

日本企業の海外展開を踏まえた国際課税制度の在り方に関する研究会
～今後の検討事項～

【基本的な考え方】

＜BEPS プロジェクト最終報告書の位置付け＞

- 本年 10 月に日本も含めた OECD+G20 各国の総意の下、BEPS 行動計画3を始めとした最終報告書が公表された。
- 最終報告書に記載があるとおりの、税制の調和なくして BEPS への効果的な対処や企業間の競争条件の平準化は確保できない。したがって、OECD 加盟国のみならず、G20 メンバーの新興国や一部の途上国が議論に参加したことは有意義である。
- 最終報告書の勧告内容は、ミニмумスタンダードと位置付けられる項目、ベストプラクティスと位置付けられる項目、というように規範性がそれぞれ異なる（BEPS 行動計画3の勧告は、各勧告の中でも最も各国に裁量が委ねられる「ベストプラクティス」とされている。）。また、ミニмумスタンダードとされた項目でも、その具体性に濃淡が見られ、さらにそもそも結論が先送りとされた勧告もある。
- 二重非課税の解消のためには、最終報告書でも述べられているとおり、各国が同時期に調和の取れた制度整備を行うことが不可欠である。さもなければ、逆に二重課税を招来するおそれがある。また、移転価格税制における文書化や所得相応性基準の導入は、新興国を中心に、課税強化につながり二重課税を誘発するおそれもある。このため、報告書を踏まえた各国における今後の履行の在り方が極めて重要。

＜国際課税制度の検討に係る留意点＞

- 国際課税制度の検討に際しては、二重非課税の防止に留まらず、日本企業の国際競争力の強化及び日本の立地競争力の強化の視点が重要であり、このため、企業実態との整合性を図ることが求められる。
- 日本の多国籍企業を見ると、①海外事業展開に当たって本社に機能（特に研究開発拠点）を集中させている、②税務部門に対して十分な物的・人的投資ができていない、③海外部門の利益率の水準は欧米企業に比べると概して見劣りする、といった実態がある。こうしたことを背景に、日本企業においては現状、過度なタックスプランニングによる課税逃れは見受けられないと言われている。加えて、法人税率の引下げにより課税逃れの誘因そのものが低下していくことも考えら

れる。

- 一方、過度なタックスプランニングの実施により、BEPS プロジェクトの発端となった一部の欧米多国籍企業による課税逃れの防止には、欧米関係国における税制の変更が必要不可欠である。しかしながら、例えば、有害税制への取組等、最終報告書において必ずしも基本的なルールが確定していない項目もある。
- こうした中、仮に各国が調和の取れた形で国際課税制度の改正を行わず、日本のみが外国子会社合算税制について各国に先んじて改正を行えば、日本企業の国際競争力、日本の立地競争力が損なわれるおそれがあることに留意することが必要（言うまでもなく、制度改正に伴う企業の事務コスト、当局の執行コストも増加するおそれあり。）。

<国際課税制度の検討の方向性>

- 最終報告書を踏まえた日本の外国子会社合算税制の改正に当たっては、BEPS に効果的に対処するために、①OECD+G20 各国が同時期に調和の取れた制度整備を行うこと、②日本企業の健全な事業活動を損なわないよう、テリトリアル課税に移行しつつある税体系を鑑みつつ、国内で稼得されるべき所得が国外で稼得されているような課税逃れを対象とすること、が前提として求められるべきである。
- また、外国子会社合算税制は移転価格税制を補完するものであることから、最終報告書を踏まえた移転価格税制の強化の動向を考慮する必要がある。加えて、BEPS への効果的な対処には、各国における法人税制の調和が重要であることにも留意すべきであろう。
- 以上を踏まえつつ、本研究会においては、外国子会社合算税制の在り方について検討する。なお、日本の外国子会社合算税制は、外国子会社であっても一定の実体基準等に基づく適用除外があり、さらに一定の資産性所得を分類するアプローチをとっているため、最終報告書でも実質的にはトランザクショナルアプローチに分類されている。このため、理念的なエンティティーアプローチ又はトランザクショナルアプローチの二分論に基づく検討は実益に乏しいと考えられる。むしろ、最終報告書において示された各論点について採用妥当性を確認することとする。
- また、BEPS に効果的に対処するための上記要素が整わなくても、日本企業の国際競争力及び立地競争力の観点から税制の不断の見直しが必要であること

に変わりはないため、現行外国子会社合算税制を始めとした税制の在り方の検討も併せて行う。

今後の論点整理(案)

I、BEPS プロジェクトを踏まえた制度面の概念整理

1. 外国子会社合算税制の基本的な位置付け

- (1) テリトリアル方式との関係
- (2) 国際的租税回避とは
- (3) 対象とすべき所得

2. 外国子会社合算税制、移転価格税制、租税条約の位置付け

- (1) 外国子会社合算税制と移転価格税制との関係
- (2) 外国子会社合算税制と租税条約との関係

3. 二重課税及び二重非課税の排除

- (1) 外国子会社の所得に対する二重課税を回避するための課税ルール
- (2) 二重非課税が生じる場合の課税ルール

II、BEPS プロジェクトを踏まえた実態面からの検討

1. 外国子会社合算税制において over inclusion, under inclusion と考えられる所得はどのようなものか

- (1) over か under かの判断基準
- (2) 現行外国子会社合算税制における over inclusion の所得
- (3) 現行外国子会社合算税制における under inclusion の所得

2. どのような除外規定や所得判定が適切だと考えられるか

- (1) 理論面からの検討
- (2) 運用面からの検討

III、日本企業の国際競争力及び立地競争力強化の観点からの検討

1. 日本の競争力を高めるような税制はどのようなものか

- (1) 日本企業の国際競争力の強化の観点
- (2) 立地競争力の観点

IV、研究会報告書案

V、その他研究会で取り扱う事項

- 1. BEPS 行動計画3を含む最終報告書に対する主要各国の動向
- 2. アンケート調査