

# 令和元年度東京都税制調査会 第3回 小委員会

## 「1 デジタル課税に関する資料」

令和元年8月22日

## 「1 デジタル課税に関する資料」 目次

資料名	頁
デジタル課税に関する国際協調の経緯	1
EUにおける議論	2
「BEPSプロジェクト」について①②	3
BEPS実施フェーズ（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域（2016.7～）	5
移転価格税制に係る文書化制度の整備：平成28年度税制改正	6
日本との間における国別報告書の自動的情報交換の実施対象国・地域	7
BEPS防止措置実施条約の概要及び経緯	8
BEPS防止措置実施条約の署名国	9
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（CRS）	10
CRSに基づく自動的情報交換の実施時期に関するコミット状況	11
OECD・G20の「国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域のリスト」について	12

## 「1 デジタル課税に関する資料」 目次

資料名	頁
経済の電子化への課税上の対応	13
「経済の電子化に伴う課税上の課題に対する コンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画」の概要	14
国際課税原則の見直し	15
新たな利益配分方法	16
新たなネクサス原則	17
ユーザーの参加（英国案）	18
マーケティング上の無形資産（米国案）	19
重要な経済的存在（インド等途上国案）	20
軽課税国への利益移転に対抗する措置	21
G I L T I ・ B E A Tの概要	22
OECD最終報告書（2015年10月）概要	23
OECD公開協議文書（2019年2月）概要	24

## 「1 デジタル課税に関する資料」 目次

資料名	頁
OECD公開協議文書に対する意見①（日本経済団体連合会）	25
OECD公開協議文書に対する意見②（新経済連盟）	26
OECD作業計画（2019年5月）概要	27
G20財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明（仮訳）（2019年6月8-9日於：福岡）＜抜粋＞	28
独自のデジタル課税導入状況①（DST）	29
独自のデジタル課税導入状況②（PE概念拡張）	30
米国における州課税権の拡張①（売上税）	31
米国における州課税権の拡張②（売上税におけるネクサスを巡る訴訟）	32
米国における州課税権の拡張③（州法人所得税）	33
米国における州課税権の拡張④（州法人所得税におけるネクサスを巡る訴訟）	34
（参考）国際法人課税に関する資料	35

## デジタル課税に関する国際協調の経緯

1998年	電子商取引に関するオタワ閣僚会議(OECD)
2003年	電子商取引を踏まえた消費税に関するガイドライン公表(OECD)
2005年	ビジネス利得に関する技術的諮問グループ報告書公表(OECD)
2015年10月	BEPS最終報告書の公表(OECD) (行動1の報告書でデジタル課税の課題を棚卸し、解決策の提示は留保)
2016年～	各国におけるデジタルビジネスに関する暫定課税措置の成立(インド、イスラエル、豪州、英、仏、伊など)
2017年9月	EU理事会の議長国に各国財務大臣(仏、独、伊、西)が共同書簡を提出 (IT系多国籍企業の各国の売上高に応じて課税する「均衡税(equalisation tax)」の導入検討を要求)
2017年10月	デジタル経済に対応した効率的かつ公平な課税システムが必要であることを確認(EU)
2017年12月	デジタル経済における利得の課税に関する総括文書を採択(EU) 米国トランプ税制改革(GILTI、BEATの導入など)
2018年3月	BEPS包括的枠組みによる中間報告書の公表(OECD) 欧州委員会によるデジタル課税指令案(①中長期的な見直し②短期的な見直し)の提出(EU)
2019年1～2月	ポリシーノート及びその公開協議向け解説文書の公表(OECD)
2019年3月	EUレベルでの合意を断念し、OECDの議論を通じて国際協調による解決を目指す方針の発表(EU)
2019年5月	作業計画の公表(OECD)
2019年6月	G20財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明 租税委員会下の作業部会で技術的論点の検討を開始(OECD)
2020年1月(予定)	解決策の制度の概要(英国案・米国案・新興国案の考え方の絞り込み等)についてIFで合意(OECD)
2020年中(予定)	長期的解決策の方針及び技術的論点について合意(OECD)
2020年末まで(予定)	最終報告書を策定(OECD)

# EUにおける議論

- 2018年3月、欧州委員会はEU域内でのデジタル事業に対して課税の公平性と経済成長への親和性を確保するための2つの指令案(①中長期的な見直し案、②短期的な見直し案)を提案
- 指令案の合意に向けて議論が行われたが、一部加盟国(アイルランド等)の反対によりEUレベルでの合意を断念
- 今後はOECDでの議論を通じて国際協調による解決を目指す

## ① 中長期的な見直し案

### 〈新たなネクサス〉

・各加盟国にデジタルサービス事業を行う法人が支店等のPE(物理的拠点)を有しなくても、次のいずれかの条件を満たす場合に「重要な経済拠点 (significant digital presence)」と呼ばれる課税拠点を有するとみなし、各加盟国が課税できるようにする。

- ①年間700万ユーロ超の売上高がある
- or
- ②年間10万人以上のユーザー数を有する
- or
- ③年間3,000件超のビジネス契約がある

### 〈新たな利益配分方法〉

・利得の配分に消費時点におけるユーザーの所在地を反映させる等、デジタル経済における価値創造の在り方を踏まえたものとする。  
・最終的には、法人課税ベースの統一案※に統合する方向性が示された。

※「共通連結法人税課税標準 (Common Consolidated Corporate Tax Base: CCCTB)」と呼ばれる。グループ会社のEU域内における利益を連結し、予め規定された方式によって関連する加盟国に割り当てる(その後各国の税率で課税する)という提案。

## ② 短期的な見直し案

### 〈DST〉

・特定のデジタルサービスの売上に対して、次の2つの条件を満たす場合に、ユーザーの所在する加盟国が税率3%のデジタルサービス税 (Digital Services Tax: DST)を課す。

※DSTは、中長期的な見直しが実現されるまでの暫定措置と位置付けられていた。

- ①全世界での年間売上高が7.5億ユーロ
- +
- ②EU域内での年間売上高が5,000万ユーロ

### 〈各国独自のDST〉

・EUレベルでの合意は見送られたが、欧州各国では、独自にDSTを導入する動きがある。

【参考】

国	進行状況	課税対象とするデジタルサービス	税率・課税標準	売上高の閾値
イギリス	導入予定	①ソーシャルメディア・プラットフォーム ②検索エンジン ③オンライン・マーケットプレイス	税率2% 売上高に課税	全世界で5億ポンド超かつ国内で2,500万ポンド超 (国内の課税売上高のうち2,500万ポンドは非課税)
フランス	2019年7月 課税法公布 2019年1月1日 施行(適及適用)	①オンライン広告 ②オンライン・プラットフォーム ③ユーザーデータの広告目的での販売	税率3% 売上高に課税	全世界で7.5億ユーロ超かつ国内で2,500万ユーロ超

注 European Commission「Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence」(2018年3月21日)、  
国立国会図書館 佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】」(2019年7月2日)等より作成。

## 「BEPSプロジェクト」について①

### ○ BEPSプロジェクトとは(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)

- ・ BEPSプロジェクトは、公正な競争条件(Level Playing Field)の確保という考え方の下、多国籍企業が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、国際課税ルール全体を見直し、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ことを目指すプロジェクト。

### ○ 背景

- ・ グローバルな経済活動、ローカルな課税：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はずれが生じていた(二重非課税という課題の重要化)。
- ・ 負担の公平性：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。

### ○ 経緯

- ・ 2012年6月、OECD租税委員会(当時の議長：浅川財務官)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。行動計画の実施に当たり、OECD非加盟のG20メンバー8カ国(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。11月のG20サミットにも報告し、首脳からは、支持とともに、合意事項を着実に実施するよう強い要請があった。
- ・ 2016年6月末に、京都において、BEPS合意事項を実施に移すための「BEPS包摂的枠組み」を立ち上げ、参加国を大幅に拡大。(現在129カ国)

## 「BEPSプロジェクト」について②

### ○ 現在の取組(BEPS実施フェーズ)

・BEPS実施フェーズにおける取組として、現在以下の主要課題に対処。

- ① 各国による合意事項の実施状況のモニタリング⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会におけるモニタリング方法等について議論。
  - ② 残された課題についての、継続検討⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会で議論を継続。
  - 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、国連、世銀等の国際機関並びに先進国及び開発途上国の協調の場としての「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設置
- ・上記の取組はG7・G20等で主要議題として取り上げられてきており、日本としても、2016年のG7議長国や2019年のG20議長国として、各国との協調をリード。

### 「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[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、グループ内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]  
(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を構築等)

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ともに、BEPSプロジェクトの合意の迅速な実施を確保)



# BEPS実施フェーズ(Inclusive framework on BEPS)参加国・地域(2016.7～)

(2019年3月6日現在)

メンバー国・地域 129カ国・地域							
OECD加盟国	OECD非加盟国 = BEPS Associate						
	従来から参加していた国	京都会合及び会合後に参加した国・地域					
オーストラリア <u>フランス</u> <u>イタリア</u> 英国 韓国 トルコ	カナダ ◎ドイツ 日本 米国 メキシコ	<u>アルゼンチン</u> <u>ブラジル</u> <u>インド</u> ●中国 インドネシア ロシア <u>サウジアラビア</u> <u>南アフリカ</u>	ベナン コンゴ ガボン マン島 マルタ パラグアイ <u>シンガポール</u>	ブルネイ クロアチア <u>ジョージア</u> ジャージー モナコ ルーマニア スリランカ	【京都会合で参加】 ブルガリア キュラソー ガーンジー ケニア ● <u>ナイジェリア</u> サンマリノ ウルグアイ	ブルキナファソ D.R.コンゴ ハイチ リベリア パキスタン <u>セネガル</u>	カメルーン エジプト 香港 リヒテンシュタイン パプアニューギニア シエラレオネ
G20メンバー					【京都会合後に参加】 ベリーズ バルバドス タークス・カイコス パナマ ベトナム カタール ザンビア バーレーン ドミニカ国 セントビンセント及びグレナディーン諸島 アルメニア	バミューダ諸島 <u>コートジボワール</u> カザフスタン ペルー オマーン チュニジア モンゴル アラブ首長国連邦 カーボベルデ セントビンセント及びグレナディーン諸島	ボツワナ ジブチ マレーシア セーシェル モルディヴ トリニダード・トバコ セルビア 北マケドニア クック諸島 モロッコ
ニュージーランド ノルウェー イスラエル <u>ベルギー</u> フィンランド オーストリア <u>スペイン</u> ギリシャ チェコ ポーランド エストニア スイス リトアニア	チリ アイスランド <u>オランダ</u> ルクセンブルク <u>スウェーデン</u> デンマーク ポルトガル アイルランド ハンガリー スロヴァキア スロベニア ラトビア	コロンビア コスタリカ ┌───┐ OECD加盟申請中	アンドラ BVI マカオ モーリシャス タイ セントクリストファー・ネイビス グレナダ アンギラ アルバ アンティグア・バーブーダ フェロー諸島	アンゴラ ケイマン諸島 <u>ジャマイカ</u> モンセラト ウクライナ パハマ諸島 セントルシア ドミニカ共和国 グリーンランド			
計36カ国		計10カ国	計83カ国・地域				

注1 メンバー国・地域は、対等な立場(equal footing)で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットする。  
 ただし、新たに加わった途上国等が合意事項を実施するタイミングについては、従来から参加している国とは異なることが許容されている。  
 2 下線はBEPS包摂的枠組運営会合メンバー(2019年)の出身国を、◎は議長出身国を、●は議長代理出身国をそれぞれ指す。  
 3 「第23回 税制調査会」(2019年6月12日)説明資料[国際課税]より作成。

# 移転価格税制に係る文書化制度の整備：平成28年度税制改正

## BEPS プロジェクト

- ・ 多国籍企業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、移転価格税制を適切に運用するため、経済界のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、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（CbCR）の三種類の文書を共通様式に従って税務当局に提供（又は作成・保存）することを義務付けるよう勧告（CbCRについては、2016年1月以降開始会計年度から適用開始）。

## 日本の対応

- ・ 平成28年度税制改正により、上記勧告を踏まえた多国籍企業情報の報告等に係る制度を整備。
- ・ CbCRとマスターファイルについては、2016年4月以降開始会計年度から適用開始。
- ・ 2016年1月から3月までの間に開始する会計年度のCbCRは、企業による自主的な提供が可能。

### ローカルファイル ＜親・子会社が各々作成＞

国外関連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。

- ・ 組織図
- ・ 経営戦略
- ・ 主要な競合他社
- ・ 国外関連取引と取引背景
- ・ 移転価格算定根拠
- ・ 財務諸表等

### 国別報告書（CbCR） ＜親会社が作成＞

多国籍企業グループの国別の活動状況に関する情報。具体的には、親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの下記の情報。

- ・ 総収入・利益・税額・資本金等の財務情報
- ・ 従業員数
- ・ 有形資産額
- ・ 主要事業等

### マスターファイル ＜親会社が作成＞

多国籍企業グループの活動の全体像に関する情報。

- ・ グループの組織図
- ・ 事業概要
- ・ 保有する無形資産の情報
- ・ グループ内金融活動に関する情報
- ・ グループ全体の財務状況

# 日本との間における国別報告書の自動的情報交換の実施対象国・地域

(2019年5月31日現在)

1. アイスランド [2019.6.30]	12. オーストリア	23. コスタリカ(*) [2019.6.30]	34. チェコ	45. フィンランド	56. マレーシア [2019.6.30]
2. アイルランド	13. オランダ	24. コロンビア	35. 中国 [2019.6.30]	46. ブラジル	57. マン島 [2019.6.30]
3. アルゼンチン [2019.6.30]	14. ガーンジー	25. サンマリノ [2021.3.31]	36. チリ(***) [2019.6.30]	47. フランス	58. 南アフリカ
4. アンドラ(***) [2020.3.31]	15. カタール(*) [2019.6.30]	26. ジャージー	37. デンマーク	48. ブルガリア	59. メキシコ
5. イタリア	16. カナダ	27. シンガポール [2019.6.30]	38. ドイツ	49. 米国	60. モーリシャス [2020.9.30]
6. インド	17. 韓国	28. スイス [2020.3.31]	39. ナイジェリア(*) [2020.6.30]	50. ペルー(*) [2019.6.30]	61. ラトビア
7. インドネシア	18. キプロス(*)	29. スウェーデン	40. ニュージーランド	51. ベルギー	62. リトアニア
8. ウルグアイ [2019.6.30]	19. キュラソー(*) [2020.6.30]	30. スペイン	41. ノルウェー	52. ポーランド	63. リヒテンシュタイン [2019.6.30]
9. 英国	20. ギリシャ	31. スロバキア	42. パキスタン(**)	53. ポルトガル	64. ルーマニア(*)
10. エストニア	21. クロアチア	32. スロベニア	43. バミューダ(*)	54. 香港 [2020.3.31]	65. ルクセンブルク
11. オーストラリア	22. ケイマン諸島(*)	33. 台湾(****) [2019.6.30]	44. ハンガリー	55. マルタ	66. ロシア [2019.6.30]

[ ] 内の日付は、日本からの国別報告書の初回の提供期限(現時点で未到来のもの)((\*)の相手国・地域については、その国・地域からの初回の提供期限)

(\*) 日本から国別報告書の提供を行わない相手国・地域(日本が受領するのみ)

(\*\*) OECDによる審査において、国別報告書の適切使用の基準を満たしていないとされていることから、日本からの提供を現在のところ停止している国・地域

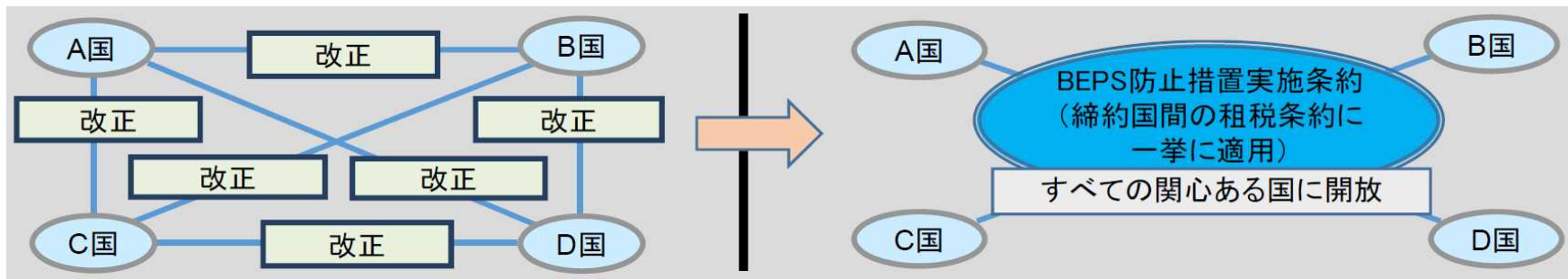
(\*\*\*) 日本から提供するためには、初回の提供期限までに国別報告書の適切使用の基準を満たす必要がある国・地域

