め検討

行動4 利子控除制限 → 法改正の可否を含め検討

行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

(3) 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準（モデル租税条約・移転価格ガイドライン）が近年の多国籍企業のビジネスモデルに対応できていないことから、「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準の見直しを図った。

行動6 条約濫用の防止 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

行動7 人為的なPE認定回避 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致 → 法改正の可否を含め検討

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕

(4) 透明性の向上

多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

行動5 ルーリング（企業と当局間の事前合意）に係る自発的情報交換

行動11 BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立

行動12 タックス・プランニングの義務的開示 → 法改正の可否を含め検討

行動13 多国籍企業情報の報告制度

（移転価格税制に係る文書化） → 28年度税制改正で対応済み

C. 企業の不確実性の排除〔予見可能性〕

(5) 法的安定性の向上

BEPS対抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続きをより実効的なものとするを図った。

行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築 → 対応済み

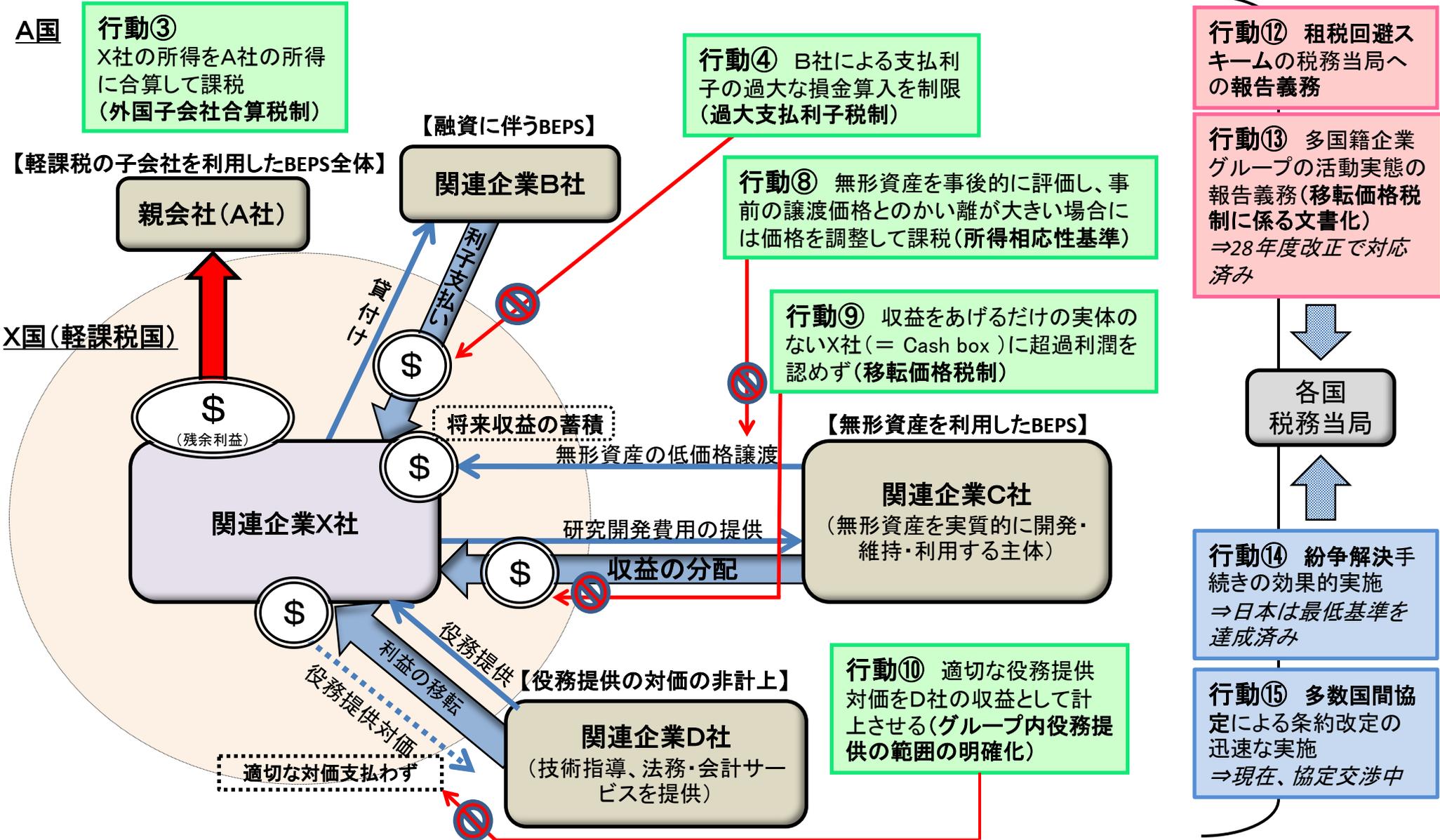
(6) BEPSへの迅速な対応

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、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

