

## 「最近の国際課税を巡る議論～BEPSを中心に」

2015年12月10日(木)  
財務省財務官 浅川雅嗣

国際課税分野における主要課題

主要課題	主な内容	検討を行う国際機関等	各国の対応
BEPS行動計画	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)を利用したグローバル企業による不当な税負担の軽減に対して、国際的に協調して有効に対処していくための対応策を策定。</li> </ul>	OECD租税委員会(議長: 浅川財務官)、G20、G8	各種勧告を受けての条約・国内法の改正
自動的情報交換	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 外国の金融機関の口座を通じた国際的な脱税及び租税回避に対処すべく、各国の税務当局が非居住者(個人・法人等)の口座情報を、年一回まとめて提供し合う枠組みの構築。</li> <li>✓ OECD租税委員会は、G8やG20の首脳・財相レベルの強い支持を受け、自動的情報交換の国際基準を策定し、2014年7月に、完成・公表。</li> </ul>	OECD租税委員会、G20、G8、グローバルフォーラム(軽課税国を含む129の国・地域が参加)	国際基準に基づく自動的情報交換の実施のための国内法整備
租税条約	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流を促進すべく各国間で締結。</li> </ul>	OECD租税委員会	個別の二国間条約の締結・改正

# 最近の国際課税を巡る議論

## 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、多国籍企業の活動と税制との間にずれが生じていた。
- 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。

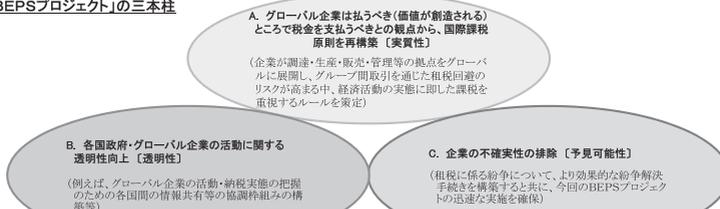
### ○ 背景・経緯

- 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: 逸川財務省財務官) が本プロジェクトを立ち上げる。
- 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。

### ○ 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 各国に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
- ② 残された課題につき、継続検討
- ③ 租税条約を含む幅広い国と関係機関が協議する枠組み (技術支援等を含む) の構築
- 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議していく。

## 「BEPSプロジェクト」の三本柱



2

## 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、他の動向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、物価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

各国間の税制の差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、各国が協議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 外国子会社計算税制の強化 → 今後、法改正の要否を含め検討

行動4 利子控除制限 → 今後、法改正の要否を含め検討

行動5 有償税制への対抗 → 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 条約適用の防止 → 租税条約の拡充 (倉庫行動) の中で対応

行動7 人為的なPE認定回避 → 租税条約の拡充 (倉庫行動) の中で対応

行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致 → 今後、法改正の要否を含め検討

### 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、国際的な協議のもと、税務当局が多国籍企業の活動とタックス・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 → 今後検討

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予定

### 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

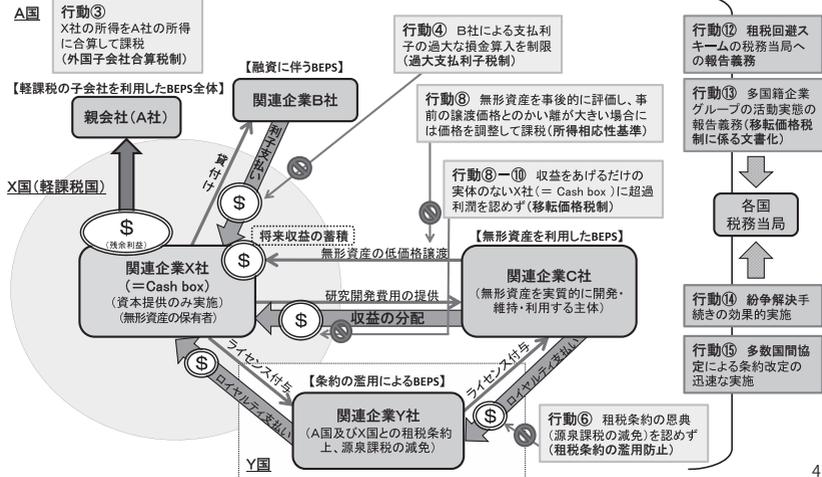
BEPS行動計画を通じて策定される各種動向の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世帯で無数にある二国間租税条約の改正には膨大な時間と費用を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

行動15 多国間協定の開発 → 参加予定

3

BEPSプロジェクトの包括的(holistic)アプローチ - Cash boxの例

資本(資金)提供等を行うが重要な経済活動を行わない、いわゆる「Cash box」と言われる関連企業(X社)を軽課税国に置き、他の関連企業に資金提供を行った対価として多額の超過利潤を得るというBEPSの典型例に対し、BEPSプロジェクトでは以下のような包括的(holistic)アプローチにより対応。



4

「税源浸食と利益移転 (BEPS) プロジェクト」

- 近年、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ている中で、グローバル企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用した節税対策により税負担を軽減している問題が顕在化している。
- この問題に対応するため、OECD租税委員会(議長: 浅川・財務省財務官)は、2012年6月より「税源浸食と利益移転」(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)に有効に対処するためのプロジェクトを立ち上げ、G20からの要請も受け、2013年7月19日には「BEPS行動計画」を公表。BEPS行動計画は、G20サミット(2013年9月5～6日、サンクトペテルブルク)に報告され、日本をはじめとするG20諸国から全面的な支持を得た。
- 行動計画の実施にあたり、OECD非加盟のG20メンバー8か国(※)がOECD加盟国と同様に意見を述べ、意思決定に参加しうる枠組みとして「OECD/G20 BEPSプロジェクト」を設けた。  
(※) 中国、インド、ロシア、アルゼンチン、ブラジル、インドネシア、サウジアラビア、南アフリカ

「BEPSプロジェクト」年表

- 2012年6月
  - OECD租税委員会本会合において、BEPSプロジェクトを開始
  - G20サミット(露・ロシアボス)でBEPS防止の必要性を明記
- 2013年2月
  - 「Addressing BEPS」公表。
- 2013年6月
  - G8サミット(英・ロンドン)で、BEPSプロジェクトを支持
- 2013年7月19日
  - 「BEPS行動計画」公表。G20サミット(露・サンクトペテルブルク)に報告
- 2014年9月
  - BEPS報告書(第一弾)を公表。11月のG20サミット(豪・ブリスベン)に報告
- 2015年9月
  - BEPS最終報告書を取りまとめ、10月のG20財務大臣会合(ペルー・リマ)、11月のG20サミット(トルコ・アンタルヤ)に報告。

5

## 最近の国際課税を巡る議論

### 「BEPSプロジェクト」の議論の背景

- 課税権は国家歳入の中核であり、最も重要な国家主権の一つ
  - ・ 各国は自国の課税主権に基づき他国の税制への影響とは独立に国内税制を設計
  - ・ その結果、複数の国で活動する企業に対しては、同じ所得に対する課税権の重複（二重課税）あるいは隙間（二重非課税）が生じる可能性
- 伝統的な国際課税ルールは、「二重課税」調整（＝各国の課税権の配分）が主目的
  - 例：①「PE（恒久的施設）なければ課税なし」、②「独立企業原則（ALP）」
  - ・ これらの国際課税ルールの背後には「経済活動が行われ価値が創出される場所で応分の税を納めるべき」との考え方がることが想定される
    - 例①（PE）：価値を創出するためにはPEという物理的な施設が必要であった
    - 例②（ALP）：独立企業間の取引であればなされたであろう価値の配分方法は、各々の企業の経済活動に見合った付加価値の配分として適切な尺度であった
- 近年、多国籍企業グループは、販売、知財管理、生産の各段階、雇用、マーケティング等をグローバルなレベルで最適な国・地域に配分（グローバル・サプライ（バリュー）チェーン）
  - ・ 各国で異なる税制の隙間を利用することが可能。
  - ・ 各国に展開されたグループ企業に自由に機能を配分。特に大きな付加価値を生み出す無形資産や資本は自由に国境をまたいでグループ企業間を移動することが可能。
  - ・ 更に、情報技術の発展により物理的な移動を伴わずに提供されるサービスが増大
    - 各国の税制の隙間を利用して二重非課税を作り出したり、伝統的な国際課税ルールを機械的に適用して価値創造の場ではなく軽課税国・地域において所得を生み出すことが可能となっており、多国籍企業グループは、税引き後利益の最大化を目指して積極的にタックス・プランニングを実施
- 各国の税務当局は「二重非課税」や「価値創造の場と納税の場のかい離」に独自に対抗策を試みてきたが、一国のみでグローバルに展開する多国籍企業の租税回避を防止することには限界。また、伝統的な国際課税ルールも機能不全に陥り、新たな国際課税ルール（二重非課税の防止、価値創造の場を明らかにして課税権を配分）の必要性が高まっていた。
- 「BEPSプロジェクト」は上記のような背景のもと、2011年頃よりOECD租税委員会を中心に検討が進められ、リーマンショック後の多国籍企業の節税に対する問題意識の高まりの中、G20との共同プロジェクトとして開始。

6

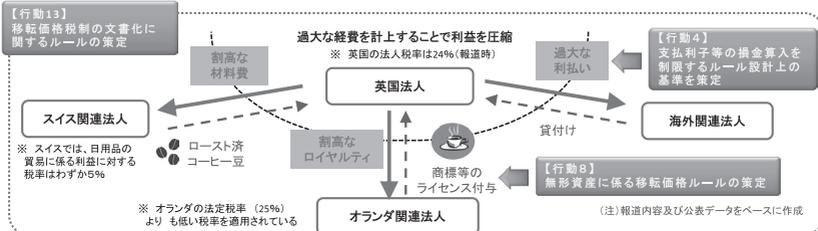
### BEPSプロジェクト(スターバックス英国法人の租税回避を例に)