(\*\*\*\*) 台湾については、公益財団法人日本台湾交流協会(日本側)と台湾日本関係協会(台湾側)との間の民間租税取決め及びその内容を日本国内で実現するための法令によって、全体として租税条約に相当する枠組みが構築され、これに基づき日本は国別報告事項を提供し、また、台湾からは国別報告事項に相当する情報が提供される。

# BEPS防止措置実施条約の概要及び経緯

## 概要

- 本条約は、BEPSプロジェクトにおいて策定されたBEPS防止措置のうち租税条約に関連する措置を、本条約の締約国間の既存の租税条約に導入することを目的としている。
- 本条約の締約国は、租税条約に関連するBEPS防止措置を多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することが可能となる。
- 本条約により導入可能なBEPS防止措置は、①租税条約の濫用等を通じた租税回避行為の防止に関する措置、及び、②二重課税の排除等納税者にとっての不確実性排除に関する措置から構成される。
- 本条約の各締約国は、既存の租税条約のいずれを本条約の適用対象とするかを任意に選択することができ、また、本条約に規定する租税条約に関連するBEPS防止措置の規定のいずれを既存の租税条約について適用するかを所定の制限の下で選択することができる。



## 経緯

- 2014年9月：BEPS報告書において、多数国間条約交渉のためのマンデートの策定を勧告。
- 2016年11月24日：参加国による条文の採択。
- 2017年6月7日：署名式(於パリ)において我が国を含む67カ国・地域が署名。
- 2018年5月18日：第196回国会(平成30年通常国会)で承認。
- 2018年7月1日：先に批准書等を寄託した5カ国・地域について発効。以後、批准書等を寄託した国・地域について順次発効。
- 2018年9月26日：我が国が受諾書を寄託。これにより、本条約は我が国について2019年1月1日に発効。
- 2019年5月29日現在：86カ国・地域が署名。内、25カ国・地域が批准書等を寄託。

## BEPS防止措置実施条約の署名国

BEPS防止措置実施条約に署名した国・地域(2019年5月29日現在、86か国・地域)

アイスランド	<u>アイルランド</u>	<u>アラブ首長国連邦</u>	アルゼンチン	アルバニア
アルメニア	アンドラ	<u>イスラエル</u>	イタリア	インド
インドネシア	ウクライナ	ウルグアイ	<u>英国</u>	エジプト
エストニア	<u>オーストラリア</u>	<u>オーストリア</u>	<u>オランダ(注2)</u>	<u>ガーンジー</u>
カザフスタン	カタール	カナダ	ガボン	カメルーン
韓国	キプロス	ギリシャ	クウェート	クロアチア
コートジボワール	コスタリカ	コロンビア	サウジアラビア	サンマリノ
<u>ジャージー</u>	ジャマイカ	<u>ジョージア</u>	<u>シンガポール</u>	スイス
<u>スウェーデン</u>	スペイン	<u>スロバキア</u>	<u>スロベニア</u>	セーシェル
セネガル	<u>セルビア</u>	チェコ	中国(注3)	チュニジア
チリ	デンマーク	ドイツ	トルコ	ナイジェリア
<u>日本</u>	<u>ニュージーランド</u>	ノールウェー	パキスタン	パナマ
パプアニューギニア	バルバドス	ハンガリー	フィジー	<u>フィンランド</u>
<u>フランス</u>	ブルガリア	ブルキナファソ	ベリーズ	ペルー
ベルギー	<u>ポーランド</u>	ポルトガル	<u>マルタ</u>	マレーシア
<u>マン島</u>	南アフリカ	メキシコ	モーリシャス	<u>モナコ</u>
ラトビア	<u>リトアニア</u>	リヒテンシュタイン	ルーマニア	<u>ルクセンブルク</u>
ロシア				

注1 下線は、本条約の批准書等を寄託した国・地域(25か国・地域)を示す。

2 オランダは、キュラソーが締結した租税条約を本条約の対象とすることを通告している。

3 中国は、香港が締結した租税条約を本条約の対象とすることを通告している。

4 「第23回 税制調査会」(2019年6月12日)説明資料[国際課税]より作成。

# 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(CRS)

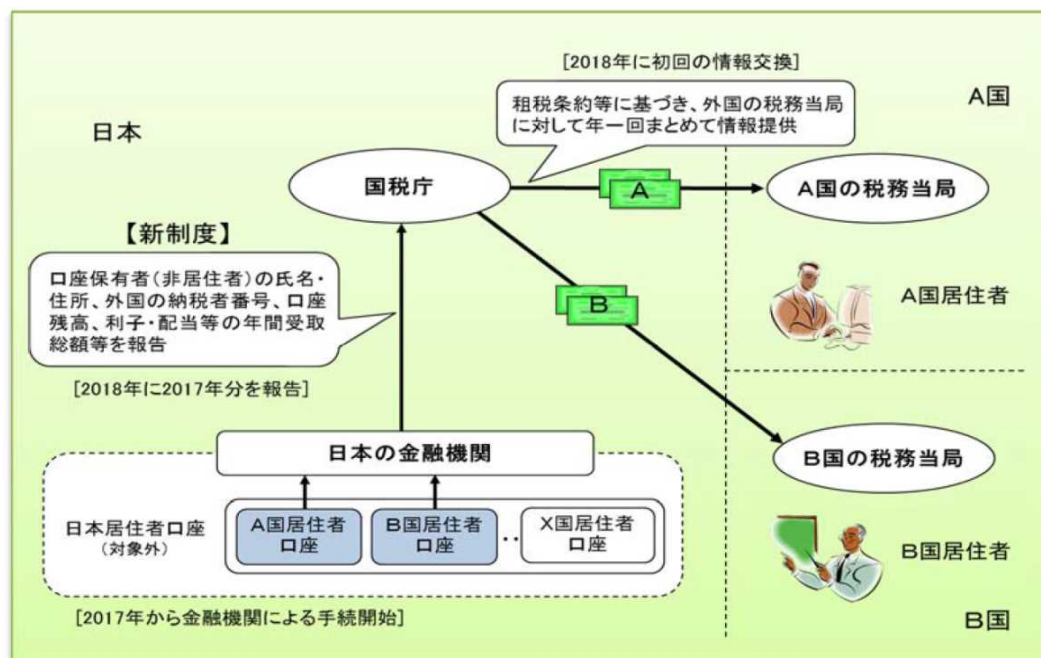
## 《G20・OECDにおける合意》

- 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(CRS: Common Reporting Standard)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、自動的情報交換を開始することに合意。共通報告基準に基づく自動的情報交換は2017年9月から開始されている。

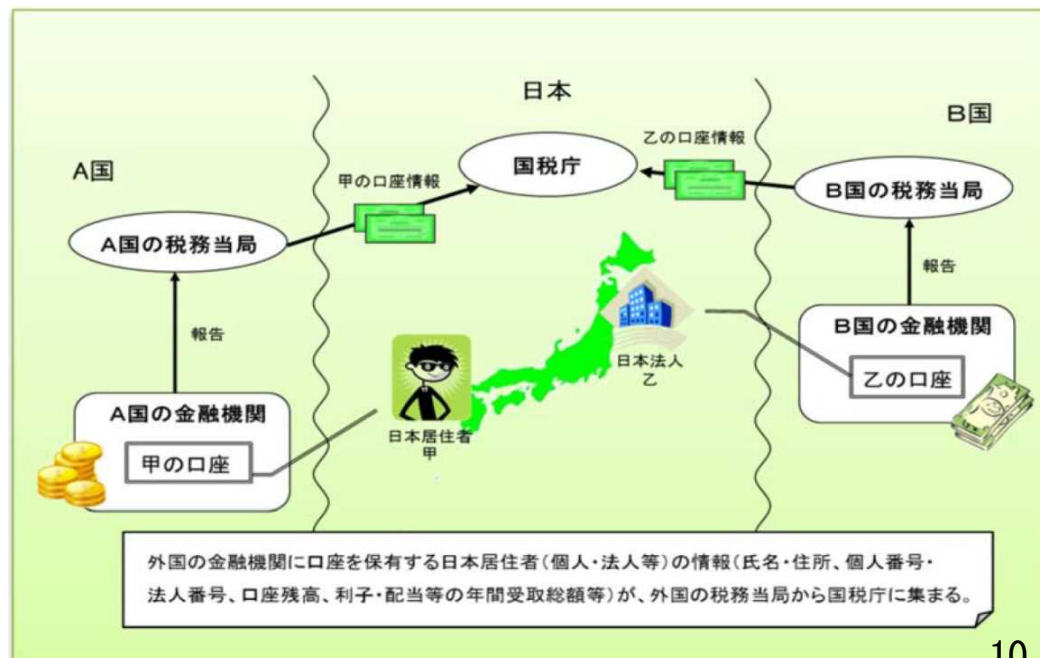
## 《上記合意を受けた日本の対応》

- 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。2018年から税務当局間での年一回の口座情報の交換を開始。

[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]



# CRSに基づく自動的情報交換の実施時期に関するコミット状況

(2019年6月1日現在)

## 2017年に初回交換(49か国・地域)

<u>アイスランド</u>	<u>セーシェル</u>
<u>アイルランド</u>	<u>大韓民国</u>
<u>アルゼンチン</u>	<u>チェコ</u>
<u>イタリア</u>	<u>デンマーク</u>
<u>インド</u>	<u>(丁)フェロー諸島</u>
<u>英国</u>	<u>ドイツ</u>
<u>(英)アンギラ</u>	<u>ノルウェー</u>
<u>(英)英領バージン諸島</u>	<u>ハンガリー</u>
<u>(英)ガーンジー</u>	<u>フィンランド</u>
<u>(英)ケイマン諸島</u>	<u>フランス</u>
<u>(英)ジブラルタル</u>	<u>ブルガリア</u>
<u>(英)ジャージー</u>	<u>ベルギー</u>
<u>(英)ターコス・カイコス諸島</u>	<u>ポーランド</u>
<u>(英)バミューダ</u>	<u>ポルトガル</u>
<u>(英)マン島</u>	<u>マルタ</u>
<u>(英)モントセラト</u>	<u>南アフリカ共和国</u>
<u>エストニア</u>	<u>メキシコ</u>
<u>オランダ</u>	<u>ラトビア</u>
<u>キプロス</u>	<u>リトアニア</u>
<u>ギリシャ</u>	<u>リヒテンシュタイン</u>
<u>クロアチア</u>	<u>ルーマニア</u>
<u>コロンビア</u>	<u>ルクセンブルク</u>
<u>サンマリノ</u>	
<u>スウェーデン</u>	
<u>スペイン</u>	
<u>スロバキア</u>	
<u>スロベニア</u>	

## 2018年に初回交換(51か国・地域)

<u>アゼルバイジャン</u>	<u>チリ</u>
<u>アラブ首長国連邦</u>	<u>(丁)グリーンランド</u>
<u>アンティグア・バーブーダ</u>	<u>ドミニカ国</u>
<u>アンドラ</u>	<u>トリニダード・トバゴ</u>
<u>イスラエル</u>	<u>トルコ</u>
<u>インドネシア</u>	<u>ナウル</u>
<u>ウルグアイ</u>	<u>ニウエ</u>
<u>オーストラリア</u>	<u>日本</u>
<u>オーストリア</u>	<u>ニュージーランド</u>
<u>(蘭)アルバ</u>	<u>パキスタン</u>
<u>(蘭)キュラソー</u>	<u>パナマ</u>
<u>(蘭)セントマーティン</u>	<u>バヌアツ</u>
<u>カタール</u>	<u>バハマ</u>
<u>カナダ</u>	<u>バルバドス</u>
<u>クック諸島</u>	<u>バーレーン</u>
<u>グレナダ</u>	<u>ブラジル</u>
<u>コスタリカ</u>	<u>ブルネイ</u>
<u>サウジアラビア</u>	<u>ベリーズ</u>
<u>サモア</u>	<u>マーシャル諸島</u>
<u>シンガポール</u>	<u>マレーシア</u>
<u>スイス</u>	<u>モナコ</u>
<u>セントクリストファー・ネイビス</u>	<u>モーリシャス</u>
<u>セントビンセント及びグレナディーン諸島</u>	<u>レバノン</u>
<u>セントルシア</u>	<u>ロシア</u>
<u>中華人民共和国</u>	
<u>(中)香港</u>	
<u>(中)マカオ</u>	

## 2019年又は2020年に初回交換(8か国・地域)

アルバニア(2020)  
オマーン(2020)  
カザフスタン(2020)  
ガーナ(2019)  
クウェート(2019)  
ナイジェリア(2019)  
ペルー(2020)  
モルディブ(2020)

注1 下線は、2018年12月31日までにCRSに基づく自動的情報交換を開始した90か国・地域を表す。

2 「第23回 税制調査会」(2019年6月12日)説明資料〔国際課税〕より作成。

# OECD・G20の「国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域のリスト」について

## 【経緯】

- 2016年4月：パナマ文書の流出の後、課税逃れ等のための税務・金融情報の秘匿に対する批判が高まったこともあり、G20財務大臣会合（於：ワシントン）において、OECDに対し、G20と協力しつつ、税の透明性に関する非協力的法域のリストを策定するための基準の作成が要請される。
- 2016年7月、9月：G20財務大臣会合（於：成都）、G20サミット（於：杭州）において、基準を承認。
- 2017年7月：G20サミット（於：ハンブルク）に、税の透明性に関する非協力的法域のリストを提出（トリニダード・トバゴのみ）。更新版リストの次回サミットへの提出を要請。
- 2018年7月：G20財務大臣会合（於：ブエノスアイレス）において「国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域を特定するための基準」（新基準）を支持。
- 2018年11月：新基準を満たせないリスクがある法域の数をG20サミットに提出（15法域）。当該法域に基準クリアに向けた取組みを奨励。

## ■□■ 2019年6月G20財務大臣会合（於：福岡）における進捗 ■□■

新基準のうち2019年末までの目標とされている基準（基準2の一部）を除いて策定した暫定的更新版リストを提出（10法域）

アンティグア・バーブーダ、ブルネイ・ダルサラーム国、ドミニカ国、イスラエル、モントセラト、ニウエ、セントビンセント及びグレナディーン諸島、セント・マーチン、トリニダード・トバゴ、バヌアツ

旧基準	新基準
下記いずれかの条件に該当する国・地域をリストに掲載。	
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」（以下、グローバル・フォーラム）が実施する「要請に基づく情報交換」に関するピア・レビューにおける総合評価が不遵守（Non - Compliant）の法域</li> <li>・ 下記の3つの基準のうち、2つ以上を満たさない法域</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ グローバル・フォーラムが実施する「要請に基づく情報交換」に関するピア・レビューにおける直近の総合評価が不遵守（Non - Compliant）の法域</li> <li>・ 下記の基準2を満たさない法域</li> <li>・ 下記の3つの基準のうち、2つ以上を満たさない法域</li> </ul>
<b>基準1</b>	
グローバル・フォーラムが実施する「要請に基づく情報交換」に関するピア・レビューにおける総合評価が「遵守（Compliant）」あるいは「概ね遵守（Largely Compliant）」	グローバル・フォーラムが実施する「要請に基づく情報交換」に関するピア・レビューにおける直近の総合評価が「遵守（Compliant）」あるいは「概ね遵守（Largely Compliant）」
<b>基準2</b>	
グローバル・フォーラム水準の税務当局間の金融口座情報の自動的交換を、遅くとも2018年までに実施することを約束	グローバル・フォーラム水準の税務当局間の金融口座情報の自動的交換に必要な全ての国内法の施行及び2018年末までの交換の開始、並びに概ね全ての適切な関心のある関係法域との交換合意の2019年末までの発効
<b>基準3</b>	
「税務行政執行共助条約（多国間条約）」への署名	「税務行政執行共助条約（多国間条約）」の（当該法域についての）発効又は要請に基づく情報交換及び自動的交換を可能とする二国間協定の発効による十分に広範な交換ネットワークの構築

## 【今後の見通し】

- 2019年10月のG20財務大臣会合に、新基準全体を用いて策定する最終版リストに掲載されるリスクがある法域の数を提出したのち、2020年に最終版リストが提出される予定。
- リストに掲載された法域に対しては、防御的措置が検討される。



## 経済の電子化への課税上の対応

### 背景

- 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間接税・直接税の課税が十分に行えていないおそれがあるため、BEPS (Base Erosion and Profit Shifting ; 税源浸食と利益移転)プロジェクトの下、課税上の課題について対応を検討。

### これまでの取組み

#### ① 間接税

- 国境を越えて提供される電子サービスに対する消費課税(27年度税制改正で対応)

#### ② 直接税

- 倉庫等でも一定の要件の下でPE認定できるようにPEの定義拡大(30年度税制改正で対応)

(参考)恒久的施設(PE:Permanent Establishment)とは、事業を行う一定の場所(支店等)・代理人をいう。例えば、外国企業が日本国内で事業を行う場合、日本国内にその企業のPEがなければ、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」の原則)。

