

ポスト BEPS における各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕に関する取組みと今後の動向

経営情報学部 大城隼人

要旨

2015年10月5日に BEPS 行動計画“2015 Final Reports”が公表された。本稿は、財務省が掲げる三本柱の一角である「BEPS における各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性の向上」に関する取組みと今後の動向を追求している。本稿の内容は、今後の税制改正へ直結する内容であり、先んじてその問題と課題を明らかにしている。

キーワード: ポスト BEPS、BEPS 行動計画“2015 Final Reports”、透明性の確保、ATP、OECD グローバル・フォーラム

1 はじめに

2015年10月5日に BEPS 行動計画“2015 Final Reports”が出揃った。今後は、ポスト BEPS として、各国はミニマム・スタンダードについては、各国国内法に法規され、各行動計画も順々に各国国内法に導入される見込みである。

周知のごとく、近年、Google 等のアグレッシブ・タックス・プランニング (Aggressive Tax Planning : 以下 ATP という) が顕著に表れた。その実態は、英米議会の公聴会⁽¹⁾を通じて世界規模で明確になり、市民、市民団体、やがて政治レベルまで行き着き、現在に至っている。OECD は、2013年2月『税源浸食と利益移転への対応』(Addressing Base Erosion and Profit Shifting : 以下 BEPS という) 報告書を公表した⁽²⁾。

BEPS 報告書において、BEPS の多くは、軽課税国への無形資産の移転、ハイブリッド・ミスマッチの利用等を組み合わせ、税率の低い国・地域に利益を移転することで生じていると分析し、二重非課税 (double non-taxation) を減らすべきであるとしている。多くの BEPS の手法は合法であり、国際課税原則を見直す必要があるとしている。同報告書では、BEPS 手法 (BEPS strategies) は、親会社の居住地国や子会社の所在地国の課税制度の特性を組み合わせで利用しているので、それぞれ

の国が単独で多国籍企業の BEPS に対処することは不可能であるとしている。その後、G20 モスクワ財務大臣・中央銀行総裁会議において報告・承認され、OECD は、2013 年 7 月に『Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting : 以下 BEPS 行動計画という』を公表した。ここでは、BEPS に対し、15 の行動と期待される成果や期限を明示し、それぞれの取組み期限を設定した。その成果がこの度公表された。

財務省は、「BEPS プロジェクト」の三本柱として、「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〔実質背〕」「B 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性の向上〔透明性〕」「C 企業の不確実性の排除〔予見可能性〕」を掲げ、税制調査会第 24 回（2015 年 10 月 23 日）において税制改正に関する内容を提起した。

現状 BEPS 行動計画の受入について、納税者、税務仲介者、税制調査会、財務省、執行サイドの国税庁等とポリシーに関しては、どの程度国内法へ受け入れるのかは明確ではない。これは日本だけではなく、各国も試行錯誤しているところである。足並みを揃えているとはいえ、動向については注意が必要である。ポスト BEPS は、OECD 加盟国のみならず、全ての国に及ぶとされている。日本が OECD 加盟国として OECD 理事会の勧告に従うことに合意していることを認識すれば、二国間条約の締結・改訂および適用・解釈に当たって、これを尊重することは国際法上の義務である。G8 サミットでの合意事項も踏まえると必須の内容となる。今や一新されるであろう OECD の一致した共通ルールとして、OECD で採択された「OECD 移転価格ガイドライン」「OECD モデル租税条約」はすでに国際慣習法となりつつある。

適用、解釈、要件事実^③等や各経済事象の定義、その解釈を国内法に導入していくことが今後求められている。各問題について、十分な検討がされていない点が現時点の問題である。高度な議論がエコノミストはもとより、研究者、実務家、立法政策者等と各々の立場で国際ルールの見直しが必要である。ポスト BEPS には国内法に他国の慣習や課税ルールが導入されることから論点が多岐にわたる。

本稿においては、「各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性の向上〔透明性〕」に焦点をあてて現在の取組みと今後の動向を模索する。

【表1】“Action Plan on base Erosion and Profit shifting” p29-34 Table A. 1. Summary of the BEPS Action Plan by action 「BEPS 行動計画の行動別要約」 著者編集

	行動計画	期待される効果	2015 Final Reports 提言・勧告
1	デジタル経済の課税上の課題への対応	デジタル経済により生ずる問題とこれらに対応する行動を特定する報告書	電子商取引における問題点の提示
2	ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果の否認	モデル租税条約の改正 国内ルール設計に関する勧告	共通アプローチの採用
3	CFC ルールの強化	国内ルール設計に関する勧告	ベスト・プラクティスの提示
4	利子の控除および他の金融上の支払を通じる税源浸食の制限	国内ルール設計に関する勧告 移転価格ガイドラインの改正	共通アプローチの採用
5	透明性と実質を考慮して有害な税の慣行により一層効果的に對抗	加盟国制度のレビューの最終化 OECD 非加盟国に参加を拡大する戦略 既存基準の改正	新たなミニマム・スタンダードの導入
6	条約濫用の防止	モデル租税条約の改正 国内ルール設計に関する勧告	新たなミニマム・スタンダードの導入、OECD モデル租税条約の改訂
7	PE 認定の人為的回避の防止	モデル租税条約の改正	OECD 移転価格ガイドラインの改正
8	移転価格の結果と価値創造の整合性の確保：無形資産	移転価格ガイドラインの改正と場合によってはモデル租税条約の改正 移転価格ガイドラインの改正と場合によってはモデル租税条約の改正	OECD 移転価格ガイドラインの改正
9	移転価格の結果と価値創造の整合性の確保：リスクと資本	移転価格ガイドラインの改正と場合によってはモデル租税条約の改正	OECD 移転価格ガイドラインの改正
10	移転価格の結果と価値創造の整合性の確保：他のハイリスク取引	移転価格ガイドラインの改正と場合によってはモデル租税条約の改正	OECD 移転価格ガイドラインの改正
11	BEPS に関するデータの収集と分析の方法と BEPS に対応する行動の確立	収集されるデータとその分析に関する勧告	
12	納税者に対する ATP アレンジメントの開示の要求	国内ルール設計に関する勧告	ベスト・プラクティスの提示
13	移転価格文書化の再検討	移転価格ガイドラインの改正および国内ルール設計に関する勧告	新たなミニマム・スタンダードの導入
14	紛争解決メカニズムの実効性の向上	モデル租税条約の改正	新たなミニマム・スタンダードの導入
15	多国間協定の開発	関連する国際公法および租税問題を特定する報告書	

