

BEPSプロジェクト最終局面 —各国の運用の継続監視が重要

早稲田大学大学院会計研究科教授

青山慶二氏



当研究所では、企業担当者、学者、税理士等によって構成される国際租税研究会の会合を定期的で開催し、2013年中旬以降はG20/OECDの「BEPS（税源侵食と利益移転）プロジェクト」を主要な研究テーマとしてきました。現在、BEPSプロジェクトは既にOECD/G20ベースの最終報告書が完成しており、執行段階に入っています。そこで、この段階で、青山研究主幹にBEPSプロジェクトの進捗状況や今後の国際租税研究会の活動についてお話をうかがいました。（6月23日）

——BEPSプロジェクトの進捗状況について教えてください。

BEPSプロジェクトは、2015年10月にOECD/G20ベースの最終報告書が完成しました。同プロジェクトは、その時点で解決できなかった積み残し部分がありますが、執行段階に入ったといえます。

最終報告書段階で積み残しとなっていた主要事項は、①電子経済（行動1）のファイナルレポートの作成、②PE（恒久的施設）認定の人為的回避の防止（行動7）に伴うPEへの所得の帰属に関するガイダンスの作成、③移転価格（行動8～10）に関するガイダンスの作成です。その中で、上記②・③のガイダンス作成業務は順調に進んでいると考えて問題ないですが、上記①の電子経済のファイナルレポートの作成は、政治的な対立が背景にあることもあり、難航しています。

——BEPSプロジェクトのこれまでの成果についてどのように評価されていますか。

「賞賛すべき点」と「消化不良の点」があると考えています。前者は、発展途上国も議論に参加し、

インクルーシブフレームワークを構築できたことです。これにより、最終報告書で提示された処方箋の効果が多くの国に及ぶことが期待できます。

一方、後者は、多数の国が議論に参加していることの宿命かもしれませんが、議論に参加しているすべての国が同じ方向に向かっているとしても、その具体的な実施方法の統一は難しく、合意された単一の方法で国際的な二重非課税を一気に解消するという、BEPSプロジェクトの当初目標の達成が困難になっているという点です。そして、このことは、いくつかの事象にみとれます。

——「消化不良の点」は、どのような事象に現れていますか。

たとえば、最終報告書では15の勧告が示されていますが、ミニマムスタンダードとして特定の解決方法を提示できた第1グループに対し、改善策の導入を合意するがその解決方法が1つに限定されていない第2グループ、更には、ベストプラクティスを提示し改善の方向性を例示するのみで着手義務があいまいな第3のグループに分かれています。3つのグループ間の拘束力にみられるグラデーション（図参照）は、グローバルベースでの合意達成の困難性を物語っています。また、2017年6月に日本を含む67の国と地域が署名した多国間税務協定（BEPS防止措置実施条約）に参加している国も、その規定の一部の適用を留保するなどしており、これも消化不良の印象を与える原因の一つだといえます。

たとえば、BEPS防止措置実施条約のうち、PEの定義についてはミニマムスタンダードとはされていないため、その定義は各国の国内法の定義も反映して条約ごとに違う場合もあり得ます。PEは、その

定義とPEへの所得の帰属の両面についてコンセンサスが得られないと、グローバルビジネスを安心して行うことができませんが、現時点においては、その両面が心許ない状況にあるといわざるを得ません。

——重要積み残し案件である電子経済への課税の概要について教えてください。

電子経済への所得課税は、最終報告書の段階で積み残しにされましたが、2018年3月にOECDが中間レポートを公表しており、今後、2020年にファイナルレポートが出されることになっています。

現在、電子経済については、EUやインド等をはじめ、2020年のファイナルレポートを待たずに暫定的に課税を行う動きが全世界的にみられます。また、OECDの内部では電子経済への課税に対する抜本的な解決策が検討されていますが、電子経済への課税について、①HDBs（高度に電子化された企業）のみを切り出して課税方法を検討すべきであるとする立場、②HDBsのみを切り出すべきではなく、国際課税の枠組み全体を議論すべきとする立場、③見直しは時期尚早であるとする立場が対立しています。このなかで、上記②の立場を主張している国は、競争力を持つHDBsを輩出している国であり、電子経済は将来法人企業全体に及ぶものであるとして国際課税の枠組み全体の再検討を主張しています。しかし、このグループの当面の目的は、HDBsへの暫定的課税の拡大を抑止したいというものではないかと思われます。いずれにしても、各

国に政治的な思惑があるなかで、各立場の間の調整が難航することが予想されます。

日本の企業は、HDBsと他の業種の企業との間では別の対応がありうると認識しているのではないかと、すなわち、上記①か③の立場に共感するところが多いのではないかと思われます。来年は日本がG20の議長国ですが、電子経済への課税の議論の調整は困難を伴うことが予想され、議長国である日本の調整力が試されることになりそうです。