行動15 多国間協定の開発 → 参加予定

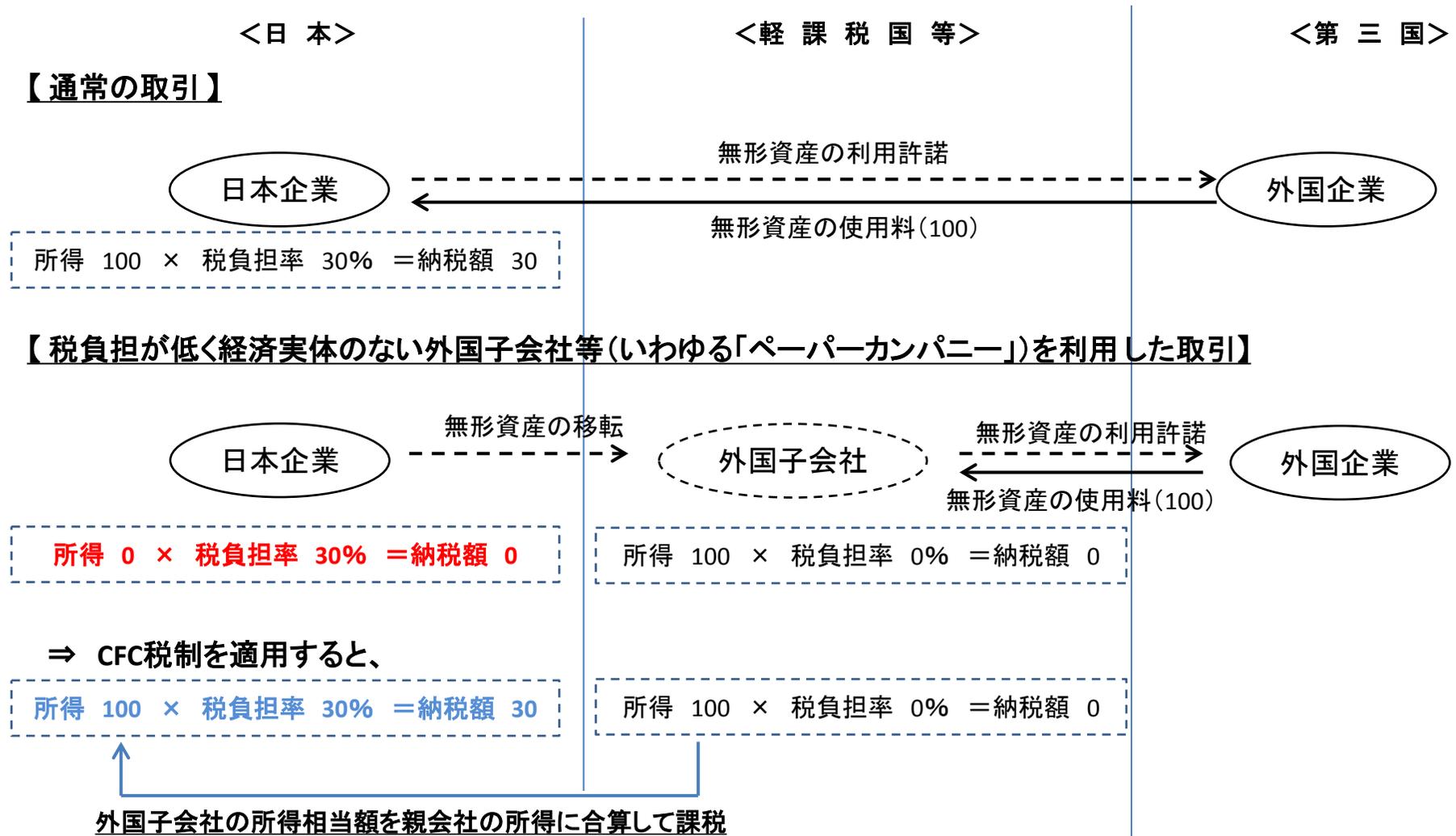
BEPSプロジェクトの包括的(holistic)アプローチ

- 軽課税国に所在する関連企業(X社)が無形資産や資金を所有し、ロイヤリティ収入や資金提供の対価等、他の関連企業から多額の超過利潤を得る等のBEPSに対し、BEPSプロジェクトでは以下の様な包括的アプローチにより対応している。
- 過大支払利子税制(行動4)、移転価格税制(行動8-10)等で、軽課税国所在子会社への利益移転を防止。残余利益にはCFC税制(行動3)適用。



