OECD/G20 BEPSプロジェクトの現状　　－2014年報告書等

OECD事務次長
玉木　林太郎

BETTER POLICIES FOR BETTER LIVES

BEPSプロジェクトの概要

OECDにおける税分野の活動

○　歴史的には、国境をまたがる投資について、二重課税を防止するための共通基準の策定を中心としてきた。

- モデル租税条約：3,000を超える二国間の租税条約の基礎となっているもの
- 移転価格ガイドライン：多国籍企業グループの中における所得の配分に関する共通基準を提示するもの

○　二重課税の防止は、引き続き中心課題であり続けるが、一方で、最近、「税源浸食と利益移転」（BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)により生じる二重非課税にも対応すべきであるとの認識が生まれている。

BEPSとは？

○　BEPSは、多国籍企業が、現行ルールの下で、税制上の所得を実際の経済活動の場所と異なる国に配分することが可能であることから生じる。

○　これにより、所得がいずれの国でも課税されず、多国籍企業が支払う法人税が大幅に軽減されるという結果が生じうる。

BEPSの問題点

○　競争の歪み

　国境をまたいで活動する企業がBEPSを利用して利益を得れば、専ら国内で活動する企業と比べて競争上有利になりうる。

○　投資決定の歪み

　資源の配分が、税引前利益が低いにもかかわらず税引後利益が高い活動に振り向けられることとなりうる。

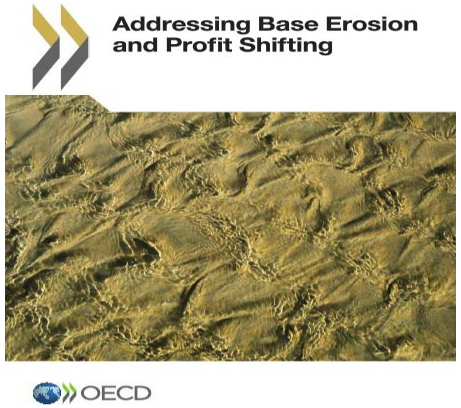
○　不公平感

　多国籍企業が合法的に法人税の支払いを回避できることとなれば、納税者の不公平感が高まり、税制に対する信頼が揺らぐこととなりうる。

BEPSプロジェクトの経緯

2012年6月
ー G20サミット（メキシコ・ロスカボス）において、「税源浸食と利益移転を防ぐ必要性」について再確認
ー OECD租税委員会本会合において、BEPSプロジェクトを開始
2012年後半
ー スターバックス、グーグル、アマゾン、アップル等の租税回避が政治問題化
2012年11月
ー 英、独の財務大臣がBEPSに関する共同声明を公表（仏財務大臣も賛同）
2013年1～2月
ー OECD租税委員会本会合において、BEPSに関する現状分析報告書「Addressing BEPS」を承認
ー G20財務大臣・中央銀行総裁会議（ロシア・モスクワ）に同報告書を提出
2013年6月
ー Ｇ８サミット（イギリス・ロックアーン）で、BEPSプロジェクトを支持
ー OECD租税委員会本会合において、「BEPS行動計画」を承認
2013年7月19日
ー 「BEPS行動計画」公表。G20財務大臣・中央銀行総裁会議（ロシア・モスクワ）に提出
2013年9月5～6日
ー G20サミット（ロシア・サンクトペテルブルク）において、BEPS行動計画を全面的に支持
2014年9月20～21日
ー G20財務大臣・中央銀行総裁会議（オーストラリア・ケアンズ）において、2014年報告書を提出

OECD報告書: BEPSへの対応



「税源浸食と利益移転への対応」(2013年2月公表)

- 税源浸食と利益移転の機会につながる主な要因を分析
- これらの要因に対して、政府が対応策を講じることを呼びかけ

BEPS行動計画

「BEPS行動計画」(2013年7月公表)

以下の３つの柱において、15の行動を提示:

- 法人税の国際的な ***一貫性 (Coherence)***
- 税制と ***経済活動の実体*** **(Substance)**の整合性
- ***透明性 （Transparency）***