- 経済の電子化が現行の国際課税原則に与える影響を分析した上で、「PEなければ課税なし」等の国際課税原則の見直しの実施に合意。

## 「経済の電子化に伴う課税上の課題に対する コンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画」の概要

- BEPS(税源浸食と利益移転)プロジェクト参加国(約130か国・地域)の間で議論しており、2019年6月のG20財務大臣会合(於:福岡)に本作業計画を提出・承認。
- 本作業計画では、以下の2つの柱からなる解決策について検討し、2020年1月に解決策の制度の大枠について合意の上、2020年末までに最終報告書を取りまとめることとされている。

### 解決策の2つの柱

#### 1つ目の柱:

##### 国際課税原則の見直し

- ①ユーザーの参加
- ②マーケティング上の無形資産
- ③重要な経済的存在

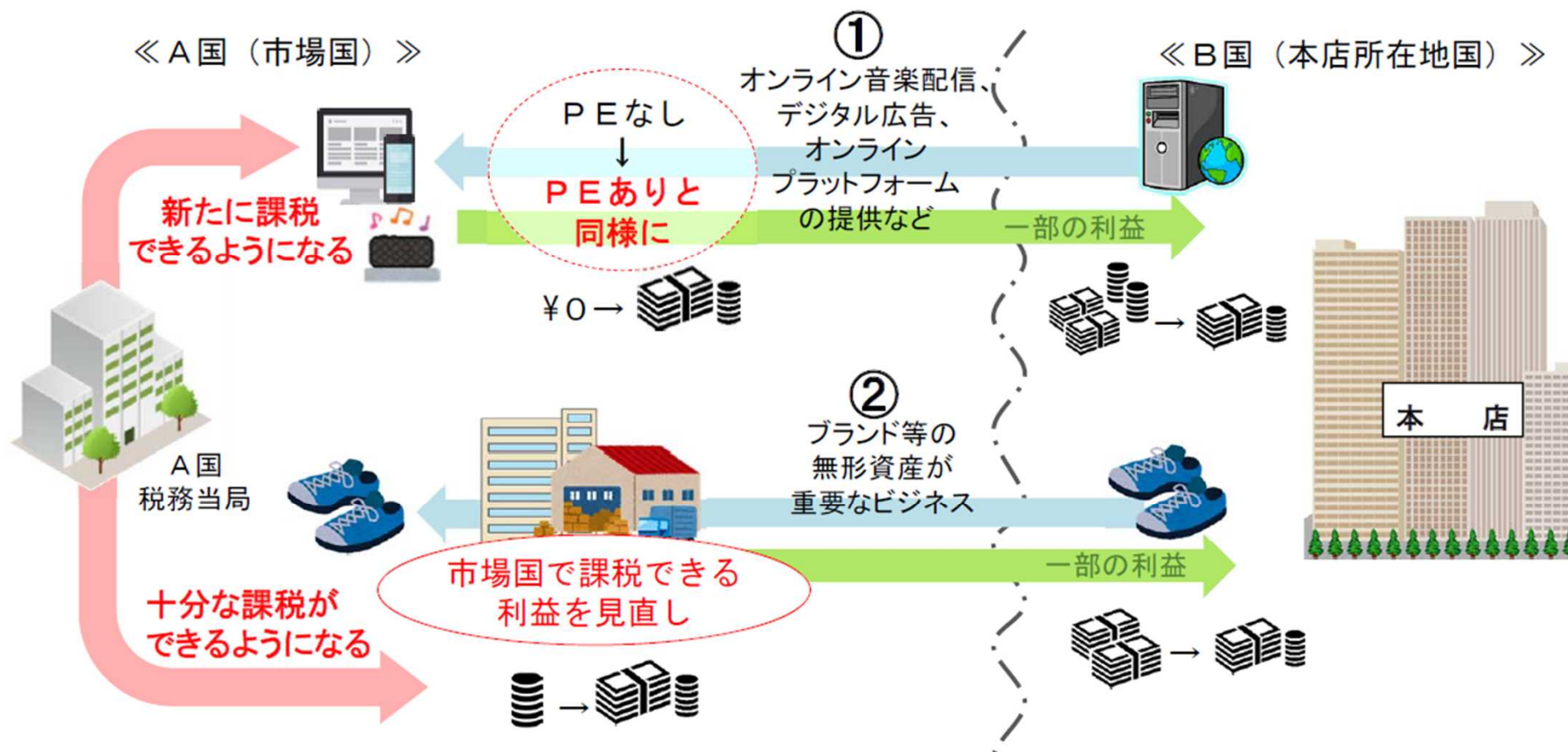
#### 2つ目の柱:

##### 軽課税国への利益移転に 対抗する措置の導入

# 国際課税原則の見直し

## OECD作業計画: 1つ目の柱

- 経済の電子化に対応し、PEの定義や市場国で課税できる利益についての国際課税原則を見直し、市場国で生み出された価値に見合った課税権を市場国に配分。



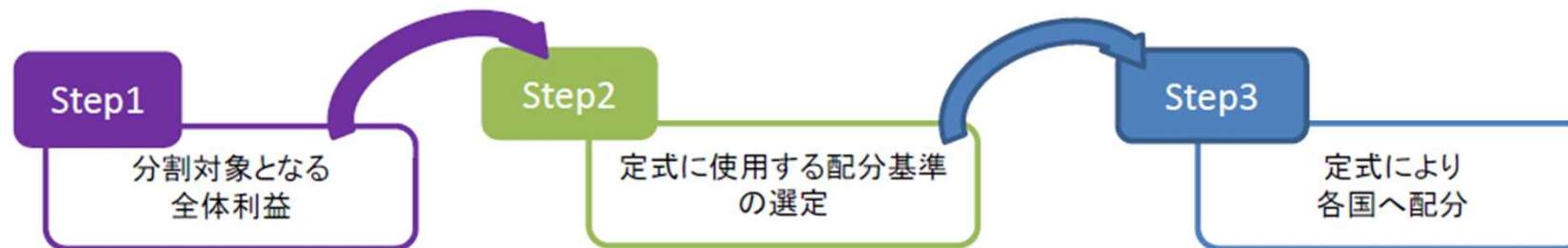
# 新たな利益配分方法

## ○利益配分方法のイメージ

①残余利益分割法：ノンルーティン利益のうち対象となる利益を特定し、各国へ配分



②定式配分法(Fractional apportionment method)：グループ全体利益を配分基準により各国へ配分



③Distribution-based approach：現地国(市場国)において稼得する売上(収入)にみなし営業利益率を適用



## 新たなネクサス原則

### OECD作業計画：1つ目の柱

- 多国籍企業が売上を上げている国(市場国)でも一定程度課税ができるよう、市場の特性に着目した3つの考え方を組み合わせて、国際課税原則を見直す。

### 【OECD公開協議文書内で示された3案】

	①ユーザーの参加 (The “user participation” proposal)	②マーケティング上の無形資産 (The “marketing intangibles” proposal)	③重要な経済的存在 (The “significant economic presence” proposal)
提案国	英国	米国	インド等の途上国
新ルールの適用対象	HDB (highly digitalised businesses ; 高度にデジタル化されたビジネス) に限定	HDBに限らず、より広範な業種を対象とする(消費者向け製品事業も対象になりうる)	デジタル技術によって市場国との間に有意で継続的な関係を有すると認定される場合
着眼点	HDBにおけるユーザーによる価値創造の貢献に着目	マーケティング活動を通じて形成された無形資産(ブランド・顧客データ等)に着目	市場国が重要な経済的存在(一定のデータ量等)を有する場合に課税権を認める
新たな課税権が割り当てられる国	ユーザー所在国	マーケティング上の無形資産が存在する国	「重要な経済的存在」があるとされる国
利益配分方法	残余利益分割法	残余利益分割法	定式配分法

注 「第23回 税制調査会」(2019年6月12日)説明資料〔国際課税〕、令和元年度東京都税制調査会第1回総会「(青山慶二氏提出資料)電子経済課税に関する国際的な動向について」(2019年5月17日)、国立国会図書館 佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】」(2019年7月2日)等より作成。

## ユーザーの参加(英国案)

### 概要・着眼点

- 高度にデジタル化されたビジネスが、ユーザー自作コンテンツや検索記録、購買記録等のデータを活用した広告等によって収益を得ていることに着目する。
- 各国の課税権や所得の帰属にユーザーの参加によって生み出される価値を反映させ、ユーザーの所在国にも課税権を付与する。  
⇒ 従来のPE概念を拡大

### 対象

- 高度にデジタル化されたビジネス(HDB)に限定する。  
(ソーシャルメディア・プラットフォーム、検索エンジン、オンライン・マーケットプレイス)

### 利益配分方法

- 利益配分の対象:残余利益  
※ グローバルな事業利益から、通常利益(有形固定資産や運転資金等に帰属する利益)を除いた利益
- 残余利益分割法
  - ① 残余利益を、量的／質的情報あるいは事前に合意された簡易な割合により、利益配分をする。

### 課題

- ユーザーの参加による価値創造への貢献を的確に評価することが困難である。
- 特定のデジタルサービスに対象範囲を限定した場合に、経済のデジタル化が進展する中で持続性に欠ける。

# マーケティング上の無形資産(米国案)

## 概要・着眼点

- 市場国とマーケティング上の無形資産との間に本質的かつ機能的な関係が存在することに着目する。
  - 多国籍企業が市場国におけるマーケティング活動で生み出した「マーケティング上の無形資産」(ブランド、商標、顧客データ、顧客リスト等)に価値を認め、それにより生じた利益に対して市場国が課税できるようにする。
- ⇒ 従来のPE概念を拡大

## 対象

- 高度にデジタル化されたビジネス(HDB)のみならず、より広範な業種を適用対象とする。  
(消費者向け製品事業も対象となりうる)

## 利益配分方法

- 利益配分の対象: 残余利益
  - ※ グローバルな事業利益から、通常利益(有形固定資産や運転資金等に帰属する利益)を除いた利益
  - ※ 通常利益の算定に当たっては、通常に移転価格税制やより機械的な方法が用いられる。
- 残余利益分割法
  - ① 残余利益を、無形資産毎に配分(コストベース又はビジネスモデル毎の固定比率等の定式を採用)する。
  - ② 無形資産毎の帰属所得を顧客基準(収入・売上など)で各市場国に利益配分する。

## 課題

- 無形資産の範囲が曖昧であり、適用対象が広すぎる懸念がある。

注「第23回 税制調査会」(2019年6月12日)説明資料[国際課税]、令和元年度東京都税制調査会第1回総会「(青山慶二氏提出資料)電子経済課税に関する国際的な動向について」(2019年5月17日)、国立国会図書館 佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】」(2019年7月2日)等より作成。

# 重要な経済的存在(インド等途上国案)

## 概要・着眼点

- 途上国でも執行が簡単な解決策として提案された。
- デジタル技術によって市場国との間に、有意で継続的な関係を有すると認定される場合に、市場国に重要な経済的存在があるとみなし、課税権を認める。

⇒ 「重要な経済的存在」という新たなPE概念を導入

<有意で継続的な関係を有すると認定される場合>

- ① 一定のユーザーと関連データの存在
- ② 市場国に由来するデジタルコンテンツの量
- ③ 現地通貨等での金銭の收受
- ④ 現地言語によるウェブサイト
- ⑤ 顧客への商品配送やアフターサービスの提供
- ⑥ 継続的なマーケティングや販売促進活動のいずれか又は複数の要素で判定する。

## 対象

- 市場国で継続して売上を上げており、市場国との関係があると認められる場合に適用対象となる。

## 利益配分方法

- 利益配分の対象: **利益全体(売上×グローバル利益率)**
- **定式配分法**(注2)
  - ① 課税ベースを定義(多国籍企業グループのグローバル利益率を市場国で生じた収益(売上)に適用して算出)する。
  - ② 配分時の指標を決定(売上、資産、従業員に加え、ユーザーの要素も考慮)する。
  - ③ 指標の重み付けを行い、配分する。

## 課題

- 利害の対立する国々の間で、個別の状況を十分に斟酌できない簡素な配分方式に合意するのは容易ではなく、現実性に欠ける。
- 通常利益と残余利益の双方を配分対象とし、一定の基準で市場国に利益を按分する点で、現行の仕組みからの乖離が大きい。

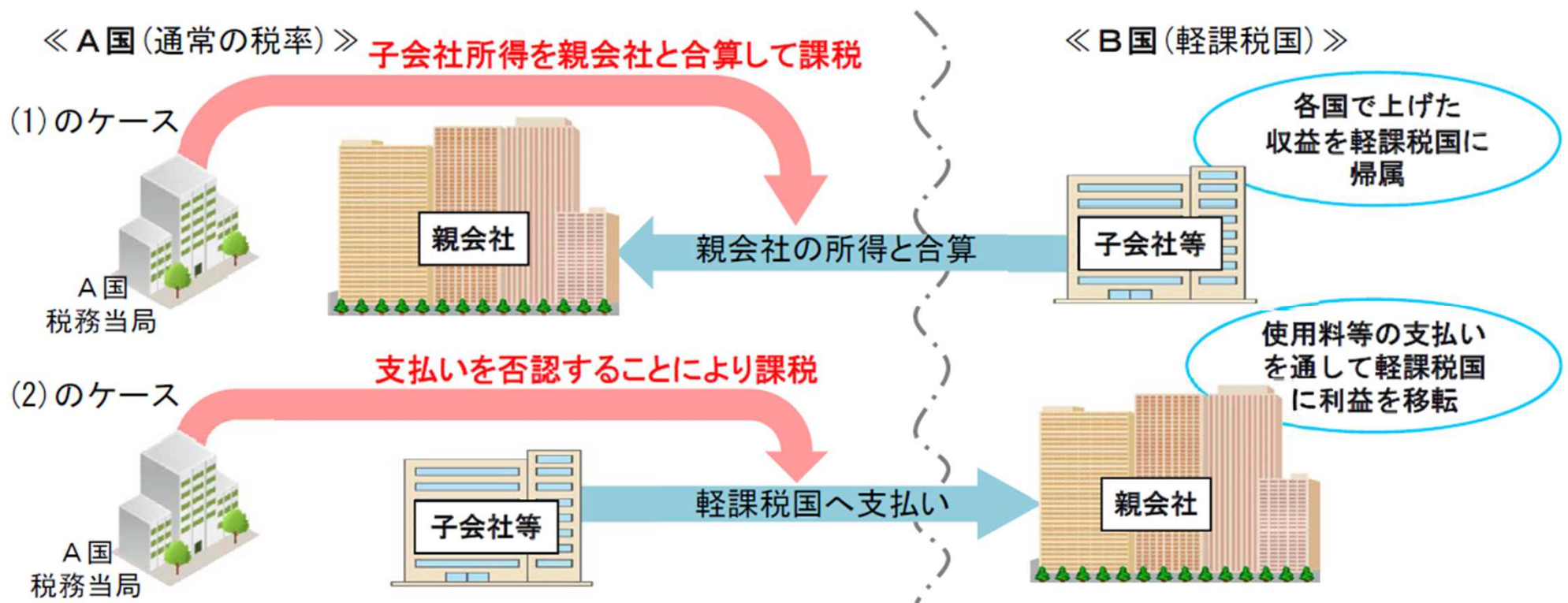
注1 「第23回 税制調査会」(2019年6月12日)説明資料[国際課税]、令和元年度東京都税制調査会第1回総会「(青山慶二氏提出資料)電子経済課税に関する国際的な動向について」(2019年5月17日)、国立国会図書館 佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】」(2019年7月2日)等より作成。  
2 直訳は分数配分法(fractional apportionment method)であり、定式配分法の一つと解される。