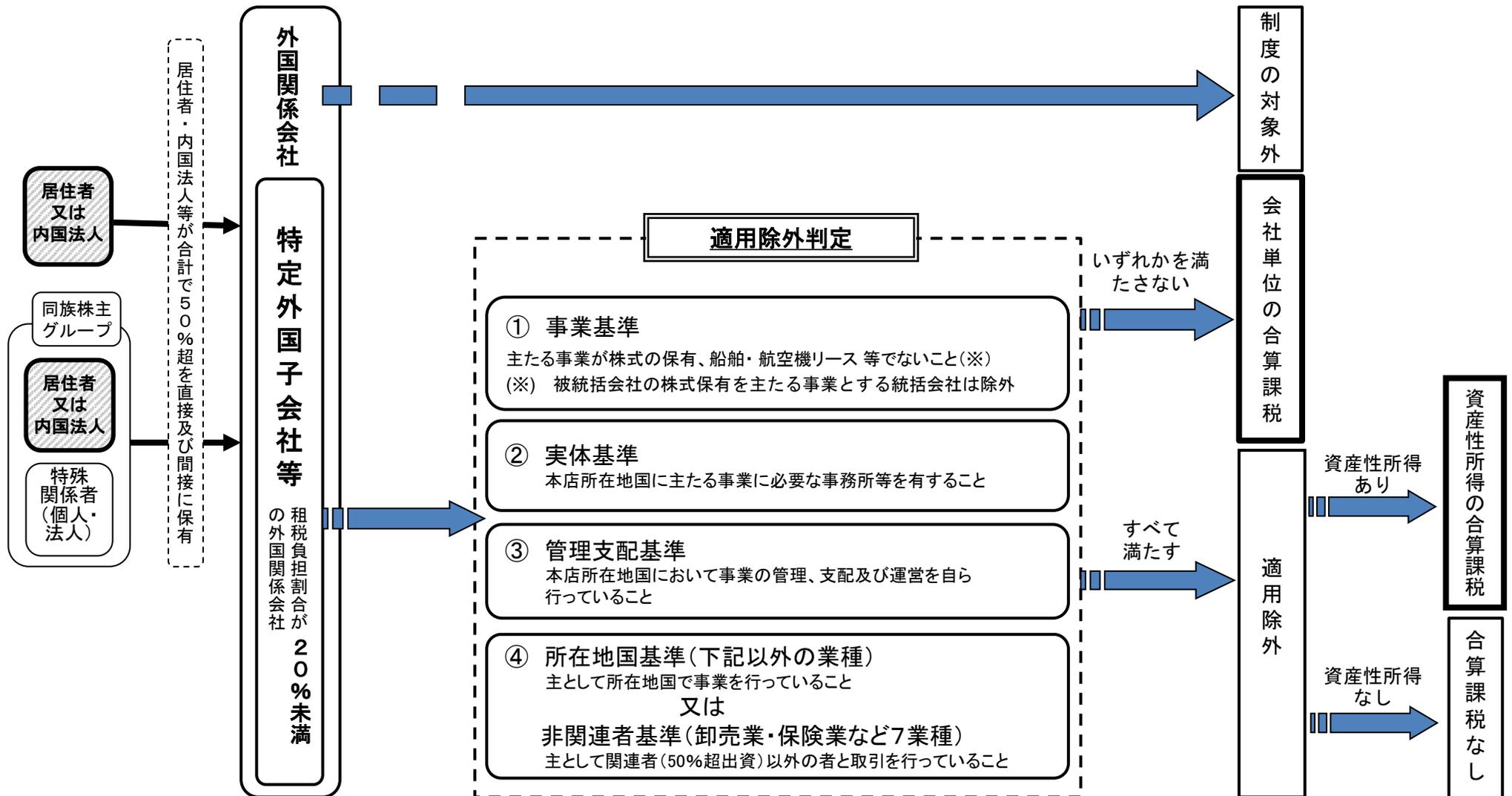
【行動3】外国子会社合算税制: 制度の基本

- 日本の法人等が、税負担が著しく低い、かつ、経済活動の実体がほとんどない外国子会社等を通じて国際取引を行うことにより、税負担を不当に軽減・回避し、結果として日本での課税を免れる事態が生じ得る。
- このような租税回避行為を防止するため、一定の要件に該当する当該外国子会社等の所得に相当する金額につき、日本の法人等の所得とみなし、それを当該法人等の所得と合算して課税する制度。



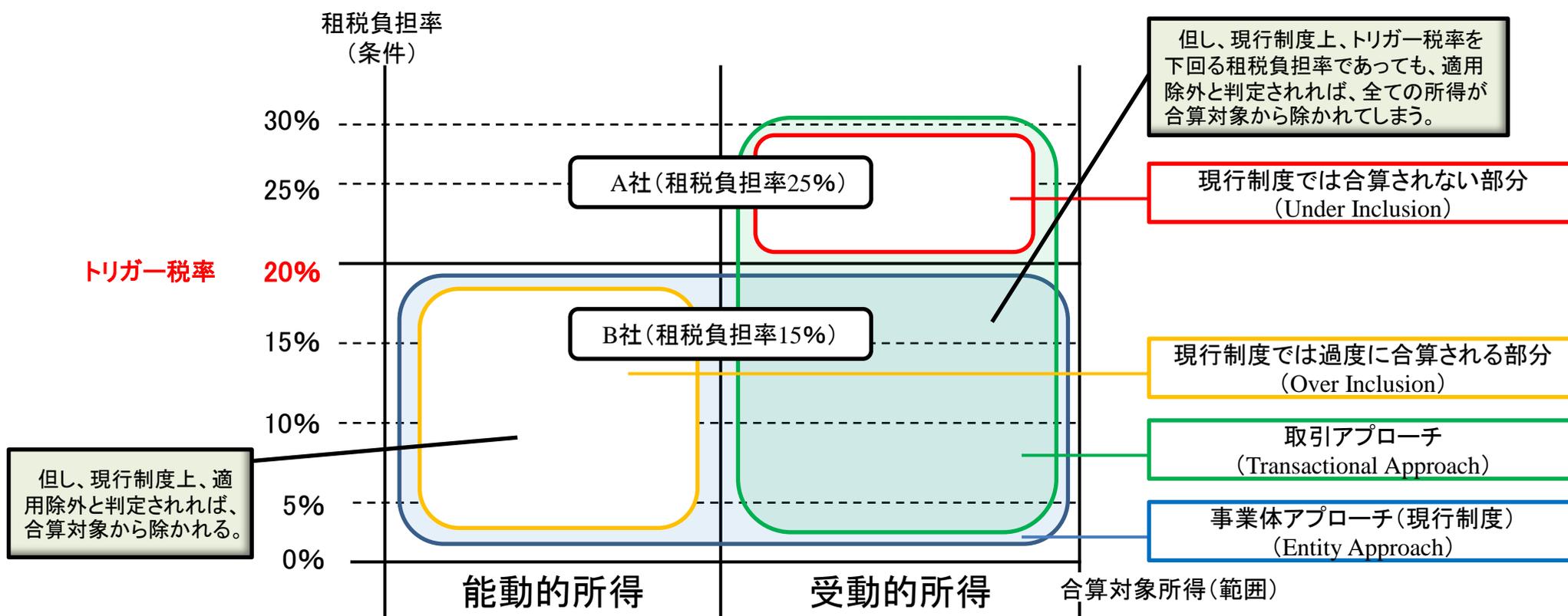
【行動3】外国子会社合算税制：日本の現行制度

- 日本の「外国子会社合算税制」は、税負担の水準が低い(20%未満(=「トリガー税率」))外国子会社等の「全ての」所得について日本の親会社の所得に合算して課税する制度(「事業体アプローチ」)
- ただし、外国子会社等に経済活動の実体があり、「適用除外基準」を満たす場合、本税制は適用されない。