OECD/G20 BEPSプロジェクト

○　BEPSプロジェクトは、OECD租税委員会及びその下部機関において実施。

○　OECD非加盟のG20メンバー８カ国（アルゼンチン、ブラジル、中国、インド、インドネシア、ロシア、サウジアラビア及び南アフリカ）及びOECD加盟申請国（コロンビア及びラトビア）がOECD加盟国と同様に意見を述べ、意思決定に参加しうるAssociateとして参画。

BEPS行動計画におけるスケジュール

2014年9月

- 電子経済報告書
- ハイブリッド・ミスマッチ
- 有害税制審査 (phase 1)
- 租税条約濫用の防止
- 移転価格税制（無形資産：phase 1)
- 移転価格関連の文書化
- 多国間協定に関する報告書

2015年9月

- 外国子会社合算税制の強化
- 利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限(phase1)
- 有害税制審査 (phase 2)
- 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止
- 移転価格税制（無形資産：phase 2)
- 移転価格税制（リスクと資本）
- 移転価格税制（他の租税回避の可能性が高い取引）
- データ及び経済分析に関する報告書
- タックスプランニングの報告義務
- 相互協議の効果的実施

2015年12月

- 利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限（phase2)
- 有害税制審査の基準の見直し (phase 3)
- 多国間協定

BEPS行動計画（概要）①

行動１：電子商取引課税
電子商取引により、他国から遠隔で販売、サービス提供等の経済活動ができることに鑑みて、電子商取引に対する直接税・間接税のあり方を検討する報告書を作成（2014年9月）。

行動２：ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化
ハイブリッド・ミスマッチとは、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であり、これを利用した税負担の軽減が問題視されている。ハイブリッド・ミスマッチの効果を無効化する国内法上の措置を勧告するとともに、モデル条約の規定を策定する（2014年9月）。

行動３：外国子会社合算税制の強化
外国子会社合算税制（一定以下の課税しか受けていない外国子会社への利益移転を防ぐため、外国子会社の利益を親会社の利益に合算）に関して、各国が最低限導入すべき国内法の基準について勧告を策定する（2015年9月）。

行動４：利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限
支払利子等の損金算入を制限する措置の設計に関して、各国が最低限導入すべき国内法の基準について勧告を策定する(2015年9月）。また、親子会社間等の金融取引に関する移転価格ガイドラインを策定する（2015年12月）。

行動５：有害税制への対抗
OECDの定義する「有害税制」について
① 現在の枠組み（透明性や実質的活動等に焦点）に基づき、加盟国の優遇税制を審査する(2014年9月）。
② 現在の枠組み（透明性や実質的活動等に焦点）に基づき、OECD非加盟国を関与させる（2015年9月）。
③ 現在の枠組みの改定・追加を検討（2015年12月）。

BEPS行動計画（概要）②

行動６：租税条約濫用の防止
条約締約国でない第三国の個人・法人等が不当に租税条約の特典を享受する濫用を防止するためのモデル条約規定及び国内法に関する勧告を策定する(2014年9月）。

行動７：恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止
人為的に恒久的施設の認定を免れることを防止するために、租税条約の恒久的施設（PE：Permanent Establishment）の定義を変更する(2015年9月）。

行動８：移転価格税制（①無形資産）
親子会社間等で、特許等の無形資産を移転することで生じるBEPSを防止するルールを策定する（移転価格ガイドラインの改訂）(2014年9月）。また、価格付けが困難な無形資産の移転に関する特別ルールを策定する(2015年9月）。

行動９：移転価格税制（②リスクと資本）
親子会社間等のリスクの移転又は資本の過剰な配分によるBEPSを防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する(2015年9月）。

行動１０：移転価格税制（③他の租税回避の可能性が高い取引）
非関連者との間では非常に稀にしか発生しない取引や管理報酬の支払いを関与させることで生じるBEPSを防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する(2015年9月）。