# 軽課税国への利益移転に対抗する措置

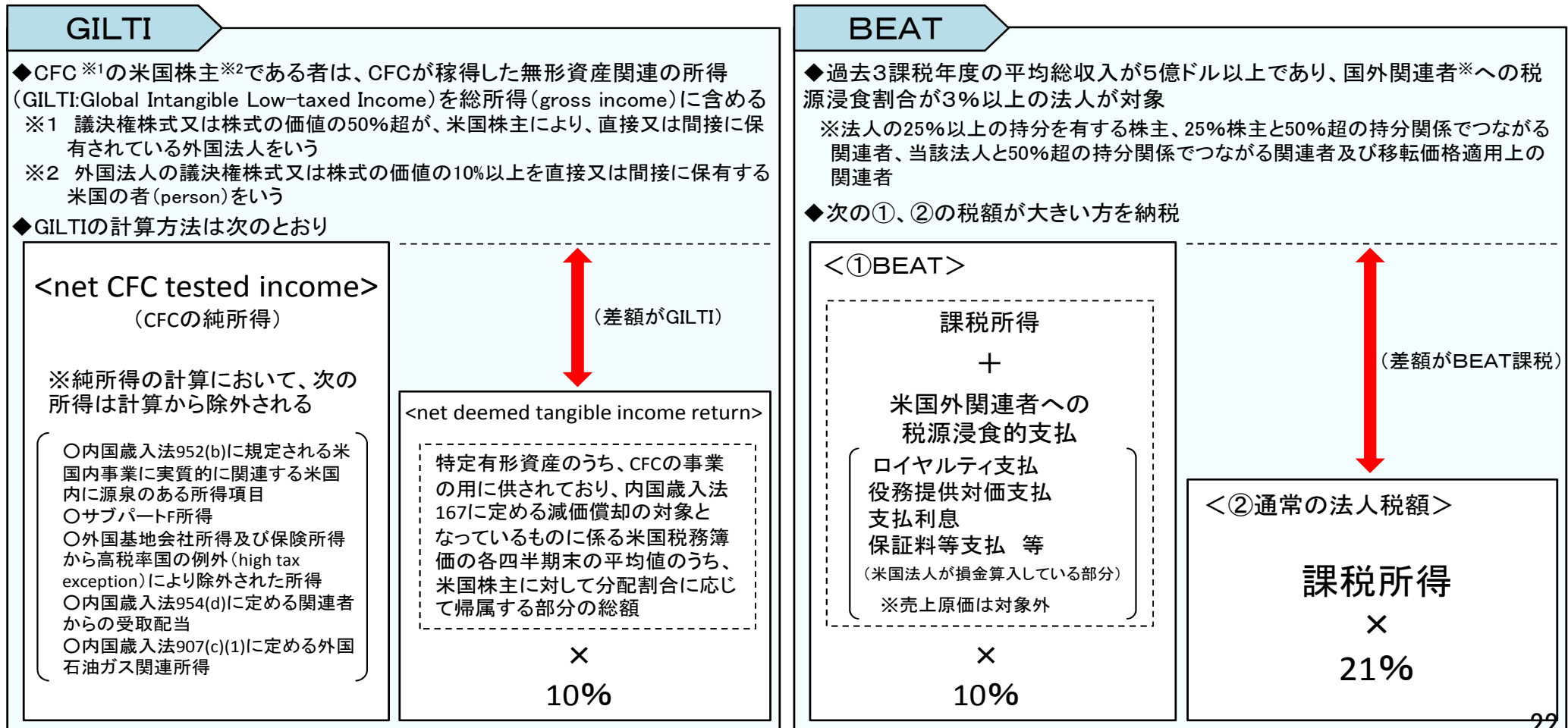
## OECD作業計画: 2つ目の柱

- 国際的に最低限の税率を定めた上で、それを下回る国(=軽課税国)への利益移転に対し、利益を移転されている国が課税できるよう以下のルールを導入。
  - (1) 軽課税国に所在する子会社等へ帰属する所得を親会社の所得と合算して課税
  - (2) 軽課税国に所在する関連企業への支払い(例:使用料)に対し、支払会社側の国でその支払いに対し課税



# GILTI・BEATの概要

- OECD作業計画(2019年5月)における2つ目の柱では、国際的に最低限の税率を定めた上で、それを下回る国(=軽課税国)への利益移転に対し、利益を移転されている国が課税できるよう次のルール導入を提案。
  - ①一定水準以下の実効税率を課している無税又は低税率国に所在する支店・子会社に対する所得合算ルール
  - ②これらの国に所在する関連者への税源浸食的支払いに損金算入を否認するルール
- 上記ルールの内容は、米国で導入されたGILTI(Global Intangible Low-Taxed Income: グローバル無形資産低課税所得)の合算制度及びBEAT(Base Erosion and Anti-Abuse Tax: 税源浸食・濫用対策税)を参考にしたとされている。



注 経済産業省委託調査報告書「平成30年度我が国内外の投資促進体制整備等調査(諸外国等における租税制度及び各国現地子会社等に対する課税問題に係る調査・研究事業)」(2019年2月)等より作成。

## OECD最終報告書(2015年10月)概要

### ○検討内容

- －電子経済に対する法人課税の対策を検討する上での3つの視点の提示
  - ①恒久的施設(PE)例外規定の見直し
  - ②企業が収集したデータの価値に着目した課税
  - ③電子商取引の対価の決済に着目した課税
- －消費税については効果的な徴収方法の検討

### ○報告書のまとめ

- －法人課税については、
  - ・ BEPSの他の検討項目(特にPEの見直し、移転価格税制、タックスヘイブン税制)での対応で電子商取引のもたらすBEPSリスクにも基本的には対応可能
  - ・ 上記の①については「PE認定の人為的避」(行動7)の中で対応
  - ・ 上記の②及び③については、3つのオプション(「重要な経済的拠点の概念に基づく新たなPE」、「一定のデジタル取引における源泉徴収」、「一定のデジタル取引についての平衡税(内外の競争条件を公平にするための税)の導入」)の提示
  - ・ 但し、BEPS措置の実施状況をモニタリングし、2020年までにその成果を反映した報告書作成
- －消費課税については
  - ・ 2015.11OECDガイドラインに沿って整理
  - ・ 徴収方法は、BtoBについてはリバースチャージ(受取事業者段階での課税)、BtoCについては事業者登録制により供給事業者段階での課税を勧告

## OECD公開協議文書(2019年2月)概要

経済の電子化に伴う課税上の課題に対する長期的解決策として、次の2つの柱の検討を進めることを合意  
(第1の柱) 市場国又はユーザー所在国に対する課税権配分を拡大する観点から、ネクサス原則及び利益配分原則を、以下のいずれか(又は複数)の概念を踏まえて改定

- ①ユーザーの参加
- ②マーケティング上の無形資産
- ③重要な経済的存在

### ○第1の柱での諮問項目

- ・ 現行のネクサス及び利益配分ルールで対応できない電子経済はどのようなもので、それらに対する残余利益分割法やフォーミュラによる配分法の有効性如何
- ・ 各提案に沿って検討する場合の、対象範囲、閾値、損失の扱い、利益配分ファクター等、制度設計上の重要課題は何か
- ・ 税の安定性の確保及び紛争防止のためのアプローチ如何

(第2の柱) 無税又は低課税国への利益移転というBEPSの残された課題への対応の観点から、一定水準以下の実効税率を課している無税又は低課税国に所在する支店・子会社に対する所得合算ルール及びこれらの国に所在する関連者への税源浸食的支払について損金算入を否認するルールの導入

- ・ BEPS勧告施行後も残る、電子化進展や無形資産に基づく無税・軽課税国への利益移転リスクへの2つの対応策(ドイツ・フランスの提案によるもの)
  - ①所得合算ルール
  - ②税源浸食的支払の損金算入否認(併せて条約特典の供与を否認するルールを付加)
- ・ いずれも一定程度の支配率を前提(①については合算の上、外国税額控除、外国支店の所得も所在地の課税状況により合算対象)

※2019.3月中旬、OECDは、上記2つの柱を内容とするペーパーについて、2000ページに及ぶコメントを事前收受の上、全世界から400名の利害関係者が参加したパブリックコンサルテーションを開催。マーケティング上の無形資産に着目するコメントが多く寄せられた。

# OECD公開協議文書に対する意見①(日本経済団体連合会)

## 経済の電子化に係る課税上の課題への対応 公開諮問文書に対する意見(2019年3月6日)

### 1. はじめに

- デジタル技術およびデジタル技術を利用する産業の発展を阻害することのないよう留意しつつ、簡素で、一貫性のある、二重課税の生じない、公平な競争に資する長期的解決策を見出すべきである。
- 電子経済への対応を超えて、追加的な税負担を企業に求めることは不適切である。二重課税・紛争の防止・排除が不可欠であり、OECD及びG20のリーダーシップに期待する。各国は、長期的解決策に合意するまでは一国主義的な課税を控えるべきである。

### 2. ネクサス及び利益配分に係る国際課税原則の見直し(第1の柱)

#### (1) 各提案についての見解はどのようなものか

##### ①「ユーザー参加」提案

- ユーザー参加と価値創造との関係について、更なる検討が必要と思われる。仮にユーザー参加によるデータの蓄積という事実があるとしても、価値創造の大部分はデータを分析し、製品・役務の改良に結び付けている事業者が行っていると考えるのが自然である。
- 製品の販売に伴うアフターサービス等を充実させるため、情報を収集する場合、その情報そのものから、直接収益が生まれているわけではない。
- 実際に課税を行う局面でも、課題があると思われる。例えば、ダミーで登録されているユーザー、複数登録を行っているユーザーをどうカウントするかという問題もあろう。
- 仮にユーザーの参加に一定の価値が認められるとしても、どの程度のウェイト付けが行われるべきかについては、業種によってだいぶ異なると考えられる。

##### ②「マーケティング上の無形資産」提案

- 本提案は、長期的な解決策を検討するうえで、比較的議論の余地のある提案だと認識している。しかし、制度設計によってはBEPS最終報告書で確認された基本原則である「経済活動の行われた場所での課税」「移転価格と価値創造との一致」に沿わず、過度に市場国へ課税権を配分する結果となる可能性がある。
- 二重課税及び事務負担増加の懸念もある。
- 仮に本案を軸に検討する場合でも、比例原則に従った見直しが適切である。
- 本提案は、高度に電子化されたビジネスに加え、それ以外の消費者向け製品事業のリスク限定版社を通じたビジネス・モデルも射程に入れているが、それら全てを対象とすることが適切かについては疑問がある。
- 本提案がそのまま採用されれば、複雑な計算過程を経る必要がある。
- 本提案は、全世界残余利益分割法とも呼ぶべきものであり、従来の独立企業原則とは著しく乖離している。

##### ③「重要な経済的存在」提案

- 既存の国際課税原則が機能している分野においても抜本的な制度変更をもたらすものであり、射程が広がりすぎ、問題が大きい。我々は本提案を支持しない。
- 「マーケティング上の無形資産」提案と比べれば簡素な方法とも言えるが、利益の配分における公平性とはトレード・オフの関係となる。
- 本来、移転価格税制に基づき、国外関連者の機能・リスクに応じて行われるべき各国間の利益配分が、多国籍企業の利益率をベースに外形的な基準で行われる結果、課税の公平性も失われてしまう。
- また、売上に対して課税することは、結果的に所得のないところに課税することになりかねない。
- さらに、市場国ですでに恒久的施設(PE)が存在し、全世界平均よりも低い利益率であった場合に、当該国から重要な経済的存在を認定されて課税を受けることがあれば、課税関係を著しく不安定にさせるものと考えられる。

## OECD公開協議文書に対する意見②(新経済連盟)

- 新しい国際課税ルールへの合意は不可欠であり、2020年までの合意を目指して、OECD並びにG20(議長国日本)における実りある議論を強く期待。
- 経済全体がデジタルとなる中で、デジタルセクターと非デジタルセクターを線引きすることは現実的でなく、早晚時代に合わなくなる。future-proofなルール及び定義に合意することが必要。
- 新しいルールは、企業に複雑な実務的負担や莫大な遵守コストを強いるものであってはならない。
- Profit allocationにかかる原則及び統一かつグローバルなルールをOECDレベルで確立するとともに、二重課税を回避するルールと実効的な紛争解決メカニズムの確立により、二重課税リスクを回避・低減させ、企業にとっての確実性を高めるべき。

注 一般社団法人新経済連盟ホームページより抜粋。

## OECD作業計画(2019年5月)概要

○ 経済の電子化に伴う課税上の課題に対し、以下の2つの柱を含む長期的解決策の検討と、これらの解決策による税収や経済的影響についての経済分析・影響度評価を行う。

◇ 1つ目の柱: 市場国又はユーザー所在国に対しより課税権を配分する観点から、ネクサス原則(各国の非居住者たる企業に対する課税権の決定ルール)及び利益配分原則(課税対象所得の算定及び配分ルール)を以下のいずれか(又は複数)の概念を踏まえ改定。

- ① ユーザーの参加(user participation・英国案)
- ② マーケティング上の無形資産(marketing intangibles・米国案)
- ③ 重要な経済的存在(significant economic presence・インドなどの途上国案)

利益配分のルールに関し、3つの案について検討。

- ・(通常利益を除外した残余利益を各国に配分する)残余利益分割法を簡素化する案
- ・グループ全体の利益を一定のフォーミュラで各国に配分する案
- ・市場国で得る売上に一定の率を掛け合わせたみなし利益を各国に配分する案

◇ 2つ目の柱: 無税又は軽課税国への利益移転というBEPSの残された課題に対応する観点から、一定水準以下の実効税率を課している無税又は低税率国に所在する支店・子会社に対する所得合算ルールと、これらの国に所在する関連者への税源浸食的支払いに損金算入を否認するルールの2つを導入。

○ 2020年に国際合意に基づく長期的解決策に合意するため、今後下記のスケジュールで検討作業を行う。

2019年6月	OECD・租税委員会下の作業部会で技術的論点の検討を開始
2020年1月	解決策の制度の概要(1つ目の柱の3つの考え方の絞り込み等)についてIFで合意
2020年中	長期的解決策の方針及び技術的論点について合意を目指す
2020年末まで	最終報告書を策定

## G20財務大臣・中央銀行総裁会議 共同声明(仮訳)(2019年6月8-9日 於:福岡) <抜粋>

11. 我々は、世界規模で公正、持続可能かつ現代的な国際課税システムのための協力を継続するとともに、成長志向の租税政策を推進するための国際協力を歓迎する。我々は、G20/OECD「税源浸食と利益移転(BEPS)」パッケージの世界的な実施及び税の安定性向上の重要性を再確認する。我々は、経済の電子化に伴う課税上の課題への対応に関する最近の進捗を歓迎し、BEPS包摂的枠組みによって策定された、2つの柱からなる野心的な作業計画を承認する。我々は、2020年までの最終報告書によるコンセンサスに基づく解決策のための取組を更に強化する。我々は、税に関する金融口座情報の自動的交換の進捗を含む税の透明性に関する最近の成果を歓迎する。我々はまた、国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域の更新されたリストを歓迎する。我々は、強化されたすべての基準を考慮した、OECDによるリストの更なる更新を期待する。リストに載った法域に対しては、防御的措置が検討される。この点において、我々は利用可能な措置を列挙した2015年のOECD報告書を想起する。我々は、全ての法域に対し多国間税務行政執行共助条約への署名及び批准を求める。我々は引き続き、「税に関する協働のためのプラットフォーム(PCT)」を通じた協調や、中期歳入戦略に関する経験の活用、能力が限られた国々における国内資金動員を支援する各国の状況に合わせた努力等により、開発途上国における税に関する能力構築支援を支持する。我々はPCTの最初の進捗報告書及び日本における「アジア大洋州租税・金融犯罪調査アカデミー」を歓迎する。

注 財務省ホームページより抜粋。



## 独自のデジタル課税導入状況①(DST)

- EUでは、欧州委員会がデジタル経済の課税をめぐり、短期的な見直し案としてデジタルサービス税(DST)の導入指令案を提案。しかし、加盟国内での合意に至らず、EUレベルでの合意を一旦断念し、OECDの議論を通じて国際協調による解決を目指す方針が示された。
- 一方、欧州諸国を中心に、売上税に属する税について独自措置の導入又はその検討が進められている。検討されている売上税に属する税は、各国におけるHDB企業の売上高が一定の水準を超える場合等に、当該売上高に対して課税するもの。

国・地域 (注2)	検討及び進行状況	課税対象とする デジタルサービス	税率・課税標準	売上高の閾値	税収見込額 (注3)
EU	2018年3月に指令案を公表。 2019年3月に合意を断念すると発表。	①オンライン広告 ②オンライン・プラットフォーム ③ユーザーデータの有償移転	税率3% 売上高に課税	全世界で7.5億ユーロ超かつ EU域内で5,000万ユーロ超	年50億ユーロ
英国	2018年10月に実施方針を表明。 2020年4月施行予定(2019-2020年財政 法案に盛り込まれる見通し)。	①ソーシャルメディア・プラット フォーム ②検索エンジン ③オンライン・マーケットプレイス	税率2% 売上高(注4)に課税	全世界で5億ポンド超かつ国 内で2,500万ポンド超(国内の 課税売上高のうち、2,500万 ポンドは非課税)	2019年度:500万ポンド 2020年度:2.75億ポンド 2021年度:3.7億ポンド 2022年度:4億ポンド 2023年度:4.4億ポンド (注5)
フランス	2018年12月に実施方針を表明。 2019年7月に下院、上院で可決後、公 布された。 2019年1月1日施行(遡及適用)。	①オンライン広告 ②オンライン・プラットフォーム ③ユーザーデータの広告目的で の販売	税率3% 売上高に課税	全世界で7.5億ユーロ超かつ 国内で2,500万ユーロ超	2019年:4億ユーロ 2020年:4.5億ユーロ 2021年:5.5億ユーロ (注6)
イタリア	2018年12月に2019年予算法が成立。 DST実施のために二次的法律の公布 が 2019年4月末までに求められていたが (公布後60日後に施行)、期限内に公布 されなかった。	①オンライン広告 ②オンライン・プラットフォーム ③ユーザーデータの有償移転	税率3% 売上高に課税	全世界で7.5億ユーロ超かつ 国内で550万ユーロ超	2019年:1.5億ユーロ 2020年:6億ユーロ 2021年:6億ユーロ

注1 令和元年度東京都税制調査会第1回総会「(青山慶二氏提出資料)電子経済課税に関する国際的な動向について」(2019年5月17日)、国立国会図書館  
佐藤良「デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】」(2019年7月2日)等より作成。