【行動3】外国子会社合算税制：「BEPSプロジェクト」の結論

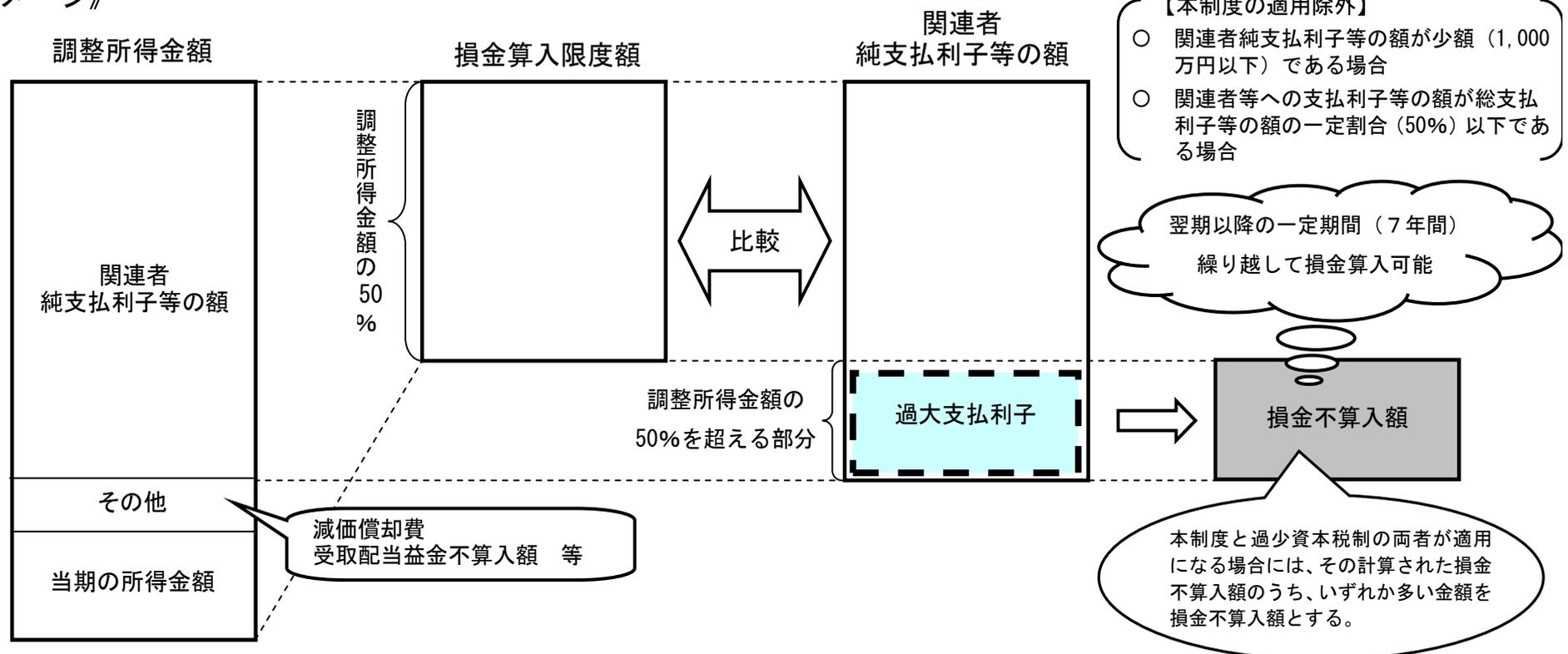
- 「**価値が創造されたところで税金を払うべき**」という「BEPSプロジェクト」の原則からは、以下の考え方が導かれる。
 - ・ 商品の製造・販売による対価の獲得等、所得が生じた場所で経済活動が行われることに必然性がある(＝経済実体がある)場合、そのようにして得た所得を**能動的所得**と呼び、所得の生じた**源泉地(子会社所在地)国**での課税を優先する。
 - ・ 投資活動のリターン等、可動性が高く、実際に所得が生じた場所でなくとも所得を得られたであろう(＝経済実体がない)場合、その所得を**受動的所得**と呼び、最終的にリスクを負っている支配株主の**居住地(親会社所在地)国**での課税を優先する。
- 上記の原則から、「BEPSプロジェクト」では、受動的所得に対し、よりの確に課税できる「取引アプローチ」(緑枠)を中心に議論。
- 日本の現行の「外国子会社合算税制」(青枠)は、「トリガー税率」及び「適用除外基準」により、課税の有無が「all or nothing」で決まってしまうことから、外国子会社の所得の中に**受動的所得**が含まれていても日本で課税できないケースが生じる(赤枠)。したがって、日本としては、国際的な潮流を踏まえ、現行制度を抜本的に見直した上で、具体的に制度をどこまで変更するか、検討が必要。