行動１１：BEPSの規模や経済的効果の指標を政府からOECDに集約し、分析する方法を策定する（2015年9月）。

BEPS行動計画（概要）③

行動１２：タックス・プランニングの報告義務
タックス・プランニングを政府に報告する国内法上の義務規定に関する勧告を策定する(2015年9月）。

行動１３：移転価格関連の文書化の再検討
移転価格税制の文書化に関する規定を策定する。多国籍企業に対し、国毎の所得、経済活動、納税額の配分に関する情報を、共通様式に従って各国政府に報告させる（2014年9月）。

行動１４：相互協議の効果的実施
国際税務の紛争を国家間の相互協議や仲裁により効果的に解決する方法を策定する（2015年9月）。

行動１５：多国間協定の開発
BEPS対策措置を効率的に実現させるための多国間協定の開発に関する国際法の課題を分析する(2014年9月）。
その後、多国間協定案を開発する(2015年12月）。

2014年報告書の概要

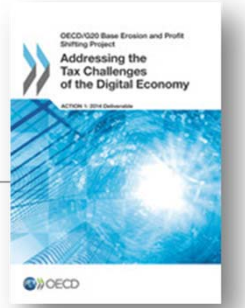
2014年報告書について

○　行動計画の策定後12ヶ月間にわたる委員会での議論、ディスカッション・ドラフトの公表、パブリック・コンサルテーション等を経て、国際的に協調してBEPSに対処していくための対応策として、７つの成果物について、OECD及びG20諸国のコンセンサスにより合意を得たところ。

○　2014年報告書　website: www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm

- 解説序文（Explanatory Statement）
- ３つの報告書（電子経済[行動１]及び多国間協定の可能性[行動15]についての最終報告書、有害税制[行動５]に関する中間報告書）
- ４つの文書（ハイブリッド・ミスマッチ[行動２]、租税条約濫用の防止[行動６]、移転価格税制（無形資産）[行動８]、移転価格関連の文書化[行動13]）

行動１：電子経済の課税上の課題への対処



- 電子経済とは
  - 「電子経済」は、経済のあらゆる部門における情報通信技術の広がりの結果。
  - 電子経済は経済そのものになっており、それだけを取り出すことは不可能との合意。
  - 同時に、電子経済により新たに生まれてきたビジネスモデルや電子経済特有の性質が、税制に関連する問題を生じさせている。

- BEPSと電子経済
  - 電子経済の主な特徴は、モビリティ、データへの依存、ネットワーク効果、分散型ビジネスモデル、独占又は寡占傾向、参入障壁の低さと技術革新の速さ。
  - 電子経済は、それだけに固有のBEPS問題を生じさせているわけではないが、電子経済のいくつかの特徴がBEPSリスクを悪化させている。これらの電子経済の特徴は、他の行動計画を検討する中で考慮される。

行動１：電子経済の課税上の課題への対処（続き）

- 電子経済のもたらす幅広い課税上の課題
  - 電子経済のもたらす幅広い課税上の課題は、大きく以下の通り集約される。
    - ✓ 物理的拠点を有しない電子経済において恒久的施設（PE) をどのように定義するか
    - ✓ 企業が顧客・利用者等のデータの大量の収集から得ている経済的利益に対する当該顧客・利用者等の所在地国による課税についてどのように考えるか
    - ✓ クラウド・サービス等の新たなビジネスモデルから生じる所得を租税条約等の適用上どのように分類するか
    - ✓ B2C取引における付加価値税の徴収をどのように確保するか
  - 電子経済タスクフォースにおいては、各国代表や利害関係者から提案された考えうる対応策（PE概念の変更や電子商取引に関する源泉徴収など）についても議論がなされたところ。

- 今後の作業
  - 国境を越えるB2C取引における付加価値税の徴収については、WP9において2015年末までに検討。
  - 恒久的施設（PE)の概念については、行動７（PE認定の回避）において検討。
  - 電子経済の下でのBEPS問題について、BEPSプロジェクトの他の分野において対応がなされるようにするとともに、幅広い課税上の課題や考えうる対応策について精査する。

