

KPMG Japan tax newsletter

BEPS最終報告書(Action 5) 有害税制への対抗



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の行動計画(Action Plan)に関する最終パッケージを公表しました(最終パッケージの概要については、[KPMG Tax メールマガジン No.101](#)(2015年10月7日発行)をご参照ください。)。この最終パッケージは、10月8日のG20財務大臣・中央銀行総裁会議において、G20諸国の財務大臣により承認され、さらに、11月15日・16日に行われたG20サミットにおいても承認されました。

このニュースレターでは、15のAction Planのうち、Action 5(Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance/有害税制への対抗)の最終報告書の概要をお知らせいたします。

BEPSとは、各国の税制のギャップやミスマッチを利用して、税務上の利益を消失させたり、税率が低く、かつ、実際には事業活動がほとんど行われていない国に税務上の利益を移転させて、税負担を少額又はゼロにするタックス・プランニングの手法です。

BEPSは主に多国籍企業により利用されており、既存の租税回避防止策では対処することが困難であることから、BEPSから生じるさまざまな課題に対処するために、BEPSプロジェクトが立ち上げられました。これまで、OECD加盟国・G20諸国をはじめとする60カ国以上が議論に参加し、税務関係の地域間組織や国際機関も作業に貢献し、23の公開草案が取りまとめられ、11のパブリック・コンサルテーションが行われてきました。

I. Action 5の背景と最終報告書の構成

OECDでは、所得の移転が容易な所得(mobile income)に係る優遇税制等が貿易や投資にもたらすゆがみや自由で公平な租税の競争に及ぼす影響を緩和するため、有害税制への対応に長く取り組んできました。1998年には「有害な税の競争報告書」を公表したほか、これまで4つのプロGRESS・レポートを公表しています。

この取組はBEPSプロジェクトのAction 5に引き継がれ、2014年9月のBEPS第一次提言で報告書が公表されたほか、2015年2月には「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」が公表されました。

これらを受けて取りまとめられたAction 5の最終報告書には、主に以下の3点が含まれています。

1. 有害税制の審査基準

優遇税制が潜在的に有害であるか否かを判定するための審査基準は、すでに1998年の「有害な税の競争報告書」において示されていますが、新たな実質的活動基準が加えられることとされました。

2. ルーリングの自発的情報交換義務付けのフレームワーク

情報交換のしくみがないことによりBEPSの問題が生じるという事象に注目し、優遇税制に関するルーリングに限らず、BEPSの問題と関連するルーリングに関する情報を自発的に交換するためのフレームワークが示されました。

3. OECD加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の優遇税制の審査

OECD加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の43の優遇税制について、審査が行われました。そのうち、16の知的財産優遇税制は、今回新たに加わった審査基準である、実質的活動基準(ネクサス・アプローチ)に適合しないことと判定されたため、見直しが必要となりました。

II. 有害税制の審査基準

Action 5の最終報告書では、1998年の「有害な税の競争報告書」において確認された有害税制の審査基準の見直しが行われ、新たな実質的活動基準が審査基準に加えられることとされました。

1. 1998年「有害な税の競争報告書」における審査基準

1998年の「有害な税の競争報告書」においては、所得の移転が容易な所得(地理的な移動が可能な活動、たとえば、金融・その他のサービス及び無形資産の提供から生ずる所得)に係る優遇税制が潜在的に有害であるかどうかを判定するため、4つの主要な審査基準と8つの補足的審査基準が示されています。

4つの主要な審査基準は以下のとおりで、原則として、①及び②から④のいずれかを満たす優遇税制は潜在的に有害と判定されることになります。

- ① 免税又は軽減税率の適用を認めている。
- ② 外国企業のみを優遇する「囲い込み」(ring-fencing)を行っている。
- ③ 透明性が欠如している。
- ④ 実効的な情報交換が行われない。

2. 実質的活動基準

Action 5の最終報告書では、実質的活動基準を、以下のように知的財産優遇税制に適用するものと知的財産優遇税制以外の優遇税制に適用するものとに分けて検討しています。

