

BEPSアップデート — 2014年の総括

2014年におけるOECDと各国の動向



EY

Building a better
working world

税源浸食と利益移転(BEPS)は、2014年も引き続き世界的に注目され、関心度が一層増しています。

経済協力開発機構(OECD)は、2013年BEPS行動計画に定めていた最初の期限を守り、2014年9月16日にBEPSの行動15のうち7分野をカバーする報告書を発表しました。G20首脳はこの進展を歓迎し、2015年のBEPSプロジェクト完了に対して全面的に支持する意向を繰り返し表明しました。対象範囲が非常に意欲的であることに加えて、期限が極めて厳しく設定されているため、OECDは残りの作業に目を移し、2014年第4四半期には8つの行動に関する9つのディスカッションドラフトを発表しました。

世界各国は2014年もBEPSに注力し、なかにはOECDプロジェクトの最終結果を待たずに行動に移すことを選択した国もあり、2014年には、BEPSが牽引する法整備が幅広い国々で進みました。同時に、BEPSに対する懸念から、多くの国々で税務当局の管理や執行に関する実務が変わってきました。

EYが隔週で発行しているアラートの特別号となる本号「BEPS最新情報」では、15のBEPS行動に関して、OECD及び各国の2014年の動向のなかから重要なものを取り上げるほか、BEPSは2015年にどう進展していくかを見通していきます。

行動1 — 電子経済における税務上の問題への対応

OECDの取り組み

OECDは2014年に、電子経済に関するディスカッションドラフト(討議草案)を発表して広範なコメントを得たほか、パブリック・コンサルテーションを実施しました。その結果、2014年9月の目標期日までに報告書を公表し、「税務上、電子経済を他の経済から切り離すことは、たとえ不可能ではないにしても難しい」と結論しました。行動1に関する報告書では、電子経済におけるBEPSの課題を他の行動(Action)でどのように対応すべきかが記載されています。また、「電子経済におけるより広範な税務上の課題」を特定するとともに、こうした課題に対処するうえで採りうる選択肢について概略しています。かかる選択肢については、OECDが現在作業中です。

OECDは2014年12月、「International VAT/GST Guidelines」(国際付加価値税/物品サービス税ガイドライン)への取り組みの一環として、企業・消費者間取引(BtoC)において、サービス及び無形資産を供給する場合の課税地を中心に上げた、ディスカッションドラフトを発表しました。その中で、非居住者の供給者に対して、消費地での登録と間接税の納税義務付けを提言しています。行動1に関する報告書では、電子経済に

おけるこうした取引に係る付加価値税徴収メカニズムを改善する必要性が指摘されました。

各国の動向

電子サービスの外国人提供者の登録

イタリアでは、オンライン広告のサービス提供者に対する、付加価値税上の登録義務付けが廃止されました(2013年12月末に成立した法律が、2014年3月に廃止されました)。その一方で、インドは新会社法(Companies Act)を活用し、インド国内で「電子的手段」を通じて事業を行う外国人に登録を義務付けました。日本の2015年度税制改正案には、日本の消費者へ電子的に提供されたサービスに対する消費税の適用が盛り込まれているほか、近年の世界的な間接税の流れに沿って、企業・消費者間取引を行う外国人提供者の登録義務付けも盛り込まれています。イスラエルでは、特定の場合において、税務当局が電子的サービスの外国人提供者に登録とイスラエル国内における付加価値税の課税を求めており、このような新しい慣行が新ガイダンスにまもなく反映されると見込まれています。

電子的サービスに特化した税務規則

欧州諸国では、オンライン課税(web taxation)の具体的な形態に関して議論されましたが、これは総じて、アイデア段階から、まだ進展はしていません。しかしながら、イタリアでは、オンライン広告サービスの販売に関与する事業者が、移転価格に原価基準法を使用することを否認する新法が成立しました。また、アルゼンチンでは、ブエノスアイレス市が電子メディア(映画、テレビ、ゲーム等へのインターネット経由でのアクセス)の国外からの提供者に対して、源泉徴収による3%の売上税を導入しました。ブラジルの税務当局は、データ処理及び保管インフラ(サーバー)の提供を資産の賃貸ではなく、サービスとして分類する指針を発表し、ブラジル国内における間接税の負担を誘発しています。米国政府の年次予算案は、まだ成立していませんが、CFC(外国子会社合算税制)ルールに基づいた「外国を拠点とする企業の電子的所得」に対して、新しい所得カテゴリーを創設しました。

電子経済への重点的取り組み

欧州連合(EU)の「電子経済の課税に関する高度専門家グループ」(High Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy)は報告書を発表し、その中で電子経済の活動に対する課税法として考えられる選択肢を幾つか列挙したものの、かかる活動に対しては税制を個別に整備しないよう提言しています。スペインの税務当局は、オンライン広告によってスペイン国内で収入を得ているウェブサイト所有者並びに、インターネット上で自身の製品及びサービスをスペイン国内で販売している製造者及びサービス提供者を特に対象とする調査を実施すると発表しています。

