

国際取引と国際課税

～ BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト最終報告書を巡る議論～

齋藤 憲道

同志社大学法学部 スーパーバイザー

I はじめに

2016年7月16日（土）に、東部部会で標記テーマが討議された。

最初に、「国際税務における租税回避防止規定の進展¹」、「BEPS²の日本企業に与える影響（「行動3、行動4、行動6、行動7を中心として」³）、「最終報告書を踏まえたわが国の官民の対応⁴」の3題が報告され、続いて「問題の所在と今後の展望」について3人の報告者に会場の参加者を交えて討議が行われた。筆者はこの進行役を務めたので、当日の討議を踏まえて、ここにBEPS対策の概要を整理し、会員の研究の参考情報とする。

II 課税逃れ捕捉の沿革

厳しい課税を逃れて税負担が軽い国・地域に利益を蓄積する行為は、古代から行われてきたと言われる。

米国では、1930年代に個人株主の課税逃れを規制する法律⁵が施行されている。ただし、法人にはこの規制が無く、低課税（又は

非課税）国の子会社等に所得を蓄積できた。

1961年にケネディ大統領が、米国内への投資がタックス・ヘイブン（以下、「TH」という。）的な課税繰延べ効果がある国への投資よりも不利であると指摘し、1962年に、米国株主が保有するTH所在の被支配外国子会社（CFC⁶）の留保所得⁷を、実際に分配金を受領していなくても、持分割合に応じて米国株主の総所得に合算して米国で課税する「サブパートF条項⁸」が導入された。

1970～80年代に、西独・加・日・仏・英も米国と類似のTH対策税制を導入している。日本は1978年の導入時にブラック・リスト方式によりTHを掲示したが、各国の制度変更を常時監視して最新のTHリストを維持するのは難しく、1992年にこれを廃止して法人所得税率が25%（2010年に20%に引下げ）以下の国をTHとした。原則としてTH子会社等に蓄積された利益は日本の親会社の利益に合算され、日本の高率の法人税が課される。

1999年に米国財務省は、1990年代以降、米国企業の間で国際的租税回避戦略が蔓延し、合衆国の徴税システムに重大な脅威に

¹ 矢内一好氏（中央大学商学部教授）

² Base Erosion and Profit Shiftingの略。

³ 高嶋健一氏（KPMG税理士法人 M&A/グローバル・ソリューションズ パートナー）

⁴ 小畑良晴氏（日本経済団体連合会経済基盤本部長）

⁵ 1937年foreign personal holding company provisions、Internal Revenue Code（IRC）551条～558条 controlled foreign corporation

⁷ IRC（内国歳入法）951条(a)(1)参照

⁸ IRC（内国歳入法）951条～964条

なっていることを指摘した⁹。

2001年に巨額の負債が発覚して経営破綻した米国エンロン社では、当初の本業の節税から外れて法律・税務の手法を駆使した国際的租税回避¹⁰や利益を過大計上する取引等を繰返し、損失を隠蔽するための粉飾決算を重ねて、全社の経営実態を把握できなくなっていた。また、2008年のリーマン・ショック後、多くの先進国の税収が落ち込んで財政が悪化する一方で、多国籍企業が租税回避スキームを駆使して蓄財している事例が明らかになり、社会的な問題にもなった¹¹。

しかし、現在も、世界の多くの企業がTHにIBC¹²を設立し、海外投資・知財ライセンス・代金請求や通関・グループの地域統括や地域持株・グループ内金融・自家保険・海外信託・便宜置籍船等の業務を行って、最大限の租税回避を図るTax Planningを実践している。

Ⅲ OECDの取り組み

1 取り組みの経緯

1996年にOECDは閣僚理事会の要請により、THを利用した租税回避や各国の租税優遇措置等を「有害な租税競争」として規制する動きを始め、これが同年6月のG7リヨン・サミットの経済コミュニケで支持された。

こうして出来た1998年のOECD報告書¹³では、THと認定する4つの基準（①実効税率がゼロ（又は名目的）、②有効な情報交換の欠如、③税制・管理監督の透明性の欠如、④実質的な事業活動を要求しない）が示され、その後47の国・地域を審査して、2000年に35の国・地域がTH判定の継続協議中として公表された。その後、①は国の主権の問題であるとして、これだけでは有害とされず、④は実質性の判断が困難とされた。こうして2001年にTH判定の基準が②と③に絞られ、2002年にOECDモデルTIEA¹⁴が公表されて、THとOECD加盟国間のTIEA締結が促された。多くのTHが②と③を受け入れて是正に取り組む姿勢を示したが、2003年に非協力的な5か国¹⁵が残り、これが2004年にTHとして公表された。