#### スターバックス英国法人の租税回避(報道の内容)

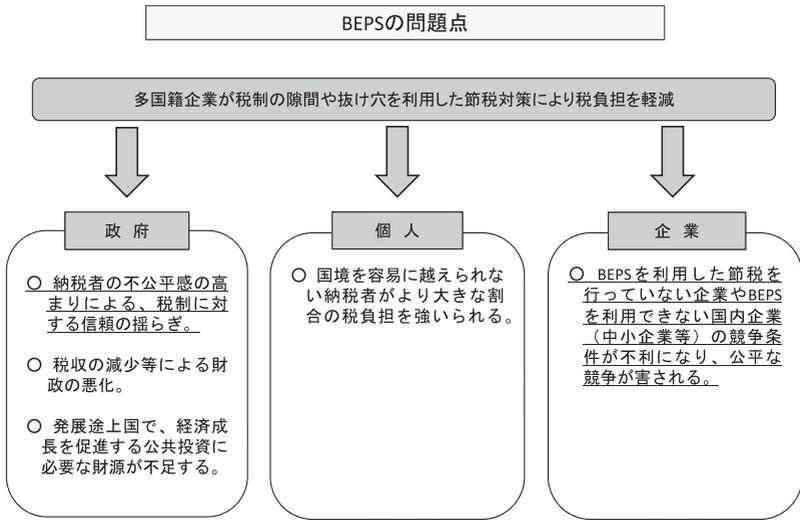
- 1998年に英国での事業を開始して以来、30億ポンド(4500億円)の売上があったが、多額の損失が同時に計上されたため法人税の納付額はわずかに860万ポンド(13億円)。
- グループ内の海外関連法人に対する経費を計上することで利益を圧縮。

#### BEPSプロジェクトにより期待される効果

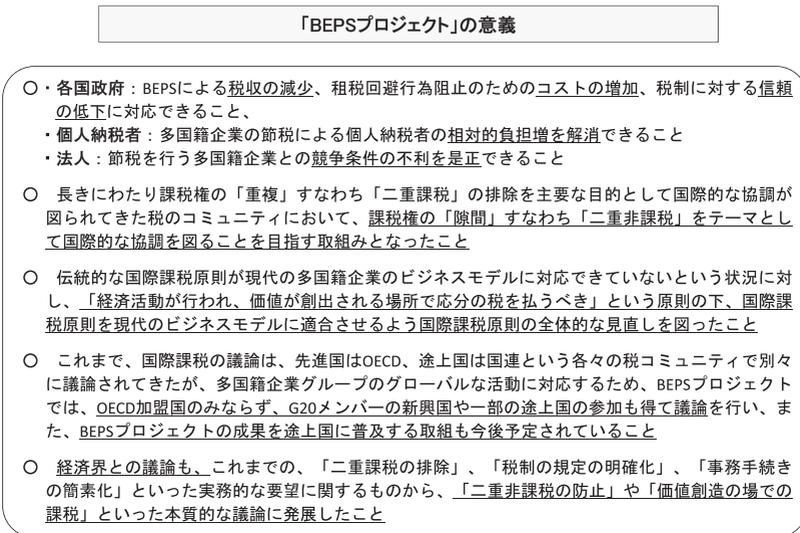
- 多国籍企業グループを利用した過大な利子支払を制限【行動4】
- 多国籍企業グループに対する適正な移転価格課税の実現
  - 無形資産に係る移転価格ルール(無形資産の定義、独立企業間価格の算出法等)の策定【行動8】
  - 多国籍企業グループの取引の全体像に関する情報(各国における利益、納税額、経済活動の概要等)に関する報告義務の国際的基準を策定【行動13】



7



8



9

## 最近の国際課税を巡る議論

### G8首脳サミット 安倍総理大臣発言(税部分)に関する事後記者ブリーフ (2013年6月17-18日 於:ロックアーン)

- 税金の話というのは専門的になりがちだが、実は政治そのものである。特に国民は税制が公平かどうかということに注目している。税制が多国籍企業に対して公平かどうか、多国籍企業が払うべきところで税金を支払っているのかという点が問題である。企業は地域のインフラや安全を享受していることから、払うべきところで税金を払うことが重要である。
- この問題に各国が真剣に取り組み、ルールを作ることが、公平な税制や公平な社会の建設に役立つ。時代の変化に税制が追いついていない中で、多くの企業がこれを利用していることが問題である。このため、各国による、税源獲得を目指した税負担の軽減競争を避け、OECD租税委員会の税源浸食と利益移転に関する活動等において、協調して各国の税制の調和を図ることが不可欠であり、G8諸国が最大限協力していくべきである。
- また、税金の自動的情報交換については、日本は、これを積極的に実施してきている。今後、OECDで国際基準が策定されることを期待する。

10

### G7サミット首脳宣言 (仮訳抜粋) (2015年6月7-8日 於:独・エルマウ)

#### 租税

我々は、全ての人々にとっての公正さと繁栄のために不可欠な、公正かつ現代的な国際課税システムを達成することにコミットしている。したがって、我々は、G20/OECD税源浸食・利益移転(BEPS)行動計画に関する具体的かつ実行可能な勧告を本年末までに取りまとめるという我々のコミットメントを再確認する。更に進んで、同行動計画の効果的な実施を確保することが極めて重要であり、我々は、G20及びOECDに対して、この目的を達成するための対象を特定したモニタリングプロセスを構築することを奨励する。我々は、国境を越える税のルーリングに関する自動的情報交換を強く促進することにコミットする。さらに、我々は、所要の法制手続を完了することを条件として、2017年又は2018年末までに、自動的情報交換のための新しい単一の国際基準を全ての金融センターを含めて迅速に実施することに期待する。我々はまた、要請に基づく情報交換のための国際基準を未実施又は適切に実施していない国・地域に対し、迅速な実施を要請する。

我々は、脱税、汚職及び不正な資金の流れを生むその他の活動と闘う上で、実質的所有者の透明性の重要性を認識し、自国の行動計画の実施に関する最新情報を提供することにコミットする。我々は、国際課税に関する課題について開発途上国と協働するという我々のコミットメントを再確認し、引き続き開発途上国の税務行政能力の構築を支援する。

さらに、我々は、二重課税のリスクが国境を越えた貿易及び投資の障壁とならないことを確保するため、拘束的強制的仲裁を創設するというコミットメントを含め、租税に関する既存の国際的な情報ネットワーク及び国境を越えた協力を強化するよう努力する。我々は、BEPSプロジェクトの一環である拘束的仲裁に関してなされた取組を支持し、他国に対し、我々と共にこの重要な取組に参加することを奨励する。

11

G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明 (仮訳抜粋)  
(2015年9月4-5日 於：トルコ・アンカラ)

11. 世界規模で公正かつ現代的な国際課税システムへ到達するという我々のコミットメントに則り、我々はG20/OECD 税源浸食・利益移転(BEPS)行動計画の実行の最終段階にある。15の行動項目全ての最終パッケージは10月までに取りまとめられると見込まれる。我々は、次回リマでの会合でそのパッケージを点検し、アンタルヤで首脳に提出する。同プロジェクトの有効性は、いかに広範かつ首尾一貫して実施されるかにかかっている。我々はBEPSプロジェクトの成果の世界規模での実施状況、特に国境を越える税のルーリングに関する情報交換の実施状況をモニタリングするに当たり、対等な立場で作業を続ける。我々はOECDに、2016年の早い時期までに、関心のある非G20諸国・地域、特に発展途上国の対等な立場での関与を得つつ、枠組みを整えることを求める。我々は、関心のある発展途上国に対し、それらの国が直面するBEPSを含む国内資金の動員の課題に対処するための適切な技術支援を提供するIMF、世界銀行グループ、国連及びOECDによる取組みを歓迎する。我々は課税システムの透明性を高めるための作業を続け、既に合意されている自動的情報交換の実施スケジュールを再確認する。我々は実質的所有者の透明性に関するG20 ハイレベル原則を実施するとコミットメントを再確認し、各国の実施の更なる進捗を期待する。我々は非G20諸国の国際課税分野への関与を強化する取組みを支持し、税に関する国際協力に関するアジリアベバ行動目標の下での決定を歓迎する。

12

G20サミット首脳宣言 (仮訳抜粋)  
(2015年11月15-16日 於：トルコ・アンタルヤ)

15. 世界規模で公正な、かつ、現代的な国際課税システムを達成するため、我々は、野心的なG20/OECD税源浸食・利益移転(BEPS)プロジェクトの下で策定された措置のパッケージを支持する。広範で、かつ、首尾一貫した実施は、特に国境を越える税のルーリングに関する情報交換に関するプロジェクトの有効性にとって極めて重要である。したがって、我々は、このプロジェクトの適時の実施を強く求めるとともに、開発途上国を含む全ての国・地域に対して参加を奨励する。BEPSプロジェクトの実施状況をグローバルに監視するため、我々は、OECDに対し、2016年の早い時期までに、開発途上国を含め、BEPSプロジェクトの実施にコミットする関心のある非G20諸国・地域の対等な立場での関与を得つつ、包摂的な枠組みを策定することを求める。我々は、関心のある開発途上国に対し、それらの国が直面するBEPSによるものを含む国内資金の動員の課題に対処するための適切な技術支援を提供するIMF、OECD、国連及び世界銀行グループによる取組を歓迎する。我々は、関心のある非G20開発途上国における実施のタイミングは他の国々と異なり得ることを認識し、その枠組みの中でそれらの国の状況が適切に対処されることを確保するようOECD及びその他の国際機関に期待する。我々は、我々の課税システムの透明性向上に向けて前進しており、要請に基づき情報交換を行い、また、2017年又は2018年末までに自動的情報交換を行うとの我々のこれまでのコミットメントを再確認する。我々は、他の国・地域の参加を招請する。我々は、国際課税の諸課題における開発途上国の関与の強化のための取組を支持する。

13

## 最近の国際課税を巡る議論

### 行動1 電子経済の課税上の課題への対処

#### 背景及び行動計画の概要

- 電子商取引等の電子経済に対し、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っていないおそれがあるため、BEPSを含む課税上の課題について対応を検討。

#### 報告書の概要

- 電子経済の発達に伴いBEPSが助長される一方、電子経済に特有のBEPSは存在せず、行動3(外国子会社合算税制の強化)、行動7(恒久的施設認定の人為的回避の防止)、行動8-10(移転価格税制)等の他の行動計画の勧告内容を実施することで、BEPSに対しては実質的に対応可能との結論に至った。
- 付加価値税(VAT)について、国境を越えて提供されるサービスへの課税について以下を提示。
  - ✓ B2B取引:原則として、課税地は顧客が所在する国とし、徴税の仕組みはリバースチャージ方式を用いる。
  - ✓ B2C取引:課税地は顧客が居住する国とし、徴税の仕組みは国外の事業者が事業者登録を行った上で徴収する。(注)日本は平成27年度税制改正において、国境を越えた役務の提供に対する消費税課税の見直しを実施済み。
- BEPS対抗措置や付加価値税で対応できない問題については、従来のPE概念に代わる概念の導入等の複数のオプションが検討された。ただし、各国が、条約上の義務と整合的なかたちで、当該オプションを国内法上の措置として導入することは認められたものの、現在の電子経済の状況を前提にすれば、現時点で勧告としての採択は見送られた。オプションの導入可能性について、引き続き検討が行われる。

