

KPMG Japan e-Tax News

No.101 – October 7, 2015



【お問合せ先】

KPMG 税理士法人

[Unsubscribe](#)

[Contact Us](#)

税務情報

OECD－BEPS の最終パッケージを公表

経済協力開発機構(OECD)は 10 月 5 日、税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクトにおける 15 の BEPS 行動計画(Action Plan)に関する最終パッケージを公表しました。これらの報告書は、G20 財務大臣・中央銀行総裁会議(10 月 8 日)及び G20 サミット(11 月 15 日・16 日)にて報告される予定です。

なお、今回の最終パッケージには、昨年 9 月の第一次提言において報告書が公表されていた 7 つの行動計画及び今年 12 月に公表される予定であった事項に関するものも含まれています。

Action 1 電子経済の課税上の課題への対処

Action 1 については、昨年 9 月の第一次提言における報告書(2014 年 9 月報告書)が公表されたのち、電子経済タスクフォースにおいて、継続的に検討が行われてきました。日本では、2015 年度税制改正において、国境を越えた役務の提供(電気通信利用役務の提供)に係る消費税の取扱いについて、この報告書に沿った改正がなされています。

最終報告書では、以下の点などが確認されています。

- 電子経済に関して生ずる BEPS の問題は、他の Action Plan で対応しうるのであり、たとえば、恒久的施設(PE)の範囲の問題は、Action 7 及び Action 15 にて対応がなされる。
- 電子経済に対応する課税制度のオプション(経済的なプレゼンスに基づいて課税する制度、一定の電子商取引について源泉税を課す制度等)が検討されたが、勧告には至らなかった。ただし、これらのオプションを各国が国内法に導入することを否定するものではない。

なお、かねてから検討されていた OECD 国際取引に係る付加価値税ガイドラインの第 3 章(国境を越えたサービス・無形資産の提供に対する付加価値税)が、Annex D において示されています。

Action 2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化

2014 年 9 月報告書を受けて、日本では 2015 年度税制改正において、外国子会社配当益金不算入制度の改正が行われ、外国子会社で損金の額に算入される配当については、それを受け取る日本の親会社において益金の額に算入されることとなりました。

今回の報告書は、国内法に関する勧告(Part I)及び租税条約の改正に関する勧告(Part II)で構成されているという点では、2014 年 9 月報告書と同様ですが、国内法に関する勧告についての詳細なコメントと 80 に上る事例が加えられています。

Action 3 有効な外国子会社合算税制(CFC 税制)の設計

今回の報告書では、CFC 税制を以下の 6 つの構成要素に分けて勧告を行っていますが、これらはミニмум・スタンダードとして示されたわけではなく、各国の税制等に沿って柔軟な制度設計をすることを認めています。

(1) CFC(対象外国子会社)の範囲

法的・経済的支配テストにおいて、親会社により直接・間接に 50%超保有されていると判断される事業体をその親会社の CFC とする。

(2) 閾値要件

CFC の実効税率が親会社所在地国の税率を基準とした一定水準を超えた場合は適用を除外する。

(3) CFC 所得の定義

CFC 税制に CFC 所得の定義を設けることを勧告するが、その内容については各国に委ねる。(カテゴリーアプローチ、実質アプローチ、超過利潤アプローチが例示として紹介されています。)

(4) 所得計算のルール

合算課税の対象となる CFC の所得は、親会社所在地国のルールにより計算する。また、CFC において生じた損失の利用を制限するルールを設けるべきである。

(5) 所得合算のルール

CFC を一定割合超保有する納税者がその割合に応じた所得を合算して申告し、親会社所在地国の税率で課税する。

(6) 二重課税排除のルール

CFC 税制には二重課税を排除するルールを設けるべきである。(二重課税排除の方法として、CFC 所得の合算課税時における親会社所在地国とそれ以外の国との二重課税については外国税額控除が、CFC からの配当等に係る親会社所在地国における二重課税については免税措置が考えられる。)

Action 4 利子控除制限ルール

今回の報告書では、固定比率ルール(単体企業における純支払利子の所得(EBITDA)に対する比率が基準固定比率(10%から 30%の間で各国が設定)を超える場合において、その超える部分の損金算入を制限するルール)の導入が勧告されました。グループ全体の比率を利用する方法等のオプションも示されており、これらを組み合わせることも認められています。

Action 5 有害税制への対抗

Action 5 については、2014 年 9 月報告書のほか、2015 年 2 月に「知的財産優遇税制に関する修正ネクサスアプローチに関する合意文書」が公表されています。今回の報告書では、これまでの公表物の内容にその後の検討事項を追加して、以下の点が示されています。

- 優遇税制の有害性の審査基準

1998 年の「有害な税の競争報告書」において示されたものに加え、実質的活動基準(知的財産優遇税制については、ネクサスアプローチ)を追加する。

- 個別納税者に関するルーリング

優遇税制、クロスボーダーのユニラテラル APA、PE、導管取引等に関するルーリングを個別の納税者に対して提供した課税当局は、その納税者と取引のある関係会社及び納税者の親会社等の所在地国の課税当局へその内容を通知することを義務づける。

また、今回の報告書では、OECD 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も公表されました。これには 16 の知的財産優遇税制が含まれており、いずれも修正ネクサスアプローチによる基準を満たさないことから、これらの税制を有する各国は改正等に向けた取組みが求められることになります。

Action 6 租税条約の濫用防止

Action 6 については、2014 年 9 月報告書が公表されたのち、2 つのディスカッション・ドラフトにより議論が深められてきました。これらを踏まえて、今回の報告書には以下の内容が改めて示されました。