【行動4】利子控除制限： 制度の基本及び日本の現行制度（「過大支払利子税制」）

- 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)。

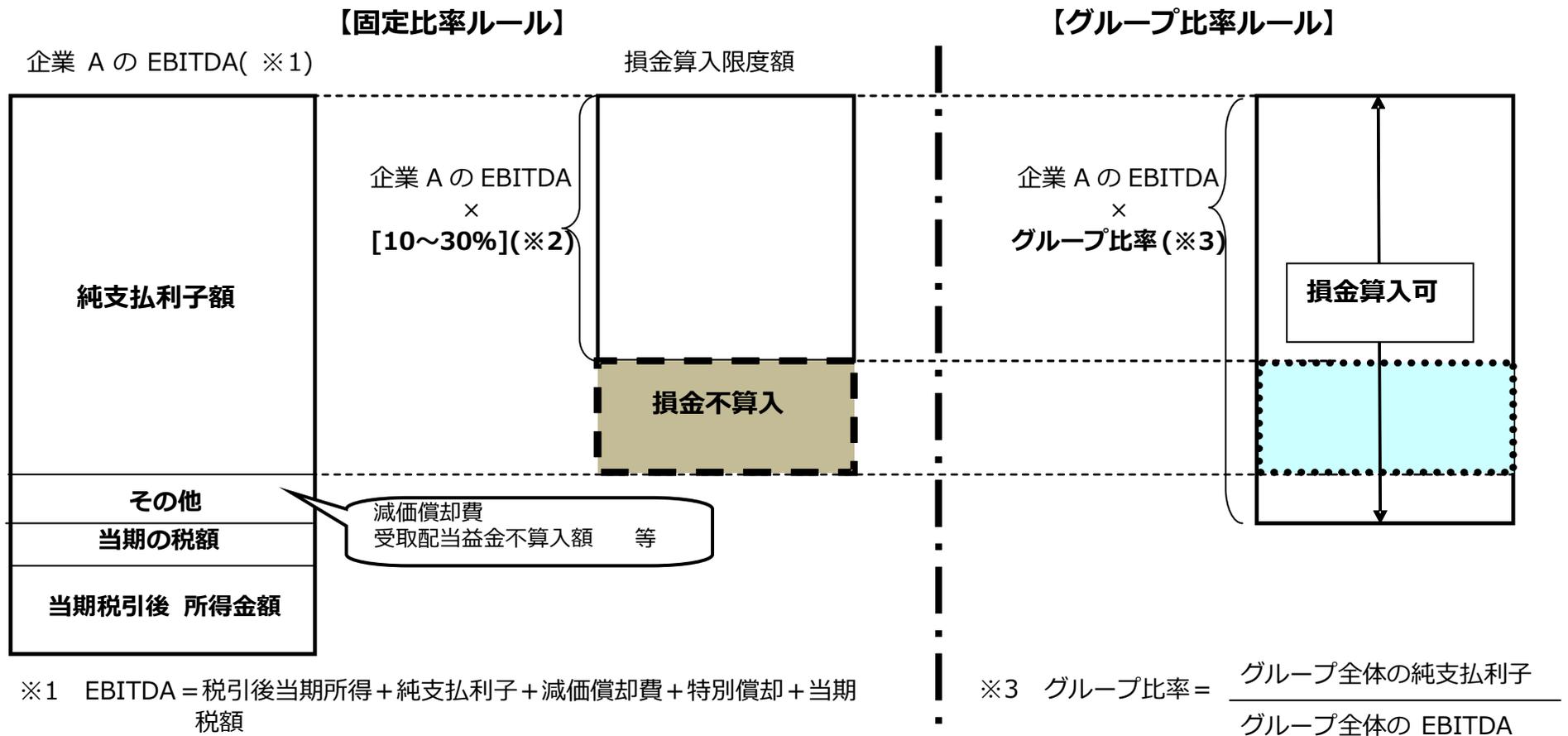
《イメージ》



(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4】利子控除制限：「BEPSプロジェクト」の結論

- 「BEPSプロジェクト」では、「価値が創造されたところで税金を払うべき」との原則を踏まえ、一定の所得を生み出すために通常必要な資金調達コストを超える規模で利払いを行っている企業については、超過分の利子の損金算入を否認するという結論になった。
- こうした観点から、「BEPSプロジェクト」では、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することを勧告。
- 日本の「過大利子支払利子税制」の閾値は現在50%であり、厳格化が必要。また、適用対象や特別ルール等についても本勧告を踏まえた検討が必要。



【行動8-10】移転価格税制：「BEPSプロジェクト」の結論

○ 「BEPSプロジェクト」では、「価値が創造されたところで税金を払うべき」との原則を踏まえ、無形資産を中心に、「価値創造の場」と「所得が生じる場」とが一致するよう「移転価格ガイドライン」を整備することとなった。

行動8：無形資産取引に係る移転価格ルールの見直し

「無形資産」は、その固有性により、「独立企業間原則」の適用が困難であり、開発国（「価値創造の場」）から軽課税国への利益移転が行われている。これに対抗するため、

- ・ 将来のキャッシュフローの割引現在価値を現時点の無形資産の価値とみなす「DCF (Discounted Cash Flow) 法」、
- ・ 実際に生じたキャッシュフローが当初の予測から大きくかい離した場合に、事後的に価格を調整できる「所得相応性基準」を勧告。

行動9：「リスク」・「資本」に係る移転価格ルールの見直し

（開発）事業の「リスク」を引き受けており、「リスク」が顕在化した際にこれに対応できる「資本」を有している者が当該事業から生じる所得を得るべきという考え方に基づいた「移転価格ガイドライン」の改訂等