(1) 知的財産優遇税制に適用する実質的活動基準

知的財産優遇税制に適用する実質的活動基準には、実質的活動を示す指標として支出に着目したネクサス・アプローチが採用されることとなりました。これは、知的財産の開発活動に実際に携わり、かつ、その開発のための支出を実際に負担した納税者に対し、租税の優遇を与えるべきであるという考えに基づくアプローチです。

具体的には、知的財産優遇税制の適用を受ける所得が、その知的財産から生ずる所得のうち、以下の算式により算出された金額を超えない場合には、その知的財産優遇税制は実質的活動基準を満たすものとされます。

IP 資産から生ずる全所得 (Overall income from IP asset)	\times	$\frac{\text{IP 資産開発のための適格支出(Qualifying expendituresincurred to develop IP asset)}}{\text{IP 資産開発のための支出(Overall expendituresincurred to develop IP asset)}}$
IP 資産	<ul style="list-style-type: none"> • 特許権 • 機能的に特許権と同等のもの(法的に保護されており、特許権と同様の登録制度の対象となるもの) 	
IP 資産開発のための支出	IP 資産開発のための支出のうち以下のもの a. 納税者自身が行う開発活動のための支出 b. 第三者への外注費 c. IP 資産の取得費 d. 関係者への外注費	
IP 資産開発のための適格支出	上記のうち、a.及びb. (IP 資産開発のための支出(分母)を限度として、30%の割増も認められる。)	

(2) 知的財産優遇税制以外の優遇税制に適用する実質的活動基準

知的財産優遇税制に適用する実質的活動基準における考え方と同様に、知的財産優遇税制以外の優遇税制に適用する実質的活動基準においても、優遇税制が対象とする所得を生じさせる中核となる事業活動に実際に携わる納税者のみに対し、税の優遇を与えるべきであることが確認されています。

そのうえで、いくつかの優遇税制(統括会社優遇税制、配送・サービスセンター優遇税制、ファイナンス・リース業優遇税制等)を取り上げ、それぞれの中核となる事業について検討していますが、詳細な検討は今後の課題とされています。

III. ルーリングの自発的情報交換義務付けのフレームワーク

Action 5の最終報告書ではまた、ルーリングの自発的情報交換義務付けのフレームワークが検討されました。

自発的情報交換の対象となるルーリング及び対象国(情報が交換される相手国)は以下のように示されています。

対象となるルーリング	対象国
以下の税制に関するもの <ul style="list-style-type: none"> • 船舶会社優遇税制 • 銀行業優遇税制 • 保険業優遇税制 • ファイナンス及びリース業優遇税制 • ファンドマネジメント優遇税制 • 統括会社優遇税制 • 配送センター優遇税制 • サービスセンター優遇税制 • 知的財産優遇税制 • 持株会社優遇税制 • そのほか、FHTP^(*)によって優遇税制として認められる税制 	以下の①～③に該当する全ての国 <ol style="list-style-type: none"> ① 優遇税制適用対象取引に関わっている関連者(出資比率 25%以上)の居住地国 ② 究極の親会社の居住地国 ③ 直近の親会社の居住地国
ユニの APA を含む移転価格に関する国境をまたぐユニのもの及びルーリング発出国における課税所得の一方的な下方修正をもたらす国境をまたぐもの	以下の①～③に該当する全ての国 <ol style="list-style-type: none"> ① ルーリングの対象取引に関わっている関連者(出資比率 25%以上)の居住地国 ② 究極の親会社の居住地国 ③ 直近の親会社の居住地国
PE 認定に関するもの	以下の①～③に該当する全ての国 <ol style="list-style-type: none"> ① 本店所在地国又は PE 所在地国 ② 究極の親会社の居住地国 ③ 直近の親会社の居住地国
関連者間導管取引に関するもの	以下の①及び③に該当する全ての国 <ol style="list-style-type: none"> ① 導管法人に対して直接又は間接に支払いを行っている関連者(出資比率 25%以上)の居住地国 ② 導管法人に対する支払の究極の実質的所有者の居住地国 ③ (上記②に含まれていない場合、) 究極の親会社及び直近の親会社の居住地国