2 財務省の基本柱

財務省は、税制調査会第24回(2015年10月23日)において、「各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性の向上〔透明性〕」に該当する項目について、「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」と方向性を示し、①BEPS 行動計画 5 に関して、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の拡充を図り、②BEPS 行動計画 11 に関して、BEPS 関連のデータ収集・分析方法の確立を行い、③BEPS 行動計画 12 に関しては、今後検討、④BEPS 行動計画 13 については平成 28 年度税制改正で対応予定としている。

一方、経団連は、概ね反対の意思を示している。BEPS 行動計画 12 について、「日本は義務的情報開示ルール未導入であり、そうした状況の中、この短いタイム・フレームの中では各国の既存制度や公開討議草案の内容を十分に吟味しきれておらず、導入に対する是非を判断することは難しい(2015年4月28日)」とし、BEPS 行動計画 13 について、「BEPS 行動計画の中には、その目的と手段とのバランスにおいて、疑問を感じる項目がいくつかある。その最たるものが、移転価格文書化の再検討(Action 13)である。BEPS 行動計画は、一部の多国籍企業による租税回避行為への対抗及びそれに伴う平等な競争条件の確保が趣旨と理解しているが、これが正しいとすれば、BEPS に無縁な他の多数の企業に過度な追加的負担を求めることは合理的・生産的ではない。BEPS に対処するためには網羅的な情報収集が不可欠との議論が一部にあるようだが、企業側の負担で解決を図るという姿勢は極めて安易である。BEPS データの収集(Action 11)、タックス・プランニングの開示(Action 12)についても、納税者に追加的な負担を求める可能性があることから、同様の懸念を抱いている」

「BEPS プロジェクトは二重非課税の問題に焦点を当てているが、実際のビジネスの世界においては多くの企業が二重課税に苦しんでいるということを改めて強調したい。二重非課税に焦点を当てすぎると、結果的に二重課税が増大してしまうような事態に陥ることのないよう十分な配慮が必要である」(本稿項目箇所のみ)とした上で、「本ディスカッション・ドラフトの内容については、残念ながら失望を禁じ得ない。行動 13 では "Develop rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administration, taking into consideration the compliance costs for business" とされている。我々は、透明性の向上と事務負担の軽減が行動 13 の核心であると理解している。しかしながら、実際は屋上屋を架す制度が提案されており、コンプライアンスコストへの配慮が行われているとは言い難い。また、CBC レポートに代表される形式的な数値情報によって誤ったリスク評価がなされ、多国籍企業の進出先において新たな二重課税のリスクが生じることが強く懸念される。さらに、マスター・ファイル及び CBC レポートの共有方法によっては、機密保護の観点から重大な問題が発生する。我々としては、本ディスカッション・ドラフトの内容に反対である。他方、このまま日本の経済界の意見が反映されないまま、OECD において一方的に議論が進むことも看過できない。仮に本ディスカッション・ドラフトが原案通り採択されるような事態が生じれば、わが国含め各国の国内法制への影響は避けられない。また、以降の各行動計画の具体化に際し、納税者

に不合理な負担を課しても良いとの誤った考え方が引き継がれるとするならば、禍根を残す」と評価し、反対の姿勢を示している（2014年2月19日）。

OECD 税務長官会議（FTA）の「税務仲介者の役割」（Tax Intermediaries Study）報告書⁽⁴⁾を踏まえ調査対象をしぼるべきであると考えられる。課税庁が納税環境の整備を強制的に行っても、タックス・コンプライアンスを遵守しなければ意味がないと考えられる。納税者や実務家との協調や関係を重視したうえで、コンプライアンスの負担と税務行政の負担を考慮し、法的安定性、予測可能性を確保した上で、本稿で取りあげる納税環境を受け入れるべきである。したがって、納税者や実務家の意見を尊重した上で、法令化が求められる。その際には、利用者（user）、プロモーターの特定を行い、調査対象をしぼることにより、一層法的可能性、予測可能性を確保できると考えられる。

プロモーターのプロフィールの作成の必要性を主張する。しかし、「identify」の区分、善悪の区分、大企業と中小企業の区分、個人と法人との利用の区分、税務仲介者の区分、結局は、対象とすべき事象は、富裕層なのか、税務仲介者なのかそれとも、ノンコンプライアンス取引なのか等と課題は多くある⁽⁵⁾。