2 他にもスペイン、オーストリア、チェコ、ポーランド、ベルギー等でDST導入をめぐる動きが見られる。

3 報告省令レート(令和元年6月分)によると、1ユーロ=125.4円、1ポンド=145.6円である。

4 対象事業のユーザー参加による収入(例えば、ソーシャルメディア・プラットフォームではオンライン広告やデータ販売の収入、登録料、オンライン市場では委託料、登録料、配送料、オンライン広告の収入)に限られる。

5 英国の課税年度は、4月6日~翌年4月5日である。

6 影響分析(2019年3月5日)で示された税収見込額(2022年分を除く。)による。

## 独自のデジタル課税導入状況②(PE概念拡張)

### イスラエル

- 2016年に、「重要な経済的拠点」要件を導入する通達を発行。
- 非居住者(外国)企業による遠隔地から国内顧客に提供されるオンラインサービスが、「重要な経済的拠点」の要件に合致すれば、外国法人がイスラエルにPEを有すると判断し、国内の法人課税の対象になる。

#### <「重要な経済的拠点」に該当するもの>

- ① イスラエル居住者との間のインターネットサービス契約が相当程度あること
- ② デジタルサービスを利用するイスラエルの顧客数が多数であること
- ③ オンラインサービスがイスラエルユーザー用に仕様されていること  
(例:ヘブライ語、イスラエル人に好まれるスタイル、イスラエル通貨の決済使用)
- ④ イスラエルユーザーによる多数のアクセスがあること
- ⑤ 外国企業に支払う対価とイスラエルのユーザーのインターネット利用のレベルとの間に緊密な相関性があること

### インド

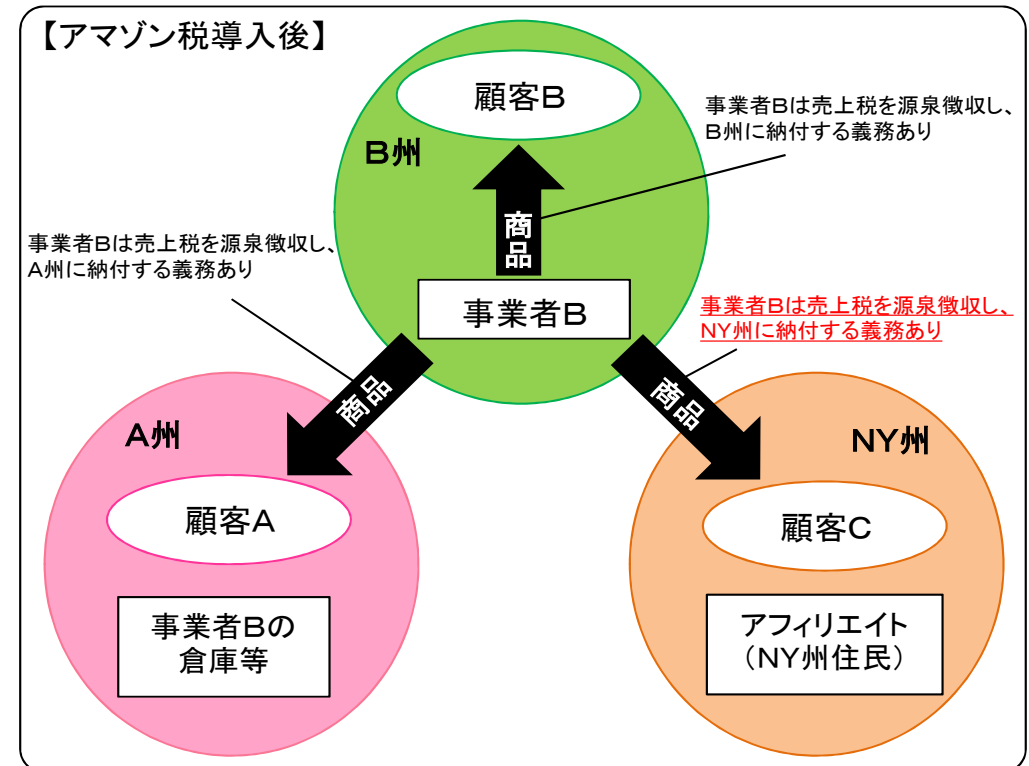
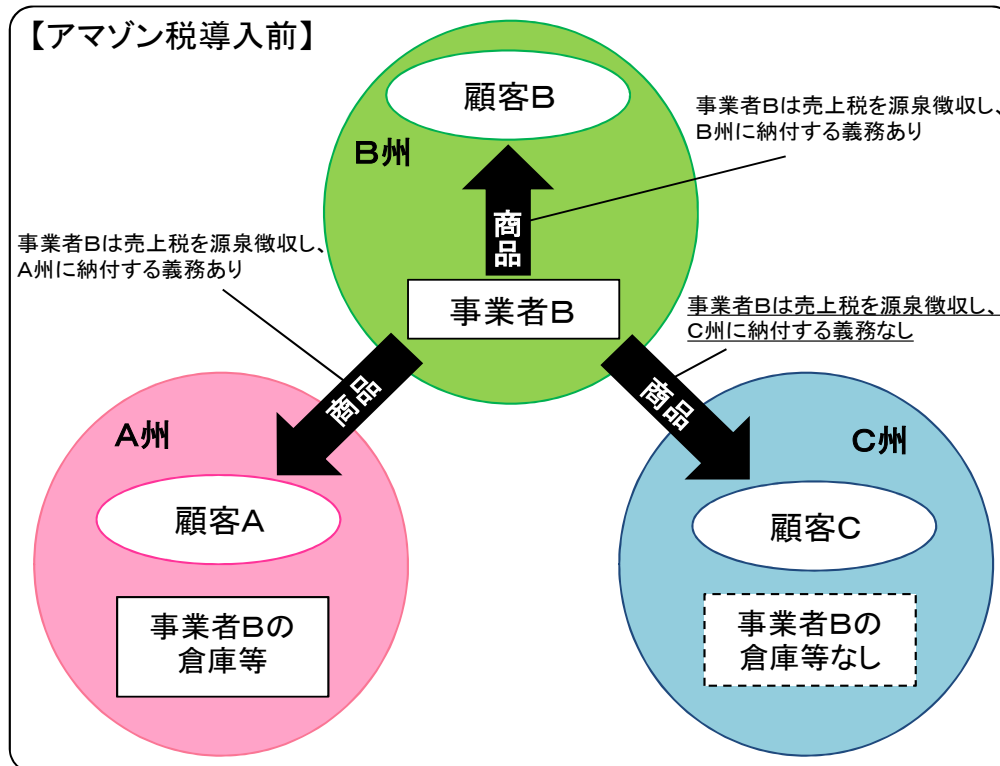
- 2019年に、国内法におけるPE概念を拡張し、「重要な経済的拠点」に基づくネクサス・ルールを施行。
- 非居住者(外国)企業がデジタル等の手段で市場国との持続的な関係を構築し、定期的に収入を得ている場合、「重要な経済的拠点」があるとしてネクサスを認定。

#### <「重要な経済的拠点」に該当する場合>

- ① 非居住者(外国)企業によって行われた商品やサービス等に関する取引(インドにおけるデータやソフトウェアのダウンロードの提供を含む)が規定の金額を超える場合
- ② 非居住者(外国)企業がデジタル等の手段を介して、事業活動を体系的かつ継続的に求める、または規定されている数のユーザーとやり取りを行う場合

## 米国における州課税権の拡張①(売上税)

- 米国では、各州(アラスカ・オレゴン・デラウェア・ニューハンプシャー・モンタナを除く)において売上税が施行されている。
- 事業者は事業活動を行っている州において売上税の徴収義務を負っているが、州内に物理的存在(恒久施設の存在等)がなければ徴収義務を負う必要がないとされてきた。
- 事業者が源泉徴収を行わない場合も、住民自身で「使用税」を納税する義務があるが納税漏れが多発。
- また、物理的存在がなくても取引が可能となる「EC」が拡大したことにより、納税漏れ額が増大。
- 納税漏れを防ぐため、2008年4月、ニューヨーク州は州内に物理的存在を有しない事業者に対しても、州住民への売上に係る売上税の源泉徴収を義務づける、通称「アマゾン税」を導入。
- 一定の条件を満たすアフィリエイトがニューヨーク州内に存在する場合、当該アフィリエイトは物理的存在とみなされ、その事業者にも売上税の源泉徴収義務が課される。



## 米国における州課税権の拡張②(売上税におけるネクサスを巡る訴訟)

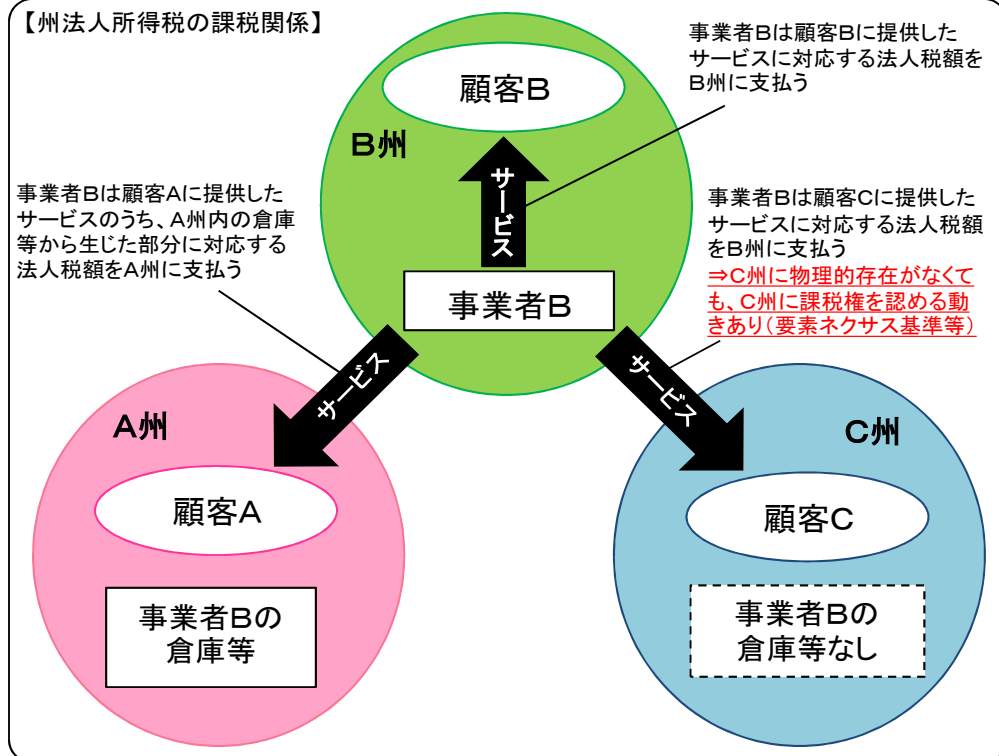
- 米国の売上税におけるネクサスを巡る訴訟に係る連邦最高裁判例として、BellasHess事件、Quill事件、Wayfair事件が存在する。
- BellasHess事件、Quill事件では、ネクサスが認められる要件として、物理的存在が州内に存在することが求められていたが、Wayfair事件において、従前のネクサス基準を大きく変更する判決が下された。

	訴訟概要	連邦最高裁判決の概要
Bellas Hess事件 (1967年)	原告(Bellas Hess社)がイリノイ州で通信販売を展開していたところ、イリノイ州課税当局が使用税の源泉徴収義務を課そうとした。原告はイリノイ州に事務所・倉庫等を置いておらず、代理人・勧誘員等も有していない。	○州際取引を規律する権限は連邦憲法によって連邦議会の専権事項である。 ○課税対象と州との間には憲法上一定のつながりが必要であり、 <b>物理的存在が州内になければ、使用税のネクサスは認められない</b> 。(適正手続条項・通商条項での違いには触れていない。)
Quill事件 (1992年)	原告(Quill社)はノースダコタ州で通信販売を展開していたが、州内に物理的存在を有していない。ノースダコタ州は1987年に使用に関し法改正しており、「州内の消費市場を恒常的・組織的に開拓している者」を小売業者に含め、原告に使用税を徴収する義務を課した。	○適正手続条項について、州外の法人であっても、意図的に州の市場の便益を受けるときは、州内に物理的存在がなくても、州の対人的管轄に服する。 ○通商条項では、州際取引を差別的に不利に取り扱ってはならず、Complete Auto事件の基準に従うと、 <b>郵便のみではネクサスは認められない</b> 。
Wayfair事件 (2018年)	原告(サウスダコタ州)は、財政危機回避のための緊急立法措置により、州内に物理的存在を持たない事業者に売上税徴収義務を課す法律を成立させた。原告は、当該法に基づき、同州で売上税を徴収していないオンラインショッピング業者3社(Wayfair社等)を提訴した。	○Quill判決による売上税徴収義務認定基準は、今日の経済実態と著しくかい離し、多大な州税収の逸失を招いており、州際通商条項の誤った解釈である。 ○ <b>州との接点が十分か否かを判断する上で物理的基準の適用は必須ではない</b> 。 ○Quill判決は市場の歪みを解消するのではなく、むしろ逆に創出している。 ○Quill判決は恣意的かつ形式的な基準の適用を強いるもので最近の州際通商条項に関する連邦最高裁判例と相いれない。

## 米国における州課税権の拡張③(州法人所得税)

- 米国の法人所得にかかる税金は、連邦レベルの「連邦法人税」、州レベルでの「州法人所得税」が存在し、州法人所得税の有無及び税率は州ごとに異なる。なお、テキサス州、ネバダ州、ワシントン州等は州法人所得税が存在しない。
- 原則として、州法人所得税は源泉地課税となっており、州内での付加価値創出額が課税ベースとなっている。また、課税権が認められるためには、州内に物理的存在が必要であるとされてきた。
- しかし、近年では州内に物理的存在がなくとも課税できるようルール改正する動きがみられる。
- 2002年には、州際税制委員会が、物理的存在がなくとも一定の基準を満たす場合にネクサスを認める「要素ネクサス基準」を提案し、現在では9州がその考え方を取り入れている。
- その他にも、経済的存在をもってネクサスの基準とする「Economic Nexus」と呼ばれる考え方を導入し、課税権を主張する州も存在する。

【州法人所得税の課税関係】



州際税制委員会が提案した要素ネクサス基準	次のいずれかの閾値を超えた場合はネクサスを認める ○ 州内に5万ドル以上の資産を有している ○ 州内での雇用者に対し、5万ドル以上の給与を支払っている ○ <b>州内で、50万ドル以上の売上を計上している</b> ○ 総資産・給与支払総額・総売上上の25%以上を当該州で計上している ※資産基準・給与支払基準を満たす企業は、従前の物理的存在に係る基準も満たしていることから、実質的には売上基準が新たな指標として導入
要素ネクサス基準の導入州 (要素ネクサス基準と閾値等が異なる州も含む)	アラバマ州
	オハイオ州
	カリフォルニア州
	コネティカット州
	コロラド州
	テネシー州
	ニューヨーク州
	バージニア州
	ミシガン州

## 米国における州課税権の拡張④(州法人所得税におけるネクサスを巡る訴訟)

- サウスカロライナ州は、州内に物理的存在を有していない法人に対して州法人所得税を課税。
- 本件について争われた「Geoffrey事件」において、州最高裁は、「Quill判決」で物理的存在がネクサスとして要求されたことにはとらわれず、ネクサスを基礎づけるには無形資産の存在のみで十分であるとの判断を示した。
- この判決は、「Quill判決」の射程を売上税又は使用税に限定して理解する試みと評価される。

	訴訟概要	サウスカロライナ州最高裁判決の概要
Geoffrey事件 (1993年)	<p>原告(Geoffrey社)は、デラウェア州の法人であり、トイザラス社の子会社である。トイザラス社は商標権をGeoffrey社に移転し、ロイヤリティを支払うこととした。</p> <p>トイザラス社がサウスカロライナ州に州法人所得税を納付する際、Geoffrey社に支払ったロイヤリティを控除して計算。州課税当局は、当該控除を認める代わりに、Geoffrey社のロイヤリティに対して課税することとした。</p> <p>Geoffrey社は当該課税に対し、ネクサスが認められないものとして訴訟を提起した。</p> <p>なお、Geoffrey社はサウスカロライナ州に物理的存在を有していない。</p>	<p>○適正手続条項との関係では、Geoffrey社は意図的にサウスカロライナ州に向けた活動を行っており、<b>物理的存在がなくともネクサスは存在する。</b></p> <p>○通商条項との関係でも、<b>無形資産が存在することをもって、ネクサスが存在する。</b></p>

参考

## 国際法人課税に関する資料

## 法人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲	申告法人数【参考】 (平成29年度・法人税)
内国法人	<p>国内に本店 又は 主たる事務所を有する法人</p> <p>【法人税法第2条第三号】</p>	<p>全ての所得(全世界所得)</p> <p>【法人税法第5条】</p> <p>※ ただし、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける配当については、その95%相当額を益金不算入</p>	2,833,776社
外国法人	<p>内国法人以外の法人</p> <p>【法人税法第2条第四号】</p>	<p>国内源泉所得のみ</p> <p>【法人税法第9条】</p>	5,353社