出典: 2015年10月23日税制調査会資料(内閣府)

http://www.cao.go.jp/zei-cho/qjiroku/discussion1/2015/_icsFiles/afieldfile/2015/10/23/27dis16kai7.pdf

(*) FHTPは、Forum on Harmful Tax Practice(有害税制フォーラム)の略称で、OECD租税委員会のもとに設置された有害税制に関する検討を行っている組織です。

このほか、自発的情報交換の運用にあたり、たとえば以下のことが示されています。

- 一定の過去のルーリング(2010年1月1日以後に発行され、2014年1月1日において効力を有していたもの)も自発的情報交換の対象とされ、その手続は2016年末までに完了されるべきである。
- 2016年4月1日以後に発行されたルーリングについては、そのルーリングを発行した国における権限のある当局が入手してから3ヵ月以内に情報交換を行わなければならない。
- 税務当局の事務負担に配慮し、情報交換は2ステップ方式により行われる。第1ステップでは、最終報告書に示されたテンプレートに沿った統一的な情報(ルーリングのサマリーと基礎的情報)を交換し、情報を受領した税務当局が必要と判断した場合に、第2ステップとして、詳細な情報の交換が行われる。

さらに、ルーリングの発行プロセス、ルーリングの有効期間、ルーリングに関する調査手続及びルーリングの公表方法等に関するベスト・プラクティスも示されています。

IV. OECD加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の優遇税制の審査

Action 5の最終報告書では、OECD加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の優遇税制の審査結果も報告されています。

(1) 知的財産優遇税制

パテント・ボックス等、ヨーロッパ諸国の知的財産優遇税制を中心に、16の知的財産優遇税制が1998年の「有害な税の競争報告書」における審査基準及び実質的活動基準(ネクサス・アプローチ)により審査されましたが、いずれもネクサス・アプローチに適合しないものと判定されました。

この結果を受けて、これらの知的財産優遇税制は以下のように取り扱われることとなります。

- ネクサス・アプローチに適合した税制への改正の検討を2015年中に開始する。
- 既存の知的財産優遇税制の新規適用は、2016年6月30日(その日までにネクサス・アプローチに適合した税制が施行された場合には、その施行日)までされる。
- 既存の知的財産優遇税制の適用を受けている納税者については、経過措置として、上記の新規適用が認められる期限から5年後の日(もっとも遅い場合には、2021年6月30日)まで、引き続き適用が認められる。

(2) 知的財産優遇税制以外の優遇税制

知的財産優遇税制以外の優遇税制については、27の税制について審査が行われました。そのうち、日本の2つの税制を含む16の税制が「有害でない」とされたほか、「潜在的に有害であるが、実際には有害でない」とされたものが2つ、改正されたものが1つ、廃止手続中であるものが4つ、審査中のものが4つとされています。

ただし、これらについては実質的活動基準による審査はまだ行われていないため、今後再審査をする可能性もあります。

V. 今後の対応

OECDは今後もOECD加盟国やBEPSアソシエイト諸国の優遇税制の審査を続けていくほか、それ以外の国々の優遇税制にも審査を拡大するよう取り組んでいくこととなります。また、有害税制の審査基準の見直しの検討も引き続き行われます。

KPMG税理士法人

〒106-6012
東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー
TEL:03-6229-8000
FAX:03-5575-0766

〒530-0005
大阪府大阪市北区中之島2-2-2 大阪中之島ビル15F
TEL:06-4708-5150
FAX:06-4706-3881

〒451-6030
愛知県名古屋市西区牛島町6-1
名古屋ルーセントタワー30F
TEL:052-569-5420
FAX:052-551-0580

www.kpmg.com/jp/tax
info-tax@jp.kpmg.com

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.