3 OECD で想定している透明性（tax transparency）

OECD は、オフショア脱税に終止符を討つ（The OECD takes further steps to putting an end to offshore tax evasion）として、(1) 共通報告基準⁽⁶⁾、(2) オフショア自主開示プログラム⁽⁷⁾、(3) TIEA のモデルプロトコル⁽⁸⁾をベースとし着々と納税環境の整備に力を入れている。

今後は、各国の自主申告制度の下、マスター・ファイル、ローカルファイル、国別報告の共通のテンプレートにより、企業情報を入手し、情報交換で情報を共有していく。外国口座税務コンプライアンス法（Foreign Account Tax Compliance Act : FATCA）、多国間税務行政執行共助条約と税務当局と各国とのリンクが行われていくことになる。

OECD は、透明性の確保を目指してはいるものの課題はなお、ATP の本質である外—外取引とその利用者（user）、プロモーターの特定である（Introduction）。

所得移転である移転価格操作は、日本から A 国（タックス・ヘイブンと想定）を導管として、B 国へ所得移転を行えば、日本と B 国からみると現行規定であれば課税は行われぬ。日本から B 国へ所得の移転を行う場合や B 国から日本へ所得の移転が行われた場合にのみ移転価格課税が適用される。外—外取引であるステップ取引は実質的に見れば日本と B 国との取引であり、現行規定である法形式の観点からみると問題は生じないが経済的観点からみると問題がある。ポスト BEPS を想定し、「真実の課税所得の算定」の追求から B 国が A 国から B 国への所得移転に移転価格課税を行った場合には、日本の課税権の喪失が懸念される。日本と A 国、B 国と A 国の両方で移転価格課税が行われた場合が問題である。上記同様に、CFC ルールを有していても、第三国に本拠を置く外国関連企業のタックス・ヘイブンの利用には適用できない。

コンプライアンスと租税政策の観点からタイミングよく目標の包括的な情報（Targeted and

Comprehensive Information) を入手することが BEPS 成功の鍵となる。利用者 (user)、プロモーターの特定を行い、調査対象をしぼり、法的可能性、予測可能性を確保すべきである。【表 3】

これまでの、ATP は税制の差異と執行上の差異を利用してきた経緯がある (BEPS 報告書がより詳しい)。これまでは、各国の領土内の調査だけでは、ATP の全体像を把握することは困難であった。しかし、情報の非対称性が解消される取り決めを目指し、ATP の防止を目指すために、「税務行政執行共助条約」、「同時調査 (simultaneous examination)」、「合同調査 (joint examination)」等と取り組んでいくことになる。

今後においてなお取り組むべき課題は、「国内法と租税条約⁹⁾」の改正・改訂である¹⁰⁾。

多国籍企業は、ATP により、究極の親会社の居住地国の課税を回避し、中間介在法人を計課税国に設立してプリンシパルとし、高税率国にリスク限定会社を設立し、実際に事業活動 (製造・販売) を行う源泉地国の課税を回避するため支払使用料等により課税ベースを圧縮し、源泉徴収を免除する制度を利用して導管国や計課税国に利益を移転し、タックス・ヘイブンに利益を貯蓄・蓄積し、その留保利益をオフショア再投資や無税アップストリーム・ローン等により本国へ償還するなどの多様な方法でグローバル実効税率の引下げを行ってきた¹¹⁾。これらのスキームは現在においても、存在している。

今後も各国における国際課税原則や国際的租税回避防止規定を創設・強化できるのか否かが重要である。移転価格税制はもちろんのこと、CFC ルール等の強化が求められる。したがって、下記、参考資料でも各国の税制の状況が確認できるように、透明性の確保は重要であるが、国際的租税回避防止規定や租税条約の締結 (紛争解決ルール) がなされていない国は課題が残る。

【表 2 (12)】

(1) 移転価格税制を有する国(Deloitte, “2015 Global Transfer Pricing Country Guide” 2014.)

アルゼンチン、オーストラリア、オーストリア、ベルギー、ブラジル、カナダ、チリ、中国、コロンビア、チェコ、デンマーク、エクアドル、エジプト、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、香港、ハンガリー、インド、インドネシア、アイルランド、イスラエル、イタリア、日本、カザフスタン、ケニア、韓国、ルクセンブルク、マレーシア、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ペルー、フィリピン、ポーランド、ポルトガル、ルーマニア、ロシア、シンガポール、スロバキア、南アフリカ、スペイン、スウェーデン、スイス、台湾、タイ、トルコ、英国、米国、ウルグアイ、ベネズエラ、ベトナム

(2) CFC ルールを有する国 (Deloitte, “2015 Guide to Controlled Foreign Company Regimes”)

アルゼンチン、オーストラリア、ブラジル、カナダ、中国、デンマーク、エジプト、エストニア、フィンランド、フランス、ドイツ、ハンガリー、アイルランド、インドネシア、イスラエル、イタリア、日本、韓国、リトアニア、メキシコ、ニュージーランド、ノルウェー、ポルトガル、南アフリカ、スペイン、スウェーデン、トルコ、イギリス、米国、ベネズエラ

(3) CFC ルールを有しない国 (Deloitte, “2015 Guide to Controlled Foreign Company Regimes” p69-71.)