#### 今後の対応

- 電子経済の今後の発展が国際課税に与える影響や、他の行動計画の勧告内容が電子経済に与える影響等についてモニタリングを実施。
- 2016年中に今後の作業の詳細なマニフェストを策定し、2020年までにモニタリングの結果を踏まえた報告書を作成。

14

### (参考) 検討されたオプション

#### 1. Significant Economic Presenceに基づく課税

##### <概要>

- 従来のPE概念が源泉地国に物理的なネクサスを求めているのに対し、源泉地国に十分な電子的なネクサス(例:ローカルのドメイン名、収集されたデータ量等)があり、一定の売上額をあげていれば、Significant Economic Presenceを有すると認定し、従来のPEと同様に、Significant Economic Presenceに帰属する所得に対して課税する。

##### <課題>

- Significant Economic Presenceの認定要件の設定が困難。
- Significant Economic Presenceに帰属する所得の算定が困難。

#### 2. 電子商取引に対する源泉徴収

##### <概要>

- 国外からオンラインで提供される物品又は役務について、国外提供者への課税として、対価の支払に源泉徴収を行う。

##### <課題>

- 源泉徴収の対象範囲の設定が困難。
- B2C取引において、消費者に源泉徴収義務を課すことが困難。
- GATTの内国民待遇義務に抵触するおそれ。

#### 3. 平衡税(equalisation levy)の導入

##### <概要>

- 国内事業者には課税されているにもかかわらず、国外事業者には課税されない(さらに、居住地国でも課税されないこともある)といった課税上の不公平を是正するために、平衡税を課す。

##### <課題>

- 平衡税の対象範囲の設定が困難。
- GATTの内国民待遇義務に抵触するおそれ。
- 源泉地国の平衡税と居住地国の法人税の二重課税が生じるおそれ。

15

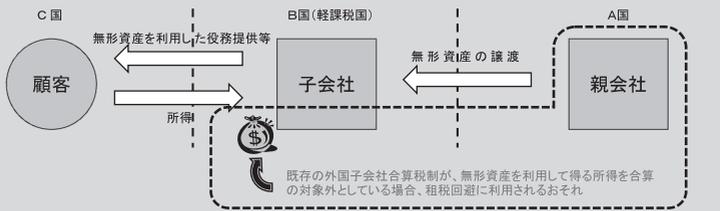
(行動1参考) 外国子会社合算税制の強化(行動3)による電子経済への対応

背景

- 外国子会社合算税制とは、軽課税国等に設立された子会社へ所得を移転することによる租税回避に対処するため、外国子会社の所得に相当する金額について、親会社の所得とみなし、それを合算して課税する制度。
- 電子経済におけるビジネスモデルでは、無形資産(例、音楽配信等の知的財産)を利用することが多く、無形資産を用いた租税回避のケースが見受けられる。

問題点

- 親会社が保有する無形資産を軽課税国に所在する子会社に譲渡し、当該子会社を通じて当該無形資産を利用した商品や役務を提供することにより、子会社自体が実質的な経済活動を行っていないにもかかわらず、子会社に所得を集めることができる。
- 親会社所在地国の外国子会社合算税制が、無形資産を利用して得る所得を合算対象としていない場合、租税回避が可能。



行動3による解決

- 行動3では、外国子会社合算税制の設計に関するベストプラクティスを勧告しており、同ベストプラクティスには、軽課税国に移転された無形資産を利用することによって子会社が取得する所得を合算の対象とすることが含まれている。

16

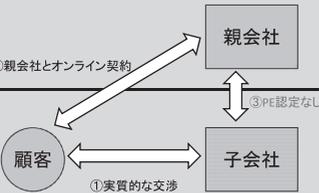
(行動1参考) 恒久的施設認定の人為的回避の防止(行動7)による電子経済への対応

背景

- 恒久的施設(PE)とは、事業を行う一定の場所(支店等)をいう。企業が外国で事業を行う場合、外国にその企業のPEがなければ、当該外国は課税できない(「PEなければ課税なし」)。

問題点①

- 現行のモデル条約では、企業の名において契約を締結する者は、代理人PEとして、PEに該当する。
- 電子経済においては、実質的な交渉は現地子会社の販売部門が行うが、実際の契約は親会社が締結することにより、PE認定を回避するケースが見受けられる。

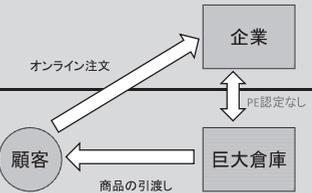


行動7による解決

- PEと認定される代理人の活動に、「契約の締結に繋がる主要な役割を果たすこと」を追加する。

問題点②

- 現行のモデル条約では、商品の引渡しや購入のみを行う場所等は、その活動が企業の本質的活動である場合でもPEと認定されない。
- そのため、書籍等のオンライン販売のために保有する巨大倉庫が、PEと認定されない。



行動7による解決

- 商品の引渡しのみを目的としていたとしても、事業の本質的部分を構成するオンライン販売のための巨大倉庫等については、PEと認定する。

17

## 最近の国際課税を巡る議論

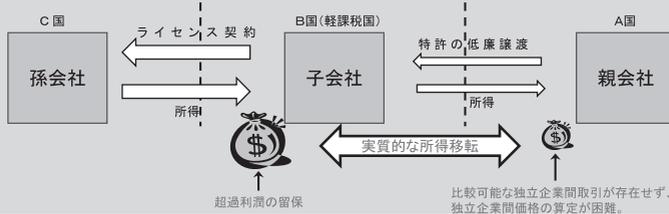
### (行動1参考) 移転価格ルールの策定(行動8~10)による電子経済への対応

#### 背景

- 移転価格税制とは、関連企業間の取引を、独立企業間における取引の条件に引き直して課税することにより、多国籍企業グループ内における所得移転を防止する制度。
- 電子経済におけるビジネスモデルでは、無形資産を利用することが多いところ、無形資産の独立企業間価格を算定することは困難であり、現行のOECD移転価格ガイドラインでは適切に対応できないおそれ。

#### 問題点

- 親会社が開発した特許等の無形資産を実際の価値よりも廉価で軽課税国の子会社に譲渡し、子会社が当該無形資産を利用して利益を上げて軽課税国に超過利潤を留保する場合について、特許等の無形資産の譲渡は比較可能な独立企業間取引が存在しないことが多く、適正な独立企業間価格を算定することが困難。



#### 行動8~10による解決

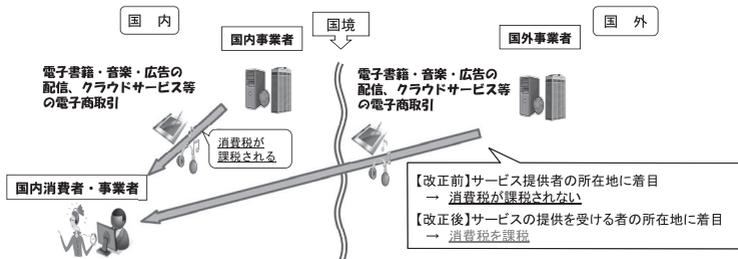
- OECD移転価格ガイドラインを改訂し、無形資産の予測収益の割引現在価値に基づいて無形資産の価値を評価するDCF (Discounted Cash Flow)法を導入するとともに、一定の要件の下、事後の収益に基づいて譲渡時の予測便益(移転価格)を修正することを認める。

18

### 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(27改正)

- 国内外の事業者間で競争条件を揃える観点から、国外事業者が国境を越えて行う電子書籍・音楽・広告の配信等の電子商取引に、消費税を課税することとし、平成27年10月1日から施行。
- 電子商取引以外の国境を越えた役務の提供に対する課税の在り方についても、OECDにおける議論も踏まえつつ、今後検討を進める。

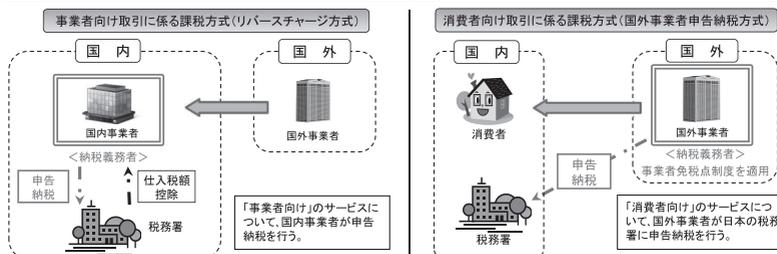
(注)電子商取引:電気通信回線を介して提供されるサービスで、他の取引に付随して行われるもの以外のもの。



19

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<sup>(1)</sup>については、「リバースチャージ方式」<sup>(2)</sup>を導入し、
  - ② 消費者向け取引<sup>(3)</sup>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こと、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。



20

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、BEPSに悪用されるおそれがある。
- ハイブリッド・ミスマッチの効果は無効化するための国内法上・租税条約上の措置を検討。

報告書第一部(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、その効果は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<sup>(1)</sup>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。

21

最近の国際課税を巡る議論

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	支払者における控除否認	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
	支払国で損金算入される配当	控除可能な支払に対する受取配当免税の否認		
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）		

22

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】

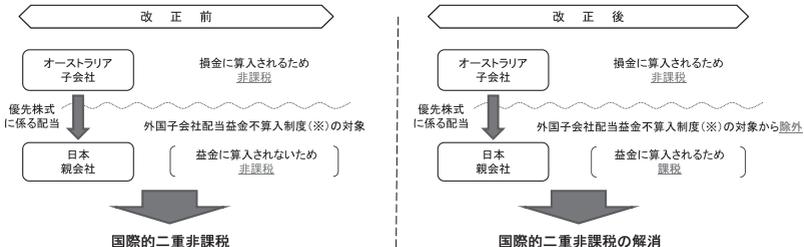
BEPS(※)プロジェクトの勧告を踏まえ、子会社の所在地で損金算入が認められる配当（例：オーストラリアの優先株式等）については、支払いを受けた日本の親会社の益金に算入して課税する（二重非課税を防止）。

(※) 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】



(※) 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税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)

