

「BEPSプロジェクト最終報告書の概要と実務への影響」

第1回 『最終報告書の概要と今後の見通し』



デロイト トーマツ 税理士法人 パートナー **山川 博樹**
マネジャー **田中 奈名子**

Introduction



2015年10月5日、OECD から BEPS プロジェクトの最終報告書が公表されました。最終報告書は、2013年に公表された「行動計画」に掲げられる15の各行動に対応するものであり、実施に向けた、各国の法令改正等が注目されます。我が国でも、平成28年度税制改正法案に移転価格文書化が盛り込まれ、その他、いくつかの行動に関する法令改正についても検討が行われております。

従って、海外に子会社等を有する企業におかれましては、子会社等の所在地国と我が国の法令改正の両方に目配りが必要になりますし、活動が国内に限定されている企業におかれましても、国内法の改正により影響を受けることが考えられます。

そこで、本連載では、各行動と最終報告書の勧告の内容を紹介するとともに、改正に向けた国内外の動き、影響が生じうる企業の特徴、そして実務への影響等をコンパクトに解説します。

第1回目となる今回は、全ての行動について概要を簡潔に紹介し、第2回目以降では、日本企業に影響が大きいと考えられる行動について個別に Q&A 形式で解説いたします。

行動1 電子経済の課税上の課題への対処



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課税が十分に行えていないおそれがあることから対応を検討したのですが、結論としては、他の BEPS 対抗措置（行動3、7、8～10）を実施することで対応可能とされました。

ただし、これらの措置や付加価値税で対応できない問題については複数のオプションが検討されており、各国が、条約上の義務と整合的な形で国内法上の措置として導入することはできません。また、勧告としてのオプションの導入可能性については引き続き検討することとされています。

プロの視点

BEPS 問題の発端の一つは、大手オンライン書店取引とデジタルコンテンツの取引でした。

今般講じられる源泉地国の対抗措置は、行動7（恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止）です。大手オンライン書店取引については、「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」とし、新たに認定される PE の帰属所

<最終報告書の概要と日本の対応>

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、他の勧告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、物理的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

各国間の税制の隙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、各国が協調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 外国子会社合算税制の強化 → 今後、法改正の可否を含め検討

行動4 利子控除制限 → 今後、法改正の可否を含め検討

行動5 有害税制への対抗 → 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、「価格創造の場」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 条約濫用の防止 → 租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

行動7 人為的なPE認定回避 → 租税条約の拡充(含行動⑮)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、法改正の可否を含め検討

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、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・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二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勧告の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、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

出典：政府税制調査会 (<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/27zen29kai.html>)

得の計算については、これからガイダンスが策定されることになっています。

他方、デジタルコンテンツの取引については、「PEと認定される代理人の活動に、(実際のオンライン契約は親会社が締結するとしても)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」こととしましたが、現地子会社の販売部門がこのような役割を果たさないところに、重要な経済上の存在に基づく課税などの

導入のオプションが検討される余地があるようにみえてきます。今後の議論の推移を注意深く見守る必要があります。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化



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)

チ)を放置しておくとおおそれがあり、その効果を無効化するための国内法上・租税条約上の措置が検討されました。

この結果、国内法関係では、ハイブリッド・ミスマッチを、単一の支出に対する二重損金算入(DD)、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(D/NI)、単一の外国税額に対する二重外国税額控除等に類型化した上で、その効果を無効化するための国内法上の措置が勧告されました。実施ガイダンスとしてのコメントリーが作成、公表されています。

租税条約関係では、両国で居住者とされる者(双方居住者)の取扱い及び両国で課税上の取扱いが異なる団体(課税上透明体)の取扱いに係る所要の対応が勧告されました。

プロの視点

我が国では、D/NI ミスマッチに係る勧告を踏まえ、平成27年度税制改正において、控除可能な支払いに対する受取配当免税の否認の対応が行われました。ハイブリッド・ミスマッチの商品・事業体は、米国のチェックザボックス税制に誘発されることが多いこともあり、我が国で一般にみられるものではありません。しかし、今後、BEPS リスクの高いハイブリッド・ミスマッチが特定されれば、その都度、対応を検討することが想定されます。

行動3 外国子会社合算税制(CFC 税制)の強化

(次回以降の回で詳細に解説)

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が検討されました。

この結果、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)に分けて勧告が行われました。各勧告については、各国の柔軟な制度設計が容認されます。

このうち③については、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ことを勧告しています。特に、所得移転に利用されるおそれがある所得(例えば、持株会社、金融、invoicing company、知的財産やデジタル商品・サービス、キャプティブ保険・再保険から生じる所得)が対象に含まれるとし、また、外国子会社合算税制の有する移転価格税制の補完(back stop)機能も重要と整理されました。

プロの視点

我が国の企業への影響は2点考えられます。

まず、OECD の推奨のとおり仮にCFC 税制の導入国が増えた場合、同一の所得に対して日本とこれらの国のCFC 課税で二重課税が生じるおそれが拡がります。例えば、日本と米国の両税制によるダブルの課税が取引の障害になることは現に生じているわけですが、こういう問題が大きくなる懸念があります。