オーストリア、ラトビア、マルタ、オランダ、スロベニア、ベルギー、香港、ロシア、ブルガリア、インド、サウジアラビア、チリ、アイルランド、シンガポール、コロンビア、ルクセンブルク、スロバキア、ジブラルタル、ルーマニア、ベトナム、クロアチア、マレーシア、スイス、キプロス、モーリシャス、台湾、チェコ共和国、フィリピン、タイ、エクアドル、ポーランド、ウクライナ

(4) OECD 加盟国における領土主義国（国外所得免除方式）（EY “Global Tax Policy and Controversy Briefing” June 2015.¹⁾

OECD 加盟国において、28 か国（オーストラリア、オーストリア、ベルギー、カナダ、チェコ、デンマーク、エストニア、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、アイスランド、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル、スロバキア、スロベニア、スペイン、スウェーデン、スイス、トルコ、英国、日本）は領土主義課税となっている。

OECD 加盟国において、6 か国（チリ、アイルランド、イスラエル、韓国、メキシコ、米国）は全世界所得課税となっている。

(5) 立証責任の負担（Ernst & Young, “GAAR rising Mapping tax enforcement’s evolution “February 2013. 「Table 2: Upon whom is the burden of proof? (p13.)」。EY “GAAR rising Strengthening the European Union Parent-Subsidiary Directive with a new general anti-abuse rule” 2015)

納税者 (Taxpayer) に負担させる国	課税当局 (Tax authority) に負担させる国	分担 (Shared) させる国
オーストラリア、ブラジル、中国、アイルランド、ロシア、シンガポール、韓国、スウェーデン、米国	ベルギー、フランス、インド(proposed)、イタリア、日本、メキシコ、オランダ、イギリス (proposed)	カナダ、ドイツ、インドネシア、ポーランド、南アフリカ、スイス、トルコ

【表 3】

Figure 1. Taxpayer behaviour and attitudes to compliance

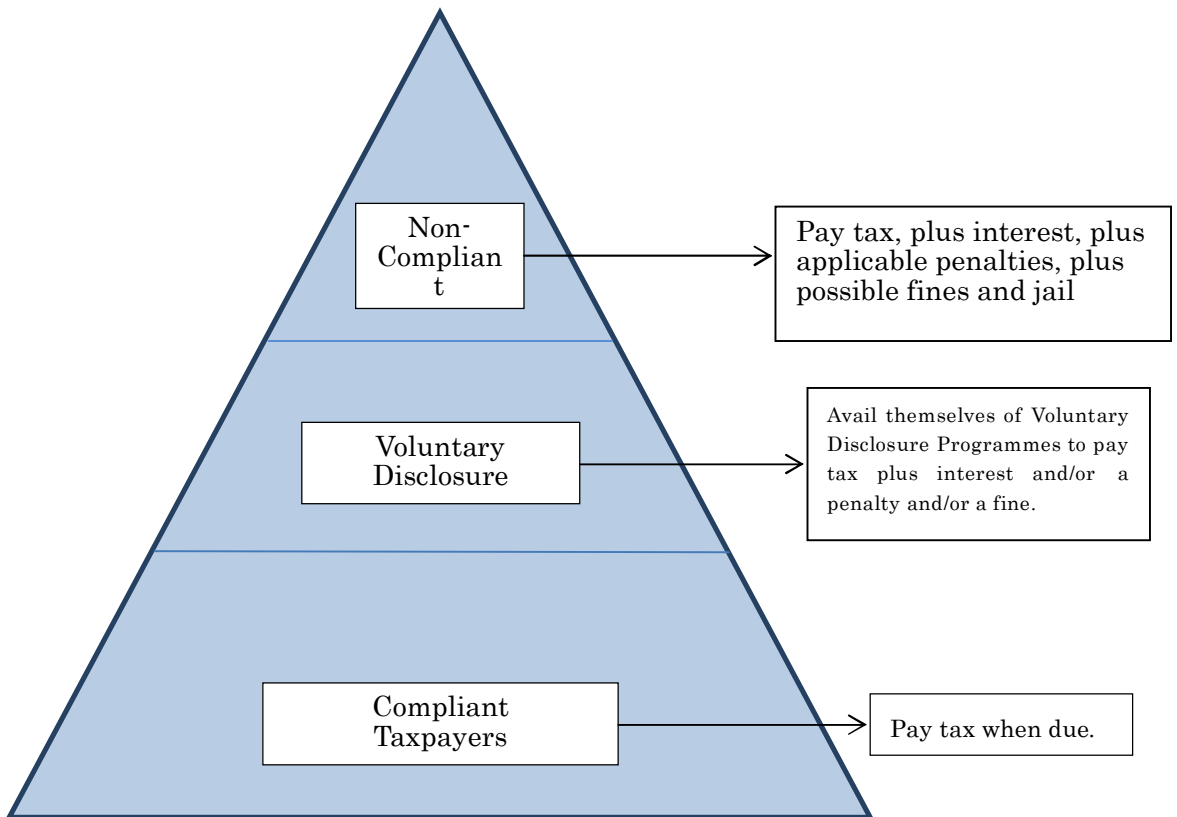


p10

【表 4】

Figure 2. The Compliance Pyramid & Voluntary Disclosure

The Compliance Pyramid & Voluntary Disclosure



4 対処すべき ATP (Aggressive Tax Planning) に選定

ATP は、合法的なタックス・プランニングとして取り扱われている。これらのスキームは、法律違反は犯さずに税金を減らすことを目的とし、国内法のループホールを駆使している。仮に、各国の税務当局が訴訟に移行しても、成文法を有している国ではルール・オブ・ロー（租税法律主義）に基づきメカニカルな文理解釈が一般的に行われると考えられる。ATP には、「合法性 (legality) ⁽¹⁴⁾」があるという最大の特徴がある。その結果、多国籍企業および税務仲介者⁽¹⁵⁾が所得を得て、各国の税収が減収するという結果を生じている。