行動10：他の租税回避リスクの高い取引に係る移転価格ルールの見直し

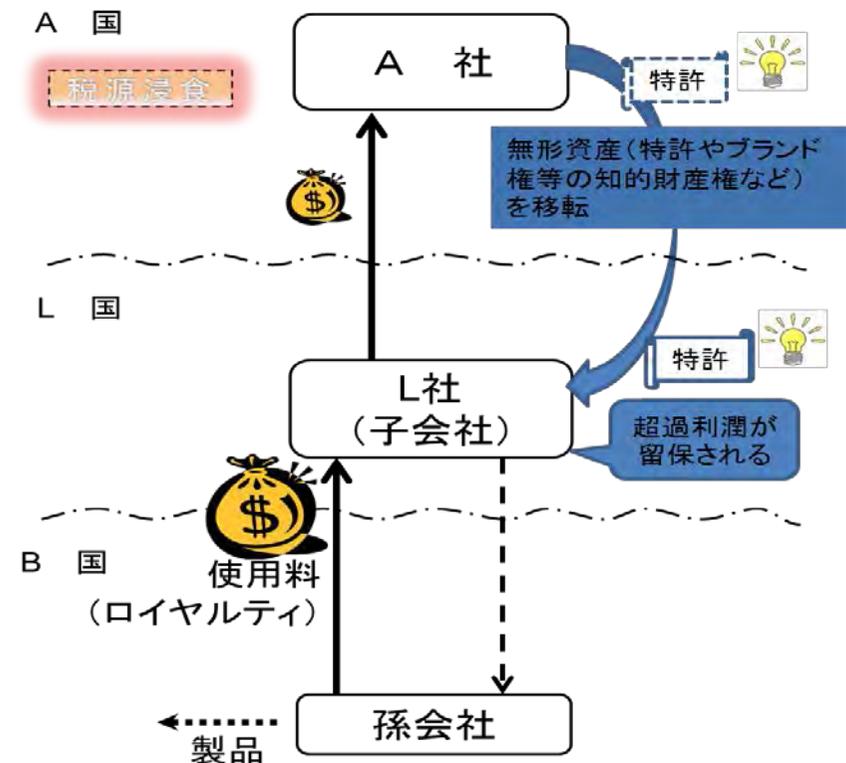
グループ内役務提供サービス（IGS：Intra Group Services）については、軽課税国の子会社に提供されたサービスに係る費用を管理費用や本社費用として高課税国の親会社の費用とするBEPSが問題。

「BEPSプロジェクト」では、グループ内で「独立企業原則」に従って適切に費用を配分する（親会社及び子会社の各々において、費用と収益を対応させる）ことを勧告。

○ 日本としては、特に、

- ・ 無形資産を用いたBEPSに対抗する「所得相応性基準」や
 - ・ IGSの費用・収益を対応させる措置
- 等の導入可能性についての検討が必要。

無形資産を用いたBEPSの例



【行動12】 タックスプランニングの義務的開示制度： 制度の基本及び「BEPSプロジェクト」の結論

○ 「BEPSプロジェクト」では、「企業の活動に関する透明性向上」の観点から、(会計士や税理士等の)プロモーター及び利用者が租税回避スキームを税務当局に報告する制度(「義務的開示制度(MDR: Mandatory Disclosure Rules)」)を勧告。これにより、租税回避行為をけん制・抑止するとともに、出現した租税回避スキームに速やかに対応できる。

※ 現在、米国、英国、カナダ、アイルランド、イスラエル、韓国、ポルトガル、南アにおいて、義務的開示制度が導入されていることから、「BEPSプロジェクト」では、これらの国々の知見を踏まえて勧告を作成。