23

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）。

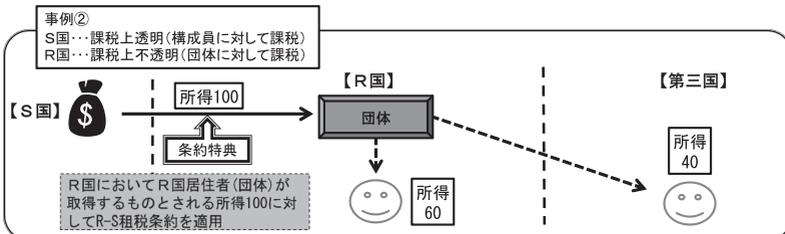
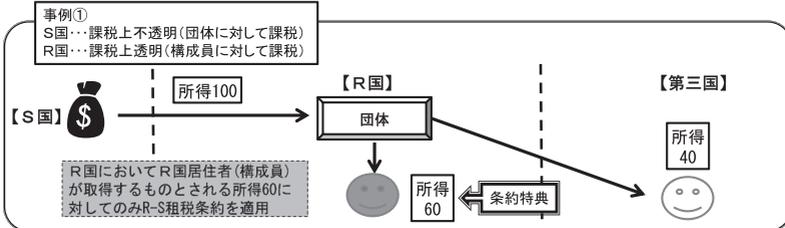
日 本：いずれの措置も国内法又は租税条約において対応済み。

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。

24

（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



25

## 最近の国際課税を巡る議論

### 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。

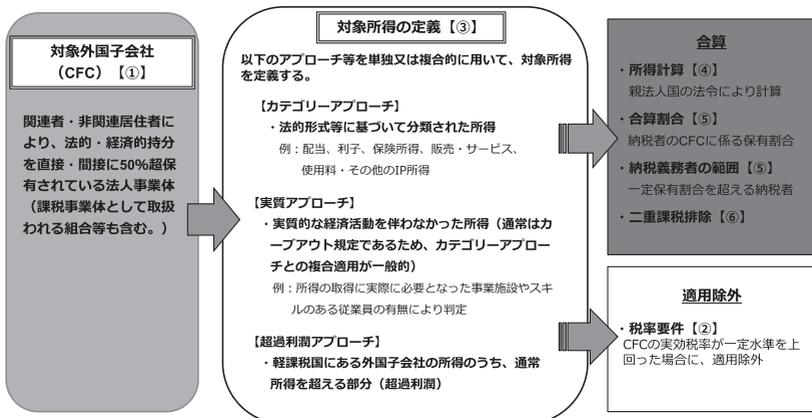
#### 今後の対応

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。

26

### 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



27

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、下記の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。

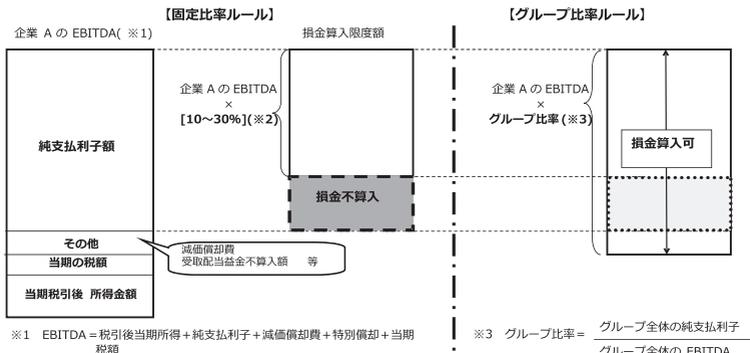
今後の対応

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。

28

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。



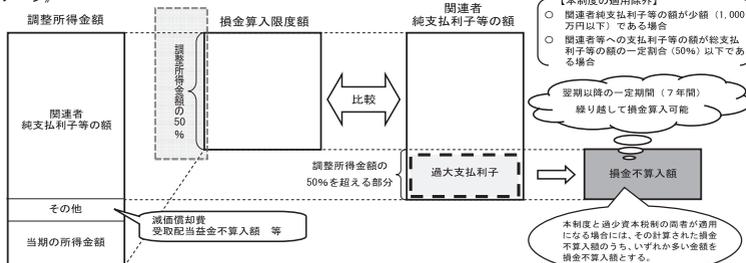
29

## 最近の国際課税を巡る議論

### (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。

30

## 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)1)にあてはまるものを有害な税制として改廃を勧告してきた。
- (注) 1) 是の課税所得(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アンソニ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<sup>(※)</sup>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

- 他国の税源に影響するルーリング<sup>(※)</sup>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・取極の等

#### III 加盟国及びBEPSアンソニエイト諸国の税制の審査結果の公表

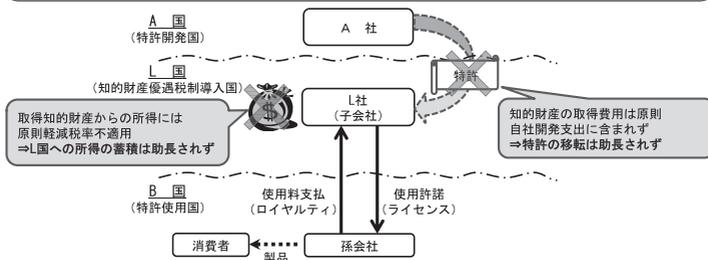
### 今後の対応

- 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。

31

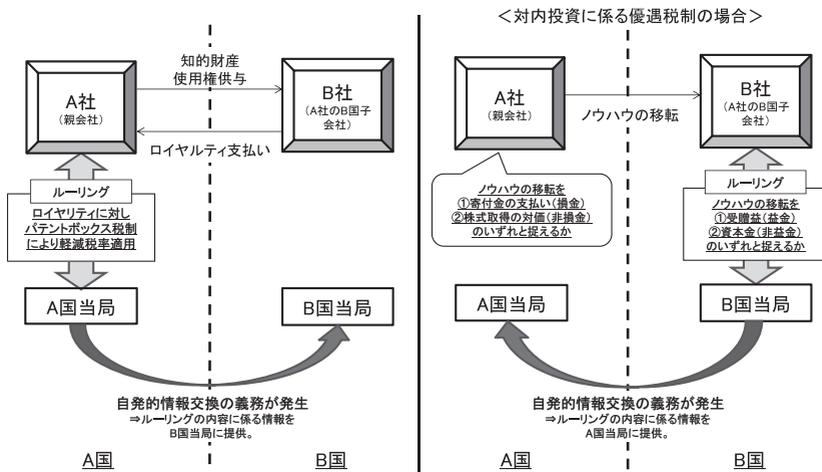
知的財産優遇税制の有害性除去のための新基準の概要

- ✓ 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。



32

ルーリングに関する情報の関係国への通知義務付けのフレームワーク（イメージ）



33

## 最近の国際課税を巡る議論

### 通知が義務付けられるルーリング及び対象国

対象となるルーリング	対象国
○ 以下の税制に関するもの ・ 船舶会社優遇税制、銀行業優遇税制、保険業優遇税制、ファイナンス及びリース業優遇税制、ファンドマネジメント優遇税制、統括会社優遇税制、配送センター優遇税制、サービスセンター優遇税制、知的財産優遇税制、持株会社優遇税制 ・ そのほか、FHTPIによって優遇税制として認められる税制	以下の①～③に該当する全ての国： ① 優遇税制適用対象取引に関わっている関連者（出資比率25%以上）の居住国 ② 究極の親会社の居住国 ③ 直近の親会社の居住国
○ ユニのAPAを含む移転価格に関する国境をまたぐユニのもの、及びルーリング発出国における課税所得の一方的な下方修正をまたぐ国境をまたぐもの	以下の①～③に該当する全ての国： ① ルーリングの対象取引に関わっている関連者（出資比率25%以上）の居住国 ② 究極の親会社の居住国 ③ 直近の親会社の居住国
○ PE認定に関するもの	以下の①～③に該当する全ての国： ① 本店所在地又はPE所在地 ② 究極の親会社の居住国 ③ 直近の親会社の居住国
○ 関連者間導管取引に関するもの	以下の①及び③に該当する全ての国： ① 導管法人に対して直接又は間接に支払いを行っている関連者（出資比率25%以上）の居住国 ② 導管法人に対する支払の究極の実質的所有者の居住国 ③ （上記②に含まれていない場合、）究極の親会社及び直近の親会社の居住国

34

### 加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の優遇税制の審査

- ✓ 最終報告書においては、加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の43の優遇税制の審査結果を公表（そのうち16については知的財産優遇税制）。
- ✓ 審査に当たっては、1998年レポート（『有害な税の競争：起りつつある国際問題』）において定められた4つのkey factorsと8つのother factorsを適用（知的財産優遇税制に係る審査については、実質性基準及び透明性基準も適用。）。
- ✓ FHTPIによる有害税制の審査は、以下の3段階からなる。
  - (1) FHTPIの審査対象に含まれるかどうかの判定
  - (2) 1998年レポートにおいて定められた4つのkey factors及び8つのother factorsに該当するかの判定
  - (3) 実体経済に及ぼす影響に関する判定
- ✓ 知的財産優遇税制については、有害性除去のための新基準に適合しておらず、審査対象国による見直しが必要。

- (1) FHTPIの審査対象に含まれるかの判定  
FHTPIの審査対象となる税制は、①金融及び無形資産の提供その他のサービス活動から生じる所得（「足の速い所得」）を適用対象に含むもの、かつ、②対象所得に対して通常の実行税率よりも低い実効税率を適用するものに限られている。
- (2) 4つのkey factors及び8つのother factorsに該当するかの判定  
FHTPIの審査対象に含まれると判定された税制は、次に、1998年レポートにおいて有害性の判定基準として定められた、4つのkey factorsと8つのother factorsに該当するか否かを判定される。  
— まずは実効税率が低いもしくはゼロであることが必要（ゲートウェイ基準）。  
— ゲートウェイ基準を充足した上で、更にその他の3つkey factors、また必要だと判断される場合には8つのother factorsに照らして、いずれか1つの基準に該当する場合には当該税制を、「潜在的に有害(potentially harmful)」と判定。
- (3) 実体経済に及ぼす影響に関する判定  
潜在的に有害と判断された税制に関しては、当該税制の適用状況等に基づき実際の経済上の影響を分析し、「実際に有害(actually harmful)」に該当するか否かを判断。実際に有害と判断された税制は、廃止・又は有害と判断された要素の除去が促進される。

35

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に基づき、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検討。