英国キャメロン首相は、ATP には合法性があるため、ATP は、「モラルティ (morality)」「社会的責任 (Corporate social responsibility (CSR))」が欠如しているとした。はたして、どの観点から問題提起し、解決するのか。ATP は様々な観点から考察しなければならない。租税理論、法律、租税政策の観点から対処しなければならないと考える。

日本においては、税法に「租税回避」の定義も「タックス・シェルター」の定義や「報告すべき取引」の定義もないうえ、租税法では、租税法律主義の名で短絡的に実質課税を認めないとする学説⁽¹⁶⁾が有力となり、個別的否認規定がない場合には、「租税回避行為の否認」はできないとする学説⁽¹⁷⁾が有力である。しかし、税務行政の現場で新たに発見された租税回避行為について、これを放置するならば著しく課税の公平を損なうことが明らかであるとしても、租税法律主義の立場の論理展開では、立法政府がこれに対処する個別的否認規定を迅速に整備しなければ、現在問題となっている合法である ATP を潰すことはできない⁽¹⁸⁾。

ATP の防止、BEPS の解消には、GAAR (General Anti Avoidance Rules : 以下 GAAR という) が必要である旨の議論が世界規模で起こっている⁽¹⁹⁾。日本においては、GAAR の規定はない。これらに類似する実定法規として、同族会社の行為計算の否認規定 (所法 157 条、法法 132 条、相法 64 条)、平成 13 年度改正の法人組織再編税制及び平成 14 年度税制改正の連結納税制度の導入によって類似の行為計算の否認規定が定められている (法法 132 条の 2、132 条の 3)。これらは、包括的否認規定として分類されている。これまで、日本においては、学説においても実務界においても、GAAR の導入については、否定的な見解が多かった。日本税理士連合会税制審議会『「租税回避について」の諮問に対する答申』(1998)⁽²⁰⁾の影響は大きい、現状を踏まえ見直しが求められる。

現在のところ、GAAR について、日本が「勧告」をどのように受け入れるのか明確ではない。GAAR がないことが許されるのか否かも明確ではない。「租税条約オーバーライド」「租税条約の特典」「主目的テスト」「主目的のひとつ (one of the main purposes)」「権限ある当局にどの程度権限を与えるのか」「国内法と租税条約の関係と役割」等問題が多く、「BEPS 行動計画 6」に期待される分野である。なお、“2015 Final Reports”を受け、「BEPS 行動計画 6」は、ミニマム・スタンダードとされた。ポスト BEPS により、日本の租税回避に関する通説が大きく展開する可能性がある旨を強調する。

本稿では、透明性の確保を想定しているため、情報の非対称性をクリアにし、取引又はアレンジメ

ントが明確になることに期待したい。その ATP を「報告すべき取引」とする以上、ATP の定義付けは必須の論点である。また、BEPS 行動計画 2 において、メカニカルなリンクルールを採用し、国内法の改正に委ねている点が大きな特徴である。ここでの用語は、日本においてはほぼ全て借用概念に相当する用語ばかりである⁽²¹⁾。税法上の用語の概念について共通の理解を決めない限り、用語の意味内容が国によって異なれば、その差異が ATP に利用されることになる。「BEPS2 ハイブリット・ミスマッチ・アレンジメント」「BEPS 行動計画 4」は、共通のアプローチを採用するため、強制開示ルールは必然的に求められる。

今後は、各国間で監視 (monitored) されることになる。すなわち、今後の BEPS に対する実施 (Implementation) は、各国間で監視 (だれが監視するのかは明らかではない) が行われる。OECD は、BEPS 対策の影響を測定し、実現を含め監視し、ピア・レビューを求め、今後は、「国」に焦点を当てるとしている。

5 G8・G7 首脳会合「合意」コミュニケ (声明) と 2016 年(平成 28) 年度議長国としての「伊勢志摩サミット及び広島外相会合準備会議」

過去の G8 サミット、G20 と脱税に関する声明は活発に行われていた (詳細は割愛する)。平成 27 年 6 月 7 日～8 日エルマウで行われた G7 首脳会合において、「2015 G7 エルマウ・サミット首脳宣言」骨子⁽²²⁾が公表された。ここでは、BEPS 行動計画に関して、コミットしていくと「合意」コミュニケ (声明) が明示されている。

「2015 G7 エルマウ・サミット首脳宣言」骨子の租税に関する首脳宣言は下記のとおりである。

「租税 : 我々は、全ての人々にとっての公正さと繁栄のために不可欠な、公正かつ現代的な国際課税システムを達成することにコミットしている。したがって、我々は、G20/OECD 税源浸食・利益移転 (BEPS) 行動計画に関する具体的かつ実行可能な勧告を本年末までに取りまとめるという我々のコミットメントを再確認する。更に進んで、同行動計画の効果的な実施を確保することが極めて重要であり、我々は、G20 及び OECD に対して、この目的を達成するための対象を特定したモニタリングプロセスを構築することを奨励する。我々は、国境を越える税のルーリングに関する自動的情報交換を強く促進することにコミットする。さらに、我々は、所要の法制手続を完了することを条件として、2017 年又は 2018 年末までに、自動的情報交換のための新しい単一の国際基準を全ての金融センターを含めて迅速に実施することに期待する。我々はまた、要請に基づく情報交換のための国際基準を未実施又は適切に実施していない国・地域に対し、迅速な実施を要請する。

