

OECD・BEPS 最終パッケージの公表 行動 5 – 有害税制への対応

30 October 2015

In brief

2012年6月にOECD/G20により開始されたBEPSプロジェクトは、2013年7月19日に公表されたBEPS行動計画に基づき議論が重ねられ、2014年9月16日の第一次提言の公表を経て、2015年10月5日に15の行動に関する最終報告書がまとめられた最終パッケージが公表されました。

行動5は、OECDが定義する「有害税制」について、①加盟国の優遇税制の審査、②OECD非加盟国の関与拡大への促進、③現在の枠組みの改訂・追加、について検討するものであり、約90項にわたる最終報告書が取りまとめられています。

有害税制については、行動5に係る第一次提言から更に検討が重ねられ、有害税制の判定では、法管轄地において企業活動の実態があるか否かを合意された方法により判定を行うとする新たなミニマム・スタンダードの導入の提言が行われています。パテントボックス税制において、有害税制の判定上、「ネクサス・アプローチ」が適用され、所得を生じさせる無形資産の獲得のための研究開発活動の支出が当該法管轄地で行われたか否かにより企業活動の実態の有無を判定することとされています。また、法管轄地でのルーリングに係る情報の関係国への交換義務についても合意がなされ、2016年4月1日以後に発遣されたルーリングは発遣より3か月以内に交換の義務が課されることとされています。

In detail

1. 有害税制への対応

OECDは、1998年に「有害な税の競争報告書 (Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue)」を公表し、その時点においては金融・サービス業等の経済活動から生じる足の速い所得に対して無税又は低税率を適用し、かつ、外国企業のみを対象とする各国の囲い込み的な優遇税制 (ring-fenced tax regime) が主な有害税制でした。近年では、金融取引や無形資産から生じる特有の所得に対して優遇税率を適用するような税制が有害税制の代表例とされています。

2013年7月に公表されたBEPS行動計画の一つとして、有害税制への対応について検討することとなり、金融所得・無形資産関連所得等に対する優遇税制であっても、その適用が内外無差別な場合、従来の審査基準では有害性の判定が困難であることから、経済活動の実体性及び制度の透明性についての審査基準を強化・拡張すべく、検討が行われてきました。

2014年9月に第一次提言が公表され、この中では知的財産に係る優遇税制をはじめとする優遇税制について経済活動の実体性に関する基準の策定に合意するとともに、BEPSを生じさせるような特定のルーリングについて自発的情報交換を通じた透明性の改善に焦点があてられました。

2. 優遇税制についての実体性基準

有害税制フォーラム(Forum on Harmful Tax Practices: FHTP)による有害税制の審査対象となる優遇税制は、金融及び無形資産の提供その他のサービス活動から生じる所得を対象とするものであり、かつ、対象所得に対して通常の実効税率よりも低い実効税率が適用されるものに限定されています。1998年の「有害な税の競争報告書」において定められた有害税制の要件(4つのKey Factors及び8つのOther factors)に該当する場合には「潜在的に有害(potentially harmful)」とされ、この潜在的に有害と判断された優遇税制のうち、適用状況等に基づき、実際の経済上の影響等の実体を分析した結果、「実際に有害(Actually harmful)」と判断されます。

この実体の分析にあたり、FHTPでは価値創造アプローチ、移転価格アプローチ、ネクサス・アプローチの3つのアプローチを検討しましたが、知的財産に係る優遇税制についての実体性の判断基準としてネクサス・アプローチ(費用と所得のネクサスについて比例分析)を適用することで合意され、G20により承認されました。

ネクサス・アプローチでは、納税者は適格R&D費用に該当する国内での自社開発費用に対応する知的財産に係る所得についてのみ知的財産に係る優遇税制の適用を受けることができ、対象となる知的財産は特許権及び特許権と同等の機能を有するものとされており、マーケティング関連の知的財産は含まれません。なお、自社開発費用と認められない費用(関連者への外注費等)であっても一部(当該費用の30%まで)をこれに含めることが許容されています。

ネクサス・アプローチの導入により、パテントボックス等の知的財産に係る優遇税制を有する国は、2015年中にネクサス・アプローチに対応するよう優遇税制の内容を改正し始めることとなっており、新制度の発効または2016年6月30日をもって既存の優遇税制の新規適用を停止し、既存の優遇税制の適用を受けている納税者については2021年6月30日までは適用ができますが、2021年6月30日をもって既存の優遇制度は完全に廃止されることとなっています。

今後、知的財産に係る優遇税制以外の優遇税制についてもネクサス・アプローチの適用が検討されています。

3. 透明性の向上

透明性の向上について、他国の税源に影響し得る個別企業に対する優遇税制に係るルーリングについては、関係当局間の自発的情報交換が義務付けられるフレームワークが合意されました。このフレームワークにおいては以下のルーリングが報告対象とされていますが、これらのルーリングが本質的に優遇税制で、これによりBEPSを生じさせているということを意味しているわけではなく、税務上の取扱いのミスマッチや二重非課税を生じさせるような制度または執行プロセスについての透明性の欠如を認識するためのフレームワークになります。

- 優遇税制に係るルーリング
- クロスボーダーのユニラテラルの事前確認(APA)その他の移転価格に係るユニラテラルなルーリング
- 所得の下方調整を伴うルーリング
- PEに係るルーリング
- 導管取引に係るルーリング
- その他情報交換の欠如がBEPSの懸念を生じさせるとFHTPが認定したルーリング

なお、このフレームワークの適用について、今後のルーリングについては2016年4月1日以降このフレームワークにおける情報交換が義務付けられ、これまでの一定のルーリングについては2016年12月末までに情報交換を完了することとなっています。この報告書ではクロスボーダーのルーリングについてのベストプラクティスについても報告されています。

4. 優遇税制の審査状況

この報告書では、OECD加盟国及びアソシエイトメンバー国の優遇税制の有害性についてのFHTPの審査結果が報告されており、現在、43の優遇税制について審査され、うち16が知的財産に係る優遇税制と報告されています。FHTPは引き続き、有害税制の審査を行うこととしており、実体性基準について十分な検討なく策定された制度については見直される可能性があります。

5. 今後の動向

今後は、有害性の審査対象をOECD加盟国及びBEPSアソシエイト国以外の国にも拡大されるとともに、実体性・透明性以外の観点からの審査基準の強化・拡張が検討されています

2015年10月5日に公表されたBEPS行動5 (Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance) の最終報告書の原文(英語)については、以下のOECDのウェブサイトをご参照ください。
<http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm>

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

電話：03-5251-2400(代表)

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

kimihito.k.takano@jp.pwc.com

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

yoshiyasu.okada@jp.pwc.com

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

hiroshi.sasaki@jp.pwc.com

マネージャー

磯山 晶子

080-4104-5340

akiko.isoyama@jp.pwc.com

PwC税理士法人は、PwCのメンバーファームです。公認会計士、税理士など約520人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCは、世界157カ国におよぶグローバルネットワークに208,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細はwww.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2015 PwC税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwCとはメンバーファームであるPwC税理士法人、または日本におけるPwCメンバーファームおよび(または)その指定子会社またはPwCのネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細はwww.pwc.com/structureをご覧ください。