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(ミニマムスタンダード:MS)として、以下の1及び2の措置を採用することを勧告。
  - 租税条約のタイトル・前文に、租税条約は、租税回避・脱税(条約漁りを含む。)を通じた二重非課税又は税負担軽減の機会を創出することを意図したものでないことを明記。
  - 租税条約に、一般的濫用防止規定として次のいずれかを規定。
    - ①主要目的テスト(Principal Purpose Test: PPT)のみ
    - ②PPT及び簡素版LOB(特典制限規定(Limitation on Benefit))との両方
    - ③厳格版LOB及び導管取引防止規定(限定的PPT)
 ※ LOBとは、租税条約の適用を受けることができる者を一定の適格者に制限する規定。  
 PPTとは、租税条約の濫用を主たる目的とする取引から生ずる所得に対する租税条約の特典を否認する規定
- 租税条約に、租税条約上の特定の要件の適用回避を防止するための個別の濫用防止規定(双方居住者の振分けルールを実質管理地基準から個別判定方式に変更、配当に対する軽減税率適用のための持株保有期間要件の追加等)を設けることを勧告。
- 自国の居住者に対する国内法上の租税回避防止措置(外国子会社合算税制、出国時課税特例等)は租税条約の規定と整合的であることを確認。

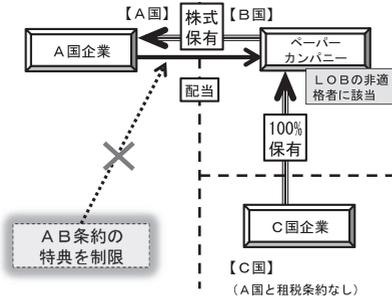
今後の対応等

- 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)。各国のミニマムスタンダードの実施状況に関するモニタリングの実施。
- 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。

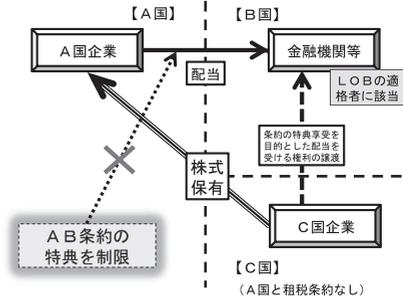
36

(参考) 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



主要目的テスト規定 (Principal Purpose Test: PPT)  
 ※取引の目的に着目



<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、客観的要因によって定義したものの。
- 「適格者」に該当しない者については、個別的に租税条約の特典付与が妥当かどうかを当局が認定。

<主要目的テスト規定>

- 租税条約の特典を享受することを主たる目的の一つとする取引から生ずる所得には、租税条約の特典を与えない。

37

## 最近の国際課税を巡る議論

### 行動7 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止

#### 背景及び行動計画の概要

- 恒久的施設(PE)とは、事業を行う一定の場所(支店等)をいう。租税条約上、自国の企業が相手国内で事業を行う場合、相手国内にその企業のPEがなければ、相手国はその企業の事業利得に課税できない(PEなければ課税なし)。
- 代理人PEの要件に該当しない販売委託契約の利用やPEと認定されない活動のみを行うことによるPE認定の人為的な回避に対処するため、モデル条約のPEの定義の修正を検討。

#### 報告書の概要

##### A. 代理人PEの定義の拡張

【課題】現行モデル条約では、「①企業(本人)の名で②契約を締結する」者は、代理人PEとなる(③代理人業を通常業務とする者(独立代理人)を除く)。そこで、各要件について、①代理人の名で契約を締結する、②契約締結に至る実質的な活動を代理人が行い、契約の締結は本人が行う、③関連企業を独立代理人とすることで、PE認定が回避される。

【対策】①契約者名基準に加え、契約類型基準(企業(本人)の物品の販売契約等)によって代理人PEを認定する。

②PEと認定される代理人の活動に、「契約の締結に繋がる主要な役割を果たすこと」を追加する。

③専ら関連企業のためにのみ業務を行う者を、独立代理人の定義から除外する。

##### B. PEの例外とされる準備的・補助的活動

【課題】現行のモデル条約では、①商品の引渡しや購入のみを行う場所等は、その活動が企業の本質的活動である場合でもPEと認定されないため、事業利得に対するPE所在地の課税権が不当に損なわれる。また、②各場所の活動をPEと認定されない活動に分割することによって、PEの認定が回避される。

【対策】①いかなる活動も準備的・補助的活動でない場合はPE認定の例外としないこととし、かつ、②各場所が相互に補完的な活動を行う場合は、各場所を一体の場所とみなしてPE認定を行うこととする。ただし、①に代えて、特定の活動(商品の引渡し等)についてのみ、準備的・補助的活動でない場合にPE認定の例外としないことも可。

#### 今後の対応

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)。新たに認定されるPEの帰属利得の計算に関するガイダンスの策定。

日 本: 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。

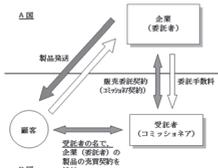
38

### (参考) 行動7 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止

#### OECDモデル租税条約第5条5及び6(代理人PE)の改正

現行の代理人PEの要件	改正後の代理人PEの要件
企業のために相手国内で行動する者は、以下の要件を満たす場合に代理人PEとされる。 1. 企業の名において締結される契約であること。 2. 代理人が契約を締結すること。 3. ただし、代理人業を通常業務として行う者(独立代理人)は、代理人PEとされない。	企業のために相手国内で行動する者は、以下の要件を満たす場合に代理人PEとされる。 1. 次のいずれかの契約であること ①企業の名において締結される契約であること ②企業の商品の販売に関する契約であること ③企業による役務提供に関する契約であること 2. 次のいずれかの行為を行うこと ①代理人が契約を締結すること ②代理人が契約の締結に繋がる主要な役割を担うこと 3. ただし、代理人業を通常業務として行う者(独立代理人)は、代理人PEとされない(ただし、専ら関連企業のためにのみ代理人業を行う者を除く。)。

#### 【代理人PEの認定を回避する例: 販売委託契約(コミッションアグリーメント)】



- 企業がB国に支店を設けて製品を販売すると、B国にPEを有することとなり、B国において製品の販売利益に課税される。
- また、企業がB国に代理人を置いて、代理人が企業(本人)の名において企業の製品の販売契約を締結すると、企業がB国に代理人PEを有することとなり、B国において企業が製品の販売利益に課税される。
- これに対し、企業はB国の受託者と販売委託契約(コミッションアグリーメント)を締結し、受託者(コミッションアグリーメント)が受託者の名において企業(委託者)の製品の販売契約を締結すると、代理人PEの要件に該当しないため、企業はB国にPEを有しないこととなり、B国において製品の販売利益に課税されない。

39

(参考) 行動7 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止

OECDモデル租税条約第5条4(恒久的施設の例外)の改正

現行の規定	改正後の規定
<p>4 次の活動を行う場合は、「恒久的施設」に当たらない。</p> <p>(a) 物品等の保管・展示・引渡しのためにのみ施設を使用</p> <p>(b) 企業の在庫を保管・展示・引渡しのためにのみ保有</p> <p>(c) 企業の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有</p> <p>(d) 企業のために物品等を購入し、又は情報収集のみを目的として、一定の場所を保有</p> <p>(e) 企業のためにその他の<u>準備的又は補助的な性格の活動</u>を行うことのみを目的として、一定の場所を保有</p> <p>(f) (a)から(e)までの活動を組み合わせた活動のみを目的として、一定の場所を保有。<u>ただし、その組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</u></p>	<p>4 次の活動を行う場合は、「恒久的施設」に当たらない。<u>ただし、その(a)から(e)の活動((f)の場合には、その組合せによる活動の全体)が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</u></p> <p>(a) 物品等の保管・展示・引渡しのためにのみ施設を使用</p> <p>(b) 企業の在庫を保管・展示・引渡しのためにのみ保有</p> <p>(c) 企業の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有</p> <p>(d) 企業のために物品等を購入し、又は情報収集のみを目的として、一定の場所を保有</p> <p>(e) 企業のためにその他の活動を行うことのみを目的として、一定の場所を保有</p> <p>(f) (a)から(e)までの活動を組み合わせた活動のみを目的として、一定の場所を保有。</p> <p>【上記改正の代替案】 現行の規定から「引渡し(a)(b)」、「物品等の購入(d)」、「情報収集(d)」を削除し、これらの活動は、(e)の規定により、準備的・補助的活動である場合にのみPEの例外とする。</p>

40

行動8 無形資産取引に係る移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

- 特許等の無形資産の譲渡は、比較可能な独立企業間取引が存在しないことが多く、適正な移転価格の算定が困難であることから、無形資産を用いたBEPSの機会に適切に対応する

報告書の概要

- 次の3点に関するBEPSの防止について規定
- ① 広範かつ明確な無形資産の定義の採用  
無形資産について、「有形資産または金融資産でないもので、商業活動における使用目的で所有または管理することができ、比較可能な独立当事者間の取引ではその使用または移転に際して対価が支払われるような資産」と定義
- ② 無形資産の移転及び使用に関する利益の価値創造に沿った配分
  - 法的所有権のみでは必ずしも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。無形資産の開発等(開発、改善維持、保護、使用)に関する重要な機能を果たしている関連企業は、適切な対価の受領を期待することができる
  - 評価手法(特にディスカウント・キャッシュ・フロー法(DCF法))が適切に利用できる場合のガイダンスの拡充
- ③ 評価困難な無形資産(Hard-To-Value Intangibles)に関する移転価格ルール(いわゆる所得相応性基準)の策定  
取引時点で評価が困難な一定の無形資産については、予測便益(ex-ante)と実際の利益(ex-post)とが一年以上がい離れた場合に、実現値に基づいて独立企業間価格を評価することが可能
- 費用分担取極め(Cost Contribution Arrangements)  
同取極めに関するガイダンスのアップデート、同取極めを利用した無形資産の移転によるBEPSを防止

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

41

## 最近の国際課税を巡る議論

### 評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定

#### 背景及び行動計画の概要

- 特許等の無形資産のうち、比較可能な独立企業間取引が存在せず、将来生み出される収益について信頼できる予測がないような評価困難な無形資産 (Hard-to-value intangibles) については、納税者と税務当局との間の情報の非対称性が課題
- 取引時点で評価が困難な一定の無形資産に関するBEPSについて、特別の措置を検討する