我々は、脱税、汚職及び不正な資金の流れを生むその他の活動と闘う上での実質的所有者の透明性の重要性を認識し、自国の行動計画の実施に関する最新情報を提供することにコミットする。我々は、国際課税に関する議題について開発途上国と協働するという我々のコミットメントを再確認し、引き続き開発途上国の税務行政能力の構築を支援する。

さらに、我々は、二重課税のリスクが国境を越えた貿易及び投資の障壁とならないことを確保する

ため、拘束的強制的仲裁を創設するというコミットメントを含め、租税に関する既存の国際的な情報ネットワーク及び国境を越えた協力を強化するよう努力する。我々は、BEPS プロジェクトの一環である拘束的仲裁に関してなされた取組を支持し、他国に対し、我々と共にこの重要な取組に参加することを奨励する」と G7 首脳宣言がされている。

2016(平成 28)年度は、日本が開催国であり、三重県伊勢市において「伊勢志摩サミット及び広島外相会合準備会議」が開かれる。

よって、日本は議長国としての立場で、BEPS 行動計画を受け入れ、コミットメントした上で BEPS 行動計画への対応が迫られている。円滑かつ効率的な税務行政の運営を支えるには、ビジネス界・税務仲介者の理解と協力が必要不可欠となる。

6 むすび

ポスト BEPS は、大きな不確実性とリスクを引き起こし、税務当局と納税者間の信頼を損なう恐れがあるため、留意が必要である。すなわち、BEPS 行動計画の結果は現時点では予想がつかない。しかし、新興国の観点からは、税源の確保は死活問題であり、これまで ATP により課税権の浸食がなされてきた。新興国の課税の濫発、新興国のシークレット・コンパラブルの適用も十分に考えられることから備えておく必要がある。日本ベース多国籍企業が、源泉地国での課税に苦しまないように紛争解決ルール策定まで必要である⁽²³⁾。OECD の The Compliance Pyramid & Voluntary Disclosure【表 3】に基づき、調査対象をしぼる必要がある。調査対象をしぼるためには、ATP の定義付けが必要不可欠となる。

また、今後は、透明性の確保の一環として、強制的開示(BEPS 行動計画 12)、文書化規定(BEPS 行動計画 13)に基づき情報申告を行うことは想定できる。しかし、次に待ち受ける、BEPS に関するデータの収集結果 (BEPS 行動計画 11) を情報交換・ルーリング (BEPS 行動計画 5) 等を主要な OECD 非加盟国 (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、南アフリカ) に提供することは、企業サイドから反対の意見が殺到し、更なる企業の「情報の非対称性 (asymmetric information)」が危惧される。この点が今度の課題の焦点となる。これまでの経験から、開発途上国・新興国は経済成長のために外国から必要な技術と資本を導入するため、多種多様な租税優遇措置を有してきた。BEPS 報告書により、ATP が明るみにでてきたが、「オフショア金融センター (Offshore Financial Centers: OFC)」に資金が留保されている現状も払拭できない。この点について、“2015 Final Reports” が公表された現在においても、違法であるオフショアを利用した脱税については、引き続きオフショア脱税と焦点を当てて戦うとしている。具体的に OECD グローバル・フォーラムで対処していくことになる (BEPS - Frequently Asked Questions 122)。

開発途上国・新興国は、必ずしも OECD 移転価格ガイドラインに沿った解釈を行っているとはいえず、独自の解釈を主張してくる可能性もある。しかし、BEPS プロジェクトは、OECD 加盟国や G20 を中心として 90 カ国が賛同し進捗してきた。OECD 非加盟国、新興国の多くは、BEPS 行動計

画プロセス全体を通じて定期的かつ実りある対話に従事した結果が“2015 Final Reports”である (BEPS - Frequently Asked Questions 117)。世界規模での国際的コンセンサスを形成していくことを現時点も今後も期待したい⁽²⁴⁾。

税務仲介者や税務当局も「多国間協定 (a multilateral instrument)」や「統合 (Integration)」が大きなポイントになってくると考えられる。国際課税ルールの共通化が必要であり、多国間協定や包括的行動計画が思惑通りにいかなければ、ATP を合法とした上で二重非課税 (double non-taxation) の状況は変わらないことになる。透明性の確保の論点も数多くあるため、今後の課題は多くある。

《参考文献》

- (1) 本庄資『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』日本租税研究協会 (2013)
- (2) 本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討上巻』日本租税研究協会 (2014)
- (3) 居波邦泰『国際的な課税権の確保と税源浸食への対応－国際的二重非課税に係る国際課税原則の再考』中央経済社 (2014)
- (4) 居波邦泰「BEPS に対する第二次 [Deliverables] に係るドラフトのまとめ」『租税研究』第 792 号 (2015)
- (5) 大城隼人「BEPS 行動計画 13 移転価格文書化と国別報告に関する日本への影響と課題」『税務会計研究 第 26 号』第一法規 (2015)
- (6) 大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究』税務経理協会 (2014)
- (7) 大城隼人・平川茂「FASB 解釈指針第 48 号「法人所得税における不確実性に関する会計処理 (FIN48)」と IRS 「Schedule UTP」に関する日本への影響と課題」『経営ビジネス学科研究論文集』第 4 号 (2015)
- (8) 一高龍司「濫用的取決めに係る情報開示と協力的コンプライアンス? OECD 及び米国の動向からの示唆」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクトの討議文書の検討～』21 世紀政策研究所 (2015)
- (9) EY (経済産業省委託調査報告書)「BEPS への対応と我が国企業への影響に関する調査」調査報告 (2014)
- (10) みずほ銀行調査部「国際課税ルール見直しを見据えた海外事業戦略～OECD「BEPS 行動計画」が、本邦多国籍企業の海外事業戦略に与える影響～」Mizuho Industry Focus Vol. 148。
- (11) 浅川雅嗣“Base erosion and profit shifting” World Commerce Review, June 2012
- (12) 浅川雅嗣「OECD における BEPS プロジェクトについて～「税の競争」から「税の協調」へ」『国際税務』第 35 巻 1 号 (2015)
- (13) 田中琢二「国際課税の現状と課題」『租税研究』第 787 号 (2015)