2015年を見通す

2015年にOECDが重点的に取り組む点として、他のBEPS行動における提言によって電子経済のBEPSの問題にしかるべく対応するよう配慮すること、電子経済におけるより幅広い税務上の課題への対処法をさらに策定することがあります。OECDは、付加価値税についてのディスカッション・ドラフトと寄せられたコメントに関するパブリック・コンサルテーションを実施しています。また、2015年末までには、企業・消費者間のサービス及び無形資産の提供に関する付加価値税のガイドラインを完成させる見通しです。企業・消費者間取引における特定の電子サービスにおいて、外国人提供者に、消費地での登録及び付加価値税の納税を求める、EU全域を対象とする新ルールは2015年1月に発効しました。電子経済に関与する外国人に関しては、付加価値税上の登録を義務づける流れに追随する国も増えると考えられています。

行動2 — ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果の無効化

OECDの取り組み

OECDは2014年、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントに関するディスカッション・ドラフトを発表し、広範にわたるコメントを得たほか、コンサルテーションを2回開催し、目標期限である2014年9月までに報告書を発表しました。この分野におけるOECDの作業の重点は、単一の費用について複数の損金算入が関わるアレンジメントです。つまり、ある国で損金算入されているものの、別の国でそれに対応する益金算入がない場合、あるいは、1回の納税額に対して外国における税額控除が複数生じる場合です。行動2に関する報告書は、「リンキングルール」制を提案しており、これは、ある国・地域における特定のハイブリッド事業体又はハイブリッド・アレンジメントに係る支払の税務上の取り扱いを、相手先の国・地域における当該支払金の税務上の取り扱いに関連づけるものです。提案されている国内法規の関連づけは一般に、ハイブリッド・アレンジメントへの一次対応(primary response)として、支払国における損金算入を否認することになり、支払国が損金算入を否認しない場合には二次的対応として、受取国において益金不算入の否認が生じることとなります。

各国の動向

国内への支払に関するハイブリッド防止規定

欧州連合は2014年7月、親子会社指令(Parent Subsidiary Directive、欧州連合内の適格配当に対する課税及び源泉徴収の適用免除を定めた指令)の改正を採択し、子会社で損金算入可能な利益の分配に関して、資本参加免税(participation exemption)を否認しました。2015年1月からこの改正法を施行するためにフランス、ポーランド、及びスペインは2014年の後半数ヶ月の間に法律を制定し、欧州連合が定めた施行期限を1年前倒しすることになりました。日本も2015年度税制改正の一環として、外国子会社によって損金算入される配当に対する外国子会社配当益金不算入制度の適用を、同様に否認することを検討していると発表しました。オーストラリアは2014年9月、同国の過少資本税制の下で債務と分類される、商品の外国を源泉とする配当の資本参加免税を否認する法律を制定しました。かかる配当支払に対して、外国が税務上どう取り扱うかにかかわらず、この否認は適用されます。

国外への支払に対するハイブリッド防止ルール

2013年末にフランスとメキシコが主導した動きに追随する形で、オーストリアとスペインは無税又は低課税が適用される特定の関連当事者間の支払いについて、損金算入を否認する規定を採択しました(オーストリアとスペインの両国は、10%の最低税率を使用しています)。ドイツでは、同様の規定(関連当事者間及び第三者間の支払に適用可能)が議会で議論されましたが、最終的には財政法案(Finance Bill)には盛り込まれず、行動2に関するOECDの2015年の最終提言を待つこととなりました。米国政府の年次予算案は、まだ成立していませんが、関連当事者への利子又はロイヤルティの支払に関するハイブリッド防止ルール並びにリバース・ハイブリッド事業体に関するCFCルールの改正が盛り込まれました。英国は2014年12月、OECDが9月に発表した、行動2に関する報告書の提言内容を導入するためのコンサルテーション文書を公表し、同国ですでに導入されている、裁定取引防止規定に類似するハイブリッド防止規定を提案しています。ただし、動機テスト(motive test)は提案されていません。

二重居住及び「無国籍」(state-less)事業体

2013年に「無国籍」企業規定を導入したアイルランドは2014年10月、「ダブル・アイリッシュ」の手法を2015年1月から段階的に廃止すると発表しました(2020年までは経過措置が設けられています)。

2015年を見通す

OECDは2015年に合意済みのガイダンスを成立させるとともに、主要規定(primary rule)と二次的規定(secondary rule)の制度案導入を調整する意向です。OECDは導入時期も含めて調整すると表明していますが、各国は引き続き各自のスケジュールを維持する意向です。多数のEU諸国は、2015年末までにEUの新リンキングルールを国内への支払に対して導入するため、国内法を改正する必要があります。さらに、ドイツや英国などの一部の国々は、ミスマッチ又は低課税あるいはその両方が絡む国外への支払に対して、新たに損金算入の否認を法制化すると見込まれています。行動2に関するOECDの作業は、一部の国の改革に影響を与えていますが、OECDの提言した手法を全面的に踏襲する規定を導入した国はまだありません。

行動3 — CFCルールの強化

OECDの取り組み

CFC(外国子会社合算税制)ルールは国内法の分野であり、OECDは従来、特に重視してきておらず、また、この行動の目標時期は2015年であるため、2014年にはこの分野ではあまり動きがありませんでした。しかし、電子経済(行動1)、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント(行動2)、租税条約の濫用(行動6)をはじめ、OECDの2014年の作業を通じて、CFCルールが、他の複数の行動と相互に関連づける役割を担うことが浮き彫りとなりました。