#### 報告書の概要

- 評価困難な無形資産については、予測利益 (ex-ante) と実際の利益 (ex-post) が一定以上かい離した場合に、税務当局が実現値に基づいて独立企業間価格を評価することを可能とすること(いわゆる所得相応性基準の導入)で対応
- 納税者と税務当局との間に当該無形資産に関する情報の非対称性が深刻であり、実際の利益が明らかにならないと税務当局が移転価格評価を実行できないような場合、税務当局は、実際の利益に基づいて、納税者の予測に基づいた価格取極めを評価し、価格調整を行うことができる
- 適用が免除される場合
  - (i) 納税者から、以下の(A)及び(B)が提供される場合
    - (A) 価格取極め・合理的に予測可能な出来事・その他のリスクの考慮を判断するために、無形資産の移転時に用いられた事前の予測、及び、その実現可能性についての詳細
    - (B) 財務上の予測と実際の結果の重大なかい離 (significant difference) が、a)、取引時点では関連者が予測することは不可能であった、価格決定後に生じた予見できない進展や出来事によるものであること、または、b)、原因となった出来事が起きる確率についての、取引の時点での見込みが適切であったことについて、信頼に足る証拠
  - (ii) 無形資産の移転が、事前確認 (APA) の対象である場合
  - (iii) (i)(B)における財務上の予測と実際の結果について、いかなるかい離も取引時点の価格の20%以下である場合
  - (iv) 当該無形資産が非関連者収益を初めて生み出してから、(iii)の要件を満たしたまま、5年間の期間が経過した場合(それ以降の年度について適用免除)

【参考】米・独における所得相応性基準の導入例  
所得相応性基準は、米国(1986年)、ドイツ(2007年)にそれぞれ導入されている。なお、今回の報告書の内容は米国の制度がベースとなっている部分が多い

#### 今後の対応

- 評価困難な無形資産に係る措置のガイダンスを2016年に策定

42

### 行動9 リスクと資本に係る移転価格ルール

#### 背景及び行動計画の概要

- 次の2つの問題に対応するルールを策定
  - ① グループ内企業に対するリスクの移転、過度な資本の配分によって生じるBEPSの防止
  - ② 第三者間では行われない、または、減多に行われることのないような取引によって生じるBEPSの防止

#### 報告書の概要

- リスクに係るガイダンスの拡充を進めつつ、ある事業体が契約上リスクを引受けている、または、資本を提供しているという理由だけで、不適切な利益がその事業体に帰属することがないようにするため、以下の事項等について、移転価格ガイドラインを改訂
  - リスクの契約上の配分は、現実の意思決定を伴うような場合にもみ尊重する
  - 独立企業間価格算定におけるリスク分析についてのフレームワークを策定
  - リスク引受には、①リスク・コントロールと②リスクを引き受ける財務能力が必要とされ、機能を伴わない資本提供に対してはリスク・フリー・リターン(国債利率程度)までしか認められない
- 上記事項を、キャッシュ・ボックス(単に資金だけを提供している実体のない関連会社)に適用する場合、キャッシュ・ボックスにはプレミアム・リターン(リスクに対するリターン)は配分されず、単なる契約上のリスク配分では利益が移転しないこととなる。  
※「行動8 無形資産取引に係る移転価格ルール」においても無形資産の文脈で上記改訂事項を適用
- 関連者間の取引において商業合理性のないような例外的な場面に於ける、税務当局による関連者間の取引そのものの否認(non-recognition)について、適用を明確化(行動10に関連)

#### 今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

43

行動10 他の租税回避の可能性の高い取引に係る移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

- 次の取引や移転価格算定手法について、明確化やBEPSへの対応を目的にガイダンスを策定
  - ① 取引単位利益分割法(PS法)の適用の明確化
  - ② グループ内役務提供取引に関するBEPSへの対応
  - ③ クロスボーダーのコモディティ取引に関するBEPSへの対応

報告書の概要

- ① 取引単位利益分割法(transactional PS法)の適用の明確化  
 グローバルなバリュー・チェーンにおけるPS法の適用を明確化することを目的とし、作業が行われた。他のBEPS作業の内容の把握等を理由に、移転価格ガイドラインの改訂作業を継続  
 ⇒ 2016年中にWP6で議論を行い、2017年上半年期にPS法に関するガイダンス改訂作業を終了する見通し
- ② グループ内役務提供取引に関するBEPSへの対応  
 管理費用(management fees)及び本社費用(head office expenses)等の支払いによって生じるBEPSの防止を目的。低付加価値グループ内役務提供(Low Value-added Intra-Group Services)について、支払国(新興国・途上国)の課税ベースの保護に配慮しつつ、選択適用が認められる簡素化アプローチ(費用に関して一定の利益マークアップ率を適用)等に係るガイダンスを策定
- ③ クロスボーダーのコモディティ取引に関するBEPSへの対応  
 関連者間のクロスボーダーのコモディティ取引に関して、以下のガイダンスを追加
  - コモディティ取引には一般的に独立価格比準法(CUP法)が適切な方法であることを明確化
  - コモディティ取引の価格基準日の決定に関する新しい指針を規定

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

44

行動11 BEPSの規模・経済的効果の分析方法の策定

- BEPSによる法人税収の逸失規模について、データの評価、指標の抽出、分析方法の策定を実施。
- ただし、依然、基礎となるデータや試算方法について課題も多く残されているため、機械的な分析にとどまっているなど、実態を反映した結果を示すためには更なる検討が必要。

◎ポイント1: データの評価

- 様々なデータについて、BEPS分析に用いることの適否を、データの範囲、詳細さ、利用可能性等の観点から評価  
 ⇒ 現時点で取得可能なデータは、いずれも制約があり不十分

◎ポイント2: 指標の抽出

- BEPSの規模や経済的効果を測定するための複数の指標を抽出  
 ※ 指標の例: FDIの集中度(FDIの対GDP比が他国に比べて非常に高いことが示されれば、BEPSの存在を推認)  
 ⇒ 基礎となるデータに大きな制約があり、いずれの指標もBEPSの規模や経済的効果を概括的に示すにとどまる

◎ポイント3: 分析方法の策定

- 推計においては不確実性が伴うため、単一の分析方法ではなく複数の分析手法を基に、今後、分析方法が更に精査される必要。
- OECD税率差アプローチ(自国の法定法人税率と、子会社立地国の法定法人税率の平均との差分により逸失利益を算出)による推計では、全世界で1,000億~2,400億ドル(法人税収比で4~10%)の税収減。  
 ※機械的な試算であり、実態が正確に反映されているわけではない。  
 ※租税回避対策を実施している場合、法定法人税率が高い国が必ずしも大きな税収減を被っているわけではない。

今後の取組み

- 租税データの充実、行動5、12、13との連携
- BEPS指標の継続的な精査・開発
- (民間の研究者とも共同した)BEPSに関する更なる研究 等

45

## 最近の国際課税を巡る議論

### 行動12 義務的開示制度

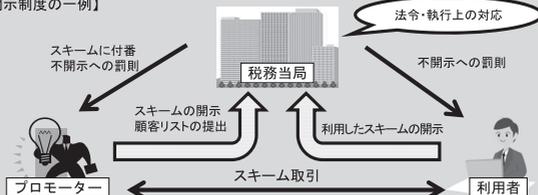
#### 背景及び行動計画の概要

- 租税回避を抑制するとともに出現した租税回避スキームに速やかに対処するため、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)の策定について検討。

#### 報告書の概要

- 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、これらの国の知見を踏まえた勧告を作成。
- 勧告では、開示義務者、開示内容、開示手続等の主な項目について複数の選択肢を用意し、各国が自国の法体系のもとで最適な様式を選択することを認める形(モジュラー方式)を採用。
- 義務的開示制度は、事前照会制度や自発的情報開示制度等の情報開示制度及び一般的租税回避否認規定と相互補充関係にあるところ、義務的開示制度の導入を検討する際には、それらの制度・規定との関係性についても精査する必要。

#### 【義務的開示制度の一例】

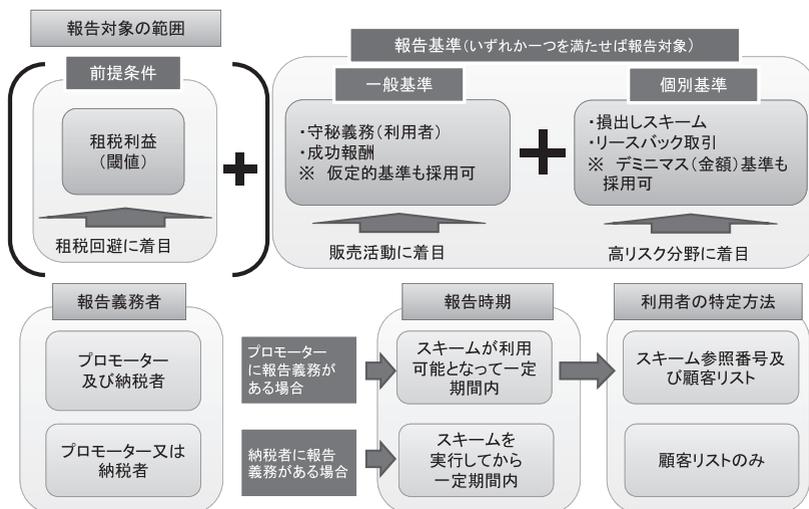


#### 今後の対応

- 各国が勧告を踏まえて、所要の措置を講ずる。我が国においても、勧告の内容を踏まえ、義務的開示制度の導入の必要性を検討する。

46

### (参考) 報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告 (1)



47

(参考) 報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告(2)

コンプライアンス

遵守の効果

- 報告対象取引⇒必ずしも租税回避を意味しない
- 当局から反応なし⇒取引の有効性・容認を意味しない※法律で明記

不遵守の効果(金銭的罰則)

- スキーム報告、顧客リスト提出等違反の場合、
  - ・ 早期報告を促す観点から、日々定額の罰則を賦課
  - ・ 租税利益・受取報酬額に応じた罰則を賦課

報告すべき情報

- プロモーター・利用者の詳細、スキームの詳細、該当する報告基準・関係租税法令、予想される租税利益、顧客リスト(プロモーターの場合のみ)等

クロスボーダースキーム

国際的な租税スキームに対応するためには、上記の制度は以下の通り修正が必要

- クロスボーダースキームに焦点を当てた報告基準を設定
- 閾値は設けない
- 報告対象は、同一支配グループ内にスキームの結果が生じる場合、又は自身がスキームの一因である場合
- 報告義務者が不十分な情報しか有していない場合、その納税者は、不足している情報を有していると考えられる者を特定すべき

48

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 ・ 利子に関する取決め	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

49

## 最近の国際課税を巡る議論

### 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

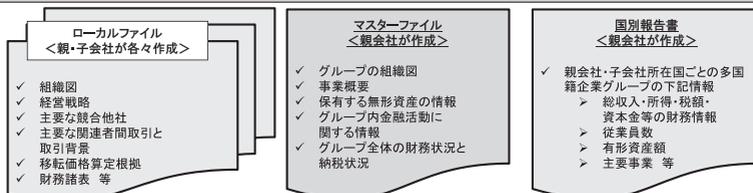
【課題】 多国籍企業グループによるグループ内取引を通じた所得の海外移転に対して、適正な課税（移転価格課税）を実現するためには自国企業の国外関連者との取引に関する情報を求めるのはもちろんのこと、多国籍企業グループがグローバルに行う取引の全体像を把握する必要。