そしてもう一つは、我が国のCFC 税制の行方です。OECD 勧告の分類はベストプラクティスに留まるわけですが、既導入の先進国にとって、今後、当税制の構成要素を再構築して、どのようなCFC 税制が望ましい税制なのかを真剣に考える機運が高まったといえます。

我が国のCFC 税制は、適用除外規準を満たさない場合に法人単位で所得を合算するentity approach と、適用除外規準を満たす場合に資産性所得を合算するtransactional approach のハイブリッド的な形といえますが、既存税制の継ぎ接ぎによる複雑化などを踏まえ、早ければ来年度にも、総合的に見直しの検討がなされる可能性もあろうかと考えられます。

行動4 利子控除制限ルール



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 に対処すべく、過大に支払われた利子の損金算入の制限が検討されました。

この結果、企業毎に、純支払利子／所得 (EBITDA) 比率が「基準固定比率」を超える場合に、超過部分の利子の控除を制限する固定比率ルールを基本ルールとすることが勧告されました。「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%の範囲内で決定します。

この他、オプションとして、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するグループ比率ルール、特別ルールとしての過小資本税制、デミニマスルール、超過利子の繰越等が容認されました。



プロの視点

来年度以降の税制改正に向けた検討項目として、過大支払利子税制があがる可能性があります。日本の現行制度が利子払い対所得比率50%であるのに対し、勧告は10~30%の中から各国が選択するという内容であるからです。

一般に、日本企業は長期的にお金を戻す場合には配当で戻し、機動的に海外との短期借入・貸付を行うことはありますが、純支払利子で見れば、BEPS 問題はあまりないのかもしれませんが。外資系企業のグループファイナンスにおいて、問題が生じていないかなどをも検証の上、改正の判断がなされるのではないかと考えられます。

行動5 有害税制への対抗



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、足の速い所得 (金融・サービス業等の経済活動から生じる所得) で、①無税または低税率、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、にあてはまるものを有害な税制として改廃を進めてきました。

今般、リングフェンスの基準に関連し、経済活動の実質性に着目し、パテントボックス税制の優遇措置を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することとし、その他の優遇税制の実質性は今後検討することとされました。また、透明性に関しては、他国の税源に影響しうるルーリングを提供した当局に、影響を受ける国の当局への通知を義務付けました。さらに、OECD 非加盟国に審査対象を拡大することとされました。



プロの視点

パテントボックス税制の見直しは、英国・スペインなどで行われています。日本企業は、一般に無形資産を海外に持ち出さないのが概して影響は少ないものの、海外買収子会社が活用していた場合の影響が考えられます。

行動6 租税条約の濫用防止



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を BEPS の最も重要な原因の一つと認識し、OECD モデル条約の改訂及び国内法の設計について検討が行われました。

この結果、ミニマムスタンダードとして、租

税条約に、①主要目的テスト (PPT) のみ、② PPT 及び簡素版 LOB との両方、③厳格版 LOB 及び導管取引防止規定 (限定的 PPT) のいずれかを規定すること等が勧告されました。

プロの視点

OECD の今後の対応は、「BEPS 対抗措置を二国間条約に取り込むための多数国間協定の締結 (行動15)」とされています。日本政府は、ミニマムスタンダードとされる PPT や LOB を条約交渉で入れてきており、その執行も円滑です。今後、日本も行動15の多国間条約改訂に参加していくとして、3つの選択肢からどう一つを決めていくのかが議論になるかと思われます。

他方、企業にとっては、地域統括会社の締結する条約に新たに特典制限条項が入ることによって、配当減免等が享受できなくなった場合、地域統括会社の機能転換や立地変更をどう考えるのか、などの実務上の対応が考えられます。

行動7 恒久的施設 (PE) 認定の人為的回避の防止

(次回以降の回で詳細に解説)

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行うことによる PE 認定の人為的回避に対処すべく、モデル条約の PE の定義の修正が検討されました。

この結果、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」を追加する等、代理人 PE の定義の拡張が図られました。

プロの視点

OECD は、新たに認定される恒久的施設の帰属所得の計算に関するガイダンスの策定を予

定しています。企業にとっては海外での販売委託契約への PE 認定の課税リスクが高まったといえます。現地の問屋法人を販売仕入法人に転換する必要はないか等、実務上の影響が出てきます。

行動8 無形資産取引に係る 移転価格ルール

(次回以降の回で詳細に解説)

特許等の無形資産の譲渡において、適正な移転価格の算定が困難な無形資産を用いた BEPS に適切に対応すべく検討が行われました。

この結果、①広範かつ明確な無形資産の定義の採用、②法的所有権のみによらず無形資産の開発・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との整理、③ DCF 法が適切に利用できる場合のガイダンスの拡充、④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、⑤費用分担取極め (Cost Contribution Arrangements) ガイダンスの更新がなされました。