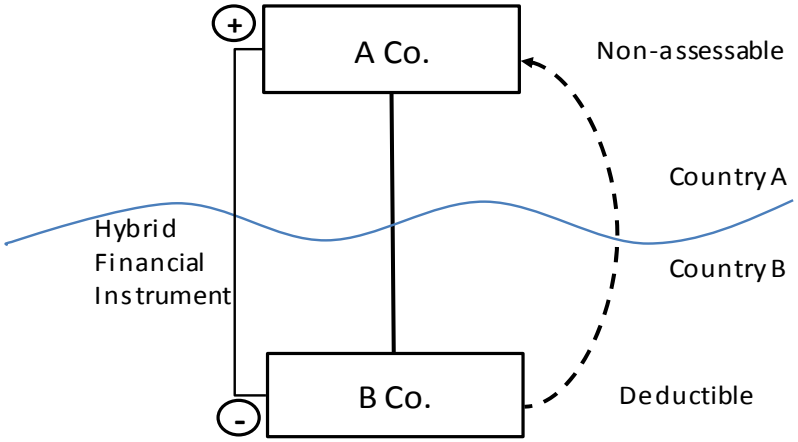
行動２：ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化

o　ハイブリッド・ミスマッチとは

- ハイブリッド・ミスマッチとは、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り扱いの差異を利用した取引であり、これにより、
  - 単一の支出に対する二重損金算入
  - 受領国での益金算入を伴わない支払国での損金算入

  が生じる。

（例）　**Figure 2.1 Hybrid Financial Instrument**



行動２：ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化（続き）

- ハイブリッド・ミスマッチへの対応策
  - ハイブリッド・ミスマッチの効果を無効化するための国内法上の措置及びモデル租税条約の規定を勧告。
  - 税制上の効果を相手国の税制上の取り扱いに合わせて調整するためのマッチング・ルール（支払国での損金算入否認、受領国での益金算入など）を提示するとともに、関係国間での措置に齟齬が生じないよう当該ルールの適用順位についても提示。
- 今後の作業
  - 具体的にどのようにルールが適用されるかを納税者及び税務当局に示すコメンタリーの作成や経過措置など、ルールの実施に向けた検討等。