各国の動向

CFCに関する新法制定

2014年下半年にチリ、ポーランド、ロシアはいずれも、CFC税制を初めて制定しました。ただし、適用対象の範囲(持分比率や、所得の種類(能動的所得か受動的所得)、税率、事業活動テストの有無)は国によって異なります。ポーランドとロシアにおける新規定は事業体ベースであり、特定種類の所得というより、むしろ特定種類の事業体に照準を定めています。ポーランドの規定は、国内に居住する納税者が25%以上を所有する事業体で、受動的所得に低税率が課されている事業体を対象としています。ロシアの規定では、持分比率が通常50%以上の全事業体を対象としています。能動的所得テスト又は高税率テストのいずれかを満たす事業体は対象外としています。これに対してチリの規定は、持分比率が50%以上であり、低課税国又は無税国に居住する法人の受動的所得のみに課税するものです。さらに、インドの税制改正案ではCFCルールの導入が盛り込まれましたが、政権交代を受けて2014年中に失効しました。

CFCの現行制度の改正

数ヶ国がCFC税制の改正を実施又は提案しており、CFCルールを厳格化する国もあれば、適用除外規定を増やす国もあります。南アフリカは、現行の高税率免除規定に加えて、実質的な事業活動を伴う外国法人に対する適用除外を設けました。ブラジルは2014年5月にCFC税制を改正しました。改正点には、ブラジルの税務上、特定の外国子会社及び支店の業績を連結することを暫定的に認めるオプションや関連会社(通常は過半数以下の出資)を通じて得た利益に対する課税繰延の容認などが含まれます。しかしながら、ブラジルの最高裁が2014年4月に下した判決を考慮するための改正は行われていません。最高裁は、ブラジルのCFC税制が、ベルギー、デンマーク及びブルクセンブルクとの間で締結した租税条約の事業所得に関する条項と齟齬をきたしているとの判決を下しています。スペインは、CFCルールの適用除外規定に事業実体を求める規定を追加しました。米国政府の年次予算案は、まだ成立していませんが、CFCルールを厳格化する改正事項が幾つか盛り込まれています。

2015年を見通す

OECDは2015年4月に行動3及びCFCルールのディスカッション・ドラフトを発表する計画であり、続いて5月にはパブリック・コンサルテーションを実施する予定です。国際税制改正に関する米国での討議の中心は引き続きCFCルールとなっており、かかるルールの適切な対象範囲と重点事項に対する政策立案者の見方には大きな開きがあります。

行動4 — 利子損金算入の制限

OECDの取り組み

OECDは2014年12月、利子損金算入及びその他の金融取引の支払いに関してディスカッション・ドラフトを発表しました。このドラフトでは、ベストプラクティスに関する提言を策定するため、利子損金算入を制限する複数の手法が定められています。このドラフトがまず定めているのはグループ全体としての手法であり、グループの第三者への支払利子に基づいて損金算入に上限を設け、経済活動の相対的指標に応じてグループ内の各事業体にかかる上限を配分するものです。また、このドラフトでは、固定比率に関する手法も記載されており、これは事業体の収益、資産又は資本の特定比率に応じて損金算入に上限を設けるものです。さらに、以上の2つの手法を組み合わせる手法も考えられるとしています。

各国の動向

過少資本税制の強化

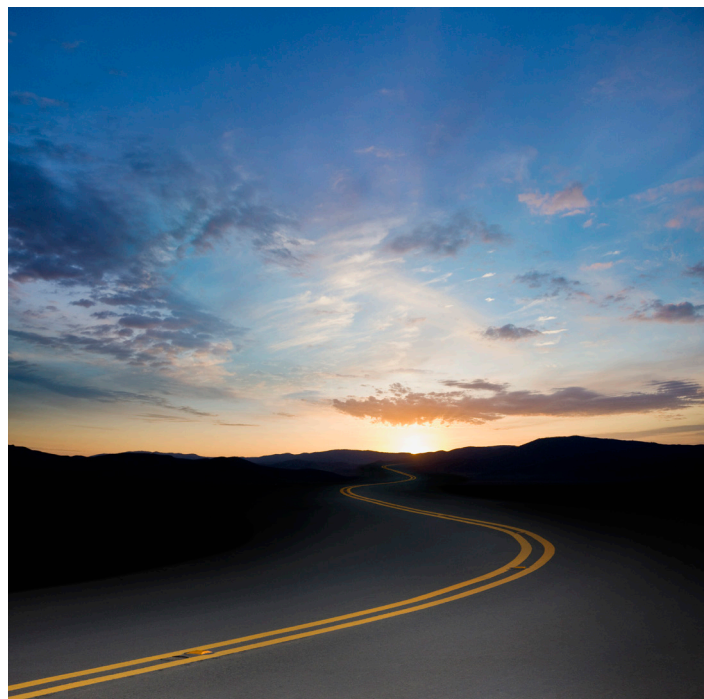
2014年には、一般的な過少資本税制を適用している国々が負債資本比率の許容水準の引き下げにより規定を強化するとともに、かかる規定の対象範囲を拡大する傾向が続きました。オーストラリアは通常の過少資本比率を3:1から1.5:1に引き下げたほか、グローバル債務比率テスト(ギアリングテスト)を120%から100%に引き下げました。ポーランドは過少資本比率を3:1から1:1へ引き下げ、適格間接株主(又は同じ適格間接株主を有する企業)からの借入にも適用範囲を拡大しました。チリは、過少資本税制(負債資本比率3:1)の適用範囲を非関連者からの借入にも拡大しました。韓国は過少資本比率を3:1から2:1に引き下げました。カナダは、過少資本税制の適用範囲を拡大して、特定のバックツーバック融資への適用を提案しました。