注 財務省ホームページ、国税庁「第143回 国税庁統計年報（平成29年度版）」より作成。



# 国際課税に係る主な改正の経緯

米 国		日 本		OECD	
1939	◎米スウェーデン租税条約 (以後、主要国との条約ネットワークを構築)	昭28	◎外国税額控除制度の導入		
		昭30	◎日米租税条約 (以後、主要国との条約ネットワークを構築)		
1962	◎外国子会社合算税制の導入	昭37	◎外国税額控除制度の拡充 (間接外国税額控除制度の導入、以後、昭63、平4、13、21、23、26、27年等に見直し)	1963	◎OECDモデル租税条約 (以後、1977、92、94、95、97、2000、03、05、08、10、12(26条のみ)、14、17年に改訂)
1968	◎移転価格税制に関する規則の整備				
1969	◎過少資本税制の導入	昭53	◎外国子会社合算税制の導入 (以後、平4、17～25、27、29年に見直し)	1979	◎『移転価格課税』報告書(1984、87年に続編)
1980	(◎加州等でユニタリー課税強化)				
～					
1986	◎移転価格税制の強化：『利益相応性基準』の導入等	昭61	◎移転価格税制の導入 (以後、平3、16～19、22、23、25、26年等に見直し)		
1989	◎アーニング・ストリップング・ルールの導入	平4	◎過少資本税制の導入 (以後、平16、18、24～26年に見直し)	1992	◎米国移転価格課税強化への提言 →1993年に再提言
1993	◎移転価格税制：『利益比準法』の導入			1995	◎『移転価格ガイドライン』(全面改訂) 第1部確定
		平16	◎日米新租税条約	1998	◎『有害な税の競争』報告書 (以後、2000、01、04、06年に進捗状況報告書等)
		平21	◎国際的な二重課税排除方式の見直し (間接外国税額控除制度の廃止及び外国子会社配当益金不算入制度の導入、以後、平27年)	2009	◎税の透明性及び情報交換に関するグローバル・フォーラムの改組・強化
2010	◎『外国口座税務コンプライアンス法(FATCA)』の成立	平24	◎過大支払利子税制の導入 (以後、平25、26年見直し)	2010	◎『移転価格ガイドライン』改訂(以後、2017年) ◎『恒久的施設に帰属する利得』報告書
		平26	◎国際課税原則の見直し (総合主義から帰属主義への変更)	2013	◎『税源浸食と利益移転(BEPS)行動計画』
		平27	◎非居住者に係る金融口座情報の報告制度の整備 (平30年初回に情報交換実施)	2014	◎『BEPS報告書(第一弾)』を公表 ◎自動的情報交換に関する「共通報告基準(CRS)」を策定
		平28	◎移転価格税制等に係る文書化制度の整備	2015	◎『BEPS最終報告書』を公表
2017	◎全世界所得課税制度から領域主義へ移行 ◎税源浸食・濫用対策税の導入等				

注 財務省ホームページより作成。

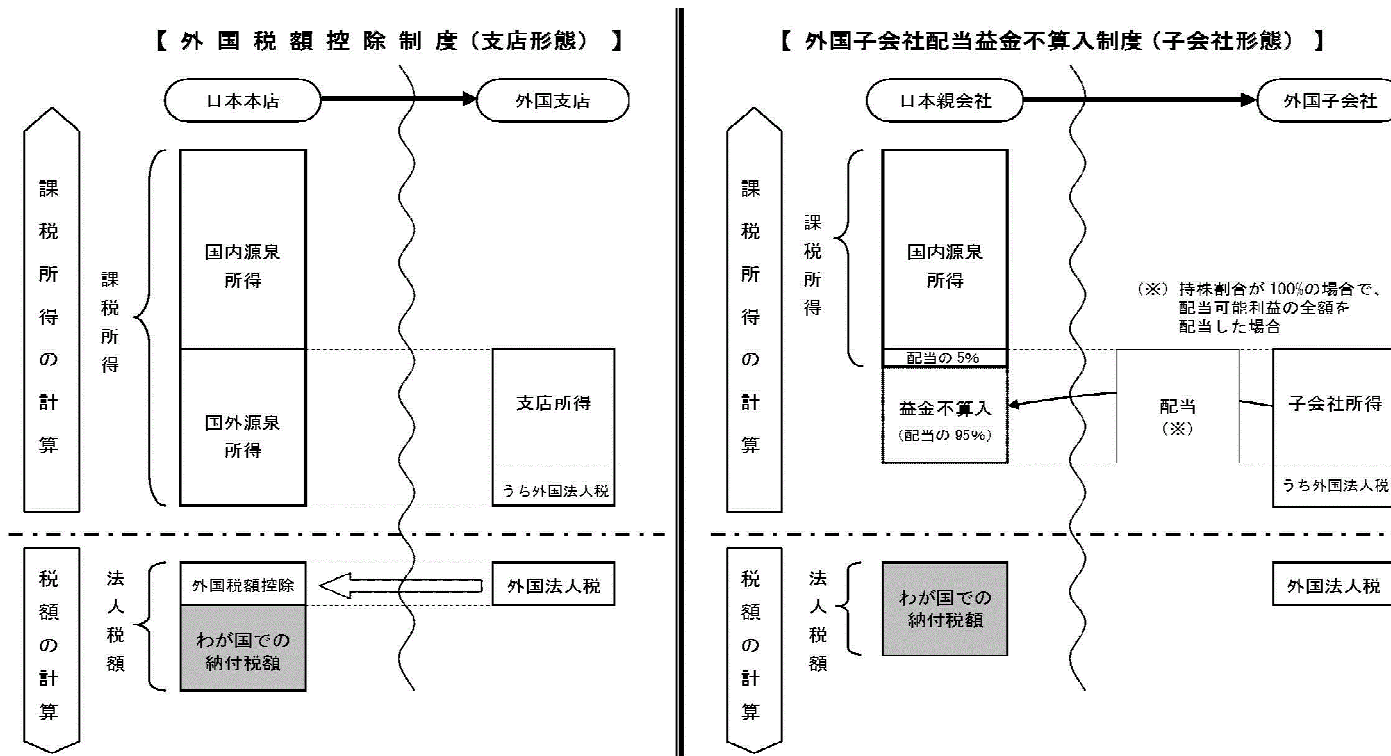
# 国際的な二重課税排除方式の仕組み

## ■ 外国税額控除制度（概要）

- 国際的な二重課税の排除方式として国際的に確立した制度。外国で納付した外国税額を、国外所得に対し日本で納付すべき法人税額の範囲内で、控除することを認めるもの。
- 日本においては、内国法人の外国支店等が納付した外国税額を控除する外国税額控除が認められている。開発途上国との間の租税条約において、みなし外国税額控除が認められる場合もある。
- 外国法人の恒久的施設に帰せられるべき所得につき課される外国税額を控除する外国税額控除が認められている。
- 外国子会社に対する外国での課税と、当該外国子会社から内国法人が受ける配当に対する課税との国際的二重課税については、当該配当の95%相当額を益金不算入とすることにより、調整が行われる。（外国子会社配当益金不算入制度）

## ■ 外国子会社配当益金不算入制度（概要）

- 親会社が外国子会社から受け取る配当を益金不算入とするもの。
  - ・ 対象となる外国子会社は、内国法人の持株割合が25%（租税条約により異なる割合が定められている場合は、その割合）以上で、保有期間が6月以上の外国法人
  - ・ 外国子会社から受け取る配当の額の95%相当額を益金不算入（配当の額の5%相当額は、その配当に係る費用として益金に算入）



注 財務省ホームページより作成。

# 租税負担の軽減・回避行為等への対処

## ■ 外国子会社合算税制（概要）

○ 内国法人等が、実質的活動を伴わない外国子会社等を利用する等により、日本での税負担を軽減・回避する行為に対処するため、外国子会社等がペーパー・カンパニー等である場合又は経済活動基準（注）のいずれかを満たさない場合には、その外国子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（会社単位での合算課税）するもの。

- （注）
- （1） 事業基準（主たる事業が株式の保有等、一定の事業でないこと）
  - （2） 実体基準（本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること）
  - （3） 管理支配基準（本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること）
  - （4） 次のいずれかの基準

① 所在地国基準（主として本店所在地国で主たる事業を行っていること）

※ 下記以外の業種に適用

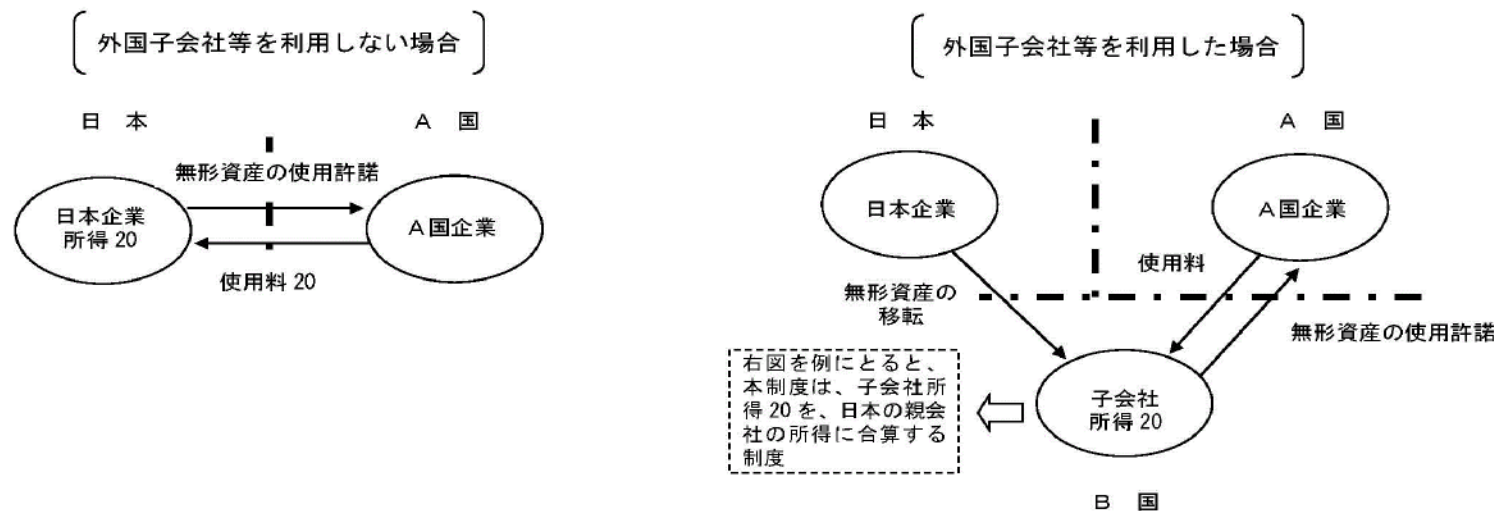
② 非関連者基準（主として関連者以外の者と取引を行っていること）

※ 卸売業、銀行業、信託業、金融商品取引業、保険業、水運業、航空運送業、航空機貸付業の場合に適用

○ 外国子会社等が経済活動基準を全て満たす場合であっても、実質的活動のない事業から得られる所得（いわゆる受動的所得）については、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（受動的所得の合算課税）。

（注） 配当、利子等、有価証券の貸付対価、有価証券の譲渡損益、デリバティブ取引損益、外国為替差損益、その他の金融所得、固定資産の貸付対価、無形資産等の使用料、無形資産等の譲渡損益 等

※ ただし、事務負担に配慮し、外国子会社等の租税負担割合が一定（ペーパー・カンパニー等は30%、それ以外の外国子会社等は20%）以上の場合には合算課税の適用を免除。



## 租税負担の軽減・回避行為等への対処②

### ■ 移転価格税制（概要）

- 企業が海外の関連企業との取引価格（移転価格）を通常の価格と異なる金額で設定することにより、一方の利益を他方に移転することが可能。
- 移転価格税制は、このような海外の関連企業との間の取引を通じた所得の海外移転を防止するため、海外の関連企業との取引が、通常取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度。
- 日本の独立企業間価格の算定方法は、OECD移転価格ガイドライン（注）において国際的に認められた方法に沿ったものとなっている。

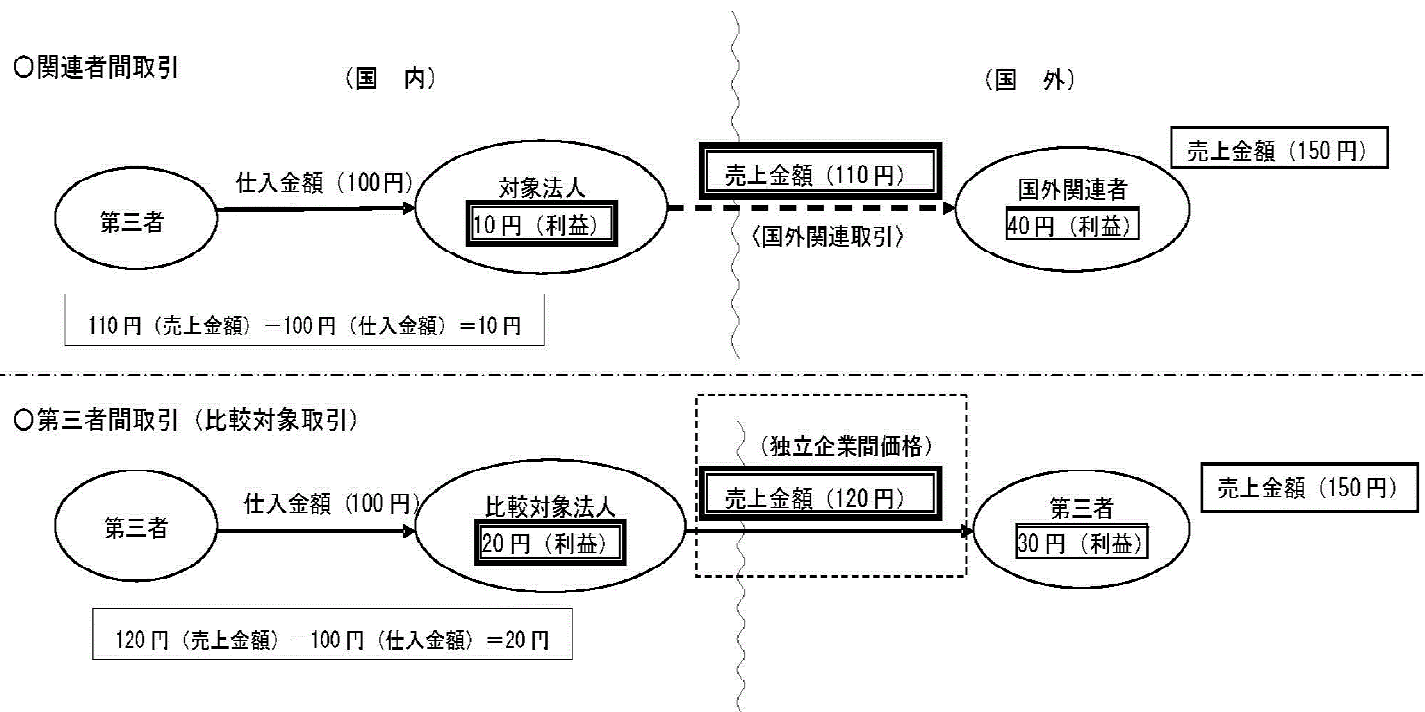
#### ① 基本3法

- ・ 独立価格比準法
- ・ 再販売価格比準法
- ・ 原価比準法

#### ② その他の方法

- ・ 取引単位営業利益法
- ・ 利益分割法
  - ・ 比較利益分割法
  - ・ 寄与度利益分割法
  - ・ 残余利益分割法

（注）OECD移転価格ガイドラインは、適切に各国の課税権を配分し、二重課税を回避することを目的として作成されたもの。移転価格の算定方法及び移転価格課税問題の解決方法を示し、税務当局間又は税務当局と多国籍企業との間の紛争を最小化し、企業活動の円滑化に資することを意図。