2009年4月のG20ロンドン・サミットでは、リーマン・ショック（2008年9月）後の金融危機対応が協議され、このとき、各国の税収確保要請や投資マネーによる金融危機増幅の抑制を図って、THリスト¹⁶が公表された。

2012年6月、OECD租税委員会は、多くの多国籍企業が各国税制の隙間を利用して大規模に租税回避しているのに対し、国際協調してこれを防ぐ目的でBEPSプロジェクトを

⁹ 1999年7月の米国財務省「The Problem of Corporate Tax Shelters」

¹⁰ エンロン・グループの申告納税者数（連邦合計）は、1997年1,002社が、2000年には2,486社に増加した。

¹¹ スターバックス・アマゾン・グーグル・マイクロソフト等が、オランダ・ルクセンブルグ・アイルランド・バミューダ・シンガポール・プエルトリコ等に設立した子会社又は孫会社に無形資産を移転する等し、その会社とライセンス契約・コストシェアリング契約・業務委託契約等を締結して、低税率国に利益を蓄積するスキームを構築している（PwC&経済産業省「平成24年（2012年）度アジア拠点化立地推進調査報告書」127～143頁）。英国では2012年12月にスターバックスが英国に法人税を殆ど納めていないとしてデモ・不買運動が発生し、2013年5月には米議会上院が、アップルが低税率国アイルランドに利益を集めているとする報告書を提出した。

¹² International Business Company

¹³ 「Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue」

¹⁴ Tax Information Exchange Agreement（租税情報交換条約）

¹⁵ アンドラ、リベリア、リヒテンシュタイン、マーシャル、モナコ

¹⁶ 「ブラック（非協力）・リスト」にコスタリカ、マレーシア（ラブアン島）、フィリピン、ウルグアイの4か国・地域、「グレー」（基準の実施を約束したが、未実施）・リスト」に38の国・地域が記載された。なお、2010年8月時点では、「ブラック」ゼロ、「グレー」13である。

立ち上げた。翌2013年、OECDが2月に現状分析報告書¹⁷、7月にBEPS行動計画¹⁸をG20財務大臣・中央銀行総裁会議（モスクワ）に提出した¹⁹のを受けて、9月のG20サントペテルブルク・サミットの首脳宣言の中で「利益を生み出す経済活動が行われ、価値が創出される場所で、利益が課税されるべきである。」と記載された。

こうして、2015年9月にBEPS行動計画の最終報告書が取りまとめられ、10月にG20財務大臣・中央銀行総裁会議（ペルー・リマ）、11月にG20アンタルヤ・サミット（トルコ）に報告されて、2016年5月のG7伊勢志摩サミット及び同年9月のG20杭州サミット（中国）で支持された。

2 BEPS行動計画 最終報告書の要点

行動計画は、既存の各国税制の相違点や不整合を利用して行われる過度な節税策に対応するための15項目の新ルールである。今後、OECDモデル租税条約やOECD移転価格ガイドラインが改訂され、OECDとG20に加入する約40か国を含めてBEPS包摂的枠組みに参加する約100か国の国内法が、順次、整備・改正されることが見込まれる。次に、行動計画1～15の標題と要点²⁰を記す。

〔行動計画1〕電子経済の課税上の課題への対処

拡大するオンライン通販・デジタルコンテンツ（アニメを含む）取引等の電子商取引に

関する直接税・間接税の課税上の課題への対応を検討する。

〔行動計画2〕ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化

特に欧米で深刻になっている金融商品や事業体に関する国家間の税務上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）の悪用を無効化する国内法・租税条約上の措置を進める。

〔行動計画3〕外国子会社合算税制の強化

軽課税国に設立した子会社を利用して行われるBEPSを防止するため、外国子会社合算税制のベスト・プラクティス²¹（規範性は弱い）を提示する。能動的所得と受動的所得の区分と課税方法、知的財産権の寄与度の評価、親子間所得配分を移転価格問題で処理するか外国子会社合算税制で処理するか、等の整理が行われる。

〔行動計画4〕利子控除制限ルール

税負担が相対的に軽い国外関連会社に過大に支払われた利子の損金算入を制限するルールを示す。金融・商社・銀行・保険等で影響が大きい可能性がある。

〔行動計画5〕有害税制への対抗

各国の優遇税制の有害性に関して、経済活動の実質性から判定する基準及び制度の透明性を高める基準のあり方を示す。日本企業がビジネス・モデルの中核の無形資産を国外移転して問題になる例は少ないが、買収した海外会社（グループ）が該当する可能性がある。

〔行動計画6〕租税条約の濫用防止

①租税条約の前文等に「租税回避・脱税を

¹⁷ “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”（税源浸食と利益移転への対応）

¹⁸ “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”（BEPS行動計画）

¹⁹ OECD非加盟国であるがG20参加国の8か国（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）も議論に参加した。