利子の損金算入上限ルール

これまでの傾向が続き、数ヶ国が利払い、税金、減価償却控除前利益(EBITDA)又は同様の収益指標の比率に基づく利子の損金算入上限ルールを導入しました。かかるルールの適用範囲や適用比率にはばらつきがあります。スロバキアは関連者間の借入について、上限をEBITDAの25%とする規定を導入し、スペインは株式取得の資金源として関連者及び非関連者間で借り入れた場合について、上限を営業利益の30%と設定しました。しかしながら、EBITDAに基づく上限は、課税政策と法律的地の双方から問題視されています。南アフリカは、先般制定した上限を調整済み課税所得の40%から60%に引き上げました。ドイツの租税裁判所は、同国が上限として設定しているEBITDAの30%は憲法で定めている平等性と財務能力に基づく課税の原則に反すると指摘しています。ノルウェーの利子損金算入上限ルールは、欧州経済領域の協定に照らして問題視されています。

その他の制限手法

米国政府の年次予算案は、まだ成立していませんが、グループの全世界収益に対する米国法人の占有比率に基づいて純支払利子の損金算入を制限する手法が盛り込まれています。スウェーデンの法人税委員会は、実際に生じた純財務費用の損金算入を否認し、課税所得の25%に相当する金融費用控除に代替する案を提出しました。



2015年を見通す

OECDは行動4に関するディスカッション・ドラフトと寄せられたコメントについてコンサルテーションを実施しており、さらにコメントを募るため、2015年末までに最終報告書を発表する前にディスカッション・ドラフトを改正して発表する見通しです。スウェーデンで提案されている、利子損金算入を想定額の控除に変えるという案が今後進展するかどうかは不透明ですが、スウェーデンが利子の損金算入上限ルールを改訂することは予想されます。全般的には、利子の損金算入上限ルールに関する各国の動きは続く見通しであり、OECDが検討している考え方の影響を受けると考えられます。

行動5 — 有害税制

OECDの取り組み

OECDは2014年9月、行動5の作業に関する進捗報告書を発表しました。この報告書が特に重点を置いているのは、無形資産(IP)に関わる優遇税制の新たな実質的活動規定の策定、並びに、優遇税制のルーリングに係る自発的な情報交換の義務付けを通じた透明性の向上です。同報告書ではまた、OECD加盟国とその他のG20諸国のうちBEPSプロジェクト参加国の優遇税制を対象とした調査の最新情報も記載されています。これまでに有害と判定された税制はないものの、当該諸国のIP税制をはじめ、多くの税制がなお調査中の段階です。行動5に関する作業については、2014年9月と11月に発表されたG20コミュニケで特に言及されています。

各国の動向

パテントボックス税制

ドイツと英国は2014年11月、BEPSプロジェクトの文脈におけるIP優遇税制の取り扱いに関して、共同提案を発表しました。この案では、実質的な活動の判定に関するネクサスアプローチの改正及び適用除外規定、経過措置規定にも触れています。2014年に討議されたパテントボックス税制に対する各国の反応は様々です。アイルランドとスイスは、国際基準に沿った新しいパテントボックス税制を導入する意向を示しました。オランダは自国の税制がすでにかんがりの実体要件を設けているとの見方を示し、今回は大幅な改正を見込むべきではないと示唆しています。英国は、修正後のネクサスアプローチに合わせる形で、自国のパテントボックス税制を若干改正するものの、基本的には同税制を維持する意向を示しています。イタリアは、ネクサスアプローチの踏襲を意図したパテントボックス税制を年末に制定しました。所得の源泉地ルールについては、オーストリアで2014年2月に成立した10%の最低課税規定がロイヤルティの支払に適用され、ロイヤルティが外国のパテントボックス税制から恩恵を受ける場合には、損金算入が否認される可能性があります。ドイツでも同様のルールが検討されましたが、最終的には制定されませんでした。

タックスルーリングの実務

EU加盟国7ヶ国のタックスルーリングの実務に対する調査が2013年に開始された結果、欧州委員会はオランダ、アイルランド、ルクセンブルクの税務当局が特定の法人所得に対して下したタックスルーリングがEUの国家補助に関する規則を遵守しているかどうかを吟味するため、2014年中に4つの正式調査を開始しました。欧州委員会は2014年12月、全EU加盟国に調査を拡大すると発表し、タックスルーリングを交付したかどう

かの確認、並びに、交付した場合には交付先の全企業のリスト提出を要請しています。ルクセンブルクはタックスルーリングの実務及び関連者取引における独立企業原則の適用を支える基盤を強化するために新法を制定し、2015年に施行しました。

2015年を見通す

OECDは行動5に対する作業を続行し、実質的活動規定の策定とルーリング交換の枠組み適用をさらに進めていくこととなります。OECDはまた、有害な優遇税制にいかに対処すべきかについて、他の国々と協力し始めるとみられます。IP税制に対するネクサスアプローチの改正について、ドイツと英国の共同提案でOECDとG20の間で合意が形成されたため、パテントボックス税制に関する分野で各国の動きが活発化する可能性があります。欧州委員会は、タックスルーリングの自動的な情報交換に関する新指令を、2015年第1四半期に発表する意向を明らかにしました。ベルギーの超過利益ルーリング制度に対する新しい調査等、欧州連合内では国家補助に関する動きが続く見通しです。