《注》

- (1) 2013 年 5 月 21 日の米国上院調査常設小委員会の公聴会 (Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code - Part 1 (Microsoft & Hewlett-Packard)、Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code - Part 2 (Apple Inc.))、英国下院財政委員会の各 CEO の発言や報告書は世界規模で大きな影響を与えるものとなっている。

- (2) 『BEPS 報告書』や『BEPS 行動計画』は、日本租税研究協会『税源浸食と利益移転 (BEPS) 行動計画』(2013) に収録され、翻訳本が出されている。原文と共に参照。
- (3) 金子宏『租税法 第20版』弘文堂(2015)、酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論』財經詳報社(2014) を参考とした。裁判官の事実認定の研修教材である、司法研修所編『新聞問題研究 要件事実』法曹会出版部を参考とした。必要な要項、必要な書類はなにか等と課税要件事実について、今後の課題が多くある。
- (4) OECD 税務長官会議 (FTA) 報告書案は以下のとおりである。1～3については、2007年4月、4～6については、2007年7月に公表された。報告書案1 「プロジェクトの進め方」(原題:How the study team is working)、報告書案2 「報告書の枠組み」(原題:A draft framework for the study team's report)、報告書案3 「概観:作業の新たな方向性」(原題:Overview-the emerging direction of the study)、報告書案4 「『リスクマネジメント』と『相互信頼関係の向上』の背景」(原題:Placing Risk Management and the Enhanced Relationship in context)、報告書案5 「リスクマネジメント」(原題:Risk Management)、報告書案6 「相互信頼関係の向上」(原題:The Enhanced Relationship)。本報告書では、税務行政の新しい方向として歳入機関と納税者または税務仲介者との「相互信頼関係の向上」(enhanced relationship)が必要であり、そのためには脱税・租税回避を行う納税者およびこれに大きいインパクトを与える税務仲介者のリスクプロフィールを的確に把握する「リスクマネジメント」(risk management)が必要であるという。そのために歳入機関は「リスク評価」(risk assessment)を行う必要があるが、相互信頼関係の向上のためにその評価基準を確立し、公開すべきであるとした。
- (5) IRSは『戦略プラン2005～2009』で「納税者サービスと法執行活動の適正な均衡」をとるコンプライアンス戦略を展開し、「税務仲介者」(弁護士、会計士、税理士その他の税務助言者および金融機関等)が納税者に与える影響力に着目し、これを「税務行政の最良のパートナーシップ」と位置づけているが、濫用的スキームをデザインし、販売し、教唆し、幫助している税務仲介者が捕捉されているのも事実である。そこで、米国では財務省・IRSは税務仲介者の倫理綱領・行動基準として「サーキュラー230」を制定し、その遵守を強制し、税務仲介者を監視する組織としてOPR (Office of Professional Responsibility)を設置している(本庄資「税務仲介者が機能する税務行政の構築」『税務弘報』9月号(2008)、2頁)。日本においては、国税庁『日本における税務行政』(2003)において取り組みが公表されている。
- (6) OECD, “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters” May 2014.
- (7) OECD “Update on Voluntary Disclosure Programmes :A pathway to tax compliance” 2015.
- (8) OECD, “MODEL PROTOCOL FOR THE PURPOSE OF ALLOWING THE AUTOMATIC AND SPONTANEOUS EXCHANGE OF INFORMATION UNDER A TIEA” 2015.
- (9) ここでの論点は、「租税条約と国内法(一元論・二元論)(セービング・クローズの問題も含まれる)」、「法源」等多岐にわたる。法源として、各国の国内法の範囲は、主に実体法のみならず、手続法、争訟法及び処罰法も含まれる。租税法の存在形式である法源には、国内法源(憲法、法律、命令、条約、規制等)と国際法源(条約、交換公文等)がある。慣習法については争いが起こり得る。判例は法源であるが、動向によっては影響を及ぼす可能性がある。