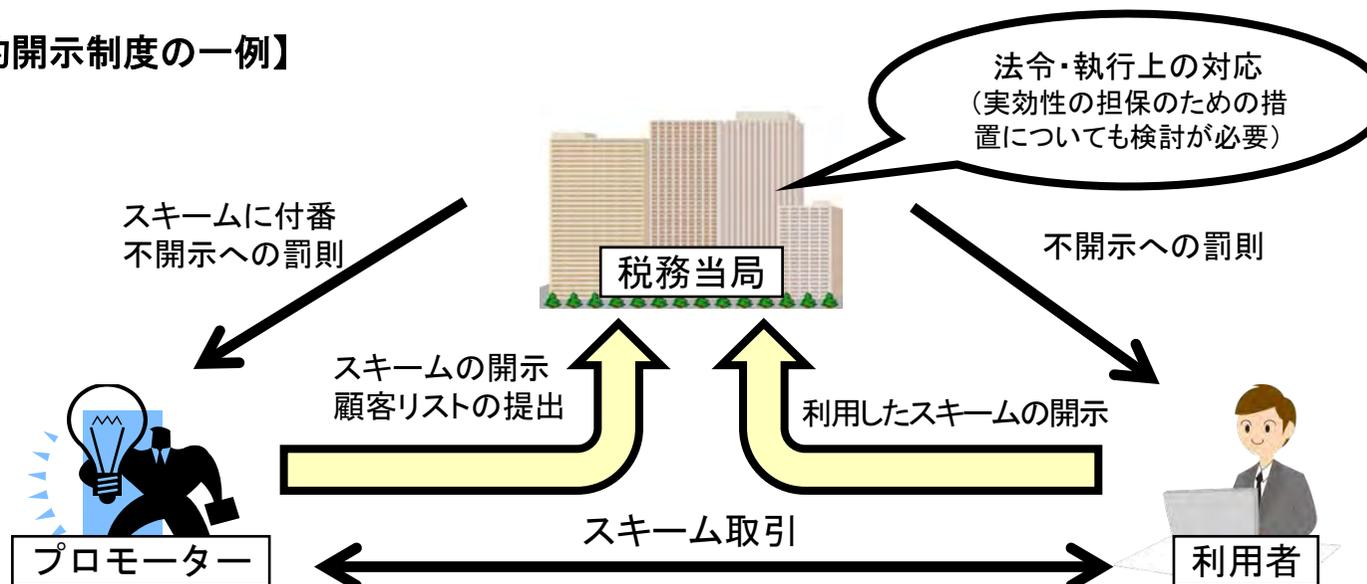
○ 「BEPSプロジェクト」の勧告は、

- ・ 開示義務者(プロモーター、利用者(納税者))
- ・ 開示内容(守秘義務の伴うスキーム、成功報酬のあるスキーム、損出しスキーム等)、
- ・ 開示手続(開示のタイミング等)

等の項目について複数の選択肢を用意し、各国が自国に最適な様式を選択することを認める形(モジュラー方式)で行われた。

○ 日本としては、勧告の内容を踏まえ、「義務的開示制度」の導入の可否を検討する必要。

【義務的開示制度の一例】



参考資料

主要国における外国子会社合算税制の概要（未定稿）

(2016年1月現在)

	日 本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
制度適用の基準	軽課税国にある外国子会社	〔外国子会社の所得項目ごとに判定〕	〔外国子会社の所得項目ごとに判定〕	〔外国子会社の所得項目ごとに判定〕	軽課税国にある外国子会社
基準税率 (トリガー税率)	20%	31.5%	15%	25%	16.7%
納税義務者	合算対象子会社の株式を単独又は同族関係者との合計で10%以上保有する日本人(個人・法人)	合算対象子会社の議決権の直接・間接10%以上を保有する米国人(個人・法人)	外国関係子会社株式等の保有割合要件は原則としてなし(個人は対象外)	外国関係子会社株式等の保有割合要件は原則としてなし(個人・法人)	外国関係子会社株式等の保有割合要件は原則としてなし(個人は対象外)
適用除外基準	あり	あり	あり	あり	あり
デミニマスルール	あり 〔資産性所得について1,000万円以下又は合算対象子会社の税引前所得の5%相当額以下の場合〕	あり 〔合算対象子会社の総所得の5%又は100万ドルのいずれか小さい方よりも少額である場合〕	あり 〔合算対象子会社の会計上の利益又はみなし課税利益が、5万ポンド又は50万ポンド(うち、非事業所得が5万ポンド以下)を下回る場合〕	あり 〔合算対象子会社の総所得の10%を超えず、かつ、80,000ユーロを超えない場合〕	なし
適用除外国基準	なし	なし	あり 〔オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、日本及び米国を居住地国とする外国子会社〕	なし	なし

(注1) アメリカ及びイギリスの基準税率は、トリガー税率ではなく、適用除外基準としての税率。

主要国における利子損金不算入制度の概要【未定稿】

(2016年1月現在)

項目	日本		アメリカ	フランス	ドイツ	イギリス
通称 (導入年)	過少資本税制 (1992年)	過大支払利子税制 (2012年)	アーニング・ストリップング・ルール (1989年)	過少資本税制 (1991年)	利子控除制限制度 (2008年)	ワールドワイド・デット・キャップ (2010年)
基本的な 仕組み	外国親会社等からの資本の一定倍率を超える過大借入に係る支払利子は、損金不算入	法人の関連者等への支払利子のうち、一定の額を超える部分は、損金不算入	調整所得(注)の一定割合を超える関連者等からの過大借入に係る支払利子は、損金不算入	調整所得(注)の一定割合を超える関連者等からの過大借入に係る支払利子は、損金不算入	調整所得(注)の一定割合を超える過大借入に係る支払利子は、損金不算入	グループ内の英国法人のネット支払利子が全世界グループ全体の外部借入れに係るグロス支払利子を超過する場合、当該超過額の損金算入を制限
対象となる利子の 支払先	・外国親会社等(外/親・兄弟、個人株主) ・非関連者(外国親会社による債務保証がある場合)	・関連者(内・外/親・子・兄弟、個人株主) ・非関連者(関連者による債務保証がある場合等)	・関連者(内・外/親・子・兄弟、個人株主) ・非関連者(関連者による債務保証がある場合)	・関連者(内・外/親・子・兄弟) ・非関連者(関連者による債務保証がある場合)	限定なし	限定なし
損金 不算入額	下記のすべてに該当する場合に、下記①～③の負債利子に係る利子のうち最も少ない金額 ① 外国親会社等に対する負債が外国親会社等からの出資の3倍超 ② 総負債が自己資本の3倍超 ③ 類似法人の資本・負債比率を超えている	関連者純支払利子等の額(※)のうち調整所得金額の50%を超える部分の金額 ※日本で課税対象とならない関連者等に対する支払利子等の額から一定の受取利子等を控除したもの ☆以下のいずれかの場合には、本制度の適用なし ① 関連者純支払利子等の額が1,000万円以下 ② 支払利子等の額に占める関連者純支払利子等の額が50%以下	非適格利子(※)と、調整所得(注)の50%を超えるネット支払利子のいずれか少ない金額 ※ 関連者等への支払利子で、米国で課税対象とならないもの ☆負債資本比率が1.5:1以下の場合には、本制度の適用なし	下記①～③のすべてに該当する場合に、関連者等への支払利子で①～③のうち最高額を超える額 ① 関連者に対する負債が関連者からの出資の1.5倍超:当該出資の1.5倍に対応する部分 ② 関連者等への支払利子が調整所得(注)の25%超:調整所得の25% ③ 関連者等への支払利子が関連者からの受取利子を超過(ネット支払超過):当該受取利子額	調整所得(注)の30%を超えるネット支払利子	グループ内の英国法人のネット支払利子が全世界グループ全体の外部借入れに係るグロス支払利子を超過する場合のその超過額