²⁰ 各計画の標題は、日本の国税庁のHP掲載を引用し、要点は、同掲載を参照しつつ筆者がまとめた。

²¹ 次の6項目から検討された。①対象外国子会社、②適用除外・閾値、③対象所得、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

通じた二重課税又は税負担軽減の機会創出を意図しない」旨を明記し、②一般的濫用防止規定として、主要目的テスト又は他の規定を設けることを勧告する。地域統括会社を低税率国に置く会社は、条件を満たすか検討を要す。

〔行動計画7〕恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止

PE認定の人為的な回避に対処するためOECDモデル租税条約のPEの定義を修正する。PE定義の修正は多くの場合2国間条約の改定を伴い、帰属所得算定の規定とも密接に関係する。

〔行動計画8-10〕移転価格税制と価値創造の一致

「OECD移転価格ガイドライン」に関して、〔8〕で改訂と特別ルールの策定を行い、〔9〕及び〔10〕でそれぞれ国内法に関するルールを策定する。

〔8〕適正な移転価格の算定が困難である無形資産を用いたBEPSへの対応策

無形資産に関し、①定義の採用、②移転・使用に関連する利益の価値創造に応じた適切な分配、③移転価格算定方法（又は特別措置）の開発、④費用分担契約指針改正等を目指す。

〔9〕グループ内企業に対するリスクの移転、過度な資本の配分等によって生じるBEPSの防止策

関連者間のリスク移転や資本の過剰配分によるBEPSの防止ルールを策定する。

〔10〕その他移転価格算定手法の明確化やBEPSへの対応策

非関連者間には殆どない取引・管理報酬の

支払いによるBEPSの防止ルールを策定する。

〔行動計画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、データ評価・指標抽出・分析方法を策定する。

〔行動計画12〕義務的開示制度

各国が、自国法体系に則って義務的開示制度を導入することが勧告され、制度概要、開示対象となる国際的租税スキーム、各国の税務当局間の情報交換と連携等が示された。

〔行動計画13〕多国籍企業の企業情報の文書化

研究開発・製造・販売等の機能を世界の最適な国・地域に配置して資源配分している多国籍企業の全体像を把握するのに必要な情報の報告を各国共通様式で行う制度を検討する。この報告では、①グループ全体に共通する基本情報を記載する「マスターファイル(事業概況報告書)²²」、②各国拠点の関連取引の独立企業間価格を算定する「ローカルファイル²³」、③グループの各国別の収入等を一覧にする「国別報告書²⁴」の3種を用いる。②は改正で、①と③は新設される。国によって作成・保存・提出の要求方法が異なり、情報が複数の税務当局間で共有される可能性があることに留意したい。

〔行動計画14〕相互協議の効果的実施

租税条約に関連する紛争を解決するためのより実効的な相互協議手続を検討する。

〔行動計画15〕多数国間協定の策定

世界で約3,000本以上ある2国間租税条約にBEPS対抗措置を効率的に反映させるための多数国間協定の検討に約100か国が参加し

²² (通常、親会社が作成) グループ組織図、法人名、所在地、サプライ・チェーン、市場概要、役務提供、無形資産等

²³ (親・子会社がそれぞれ作成) 組織図、経営戦略、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、財務諸表等

²⁴ (親会社が作成) [所在国毎の次の情報] 収入、利益、税額、資本金、従業員数、有形資産額、主要事業内容等

ている。

3 産業界への影響

BEPS行動計画は、企業経営にさまざまな影響を与えることから、産業界の関心も大きい。次に、日本経済団体連合会（以下、「経団連」という。）が公表した提言・意見を示し、続いて、日本企業への影響と留意事項を考察する。

(1) 経団連の提言と意見²⁵

(a) 「BEPSプロジェクトを踏まえた今後の国際課税に関する提言」

経済のグローバル化に対応した新国際課税制度の構築に有用で、一部の多国籍企業による過剰節税を抑制して企業間の競争条件を均衡化することにつき、一定の評価をする。

但し、新たな移転価格文書化制度の導入等によるコンプライアンス・コストの増加や、各国の運用上の不整合から国際協調しない動きが現れて企業の事務負担増と二重課税が生じることを懸念する。

(b) 「BEPS行動 4 グループ比率ルール」の設計・運用要素に係る公開討議草案に対する意見」

包摂的枠組みの下でBEPS勧告が一貫性のある形で実施されること、及び、残された課題の議論においてOECDが主導的な役割を果たすことを期待する。「グループ比率ルール」の計算方法には意見があり、「固定比率ルール」には懸念が残る。