【対応】

経済界のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、税務当局のために透明性を高めることを目的として共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告等（移転価格に係る文書化）に関するルールを整備。具体的には、多国籍企業グループに対して、①ローカルファイル、②マスターファイル、③国別報告書（CbCLレポート）の三種類の文書を共通様式に従って税務当局に提供（または作成・保存）することを義務付けるよう勧告（CbCLレポートについては、原則、2016年度から適用開始）。

- **ローカルファイル**：関連者間取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報。独立企業原則の遵守状況を確認し、移転価格課税を行うために使用（現行、措規22の10①②に相当）。
- **マスターファイル**：多国籍企業グループの組織・財務・事業の概要等、多国籍企業グループの活動の全体像に関する情報。多国籍企業グループ内の重大な移転価格リスクの存在の有無を評価するために使用。
- **国別報告書**：多国籍企業グループの各国別の所得、納税額の配分等、多国籍企業グループの各国別の活動状況に関する情報。多国籍企業グループ内の移転価格リスクの存在の有無を評価するために使用。

※原則、親会社が親会社所在地の税務当局に提出し、当該税務当局が子会社所在地の税務当局に自動的情報交換で共有する。



50

### （参考）行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

～「国別報告書ガイドライン」(2015年2月公表)の概要～

#### 1. 実施時期

- 2016年1月1日以後開始事業年度分の報告書から実施（実際の提出は2018年中）
- 但し、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

#### 2. 対象企業グループ

- 連結ベースで年間総収入金額が750百万ユーロ以上の企業グループ

#### 3. 文書提供の条件

- ① 提供文書に係る守秘：租税条約等で担保される程度の高いレベルの守秘を確保
- ② 制度の整合性：国際的合意に対する国内法や執行の整合性の確保
- ③ 提供文書の適切な使用：入手文書はあくまでリスク評価の参考として利用

#### 4. 報告書の提供方法の枠組み

- ① 「条約方式」が基本
  - 対象企業グループの親会社が所在する国の当局が当該親会社に国別報告書の提出を義務付け
  - 当局は当該企業グループが事業を行っており、かつ、3. に掲げる条件を満たした国の当局に対し、自動的情報交換により国別報告書を提供（「条約方式」）
- ② 補完的メカニズムとして「子会社方式」等を容認
  - 仮に3. の条件を満たした国に適切に国別報告書が提供されない場合、当該国が自国の子会社に国別報告書を求める「子会社方式」等の補完的メカニズムを容認

※ 補完的メカニズムが容認される具体的ケース

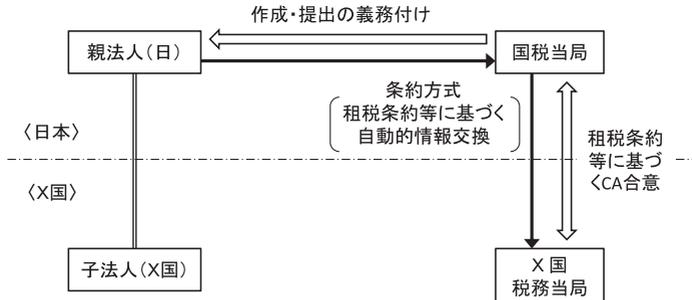
- (a) 親会社所在地が当該親会社に国別報告書の提出を義務付けていない場合
- (b) 国別報告書の共有に関する権限ある当局間の合意が結ばれていない場合
- (c) 当局間の合意にも関わらず実際には国別報告書が提供されないことが確立した場合

- ③ 実施パッケージの策定
- ④ 各国の実施状況についてのモニタリング・メカニズムの策定
- ⑤ 紛争解決手続きの必要性の認識

51

(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

【 国別報告書(CbCレポート)の共有チャート(条約方式)】

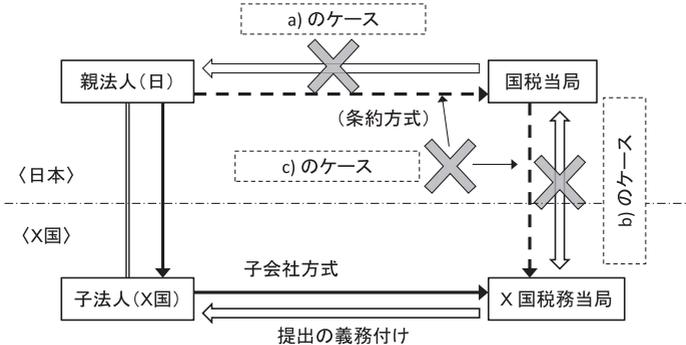


52

(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

【 国別報告書(CbCレポート)の共有チャート(子会社方式)】

○ 第2の方式(子会社方式)が補完的に認容される場合



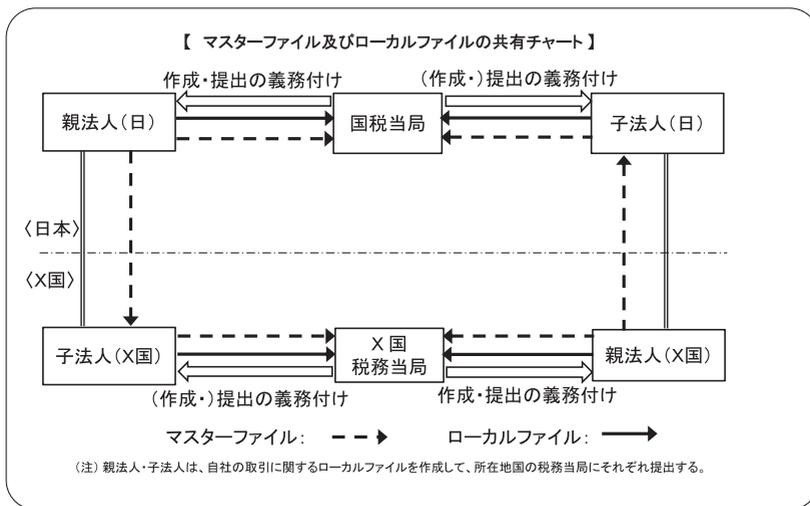
(参考) 国別報告書について、第2の方式(子会社方式)での共有が補完的に認容される場合(モデル国内法第2条パラ2 (ii))

- 次のいずれかのケースに該当すること
- a) のケース: 親法人所在地が当該親法人に国別報告書の提出を義務付けていない場合
  - b) のケース: 発効済みの適格な権限ある当局間の合意(CA合意)がない場合
  - c) のケース: 体系的な不履行(Systemic Failure)が認められる場合

53

## 最近の国際課税を巡る議論

### (参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化



54

### (参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

～「国別報告書実施パッケージ」(2015年6月公表)の概要～

#### 1. モデル当局間合意案

各国当局が国別報告書 (CbCレポート) を自動的に交換するための国際合意について、金融口座情報の自動的交換の枠組みに係るCRS (共通報告基準) の権限ある当局間合意案を参考に作成され、5月末の租税委員会 (CFA) で承認されたもの。税務行政執行共助条約に基づくマルチ合意案、二国間租税条約に基づく合意案、二国間の情報交換協定に基づく合意案の三種類からなり、マルチ合意案は以下の9条からなる。

- 第1条 定義
- 第2条 多国籍企業グループに関する情報交換
- 第3条 情報交換の実施時期と方法
- 第4条 コンプライアンスと執行についての協調
- 第5条 守秘、情報のセーフガード及び適切な使用
- 第6条 協議
- 第7条 修正
- 第8条 合意条件
- 第9条 税務行政執行共助条約におけるCo-ordinating Body事務局の役割

#### 2. モデル国内法制

各国当局がCbCレポートの自動的交換を行うためには、まず、自国にあるCbCレポート提出対象となる多国籍企業グループ親会社等にCbCレポートの提出を義務付ける必要があるところ、OECDが関連する国内法制モデルを作成して示したもので、法的拘束力はないが、各国の国内法制において参照し得るもの。内容は以下の通り、8条からなる。

- 第1条 定義
- 第2条 提出義務
- 第3条 通知
- 第4条 国別報告書 (CbCレポート)
- 第5条 提出時期
- 第6条 国別報告書情報の使用と守秘
- 第7条 罰則
- 第8条 実施時期

55

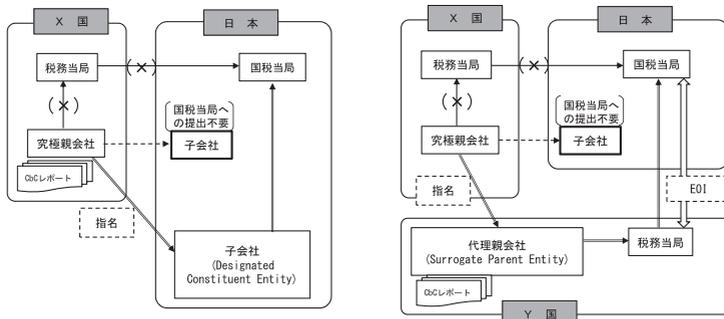
(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

～「国別報告書実施パッケージ」(2015年6月公表)の概要～

○ 実施パッケージで追加された国別報告書(CbCLレポート)の提供方法は以下の通り。

第2条第2項 同一国に所在する子会社が複数ある場合の子会社方式

第2条第3項 代理親会社の指名があった場合の子会社方式の不適用



(注) 可能な限り、示されたフレームワークの範囲内でCbCLレポートが広範に共有できるように配慮されている。

56

行動14 相互協議の効果の実施

背景及び行動計画の概要

- BEPS対抗措置による新たなルールの導入に伴う予期せぬ二重課税の発生等の不確実性を排除し、ビジネスにとっての確実性と予測可能性を確保するためには、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をより実効的なものとするのが必須。
- 相互協議手続の実効性は、強制的・拘束的仲裁制度の導入によって一層強化される。

報告書の概要

- 実効的な相互協議の実施を妨げる障害を除去するため、相互協議を通じた適時・効果的な紛争解決に対し強く政治的にコミットし、以下の3項目を実現するために各国が最低限実施すべき措置(ミニマムスタンダード:MS)及び実施することが望ましいとされる措置(ベストプラクティス)を勧告。
- (1) 相互協議に係る条約上の義務の誠実な履行と、相互協議事案の迅速な解決  
(MSの例)相互協議事案を平均24か月以内に解決することを目指す。
- (2) 租税条約に関連する紛争の予防及び迅速な解決を促進するための行政手続の実施  
(MSの例)相互協議の利用のためのガイダンス公表、相互協議担当職員の人員及び独立性の確保
- (3) 納税者に対する相互協議の機会の保証  
(MSの例)いずれの締約国の権限のある当局に対しても相互協議の申立てをできるように租税条約の規定を改正
- ミニマムスタンダードの実施を確保するため、各国におけるミニマムスタンダードの実施状況をモニタリングする。
- 上記のほか、仲裁制度を導入する意思のある国で、強制的・拘束的仲裁に関する具体的な規定の策定作業を継続。