行動6 — 租税条約の濫用防止

OECDの取り組み

OECDは2014年、租税条約の濫用防止に関するディスカッション・ドラフトを発表して広範にわたるコメントを得て、パブリック・コンサルテーションを実施した結果、目標期限である2014年9月までに報告書を発表しました。行動6に関する報告書では、OECDが言うところの租税条約の不適切な特典付与を防止する最低限の基準を定めているほか、米国式の特典付与の制限法と英国式の一般的租税回避防止規定の双方を主要目的のテストの提供という形式で採用することを提言しています。その一方で、いずれか一方の規定を使用する柔軟性も認めています。OECDは2014年11月、集団投資ビークルなどの投資ファンドに対する租税条約の適用適格性や特典付与の制限導入に関する追加ガイダンス策定等の問題を中心に、行動6に関する事後作業についてディスカッション・ドラフトを発表しました。さらに、2014年7月には、OECDモデル租税条約並びに関連コメンタリーの2014年版アップデートを発表しました。これには、2011年と2012年にディスカッション・ドラフトで提案されていた受益所有権の概念を修正する条項も盛り込まれました。

各国の動向

租税回避防止規定

2014年には中国、ロシア、ベトナムがいずれも租税回避防止規定と受益所有権規定、又はかかる規定に対する指針を導入しました。これは、導管取引において租税条約の特典付与を制限することを目的としています。スペインは、EUに支払われる利子とロイヤルティの源泉徴収免除に関連する、具体的な租税回避防止規定を強化しました。2014年12月、欧州連合は親子会社指令に「最小限の」改正租税回避防止規定を盛り込むことに合意しました。他方、カナダでは2014年2月に条約漁りを防止する国内規定に関する協議を開始しましたが、その後、OECDの作業完了まではかかる措置を延期すると発表しました。

租税条約の特典適用手続

メキシコで、2013年税制改正に盛り込まれた租税条約の適用手続規定が、2014年1月に施行されました。この流れに追随する形で、ロシアは租税条約の特典適用に対する正式な要件を増やしました。一部の税務当局は、実体性及び受益所有権に関する監視を強化しており、中には居住者証明書が発行申請時（香港）や外国の親会社への租税条約の特典付与の申請時（スイス）に調査を強化した国もあります。

税務執行

中国は、外国の代理人又は導管会社に支払われた配当を識別するために、データ収集プロセスを導入しました。デンマーク政府は、特定の企業、ファンド、パートナーシップの所有者を識別する登録制度の導入を提案し、これに続いて、フランス、ドイツ、イタリアの財務相がEU全体として（他の濫用防止措置とともに）かかる登録制度を採用するよう要請しました。ロシアは、税務当局が企業、パートナーシップ、及び信託（トラスト）の最終的な所有者（又は受益者）に関して、情報を要請することを認める情報交換に関するモデル協定書を公表しました。

2015年を見通す

OECDは行動6の事後作業と寄せられたコメントに関するディスカッション・ドラフトについて、パブリック・コンサルテーションを実施しています。OECDはさらにコメントを募るため、2015年末までに作業を完了する前に、修正ディスカッション・ドラフトを公表すると見込まれています。欧州委員会は、信託及び「ペーパーカンパニー」の登録等、新しい濫用防止措置について検討していきます。国内の濫用防止措置は今後も変更される見通しであり、例えば、デンマークでは租税条約及びEU指令双方への「主要目的テスト」導入に関する動きがみられます。二国間租税条約では濫用防止措置が引き続き注目される見通しであり、いくつかの国では、すでに条約の再交渉に着手したり、条約漁りの防止を従来以上に重視しています。

行動7 — 恒久的施設(PE)

OECDの取り組み

OECDは2014年10月、OECDモデル租税条約第5章の恒久的施設(PE)ルールの改正について、14の代替手法を網羅したディスカッション・ドラフトを発表しました。これは特に、コミッション・アラレンジメントや類似のアレンジメントにおけるPEの取り扱いと「準備的及び補助的」と認定される特定の活動の取り扱いに重点を置くとともに、保険事業に対する特別PEルールの提案も網羅しています。かかる代替手法は総じてPE認定のハードルを引き下げるほか、PE認定の除外規定を厳格化していません。

各国の動向

PEの定義に対する圧力

2014年4月、中国の江蘇省国家税務局は「2014年-2015年における国際税務コンプライアンス管理計画」を発表しました。ここでは、人為的に分割された事業活動モデルにおけるPEの認定回避の問題に対処する意向が示されています。スペインの最高裁は2014年6月、スペイン法人が機能別アプローチにおいて外国のプリンシパル本人のPEに相当する（当該事業体は本格的な製造者、輸入者及び販売者から、物流、管理及びパッケージングサービスも提供する販売代理店に切り替えられた）との判決を下しました。これ以前にも、2012年の訴訟で同様の判決が下されています。欧州付加価値税指令の解釈に関する欧州司法裁判所の判決は、第三者の人的及び技術的資源を考慮に入れることによって、付加価値税上の固定的施設の概念の範囲を拡大した模様です。

迂回利益税

英国は2014年12月、税率25%の迂回利益税を2015年4月から導入する意向を明らかにしました。適用対象は、英国内で事業活動を行う多国籍企業であり、国内における課税対象となるPE認定の回避又はその他の関連当事者間の「計画的な」取り決めによって、英国内から利益を迂回したとみなされた企業です。