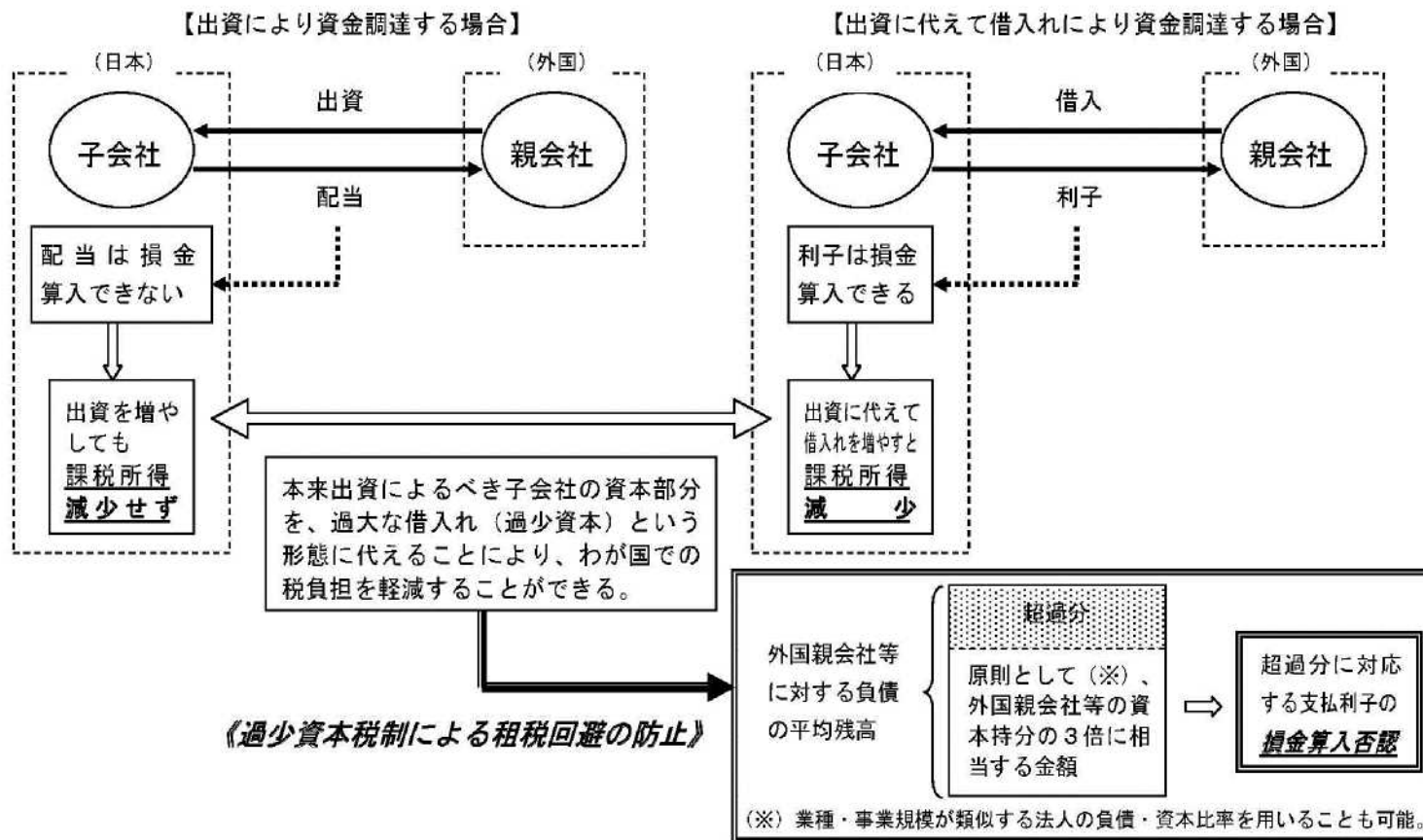


注 財務省ホームページより作成。

# 租税負担の軽減・回避行為等への対処③

## ■ 過少資本税制（概要）

- 企業が海外の関連企業から資金調達する際に、出資（関連企業への配当は損金算入できない）を少なくし、貸付け（関連企業への支払利子は損金算入できる）を多くすることによって、日本での税負担を軽減することが可能。
- 過少資本税制は、海外の関連企業から過大な貸付けを受け入れることによる企業の租税回避を防止するため、出資と貸付けの比率が一定割合（原則として、外国親会社等の資本持分の3倍）を超える部分の支払利子に損金算入を認めないこととする制度。



注 財務省ホームページより作成。

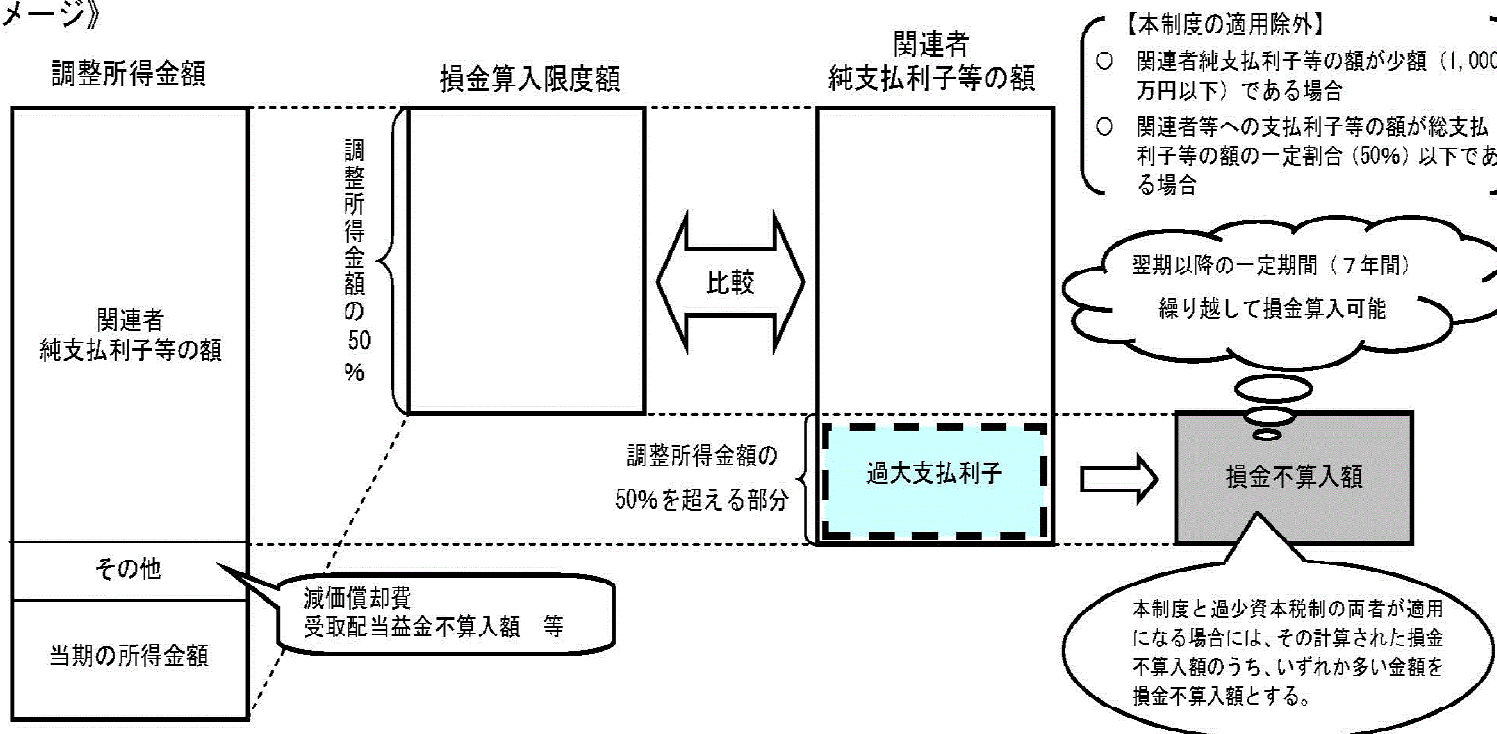
## 租税負担の軽減・回避行為等への対処④

### ■ 過大支払利子税制（概要）

- 企業の所得の計算上、支払利子が損金に算入されることを利用して、関連者間の借入を恣意的に設定し、過大な支払利子を損金に計上することで、関連者全体の費用収益には影響させずに税負担を圧縮する租税回避行為が可能。
- 近年、主要先進国では、租税条約において利子の源泉地国免税を進めるとともに、支払利子の損金算入制限措置を強化する傾向。日本は、過大な支払利子を利用した所得移転を防止する措置が十分でなく、支払利子を利用した課税ベースの流出のリスクに対して脆弱。
- 過大支払利子税制は、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、関連者への純支払利子等（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こととする制度。

（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及びこれらの者による債務保証を受けた第三者等）への支払利子等の額（利子等の受領者側で日本の法人税の課税所得に算入されるもの等を除く。）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。

《イメージ》



# 租税条約の概要①

## ■ 租税条約（概要）

- 租税条約は、課税関係の安定（法的安定性の確保）、二重課税の除去、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。
- 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モデルとなっている。  
OECD加盟国である日本も、概ねこれに沿った規定を採用。

### 【OECDモデル租税条約の主な内容】

- 課税関係の安定（法的安定性の確保）・二重課税の除去
  - ・ 源泉地国（所得が生ずる国）が課税できる所得の範囲の確定
    - ・ 事業所得に対しては、源泉地国に所在する支店等（恒久的施設）の活動により得た利得のみに課税
    - ・ 投資所得（配当、利子、使用料）に対しては、源泉地国での税率の上限（免税を含む）を設定
  - ・ 居住地国における二重課税の除去方法
    - ・ 国外所得免除方式又は外国税額控除方式
  - ・ 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（銀行口座情報を含む）の交換
  - ・ 滞納租税に関する徴収の相互支援

### 【基本的な租税条約交渉の流れ（参考）】

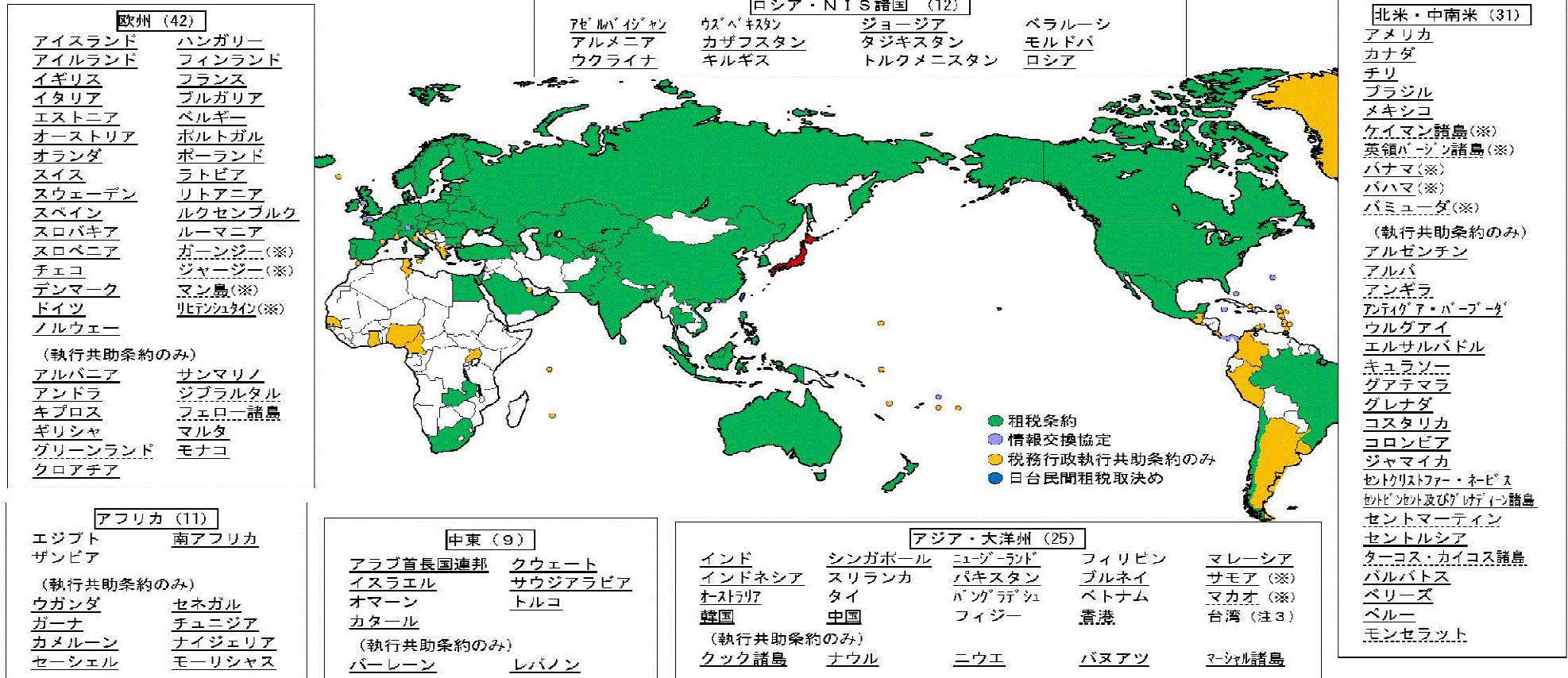
条約交渉開始 → 実質合意 → 署名 → 国会承認（衆・外務委員会、参・外交防衛委員会で審査） → 公文の交換 → 公布 → 発効

（注）署名、国会提出、公文の交換及び公布に当たっては、外務省の閣議請議により閣議決定を行う。

# 租税条約の概要②

## ■ 日本の租税条約ネットワーク

《74 条約等、130 か国・地域適用／2019 年 7 月 1 日現在》(注1)(注2)



注1 財務省ホームページより抜粋。  
 注2 税務行政執行共助条約が多数国間条約であること、及び、旧ソ連・旧チェコスロバキアとの条約が複数国へ承継されていることから、条約等の数と国・地域数が一致しない。  
 注3 条約等の数及び国・地域数の内訳は以下のとおり。  
 ・租税条約（二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止を主たる内容とする条約）：61本、71か国・地域  
 ・情報交換協定（租税に関する情報交換を主たる内容とする条約）：11本、11か国・地域（図中、(※)で表示）  
 ・税務行政執行共助条約：締約国は我が国を除いて97か国（図中、国名に下線）。適用拡張により114か国・地域に適用（図中、適用拡張地域名に点線）。このうち我が国と二国間条約を締結していない国・地域は47か国・地域。  
 ・日台民間租税取決め：1本、1地域  
 注4 台湾については、公益財団法人交流協会（日本側）と亜東関係協会（台湾側）との間の民間租税取決め及びその内容を日本国内で実施するための法令によって、全体として租税条約に相当する枠組みを構築（現在、両協会は、公益財団法人日本台湾交流協会（日本側）及び台湾日本関係協会（台湾側）にそれぞれ改称されている。）。



# 恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止：平成30年度税制改正

恒久的施設(PE: Permanent Establishment)とは、事業を行う一定の場所(支店等)・代理人をいう。例えば、外国企業が日本国内で事業を行う場合、日本国内にその企業のPEがなければ、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」の原則)。

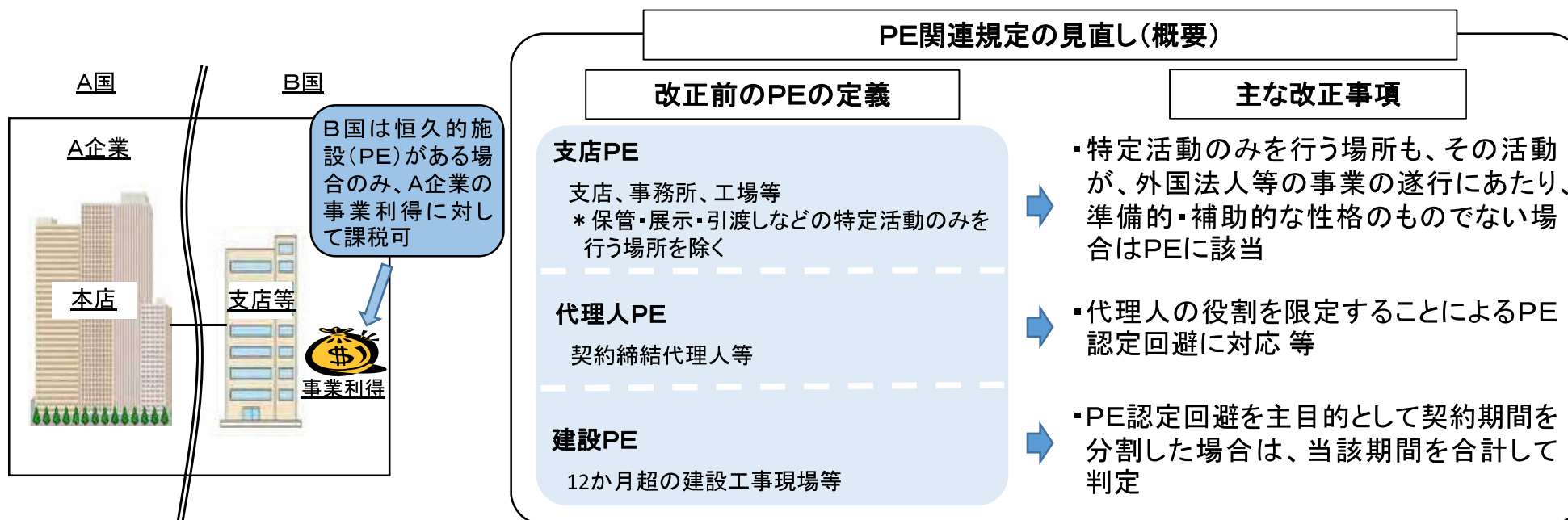
## 【PEを巡る国際的な動向】

- ✓ 企業がPE認定されない活動のみをあえて行うこと等による、PE認定の人為的回避に対処するため、「BEPSプロジェクト」報告書(平成27年)にPE認定の人為的回避防止措置が盛り込まれた。また、同報告書を踏まえ、OECDモデル租税条約が平成29年11月に改訂された。 \* BEPS: Base Erosion and Profit Shifting(税源浸食と利益移転)
- ✓ 同措置を盛り込んだ、BEPS防止措置実施条約が合意され、我が国は平成29年6月に署名。また、最近の二国間条約(ロシア、バルト三国等)において、同措置を踏まえた定義を採用している。