(注)調整所得とは、課税所得又は税引前利益に一定の調整を加えたものをいう。

いわゆる「所得相応性基準」の比較(未定稿)

	米国 内国歳入法典第482条、財務省規則1.482-4(f)	ドイツ 外国租税法 (AStG) 第1条等
○ 導入年	1986年導入 Commensurate with income rules	2007年導入 Price adjustment clause
○ 独立企業原則との関係	○ 独立企業原則に合致する必要	○ 移転価格を独立企業アプローチによって決定
○ 適用の対象	○ 有効期間が一年を超える契約に基づく無形資産の譲渡	○ 無形資産の譲渡を含む関連者間取引、または、機能の移転 (例：機能の再配置、事業再編)
(一括支払いの場合)	○ 一括払いの対価の額は、無形資産に帰属する所得に相応するものでなければならない	-
(更正期間制限等との関係)	○ 更正期間を過ぎた一括譲渡取引についても、ロイヤリティへの引き直しを可能としたうえで、更正期間内の各年分に配分されたロイヤリティ相当額について更正可能	-
○ 適用除外要件	○ 同一の無形資産が、実質的に同様の条件で、非関連者に譲渡された場合 ○ 移転価格が合理的に信頼できる独立取引比準法 (CUT) に基づく場合 ○ 当該納税者の管理の及ばない、かつ、契約締結時点では合理的に予想できなかった特異な発生事項が認められる場合	○ 信頼できる比較対象取引が存在している ○ 取引時点の予測値と実績値について「重大なかい離 (substantial difference)」が発生していない
(かい離幅)	○ 無形資産の利用による利益又は費用削減額の合計が、予測した期待額の80%未満または120%超でないこと	○ 「重大なかい離」は、実績値 (当初の売り手の最低価格と買い手の再計算した最高価格の中央値) が取引当事者の当初の合意レンジの外であること
(適用期間)	○ 実質的定期的対価の支払いが要求された最初の課税年度から5年の各年に適用がない場合、適用免除	○ 取引後10年以内に重大なかい離が生じた場合、その翌年に移転価格調整が一度だけ行われる
○ その他	○ 立証責任のレベルの引き上げ かい離の原因となった事象が予見可能でなかったことに関する納税者の立証責任を “clear and convincing evidence” に一段階引き上げ (通常は “preponderance of evidence”)	○ 立証責任の転換 納税者は、取引時点において、不確かな評価ではないことを示す必要

各国の義務的開示制度の比較

	アメリカ	イギリス	カナダ
開示対象税目	所得税(個人、法人)、遺産・相続税、その他の連邦税	所得税、法人税、譲渡収益税、土地印紙税、相続税等	所得税(個人、法人)
開示義務者	プロモーター及び納税者 ※一定以上の収入を得るプロモーターに限る	プロモーター又は納税者 ※プロモーターが国外にいる等の場合に、納税者に開示義務が課される	プロモーター及び納税者
開示対象取決め	以下の基準のいずれかに該当する取決め ・税務当局が指定した取決め ・守秘義務を伴う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ・損失を生み出す取決め ・税務当局が関心を有する取決め	以下の3つの一般基準又は4つの特別基準に該当する取決め ○一般基準 ・守秘義務を伴う取決め ・成功報酬を伴う取決め ・標準化された取決め ○特別基準 ・損失を生み出す取決め ・リースに関連する取決め ・給与所得に関する取決め ・居住用不動産税に関する取決め	以下の3つの基準のうち、2つ以上に該当する租税回避取決め ・成功報酬を伴う取決め ・守秘義務を伴う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ※租税回避取決めとは、税務上の利益を発生する取決めであり、税務上の利益以外に合理的な組成理由のない取決めをいう
開示手続	・プロモーターは、開示義務者になった暦年四半期末の翌月末までに税務当局にプロモーター登録書を提出する ・プロモーターは、税務当局が付番する9桁の取決め番号を納税者に通知する ・納税者は、税務申告書に利用した取決めの取決め番号を記載する ・プロモーターは、顧客リストを作成し、税務当局から要請があった日から20営業日以内に提出する	・プロモーターは、取決めが納税者に利用可能となった日から5日以内に、税務当局に開示する ・プロモーターは、税務当局が付番する9桁の取決め番号を納税者に通知する ・プロモーターは、四半期に一度、取決めを利用した納税者リストを税務当局に開示する ・納税者は、利用した取決めの取決め番号を開示する	・開示対象取決めが利用可能となった日の翌年6月末までに税務当局に開示する ※開示義務者が2人以上いる場合、1人が完全かつ正確に開示を行った場合、他の者は開示義務を免れる ※取決め番号は付番されない
罰則	・不開示は、取決めの効力に影響しない ・不開示に対し、各種の罰金あり	・不開示は、取決めの効力に影響しない ・不開示に対し、各種の罰金あり	・不開示の間、取決めの効力は否認 ・不開示に対し、各種の罰金／更正期間延長あり