行動9 リスクと資本に係る 移転価格ルール

(次回以降の回で詳細に解説)

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る BEPS 等を防止すべく検討が行われました。

この結果、ある事業体が契約上リスクを引き受けている、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、移転価格ガイドラインが改訂されました。具体的には、(1)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

合にのみ尊重する、(2)リスク分析についてのフレームワークを策定する、(3)リスク引受けには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であり、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)までしか認めないこととされました。

このほか、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おける税務当局による取引そのものの否認(non-recognition)についてその適用が明確化されました。

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(次回以降の回で詳細に解説)



3項目についてガイダンスが策定されました。

①グローバルなバリューチェーンにおける利益分割法の適用を明確化することを目的とし、移転価格ガイドラインの改訂作業を継続する、②低付加価値グループ内役務提供について、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する、③クロスボーダーのコモディティ取引について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する。



プロの視点【行動8～10】

今後、OECDは、移転価格ガイドラインを改訂する予定です。

我が国においては、来年度以降、移転価格の実定法として、「所得相応性基準」の導入が検討される可能性があります。仮に今後立法化の検討がなされる場合、事業予測の完全性を満たす具体的な事実を政府に事前に明記していただ

くことがとても大切です。

所得相応性基準以外は、無形資産、リスク、費用分担取極めなど影響の大きな事柄も多いですが、政府が扱いを変更しない限り、基本的に通達マターといえます。

OECDは、利益分割法の適用など、議論の積み残しがあり、成果物が完全にガイドラインに落とし込まれるのは2017年前半です。しかし、大半の成果物は、ガイドラインの形になったものとして既に合意済みです。もとより日本は、事務運営指針において、OECDガイドラインに沿った執行を行うことを明記していますが、今後必要なものを通達に取り込んでいくことになろうかと考えられます。

企業にとっては、移転価格に関しては、リスクの議論の拡充がみられるため、クロスボーダーの研究開発委受託契約において、委託者である日本法人が費用を負担しているだけではなく、本当に研究開発のリスクコントロールをしているのか、受託者の現地課税リスクを視野に、現地の移転価格の執行で、所要のリスクの議論がどこまで反映されるかをチェックする必要が出てきます。

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、分析方法が策定されました。

行動12 義務的開示制度

(次回以降の回で詳細に解説)



租税回避を抑制し、出現した租税回避スキームに速やかに対処すべく、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)の策定が検討されました。

この結果、義務的開示制度導入国の知見を踏まえた勧告が行われました。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、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)が採用されています。

プロの視点

来年度以降の税制改正に向けた検討項目として、義務的情報開示があがる可能性があります。本制度は、税務当局に報告された租税回避スキームにどう対応するののかも含めて検討する必要があります。租税回避スキームを一般的に否認する仕組みを構築して網羅的に対応していくという選択肢もあり、こうした論点も含めた検討が今後必要になります。

OECDでは、義務的開示を一般的租税回避否認規定(GAAR)と一緒に措置するのが有効であるとの議論も多かったといます。検討にあつては、同族会社以外を対象とすること、また、現行法人税法第132条及び並びの規定の条文のように、税の不当減少を要件とすることが妥当なのかなどの論点が浮上することが考えられます。

行動13 多国籍企業の企業情報の文書化 (次回以降の回で詳細に解説)

適正な国際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のみならず、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があるとされました。

そこで、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、共通様式に基づいた移転価格に係る文書化に関するルールが整備されました。

プロの視点

我が国においては、移転価格文書化制度が本年度の法令改正により導入予定です。

各文書の記載事項に関しても、OECDの報告書の内容に沿って、省令、法令解釈通達等で詳細に規定されます。我が国のローカルファイルに関し、海外子会社等のローカルファイルを活用する場合については、日本の法令に照らして不足する事項がなく、文書が更新されているのであれば、同時文書化義務を果たしていると考えられます。

行動14 相互協議の効果的実施

(次回以降の回で詳細に解説)

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するためには相互協議手続をより実効的なものとするのが必須とされました。

このため、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、条約上の義務の誠実な履行/相互協議事案の迅速な解決(平均24か月以内に解決することを目標化等)、行政手続の実施(ガイダンス公表、相互協議担当職員の増員及び独立性の確保等)、などに係る勧告がなされました。

また、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することとされました。

行動15 多数国間協定の策定

BEPS 行動計画を通じて策定される各種措置を実施するには、各国の二国間租税条約の改訂が必要ですが、世界でおよそ3,000本ある二国

間租税条約の改訂には膨大な時間を要します。

そこで BEPS 対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を策定することとしました。協定は2016年末までに策定され、すべての関心ある国に開放される予定です。



プロの視点

行動2, 6, 7及び14については、租税条約の改訂による対応が求められます。

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ますが、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または追加されるというのが、現時点における考え方です。

現在約100か国の参加の下、議論が進展しています。