• 租税条約濫用防止規定

租税条約濫用防止規定として、主要目的テスト (Principal Purposes Test: PPT)・特典制限条項 (Limitation on Benefits: LOB) を 3 つの方法 (PPT のみ、LOB 及び PPT の組合せ、LOB 及び導管取引防止規定の組合せ) のいずれかにより租税条約に取り入れることが勧告され、OECD モデル租税条約及びコメントリーの改正案が示された。

• 個別的濫用防止規定

租税条約の特典の適用を制限する規定をかいくぐることを防止するため、双方居住者のタイブレーカー・ルール、不動産関連法人の課税規定等に係る OECD モデル租税条約及びコメントリーの改正案が示された。

Action 7 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止

今回の報告書では、PE の定義規定に関して、以下の内容を含む OECD モデル租税条約の改正案が提示されています。

(1) 代理人 PE の範囲の拡大 (コミッションエア契約等に対応する改正)

- 企業に代わって行動する者のうち、企業の名において契約を締結する者に加え、企業の保有する物品の販売契約等を締結する者も代理人 PE とする。
- 企業に代わって行動する者のうち、契約を締結する者に加えて、契約の締結をもたらす主要な役割を果たす者も代理人 PE とする。
- 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。

(2) PE に該当しないものとされる活動の範囲の縮小

- 活動内容にかかわらず、準備的・補助的活動に該当しない活動を行う場所は全てが PE に該当するものとされる。
- 各拠点の活動が相互に補完的に行われている場合には、各拠点を一体の場所として取り扱い、PE に該当するかどうかの判定を行う。

上記の PE の範囲に関する改正に伴い、PE に帰属する利得に関するルールの見直しも必要となりますが、これについては、今後検討され、2016 年末までに必要なガイダンスが公表される見込みです。

Action 8-10 価値の創造に則した移転価格税制

移転価格税制に関しては、2014 年 9 月報告書のほか、いくつかのディスカッション・ドラフトが公表されてきましたが、今回の報告書では、改めて、OECD 移転価格ガイドラインの第 1 章 (独立企業原則)、第 2 章 (移転価格算定方法)、第 6 章 (無形資産に対する特別の配慮)、第 7 章 (グループ内役務提供に対する特別の配慮) 及び第 8 章 (費用分担取極) の改訂案が示されました。なお、バリュー・チェーンにおける取引単位利益分割法及び金融取引については、検討が継続されます。

Action 11 BEPS の規模・経済的効果の測定とモニタリング

既存のデータには相当な制約があり、BEPS の規模や経済的効果を測定するための指標や分析方法を特定するには至りませんでした。OECD は各国の協力のもと、より適切なデータの収集及び BEPS のモニタリングに向けた活動を継続することが勧告されています。

Action 12 義務的開示制度

Action 12 では、納税者やプロモーターが一定のタックスプランニングを税務当局に開示することを義務づける制度の策定を検討してきました。今回の報告書では、開示義務者、開示対象取引、開示内容、開示手続等の項目について、複数のオプションが示され、各国がそれぞれの法体系に適したオプションを組み合わせる制度設計するモジュラー方式の勧告がなされています。また、クロスボーダー取引の開示ルールについても検討され、開示対象取引を特定する基準の策定にあたっては、クロスボーダー取引がもたらす影響を考慮すること等が勧告されています。

Action 13 移転価格文書化と国別報告書

Action 13 については、2014 年 9 月報告書において OECD 移転価格ガイドラインの第 5 章(文書化)の全面改訂案が提示され、多国籍企業に対して適用される移転価格文書化のルールとして、ローカルファイル、マスターファイル、国別報告書の三層構造アプローチが提案されました。また、2015 年 2 月には「国別報告書ガイドライン」が、6 月には「国別報告書実施パッケージ」(モデル当局間合意案・モデル国内法制)が公表されていました。今回の報告書は、これらが整理された包括的なパッケージとなっています。

Action 14 相互協議の効果的实施

今回の報告書では、実効的な相互協議の実施を推進するため、各国に対し、ミニマム・スタンダード及びベスト・プラクティスを勧告しています。また、各国のミニマム・スタンダードの実施状況をモニタリングする仕組みも提案されています。さらに、日本を含む 20 カ国が租税条約に義務的・拘束的な仲裁規定を導入することを表明したことが明らかにされています。

Action 15 多数国間協定の策定

BEPS プロジェクトにおける勧告を実施するためには、租税条約の改正が求められるものがありますが、3,000 以上ある二国間の租税条約の改正には多くの時間を要することが考えられます。この問題を解決するため、Action 15 では多数国間協定の開発について検討しています。2014 年 9 月報告書において、多数国間協定が「実現可能かつ望ましい」ものであるという結論に至ったことが報告され、2015 年 2 月には、多数国間協定の開発に係るマンデートも公表されました。今回の報告書には、2014 年 9 月報告書の内容とマンデートが再録されました。多数国間協定は 2016 年末までに署名可能となるよう、準備が進められます。

【OECD リリース】

日本語

[G20 財務大臣会合の討議資料となる OECD/G20 BEPS プロジェクト成果文書を
提示ー多国籍企業による租税回避を防止するための国際租税制度改革](#)

英語

[OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20
Finance Ministers meeting](#)

弊事務所では、クライアントおよび過去の弊事務所主催セミナー等でお名刺を頂戴した皆様に対して、税務に関するニュースレター・セミナー等のご案内を配信しております。今後、ご案内の配信中止をご希望されるお客様は、お手数ですが、下記メールにご返信くださいますよう宜しくお願い申し上げます。
info-tax@jp.kpmg.com

To unsubscribe from the e-Tax News distribution, select unsubscribe below:

[Contact us](#) | [Manage my subscription](#) | [Unsubscribe](#) | [Privacy](#) | [Legal](#)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.