- (10) 国内法または租税条約における法技術の導入が検討課題である。国内法または租税条約における法技術の導入の先行研究として次の書を大いに参考とした。K. Dziurdz, “OECD/International “Circularly Linked” Rules Countering Deduction and Non-Inclusion Schemes: Some Thoughts on a Tie-Breaker Test” Bulletin for International Taxation, 67(6), 2013. 本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討上巻』日本租税研究協会(2014)。
- (11) 本庄資『国際的租税回避』税務経理協会(2002)、本庄資『国境に消える税金』税務経理協会(2004)、本庄資『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』日本租税研究協会(2013)、本庄資『アメリカの移転価格税制』日本租税研究協会(2009)。
- (12) 参考資料において、ピック4(Deloitte、EY、PWC、KPMG)各事務所よりレポートが出ている。
- (13) 本庄資「国際課税における重要原則の再検討(第1回)領土主義課税(Territorial Taxation)原則の再検討」『租税研究』761号(2013)参照。ハイブリット国も中にはある。
- (14) OECDは、BEPS - Frequently Asked Questions 114において、「それが合法であるならば、なぜ我々はBEPSを心配すべきか?」との問いに、「競争を歪める」とし、3点の問題を挙げた。①競争上の優位性を与えること、②税率差を持って活動し、投資判断を歪める、③公平性がなく、なにより、コンプライアンスを損なうと回答した。
- (15) 税務仲介者とは、法律事務所、会計事務所、税理士等の税務アドバイザー、金融機関をいう(FTA “Risk Management” OECD Tax Intermediaries Study Working Paper 5, パラグラフ19, July 2007)。税務仲介者の定義に、保険会社や仲介人(ブローカー)は含まれていない。税務仲介者の定義は今後の論点になると考えられる。
- (16) 北野弘久『税法学原論 第5版』青林書院(2003)、116頁。
- (17) 金子宏『租税法 第20版』弘文堂(2015)、124-125頁。
- (18) 詳しくは、本庄資「政府と納税者との合意と政府間の合意」本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会(2010)、760頁参照。本庄資教授は、「GAARの導入についてEUの勧告、これを受けてコンモンローの国である英国でさえGAARの成文化化を行っている現在、OECDの国際協調の路線でGAARについて前向きな検討を進めるべきであろう。国際的なGAARの導入の状況から、日本のみがこれまでの通説どおり頑なに検討さえ拒むことは国際協調でATPによるBEPSに取り組むラインアップに穴を開けることになる」と指摘している。
- (19) Ernst & Young, “GAAR rising Mapping tax enforcement’s evolution” February 2013.
- (20) 日本税理士会連合会税制審議会の委員は次のとおりである。新井隆一、内田茂男、江頭憲治郎、遠藤健、遠藤博志、金子宏、狩野七郎、川岸近衛、品川芳宣、角農一郎、田近栄治、玉置和宏、中里実、中島芳昭、原川耕治、富貴島静一、水野忠恒、柳島佑吉、山田二郎の諸氏。
- (21) 本庄資教授は、借用概念の危険性を次のように指摘している。「日本では私法上の概念を税法で借用概念として用いる場合、統一説に従うとする通説(金子宏『租税法(第18版)』115-116頁)により、借用概念の意味内容について課税庁と納税者が裁判で争わなければならない事案が絶えない。各国税制の差異を利用するATPについて国際課税ルールの見直しをする場合、さらに各国の税法上の用語の概念について共通の理解を決

めない限り、用語の意味内容が国によって異なれば、その差異が ATP に利用される。例えば、EU の議会で EU のタックス・ギャップの推計を採択された Richard Murphy の “Closing Tax Gap in EU” (Richard Murphy FCA “Closing European Tax Gap ~A Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament” (2012. 2. 10).) において、tax evasion と tax avoidance の区別を論ずるに当たって、illegal or illicit を区別し、illicit はオックスフォード英語辞典 (オックスフォード大学出版局) で説明するとおり、not allowed、improper、irregular、unlawful、not sanctioned by law、rule or custom をいい、illegal と異なるという前提で、illegal な脱税に対し、illicit な租税回避を区別している。legal but aggressive といわれる ATP について議論するには、合法的なるが故に「節税」としたうえで議論するのか、「法の意図」「法の精神」に反するので、メカニカルな文理解釈では合法的であるとしても、illicit であるが故に「租税回避」とし、さらに米国で否認できる「濫用的租税回避」(abusive tax avoidance) といえるのか否かを決めようとして、論ずることが必要であろう (本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討 (第 6 回) アグレッシブ・タックス・プランニングに利用される国際課税ルールの特定制とその問題点』『租税研究』第 772 号(2014)、138 頁)。

(22) 外務省ホームページ参照。外務省「2015 G7エルマウ・サミット首脳宣言 (骨子)」仮訳を使用している。

(23) 経済産業省「新興国における課税問題に関する調査報告書」2012年3月、経済産業省「新興国における課税問題の事例と対策 (詳細版)」2013年9月、経済産業省「新興国における税務人材の現状と課税事案への対応について」2015年5月、本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討上巻』日本租税研究協会(2014)、大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究』税務経理協会(2014)参照。

(24) 現(平成 27 年 10 月 15 日付)財務省主税局参事官兼大臣官房 (当時財務省主税局参事官(国際租税担当)) 田中琢二氏は、「非協力的地域への国際的な取り組み」『租税研究』7月号(2009)「非協力的タックス・ヘイブン(…)や協力を約束しているが、その協りに疑問のある国・地域に加え、2000年リストではタックス・ヘイブンと認定されていないが、透明性と情報交換が欠如している一部の金融センターに対して、どのように OECD 基準の情報交換の実施を求めていくかが改めて問題となったのである。また、協力を表明し国内法の改正や、実際に情報交換協定を結ぶ努力をしている国・地域と、協力を表明しながら国内法の改正等所要の措置を講じていない国・地域との格差が明確になってきたこと等から、できる限り客観的に進捗状況を評価する機運が高まった。OECD 非加盟国を含め、各国・地域の実施状況について客観的な評価を行う作業が進められている」と述べている (36 頁)。