——重要積み残し案件であるPEへの所得の帰属についてどうなっていますか。

「PEへの所得の帰属に関する追加的ガイダンス」が2018年3月に公表されました。これにより、この問題について、OECDの役割は一応終了したことになります。このガイダンスについてみると、日本のビジネス界は、OECDのスタンスによれば代理人PEに対する課税が不当に重くなる恐れがあるとして、いわゆるSingle Taxpayer Approachで制度設計すべきと主張してきました。しかし、この主張は受け入れられず、上記ガイダンスにおいてはDual Taxpayers Approachが再確認されたことは残念に思います。もっとも、上記ガイダンスで紹介されている事例の解説をみると、代理人PEに対して独立企業間価格に基づく支払が行われ、代理人PEがリスクを引き受けているのであれば、PE帰属所得は最低限もしくはゼロとなる旨明記されており、日本のビジネス界の主張が一定程度反映されたとも受け

(次頁に続く)

最終報告書の15項目の勧告が有する法規範性

『第1グループ』

- ミニマムスタンダードを提示するもの
行動5(有害税制への対抗)、行動6(条約の濫用防止)、行動13(移転価格文書化)、行動14(紛争解決メカニズムの効率化)

『第2グループ』

- 既存のスタンダードの改正内容を勧告するもの
行動7(PE認定の人為的回避の防止)、行動8~10(移転価格と価値創造の一致)
- 共通アプローチを提示するもの
行動2(ハイブリッド・ミスマッチの無効化)、行動4(利子控除制限)

『第3グループ』

- ベストプラクティスを提示するもの
行動3(タックスヘイブン対策税制の強化)、行動12(タックス・プランニングの開示)

止められます。

PE認定の人為的回避の防止（行動7）についての提言は、解決方法が1つに限定されていない第2グループに属するもので、税務の運用について各国に裁量権を残すものですが、その基本方針については合意されており、運用方法についてのガイダンスも出されたので、各国の取り扱いの違いをミニマイズすることができるのではないかと期待しています。

——重要積み残し案件である移転価格税制についてはどうですか。

移転価格税制については、最終報告書で行動8～10の勧告が出されたことを受け、2017年7月にOECD移転価格ガイドラインが改訂されました。そして、近々、PS法（利益分割法）に関する改定ガイダンスと、HTVI（評価が困難な無形資産）の利得の算定・配分に関するガイダンスが公表される予定で、この追加ガイダンスでは、HTVIから実際に生じた利得を考慮して事後的にHTVIの取引価格を評価する「所得相応性基準」が取り上げられています。OECDとしては、第2グループに属する移転価格（行動8～10）の部分についても、今回の各ガイダンスの公表により、PE認定の人為的回避の防止（行動7）と同様、ガイダンス設定により運用方法の中身を詰めたことから、各国の取り扱いに予測可能性を与えたという意味で、やるべきことの大部分を終了させたこととなります。

日本は、与党税制改正大綱が所得相応性基準の採用を今後の改正アジェンダに挙げているので、すでに立案当局が検討作業に着手していると思われますが、BEPS参加国の中には所得相応性基準を採用しない国も出てくると思います。所得相応性基準がどの程度の数の国で採用されるかは、ビジネスにとって新たな二重課税リスクの予測可能性にも関わりますので、各国の立法動向について継続的にモニタリングしていく必要があります。

——これまで、国際租税研究会はどのような活動を行ってきましたか。

国際租税研究会では、OECD/G20ベースのBEPS最終報告書の作成に当たり、OECD当局から

公開されるディスカッション・ドラフトについて検討・議論してきました。そこでの議論は、経団連を通じてBEPSプロジェクトの事務局であるOECD租税委員会に通知されましたが、最終報告書にはその申入れの趣旨が反映された事例が散見されています。

特に、各企業が課税当局に対して提出する国別報告書については大きな成果を挙げており、最終報告書段階では、ドラフト段階の案とは異なり、ロイヤルティ、利子、役務提供の対価（service fee）等の個別項目の記載が不要とされ、また、経営の中核に係る文書を親会社で集中的に管理し守秘性を確保することができる提出方法が採用されました。これは、財務省の理解を得ながら、日本のビジネス界が声を上げ、世界の議論をリードした成果です。このように、日本の意見がOECDの諮問機関であるBusiness at OECD（BIAC）の中心的な意見になったこと背景には、数年前から東京OECD事務局との年次対話会合を設け、日本のビジネス界の意見を直接OECDに伝えるようにしたことの効果が大きかったと考えています。

——国際租税研究会のこれからの活動について教えてください。

国際課税研究会は、従来、企業から、問題があると思われる国際課税についての報告を受け、国際課税ルールに照らしてその課税にどのような問題があるのかを分析し、必要があれば政府から相手国に働きかけをしてもらったり、場合によっては国際会議での議論に繋げたりする活動を行ってきました。各国の税制や課税方法をモニタリングすることは、国際租税研究会が長きにわたって継続してきた活動であり、国際租税研究会の使命だと考えています。BEPSプロジェクトの最終報告書で基本的な方向性が示されましたが、今後は、その方向性と各国の運用がどのように違うのかという観点でモニタリングを継続していくことになると思います。もちろん、その過程で把握されたグローバルな課題に対しては、BEPSプロセスと同様、ルール改訂を申し入れるリーダーとしての役割を引き続き務めていきたいと思っています。

（研究員 若林慶浩）