2015年を見通す

OECDは、行動7に関するディスカッション・ドラフトと寄せられたコメントに関して、パブリック・コンサルテーションを実施しています。OECDは、2015年末までに最終報告書を発表するまでにさらにコメントを募るため、修正ディスカッション・ドラフトを発表するものと見込まれています。同時に、PE関連事項を各国が重視する流れは続くと考えられています。さらに、英国の迂回利益税は財政法案の一環で、2015年3月に法制化される見通しです。

行動8、9及び10 — 移転価格

OECDの取り組み

OECDは、2014年9月、行動8に基づく報告書を発表しました。この報告書は、2011年に本格的に検討が始まり、2012年のディスカッション・ドラフト及びBEPS行動計画発表直後の2013年の修正ディスカッション・ドラフトに係る作業を経て発表されたものであり、無形資産の移転価格に関する基準を修正するためのOECD移転価格ガイドライン改正案が盛り込まれています。行動8に関する報告書には、無形資産の定義、無形資産の使用又は移転を伴う関連者間取引の特定及び特徴付け、無形資産に関わる場合の独立企業間取引の条件の決定に関する指針が盛り込まれています。また、報告書では、無形資産及び無形資産の開発・改良・維持・保護・活用を伴う取引における所有、利益分割法の適用、及び評価が極めて不確実なときの独立企業間価格の算定についての指針も提示されています。しかし、OECDは、本行動に関する作業がBEPSプロジェクトで進行中の他の移転価格関連作業と相互に関連することから、本報告書の後半部分はなお最終のものではないとしています。

OECDは、2014年11月と12月、BEPSプロジェクトの移転価格に関連するその他の論点に関して4つのディスカッション・ドラフトを公表しました。その4つとは、行動8~10において要請されているリスク、取引の再構成及び特別措置に関する広範なディスカッション・ドラフトと行動10に基づく3つの個別ディスカッション・ドラフト（低付加価値インフラグループサービスに関する移転価格の側面、クロスボーダーのコモディティ取引に関する移転価格の側面、及びグローバル・バリューチェーンにおける利益分割法の使用）です。

各国の動向

事業再編/無形資産(IP)の移転

2014年には、複数の国が事業再編における特に機能やIPの国外移転に重点的に取り組みました。中国では、江蘇省が公表し

た管理計画において国外への機能移転から生じるみなし所得について詳細に議論されており、移転価格上の取り決めに注視する姿勢が明らかにされています。チリは、2014年9月、事業再編に係る移転価格規定を変更する税制改正を実施しました。デンマークは、2014年11月、デンマーク国外に移転される資産の価値評価に対して付与された拘束力のあるルーリングを、当該資産の評価価値が拘束力のあるルーリングに基づく価値を大幅に上回っている場合に限り、同国の税務当局が否認できる法案を提示しました（2015年5月に施行される可能性があります）。同時に、この案では、上記ルーリングの有効期間を6カ月以内に限ることを明確化しています。

価値創造に対する対価/実質基準

2014年において各国は無形資産が関連する取引に関して特にその実質基準と価値創造に焦点を当てた調査を引き続き実施しました。アルゼンチンの税務当局は、高価での輸入、低価での輸出が絡む複数の国外取引を調査していることを明らかにしました。特に、商品の製造場所とは異なる管轄地に所在するプリンシパルからの商品輸入取引に注視しています。中国では、江蘇省が公表した管理計画において、人為的に分割された事業モデルに対処する意向が示されています。

2015年を見通す

OECDは2014年に発表した、行動8-10に関する4つのディスカッション・ドラフトと寄せられたコメントについてのパブリック・コンサルテーションを実施します。OECDは移転価格関連の行動において、さらに2つのディスカッション・ドラフト（費用分担契約、評価が困難な無形資産）を追加公表する意向を示しており、2015年末までには移転価格ガイドラインの修正案を含む最終報告書が発表される見込みです。各国における調査活動の活発化は今後も続き、特に実質基準のほかバリュー・ドライバーと採算性との合致に関する調査が増えるものと見込まれます。各国はOECDが2014年に発表した移転価格に関するガイドラインや勧告を導入し始めるものと思われます。

行動 11 — BEPSに関する活動及び BEPS対策の経済的分析

OECDの取り組み

OECDは2014年8月、行動11の作業に関して利害関係者からの意見を求めました。例えば、BEPSに関する活動の規模と影響を測定し得る指標、かかる規模と影響を予測し得る手法、BEPS対策の影響度と有効性を測るために利用可能なデータと経済分析手法、有効性のモニタリングに使用するために収集可能な新タイプのデータに対する提案等を要請しています。

2015年を見通す

OECDは2015年3月に、行動11に関するディスカッション・ドラフトを公表し、寄せられるコメントと合わせてパブリック・コンサルテーションを2015年5月に実施します。OECDは2015年末までに最終報告書を発表する予定です。

行動 12 — アグレッシブなタックス・プランニングの取り決め開示

OECDの取り組み

この行動では2015年を目標としているため、2014年にはほとんど動向がみられませんでした。

各国の動向

合憲性を巡る懸念

フランスでは、「アグレッシブなタックス・プランニング」に関して、強制的な開示制度を導入する試みが2014年に再び頓挫しました。アグレッシブなタックス・プランニングを予測可能な形で定義することは困難であり、その点が合憲性に抵触するとの懸念があるためです。当制度は、いったん議会の承認を得たものの、2013年12月に憲法裁判所に却下され、2015年財政法案での議会修正案も政府の支援を欠いて否決されました。