## 【国内法の改正】

- ✓ 我が国の国内法におけるPEの定義について、人為的回避防止措置に対応する等、上記国際的スタンダードに合わせる見直しを行う。

\* あわせて、PEに係る租税条約と国内法の規定の適用関係を明確化する等の所要の措置を講ずる。



注 「第18回税制調査会」(平成30年10月17日)資料より抜粋。

## 国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし（平成26年度税制改正）①

- 平成26年度税制改正により、国際課税原則の帰属主義への見直しが行われた。
- 平成28年4月1日以後開始する事業年度の所得に対する法人税について適用。

### 外国法人に対する課税

- 総合主義から帰属主義への移行
  - ・ 外国法人に対する課税原則について、従来の「総合主義」から、2010年改訂後のOECDモデル租税条約第7条の考え方（Authorised OECD Approach:AOA）に沿った「帰属主義」に移行
- PE帰属所得の位置付け
  - ・ 外国法人の我が国に有する恒久的施設に帰属すべき所得（PE帰属所得（注2））を国内源泉所得の一つとして位置付け
- PE帰属所得に係る所得金額の計算
  - ・ PEと本店等との間の内部取引を認識し、内部取引に係る移転価格税制を適用して、その所得金額を計算
- 外国法人のPEのための外国税額時控除制度の創設
  - ・ 外国法人のPEが本店所在地国以外の第三国で稼得したPE帰属所得に対する外国法人税について、第三国との二重課税を調整するため、外国法人のPEのための外国税額控除制度を創設

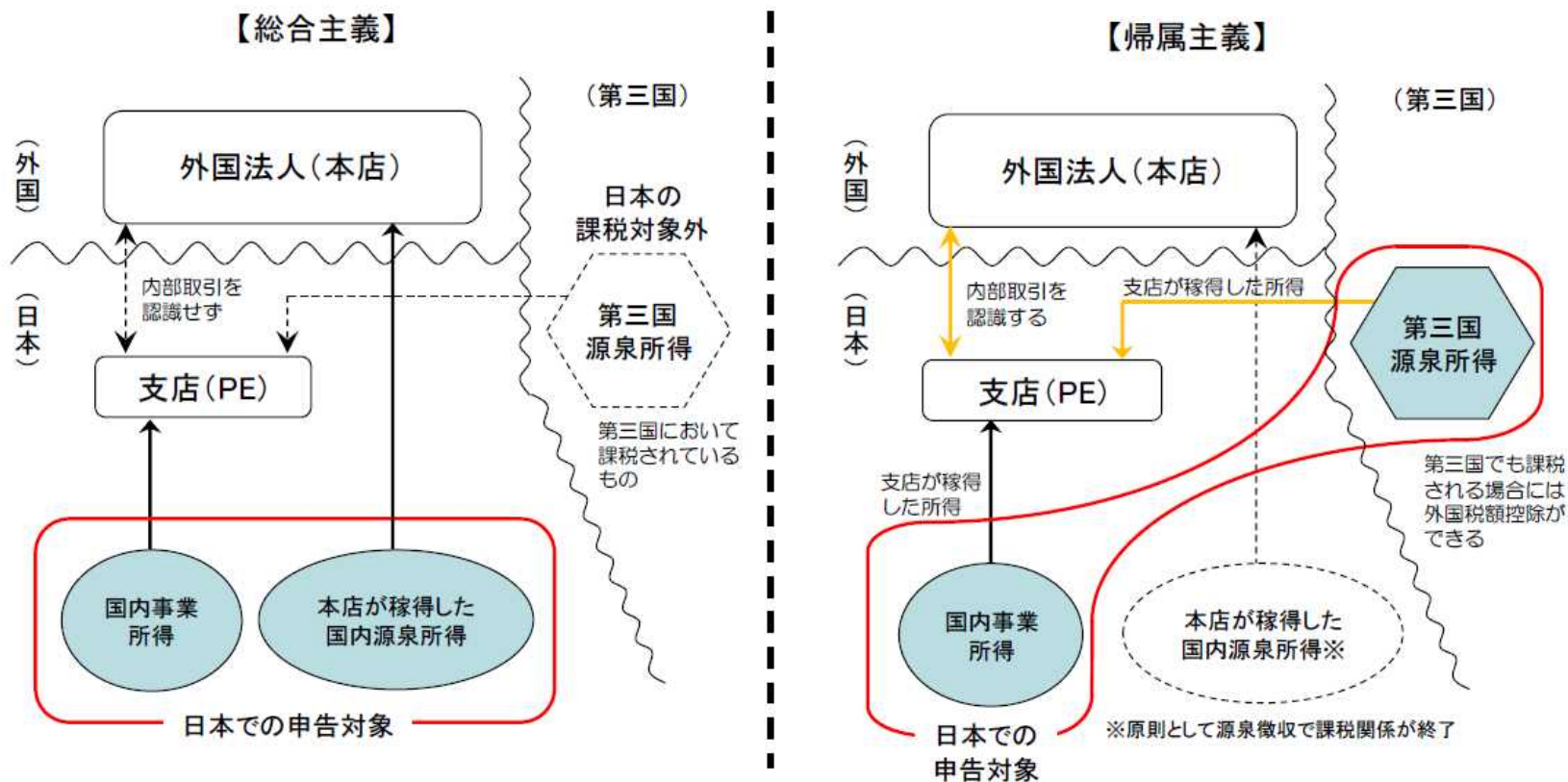
注1 国税庁「国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし」（平成27年10月）より作成。

注2 PE帰属所得とは、外国法人がPEを通じて事業を行う場合に、OECDモデル租税条約第7条の考え方にに基づき、PEが本店等（本店、支店、工場その他これらに準ずるもので当該PE以外のものをいう。）から分離・独立した企業であると擬制した場合に得られるべき所得をいう。

## 国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし（平成26年度税制改正）②

### 総合主義と帰属主義の違い

- 外国法人の支店を例にすると、課税所得の範囲（日本での申告対象となる範囲）には、次のような違いがある。

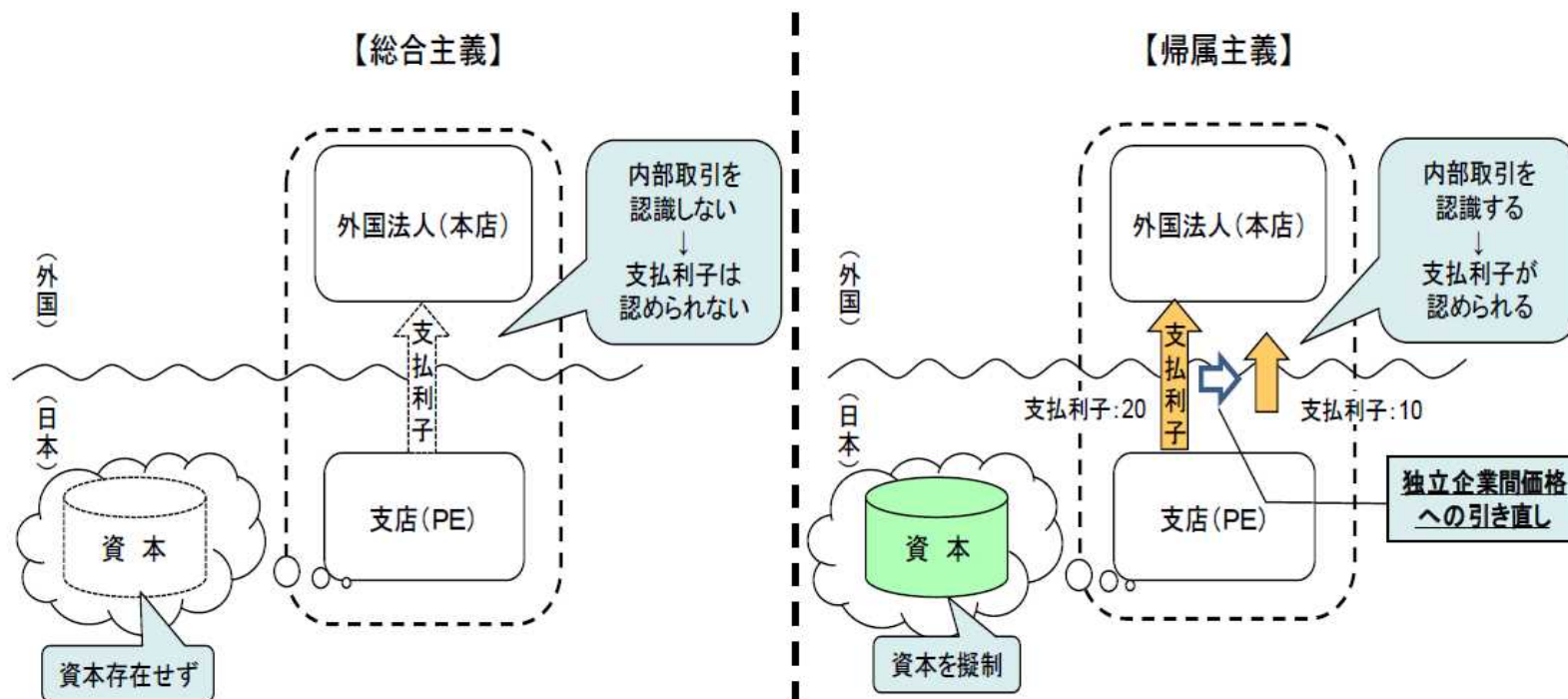


- 注1 国税庁「国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし」（平成27年10月）より作成。  
 注2 「本店が稼得した国内源泉所得」とは、本店が支店（PE）を介さずに行う直接投資等に係る所得をいう。  
 注3 「第三国源泉所得」とは、支店（PE）が行う国外投融資等に係る所得をいう。

## 国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし（平成26年度税制改正）③

### PE帰属所得の位置付け

- 法人格が同一の本店と支店（PE）を別々の法人である親会社と子会社に見立てて、支店（PE）に帰属すべき所得を国内源泉所得（PE帰属所得）として申告することになる。



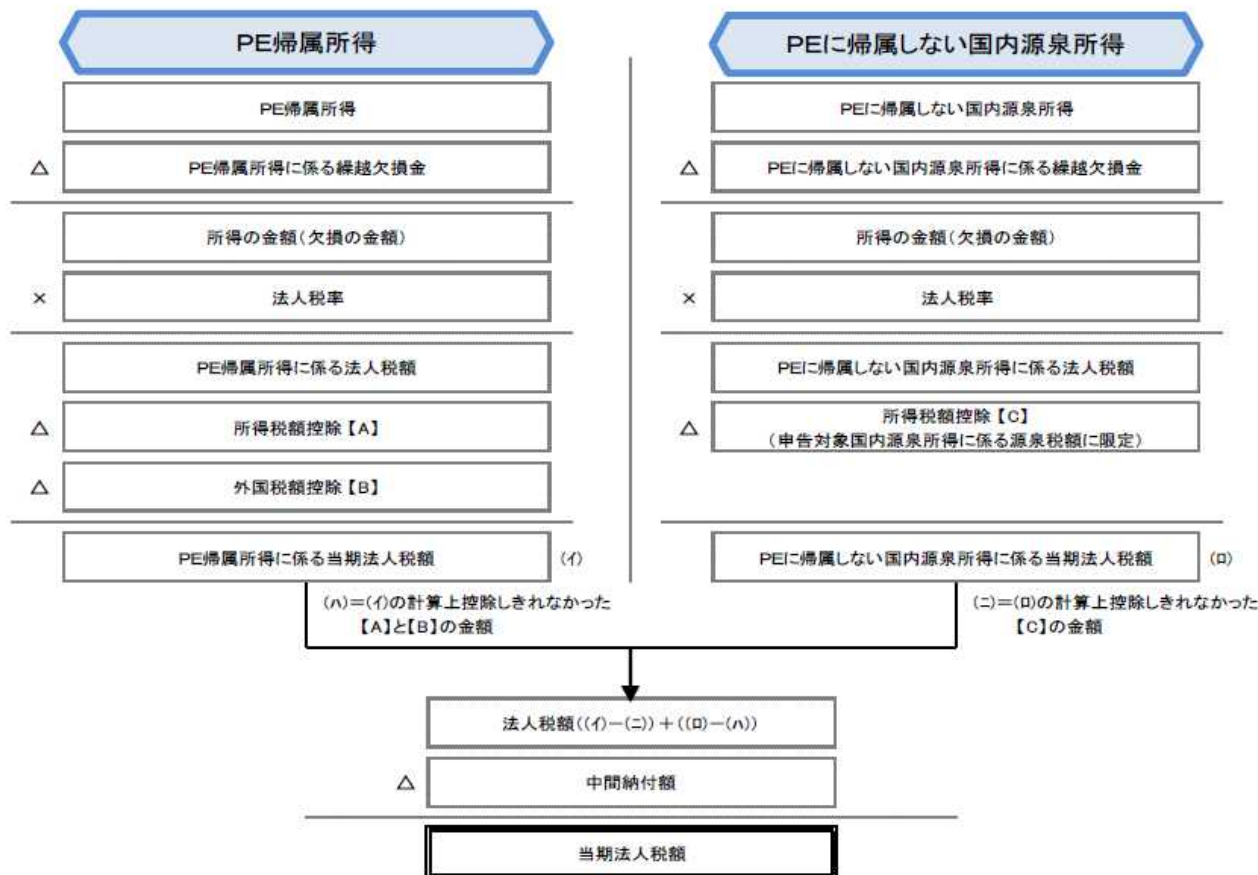
- 注1 国税庁「国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし」（平成27年10月）より作成。  
 注2 PE帰属所得には、支店（PE）と本店等との間の内部取引から生ずる所得が含まれる。  
 注3 内部取引の対価とした額が独立企業間価格と異なることにより、PE帰属所得に係る所得金額が過少となる場合には、その内部取引は独立企業間価格によることになる。  
 注4 支店（PE）には資本が存在しないため、その支店（PE）に帰せらるべき資本を擬制し、その支店（PE）の計上した自己資本の額が擬制した資本の額に満たない場合には、その満たない部分に対応する支払利子の額が損金不算入となる。  
 注5 内部取引から所得が生ずる旨を定める租税条約以外の租税条約の適用がある場合、内部取引には支店（PE）と本店等との間の利子の支払に相当する事実などの一定の事実は含まれないものとされる。

# 国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし（平成26年度税制改正）④

## PE帰属所得に係る所得金額の計算

- PEを有する外国法人は、国内源泉所得をPE帰属所得とPEに帰属しない国内源泉所得に区分して法人税額を計算する。
- 欠損金についても同様に区分してそれぞれの所得金額から控除する。

### ○ PEを有する外国法人の所得金額の計算イメージ



注 国税庁「国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし」（平成27年10月）より作成。

# 国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし（平成26年度税制改正）⑤

## 外国法人に対する課税関係

所得の種類		P Eを有する外国法人		P Eを有しない外国法人	源泉徴収				
		P E帰属所得	P Eに帰属しない国内源泉所得						
国内源泉所得	(事業所得)	① P Eに帰せられるべき所得 【法人税】	【法人税】		無				
	②国内にある資産の運用・保有 (下記(7)～(14)に該当するものを除く。)				無				
	③国内にある資産の譲渡 (右のものに限る。)				国内にある不動産の譲渡	【法人税】	【法人税】	無	無 (注2)
					国内にある不動産の上に存する権利等の譲渡				
					国内にある山林の伐採又は譲渡				
					買集めた内国法人株式の譲渡				
					事業譲渡類似株式の譲渡				
	不動産関連法人株式の譲渡								
	国内のゴルフ場の所有・経営に係る法人の株式の譲渡 等								
	④人的役務の提供事業の対価				20.42%				
	⑤国内不動産の賃貸料等				20.42%				
	⑥その他の国内源泉所得				無				
	(7)債権利子等				15.315%				
	(8)配当等				20.42%				
	(9)貸付金利子				20.42%				
(10)使用料等	20.42%								
(11)事業の広告宣伝のための賞金	20.42%								
(12)生命保険契約に基づく年金等	20.42%								
(13)定期積金の給付補填金等	15.315%								
(14)匿名組合契約等に基づく利益の分配金	20.42%								
国内源泉所得以外の所得		課税対象外			無				

注1 国税庁「国際課税原則の帰属主義への見直しに係る改正のあらまし」（平成27年10月）より作成。

2 土地の譲渡対価に対して10.21%の源泉徴収。

3 (7)から(14)の国内源泉所得の区分は所得税法上のものであり、法人税法にはこれらの国内源泉所得の区分は設けられていない。

4 源泉徴収の欄の税率は、所得税と復興特別所得税を合わせた合計税率(=所得税率×102.1%)により表記。