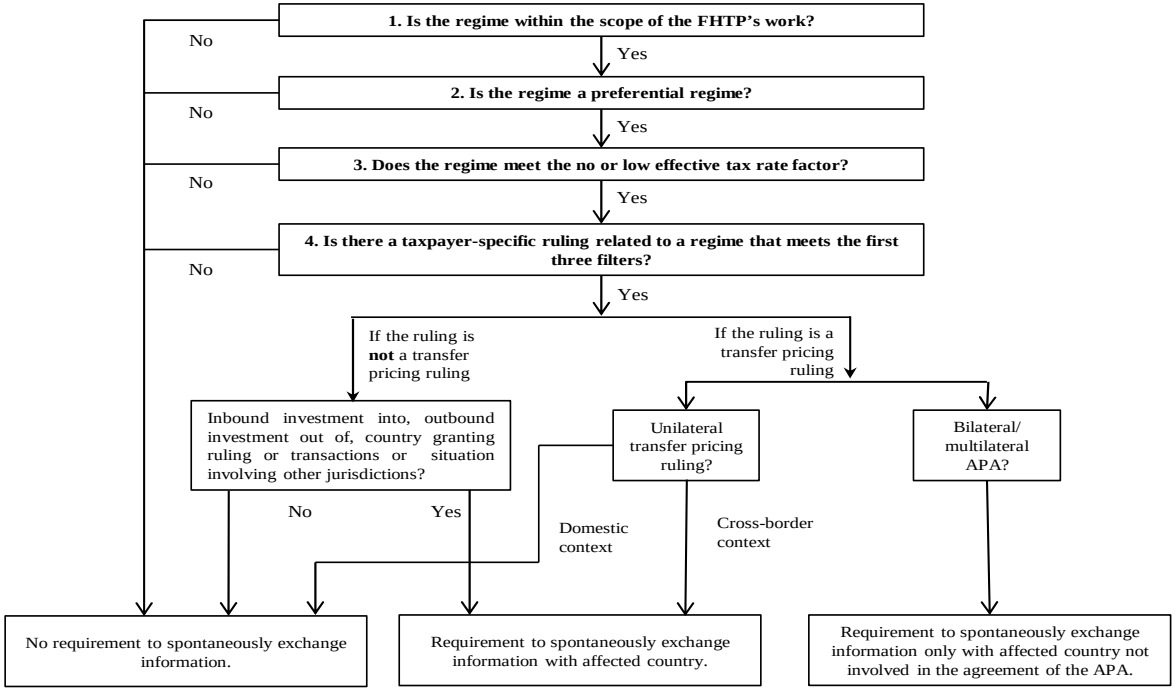
行動５：有害税制への対抗

- 有害税制について
  - 1998年の「有害な税の競争報告書」の公表以来、国外から足の速い所得を狙い撃ちして誘致する各国の税制を有害なものとしてその改廃を慫慂してきたところ。
  - BEPS行動計画においては、経済活動の実体の必要性及び制度の透明性に改めて焦点をあて、審査基準を強化・拡張すべく検討することとしている。

- 中間報告の概要
  - 経済活動の実体性の観点から、知的財産優遇税制に関し、知的財産の開発の実体性に関する新たな審査基準を提示。
  - 制度の透明性の観点から、個別の納税者との間で優遇税制適用状況に関する事前確認を行っている税務当局に対して、関連する他国の当局に当該事前確認の内容に関する情報の自発的交換を義務付けるフレームワークを策定。
  - OECD非加盟国の税制を含め、30の税制の有害性審査状況を公表。

（参考）自発的情報交換の義務付けに関するフローチャート

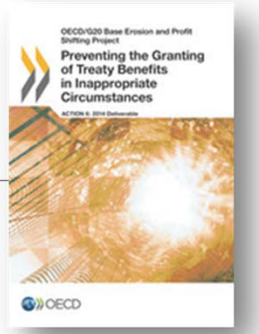
Annex A. Spontaneous information exchange on rulings related to preferential regimes – flow chart



行動５：有害税制への対抗（続き）

- 今後の作業
  - 実体性基準について、知的財産優遇税制以外の税制への適用を含め、合意に向けた議論。
  - 自発的情報交換義務付けのフレームワークを実施するためのガイダンスの提示。
  - 加盟国及び非加盟国の優遇税制の審査の完了。

行動６：条約の濫用防止



- 条約の濫用について
  - 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なっている。
  - BEPS行動計画においては、以下について検討することとされている。
    - ✓ 条約恩典の不適切な付与を防止するためのモデル条約の規定及び国内法の設計の策定
    - ✓ 租税条約は二重非課税を生じさせることを意図するものではないことの明確化
    - ✓ 各国が租税条約を締結する際に政策的に考慮すべき要素の提示

- 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として、以下の措置を勧告。
    1. 租税条約の前文に、租税条約は条約漁りを通じたものを含め、二重非課税の創出や租税回避・脱税による税負担軽減を目的とするものでないことを明記すること。
    2. 租税条約に特典制限規定（Limitation on Benefit: LOB）と主要目的テスト（Principal Purpose Test: PPT）の組み合わせ等による濫用防止規定を盛り込むこと。
  - 租税条約の締結・改正等を行う際に政策的に考慮すべき要素について、モデル租税条約コメンタリーに追加する案を提示。

行動６：条約の濫用防止（続き）

（※）特典制限規定と主要目的テスト規定

特典制限規定	主要目的テスト規定
➢ 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、客観的要件によって定義したもの。 ➢ 「適格者」に該当しない者については、個別に租税条約の特典付与が妥当かどうか当局が認定。	➢ 租税条約の特典を享受することを取引の主たる目的の一つとする場合には、特典を与えない。

o 今後の作業

- ➢ 関連するモデル条約及びコメンタリーの規定の精査。
- ➢ 租税条約の濫用防止のために最低限必要な措置の実施や投資ビークルへの租税条約適用の適格性等について、さらに検討を継続。

行動８：無形資産に係る移転価格ルールの策定

- 無形資産と移転価格について
  - 無形資産を軽課税国・地域の子会社等に移転することで、ロイヤルティに対する課税を回避している多国籍企業があることから、これを防止するルールの策定が求められている。
  - BEPS行動計画においては、①無形資産の定義、②無形資産形成等への貢献と対価の関係、③独立企業間価格の算出法、④費用分担契約に関し、「移転価格ガイドライン」の規定の明確化を検討することとされている。