その他関連する動向

メキシコ税務当局は2014年、特定の再編成及び再構築等を列挙した「重要な取引」リストを発表し、前年の税制改革で成立した規定に基づいて毎月報告することを義務付けました。各国は2014年においては、国境を跨ぐ取引に関する情報収集のための移転価格文書化規定の強化に注力していたようです。

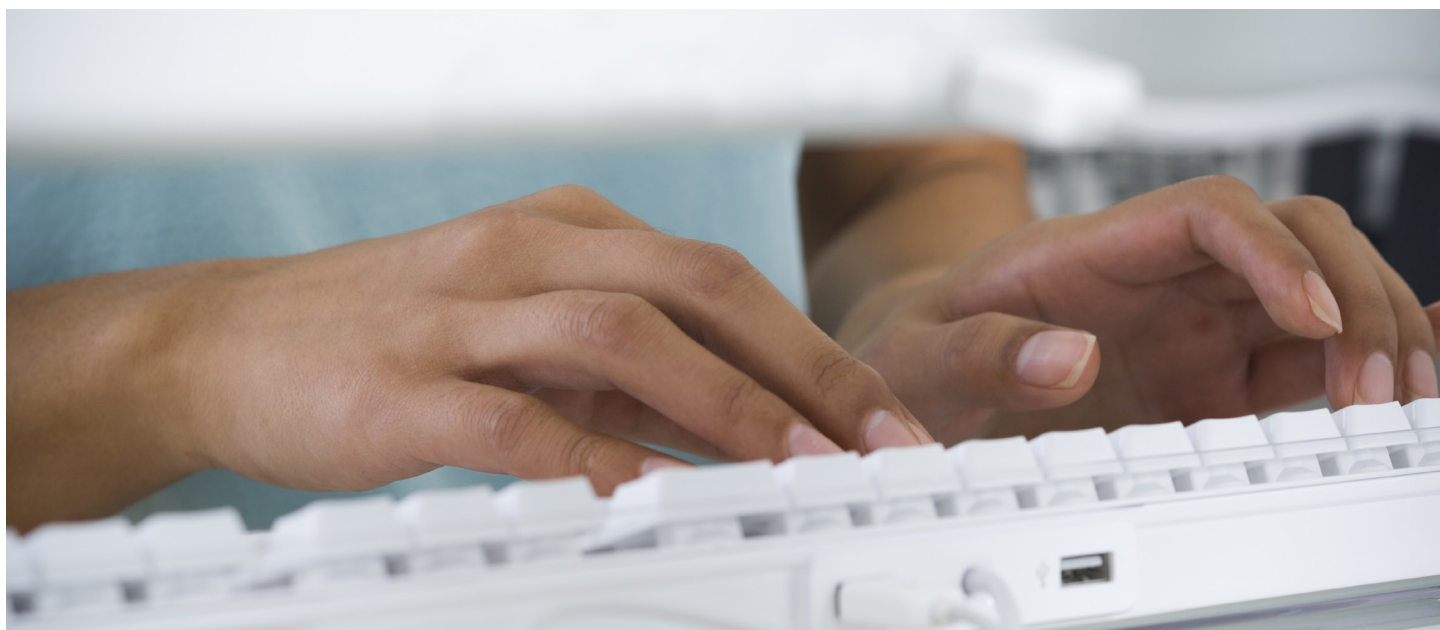
2015年を見通す

OECDは行動12に関するディスカッション・ドラフトを2015年3月に公表し、当該ドラフトと寄せられたコメントに関してのパブリック・コンサルテーションを2015年4月に実施する予定です。OECDは、2015年末までに最終報告書を発表する予定です。

行動 13 — 移転価格文書化及び国別報告書

OECDの取り組み

OECDは2014年に移転価格文書化及び国別報告書に関するディスカッション・ドラフトを発表して広範にわたるコメントを得たほか、パブリック・コンサルテーションを2回開催しました。その結果、目標期日の2014年9月までに報告書を発表しました。本報告書では、マスターファイル、ローカルファイル及び国別報告書から成る3階層の文書化アプローチが提示されています。本報告書の付属資料には、3つの階層それぞれの文書で報告すべき内容が定められており、ディスカッション・ドラフト段階での草案からは縮小されたものの国別報告書のモデル・テン



プレートも掲載されています。

各国の動向

移転価格文書化規定の拡充

2014年には多数の国(アルバニア、オーストラリア、チェコ共和国、フランス、アイスランド、韓国、ルクセンブルク、マレーシア、メキシコ、ポーランド、シンガポール、スロバキア等)が、移転価格文書化規定の検討、導入あるいは改正を実施しました。チェコ共和国では、2014年から、法人税申告書の付属書類でグループ内取引についての報告を義務付けています。一方、メキシコでは指針が発表され、その中で移転価格の変更、IP又は金融資産の移転等、毎月報告すべき取引項目のリストが公表されました。オーストラリアの税務当局は2014年12月に、2つの移転価格ルーリングと実務ステートメント(Practice Statement)を発表しており、当面、世界的な傾向やBEPSでの広汎な議論に同調する形で移転価格コンプライアンスに大きな比重を置くことになる見通しです。