今後の対応等

- OECD: 租税条約に関連する措置(仲裁を含む)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)。ミニマムスタンダードの実施状況のモニタリング方法を策定し、モニタリングを実施する。
- 日本: 現状においてミニマムスタンダード及びベストプラクティスを概ね実施している。多数国間協定交渉への参加を含め、租税条約に関連する措置(仲裁を含む)を規定する租税条約を拡充。

57

## 最近の国際課税を巡る議論

### (参考)行動14 相互協議の効果的实施

#### ミニマムスタンダード及びベストプラクティス一覧

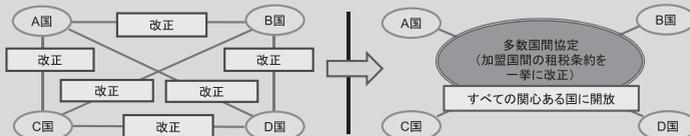
最低限実施すべき措置 (ミニマムスタンダード)	実施することが望ましいとされる措置 (ベストプラクティス)
<b>1. 相互協議手続に関する条約上の義務の誠実な履行と、相互協議事案の迅速な解決のための措置</b>	
租税条約に第25条1～3(相互協議手続)を規定する。 相互協議の機会を確保し、合意内容を実施する。	租税条約に第9条2(対応の調整)を規定する。
条約の適用の疑いがある場合にも相互協議の機会を認める。	
相互協議事案を平均24ヶ月以内に解決しようとすることを目標とする。	
FTA MAP Forum(FMF)のメンバーになる。	
FMFと共同で策定する報告書の枠組みに従って、統計を適時に報告する。	
ミニマムスタンダードの実施状況について、審査を受ける。	
仲裁制度に対する立場を表明する。	
<b>2. 納税者に関連する紛争の予防及び迅速な解決を促進するための行政手続の実施のための措置</b>	
相互協議を利用するための規則、ガイドライン及び手続を公表する。	将来の紛争の予防に役立つ相互協議の合意を公表するための手続を整備する。
自国の相互協議の概況を共通のプラットフォームに沿って公表する。	税務行政フォーラム作成の"Global Awareness Training Module"を職員に配付する。
相互協議担当職員の独立性の確保のため、内部ガイダンス等を整備する。	二国間事前確認手続を実施する。
権限のある当局の機能及び職員の業務指揮に関する手続を整備する。	複数年分の同一請求点について、一括して相互協議を申立てをすることを認める。
相互協議関連の業務に十分なリソースを確保する。	
当局と納税者の間で和解した場合も相互協議の機会を制限しない。	
一定の場合に事前確認合意を適年度へ遡及適用することを認める。	
<b>3. 納税者に対する相互協議の機会の保証のための措置</b>	
①相互協議の申立てをいずれの締約国に対しても行えるように条約を改正する。又は、 ②相互協議の申立てでの正当性について、両締約国間で通知又は協議を実施する。	相互協議が継続中の事案に係る徴収を猶予するための適切な措置を講ずる。
相互協議の申立ての際に納税者が提出すべき情報及び文書を特定する。	相互協議の申立てを促進する適切な手続を実施する。
相互協議で成立した合意はいかなる期間制限にもかかわらず実施する。	相互協議と国内法の取扱いとの関係に関するガイダンスを公表する。
	納税者による自発的調整の場合にも相互協議の機会を認める。
	利子及び罰金に関する相互協議についての見解をガイダンスで示す。
	多国間の相互協議及び事前確認手続に関する指針をガイダンスで示す。

58

### 行動15 多国間協定の策定

#### 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措置の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界でおよそ3,000本ある二国間租税条約の改正には膨大な時間を要する。
- そこで、二国間租税条約においてBEPS対抗措置を効率的に実現するための多国間協定を策定する。
- 多国間協定の規定は、全加盟国が採用する中核的規定と、加盟国が選択できる規定とで構成され、多国間協定の規定に従って、加盟国間の二国間租税条約の規定が部分的に改正又は追加される。
- 多国間協定は、2016年末までに策定され、署名のためにすべての関心ある国に開放される。



#### 行動計画の経緯及び今後の予定

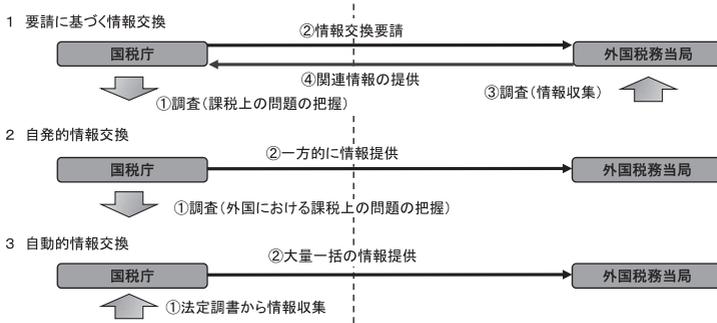
- 2014年9月：BEPS報告書において、多国間協定交渉のためのマンデートの策定を勧告。
- 2015年1月：多国間協定交渉のマンデート承認。
- 2015年5月：すべての参加表明国が参加する多国間協定交渉の第1回会合を開催。
- 2015年7月現在：日本を含む87ヶ国が多国間協定交渉への参加を表明。
- 2015年9月：日本を含む15か国で構成されるビューロー会合（運営会合）を開催。
- 2015年11月以後：2016年末までの多国間協定の策定に向けて、数次にわたり会合を開催。

59

### 税務当局間の情報交換

- 税務当局間の情報交換とは、納税者の取引などの税に関する情報を二国間の税務当局間で互いに提供する仕組み。
- 租税条約に基づく税務当局間の情報交換には、①要請に基づく情報交換、②自発的情報交換、③自動的情報交換の3形態がある。

【税務当局間の情報交換のイメージ】



60

### 自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯

- 2008年のスイスUBS事件等を受けて、米国内で批判が高まり、2010年3月、米国民による外国金融機関の口座を利用した脱税を防止する「外国口座税務コンプライアンス法 (FATCA)」が米国で成立 (2013年1月施行)。
- 2012年、各国がFATCAへの対応について米国と合意したことを契機に、OECDは、多国間及び二国間の自動的情報交換に関する国際基準の策定に着手。
- 2013年9月、G20首脳会議は、OECDによる国際基準の策定を支持するとともに、2014年央までに自動的情報交換の技術的様式を完成させることにコミット。
- 2014年1月、OECD租税委員会が「共通報告基準 (CRS: Common Reporting Standard)」を策定。同年7月には、共通報告基準の統一的適用を確保するための実施細目 (コメントリー) 等を含めて完成、公表。
- 2014年9月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議及び同年11月のG20首脳会議は、最終決定された共通報告基準を承認。また、所要の法制手続の完了を条件として、2017年又は2018年末までに、自動的情報交換を開始することにコミット。
- 我が国は、平成27年度税制改正において、金融機関による非居住者に係る口座情報の報告制度を整備。2017年から金融機関による手続を開始し、2018年に、2017年分の口座情報の報告を受け、税務当局間で初回の情報交換を実施する。

※ 今後、各国の法制・執行が国際基準に準拠しているか、相互審査が実施される予定。

61

## 最近の国際課税を巡る議論

### 非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度

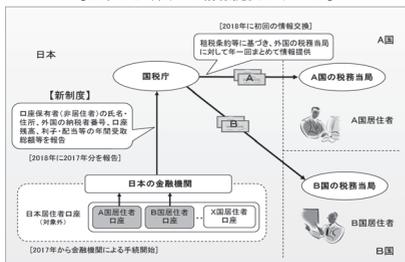
#### ◀G20・OECDにおける合意▶

- 2013年、G20首脳は、海外の金融機関を利用した国際的な脱税・租税回避に対処するため、税務当局間で非居住者に係る金融口座情報の自動的交換を実施することに合意。
- これを受け、OECDは、各国税務当局が自国の金融機関から報告される非居住者の口座情報（氏名・住所、外国の納税者番号、口座残高、利子・配当等の年間受取総額等）を租税条約等に基づいて税務当局間で自動的に交換するための国際基準（共通報告基準）を策定し、2014年7月に公表。G20は、共通報告基準を承認し、所要の法制手続の完了を条件として、2017年又は2018年末までに、自動的交換を開始することに合意。

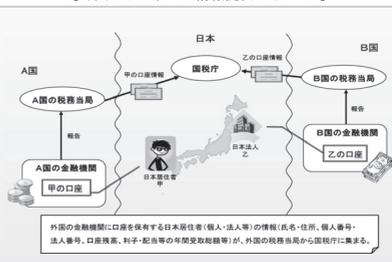
#### ◀上記合意を受けた日本の対応▶

- 平成27年度税制改正において、金融機関による非居住者の口座情報の報告制度を整備。
- 金融機関の準備期間等を考慮し、2017年から金融機関による手続を開始する。2018年に、2017年分の口座情報の報告を受け、税務当局間で初回の情報交換を実施する。

#### 【日本から外国への情報提供のイメージ】



#### 【外国から日本への情報提供のイメージ】



62

## 租税条約の概要

租税条約は、二重課税の回避、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。

租税条約には、国際標準となる「OECDモデル租税条約」があり、OECD加盟国を中心に、租税条約を締結する際のひな型となっている。加盟国である我が国も、これに沿った規定を採用している。

#### 【OECDモデル租税条約の主な内容】

- 二重課税の回避
  - ・ 源泉地国（所得が生ずる国）の課税できる所得の範囲の確定
    - 事業所得は、支店等の活動により得た所得のみに課税
    - 投資所得（配当、利子、使用料）は、税率の上限を設定
  - ・ 居住地国における二重課税の排除方法
    - 外国税額控除等
    - 税務当局間の相互協議（仲裁を含む）による条約に適合しない課税の解消
- 脱税及び租税回避等への対応
  - ・ 税務当局間の納税者情報（銀行機密を含む）の交換
  - ・ 租税に関する徴収共助

63

**我が国の租税条約ネットワーク**

〔53 条約、64 か国・地域／平成 27 年 12 月 1 日現在〕