- 報告書の概要
  - 無形資産の定義（※）を新たに設けるとともに、ロケーション・セービングなどの地域市場の特徴（local market features)等について移転価格ガイドラインの記述を追加。

    （※）「有形資産・金融資産でなく、所有・支配することができ、同様の状況の非関連者間取引において、その使用又は移転により報酬が生ずる資産」と定義。
  - 価格付けが困難な無形資産の評価額算出方法等の残りの論点については継続して議論。

行動８：無形資産に係る移転価格ルールの策定（続き）

- 今後の作業
  - 無形資産に係る移転価格上の論点は、2015年を期限とするその他の移転価格関連の行動（行動９及び10）とも関連するため、これらの関係も踏まえて、検討を継続。

行動13：移転価格関連の文書化の再検討

- 背景
  - 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のためには、グループ内取引の全体像に関する情報が有用である一方、グループ共通の情報について各国税務当局がそれぞれ異なる形式・内容の報告を大量に求めると、企業側に過度な事務負担が生じるおそれ。
  - このような問題意識のもと、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。
- 報告書の概要
  - 多国籍企業に、以下の共通様式に従って、移転価格リスク評価のための情報の税務当局への提供を義務付けることを勧告。
    - マスターファイル　【親会社が作成】
      多国籍企業グループ全体に共通する基本情報（グループの組織構造、事業内容等）
    - ローカルファイル　【親・子会社が各々作成】
      各国に所在する親会社・子会社が行うグループ内取引の情報（取引価格の算定方法等）
    - 国別報告書（カントリー・バイ・カントリーレポート）【親会社が作成】
      親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの収入・利益・税額等の財務情報等

行動13：移転価格関連の文書化の再検討（続き）

（参考）イメージ図

マスターファイル
＜親会社が作成＞

- ✓ 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と納税状況

ローカルファイル
＜親・子会社が各々作成＞

- ✓ 組織図
- ✓ 経営戦略
- ✓ 主要な競合他社
- ✓ 主要な関連者間取引と取引背景
- ✓ 移転価格算定根拠
- ✓ 財務諸表

国別報告書
＜親会社が作成＞

- ✓ 親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの下記情報
  - ➢ 収入・利益・税額・資本金等の財務情報
  - ➢ 従業員数
  - ➢ 有形資産額
  - ➢ 子会社等の名称及び主要事業　等

o 今後の作業

- ➢ これらの文書のうち、親会社が作成するマスターファイル及び国別報告書の提供方法について、機密性（confidentiality)、時宜性（timeliness)等の観点を踏まえ、引き続き議論。

行動15：多国間協定の開発

- 多国間協定の開発について
  - BEPS行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国による二国間条約改正が必要なものがあるが、世界でおよそ3,000本ある二国間条約の改定には膨大な時間を要する。
  - そこで、BEPS行動計画においては、二国間の租税条約を改正するための多国間の協定の開発について分析を行うこととされている。

- 報告書の概要
  - 国際法及び国際租税に関する専門家との協議の結果、BEPSに関連する措置を実施するため二国間条約を改正する多国間の協定を策定することは可能であり望ましいとの結論。
  - 報告書においては、様々な先例を検討しているところ。

- 今後の作業
  - 多国間協定の交渉のための国際会議に関するマンデートについて、2015年1月の租税委員会において検討。

次のステップ

今後の予定 – 2014年～2015年

- 2014年11月のG20首脳会議において、2014年報告書等について報告。
- 今回の報告書の内容については、2015年までの課題とされている事項との関連についても考慮しつつ、さらに技術的な検討を行う。
- 2015年に報告することとされている課題について検討を進める。
- 今後とも関係者との協議（consultation）を継続。
- 発展途上国との連携を強化。
- 作業は、2015年末までに完了。

関連情報について

ウェブサイト: http://www.oecd.org/tax/beps.htm

連絡先: CTP.BEPS@oecd.org

Tax email alerts: www.oecd.org/oecddirect