ペナルティの増加

移転価格ルールを執行するため、各国は2014年も引き続きペナルティの導入や改正を進めました。フランスは移転価格の文書化不備に対するペナルティを改正し、文書が提出されなかった取引額の0.5%をペナルティとして規定しました。韓国は、新税制で、国外関連者との国境を跨ぐ取引を申告しなかった場合の行政罰として、所得の申告漏れ又は過少申告に対して60%のペナルティを課しています。

国別報告書

国別報告書に関しては、OECDがモデル・テンプレートを発表してから数日後の2014年9月、英国は当報告メカニズムの導入に正式に注力する旨を発表しました。英国政府は2014年12月、2015年の財政法案に挿入する国別報告書に関する規定案を発表しました(ただし、規則を整備するのは、OECDの今後の作業が終了してからであると表明しています)。フランスでは、国別報告書の導入が討議されましたが、最終的には12月に採択された2015年財政法案には盛り込まれず、OECDの今後の作業を待つことになりました。南アフリカでも、税制改革委員会(デービス委員会)が3段階アプローチの一環として、マスターファイルとローカルファイルとともに国別報告書を提案しましたが、具体的な法案はまだ審議されていません。シンガポールでは、移転価格文書化に関するコンサルテーション・ペーパーが発表されました。提案されたマスターファイルとローカルファイルに基づく手法はOECDの手法と整合しているようですが、国別報告書は盛り込まれませんでした。

2015年を見通す

OECDは国別報告書の実施プランを策定中であり、完全な実施パッケージを2015年上半期に完成させる予定です。国別報告書の導入に注力するとの英国の発表を受け、他の国々も2015年に国別報告書の導入に向けて動くことが見込まれており、国別報告書に関する法案を提出する見通しのスペインやデービス委員会の提言を採用する可能性がある南アフリカなどがその候補として挙げられます。

行動14 — 紛争解決メカニズムの有効性向上

OECDの取り組み

OECDは2014年12月、紛争解決メカニズムの有効性向上に関するディスカッション・ドラフトを発表しました。本ドラフトでは、BEPS作業の結果として条約上の紛争が増えることを想定して各国の紛争解決を阻む障害を特定しました。本ディスカッション・ドラフトでは、特定された障害への対策指針となる多くの原則を明らかにしています。特定された障害は多岐にわたっており、対応策としてもOECDモデル租税条約及びコメンタリーの改正、国内法改正の提言、国内・国際レベルにおける行政指針の採用の提言などが挙げられています。本ディスカッション・ドラフトでは、相互協議(MAP)の有効性を監視するメカニズムの設置も検討されています。なお、本ディスカッション・ドラフトで最も特筆すべきことは、MAPの有効性を高めるツールとしての拘束力ある強制的な仲裁の適切性についてコンセンサスが得られていないと述べている点です。

2015年を見通す

OECDは、行動14に関するディスカッション・ドラフトと寄せられたコメントに関するパブリック・コンサルテーションを実施します。OECDは2015年末の最終報告書を発表する前に、修正ディスカッション・ドラフトを発表しコメントを募ることを予定しています。

行動15 — 多国間協定の策定

OECDの取り組み

OECDは2014年9月、二国間租税条約を改正する手段としての多国間協定の策定可能性についての報告書を発表しました。多国間協定によって、各国はBEPSプロジェクトの過程で策定された措置を、より迅速にかつ一貫して導入することが可能になります。本報告書では、多国間協定は可能であり、かつ望ましいと結論したうえで、国際会議を2015年に開催することを

提案しています。当国際会議には、2年の限定された期間内で
多国間協定を策定することが委ねられます。

利害関係のあるどの国でも参加可能なアドホックグループが
2015年上半期に多国間協定の策定に着手し、2016年末まで
の完成を目指すことになっています。交渉に参加意向の国はまだ
明らかになっていません。また、BEPS対応措置のうち、どれ
が最低でも含まれ、どれがオプションとされるかについても明ら

2015年を見通す

付属資料

以下は、BEPSの各行動に関する2014年の各国の動向を表にしたものです。

国	行動	1	2	3	4	5	6	7	8-10	12	13
アルバニア											P
アルゼンチン	L								P		
オーストラリア		L		L							P
オーストリア		L			L						
ブラジル	P		L								
カナダ				D			D				
チリ			L	L					L		
中国							P	P	P		
チェコ共和国											D
デンマーク							D		D		
欧州連合	D	L				P	L	P			
フランス		L								D	L
ドイツ		D		P	D						
香港							P				
インド	L										
アイスランド											D
アイルランド		L				D					
イスラエル	D										
イタリア	L										
日本	D	D									
ルクセンブルク						L					L
メキシコ		L								P	P
オランダ						D					
ノルウェー				D							
ポーランド		L	L	L							L
ロシア			L				L				
シンガポール											D
スロバキア				L							L
南アフリカ			L	L							D
韓国				L							L
スペイン		L	L	L			L	P			
スウェーデン				D							
スイス						D	P				
英国	D	D				D		D			D
米国	D	D		D							
ベトナム							P				

指標	
L	税制改正
P	実務ステートメント、判例法、税務当局又は租税裁判所の実務変更
D	法案又は法制化プロジェクト・協議

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20150330

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人

コーポレート・コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com