(c) 「BEPS行動 7 PE帰属利得に関する追加ガイダンス 公開討議草案に対する意見」

AOA²⁶に基づく案が提示されたことを歓迎し、草案に適切にAOAを適用すれば、多くの

場合、PEに帰属する利得はゼロ（又は僅少）になるので、議論の方向性に賛同する。

OECD非加盟国が、新しい概念であるAOAと整合しない利得計算を行うことを懸念し、PEの範囲・帰属利得について一貫性のある解釈・実施を確保することを求める。

(d) 「BEPS行動 8 ～ 10 利益分割に関する改訂ガイダンス 公開討議草案に対する意見」

「取引単位利益分割法（PS法）の取扱いの明確化」は「PE帰属利得」と並ぶ重要課題として、OECD移転価格ガイドライン改訂案の提示を歓迎する。草案が「PS法が依然として極めて限定的な環境でしか適用されないことを示唆」している方向性を評価し、最適手法アプローチの維持を求める。草案について、説明の明確化と事例の拡充の必要性を指摘する。

(2) 日本企業への影響と留意事項

日本企業は、BEPS行動計画の15項目の中で、「行動 3：外国子会社合算税制」、「行動 7：恒久的施設」及び「13：移転価格文書化」に大きな関心があるようだ。

日本企業の多くは積極的なTax Planningを行っていないので、今般、新設された「マスターファイル（事業概況報告書）」と「国別報告書」を作成するのを機に、自社グループの海外投資構造のあり方を、連結対象外子会社、LPS、LLC等を含めて検証したい。オランダ・シンガポール等に地域本社を置く会社や、海外に「無形資産」を移転してライセンス料を授受している会社は、その機能や取引価格について正確な説明を求められるので準備する。

今後、多くの国際企業において税務の内部

²⁵ 提言・意見の公表日（いずれも2016年）は次の通りである。①4月19日、②8月12日、③9月5日、④9月5日

²⁶ Authorized OECD Approach（OECD承認アプローチ）

統制を実践するために、国際税務管理規程（無形資産の評価基準、PE設置基準、移転価格管理、文書化等）の策定や文書管理規程の整備等が行われるだろう。その際に、メガFTA戦略構築に不可欠の原産地認定やアンチダンピングのアンダー・テイキング措置等に対応できる管理の仕組みを構築すると、事業の実態を精確に把握できるので、日常の経営判断に有用である。

なお、世界の拠点間のグループ内取引価格は、本社と事業部門（取引部門又は経理等の管理部門）が統一の基準によって決める仕組みにすることが肝要である。

4 日本の税制改正

日本は、「企業の国際競争力強化」と「租税回避への対応」の2政策のバランスを取りながら、2009年度に「外国子会社配当益金不算入制度」を導入した。

今般、「平成29（2017）年度 税制大綱『五国際課税』²⁷」では、「外国子会社合算税制について、租税回避リスクを外国子会社の外形（税負担率）ではなく、個々の活動内容（所得の種類等）により把握する仕組みへ見直し。（略）企業の事務負担に配慮。経済実体がない、いわゆる受動的所得は合算対象。実体のある事業からの所得は、子会社の税負担率にかかわらず合算対象外。²⁸」とされた。

また、与党の「平成29年度税制改正大綱」の補論には、中期的に取り組むべき事項として、移転価格税制（所得相応性基準の導入を含む）の見直し、過大支払利子税制の見直し、義務的開示制度の導入の可否の検討、が挙げられている。

今日、IT関連の新ビジネス・モデルの出現

や取引のグローバル化の進展に各国の税制が追い付かない状況が続いている。租税の賦課・徴収は、租税法律主義（憲法84条）の下で行われるが、国際連携の強化により、時宜を得た公正・透明な税制の実現が求められる。

IV おわりに

20世紀後半から21世紀初頭にかけて、人・物・金（カネ）の越境の自由度が増し、情報通信も活発になって、経済・社会のボーダーレス化が進んだ。近代国家は歴史的使命を終えたとする論評も見られた。

しかし、2016年の米国大統領選挙や英国EU離脱国民投票の結果は、政治・経済の両面における保護主義台頭の兆しを表すものとなった。今後、当分の間、世界の新しい政治・経済の秩序の模索が続く。各国の税務当局においては、財源を可能な限り手元に引き付ける動きを強める方向に行くのが自然な流れである。

企業は、ICTの進展がもたらす新ビジネス・モデル対応、経営資産の越境問題対策、BEPS対策等を安価に実践すれば、その分だけ経営管理の基盤が強固になり、それを強味として市場競争で優位に立つ可能性が大きい。BEPS対策は、ビジネス・チャンスでもある。

²⁷ 2016年12月22日 閣議決定

²⁸ 財務省説明資料より抜粋。