

## BEPS第一弾報告書

### 1 BEPS第一弾報告書

OECD主導で進めている多国籍企業等による租税回避防止のための活動であるBEPS（税源浸食と利益移転：Base Erosion and Profit Shifting）の行動プラン15のうち、7つについての成果物が2014年9月にBEPS第一弾報告書として公表された。

このBEPSの行動プランとは、2013年7月に、OECDが「BEPS行動計画」(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)として公表したもので、15の行動プランがここに示され、それぞれの項目ごとに成果物の期限を設定したのである。2014年分は、2014年9月を期限としたもので、今回報告書が作成されなかった残りの行動プランと、今回の報告書に係るコメントリー等は、2015年9月或いは同年12月を期限としている。

### 2 7つの報告書

BEPS行動計画に示された15のプランは、①電子商取引への課税、②ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化、③タックスヘイブン税制強化の勧告、④利子等の損金算入による税源侵食の制限、⑤有害な税実務に対する対応、⑥租税条約の濫用防止、⑦恒久的施設（PE）を利用した租税回避の防止、⑧移転価格税制（無形資産の関連者間移転に関する整備）、⑨移転価格税制（リスクの移転或いは過度の資本の配分によるBEPS防止）、⑩移転価格税制（第三者との間ではほとんど生じない取引等に係るルールの進展）、⑪BEPSに係る資料収集と分析に関する方法の確立、⑫タックス・プランニングに関する開示義務に関する勧告、⑬移転価格文書

化の再検討、⑭相互協議の効率化としての仲裁等の活用、⑮多国間協定の開発、である。

上記の15の行動プランのうち、今回最終報告書となったものは、上記①電子商取引への課税と⑮多国間協定（2014年9月分）の2つであり、⑤有害な税実務に対する対応、は、中間報告書となっている。さらに、ルール案として公表されたものは、②ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化、⑥租税条約の濫用防止、⑧移転価格税制（無形資産の関連者間移転に関する整備）、⑬移転価格文書化の再検討、である。

### 3 第一弾報告書に対する反応

日本では、2014年9月16日に、財務大臣がBEPS行動計画を支持し、報告書に示された内容について適切に対応し、国際的な場における議論を先導していきたい旨を談話として公表している。

また、2014年9月20日～21日にオーストラリアのケアンズにおいて開催されたG20財務大臣・中央銀行総裁会議においてこれらの報告書が全面的に支持されたのである。

### 4 OECDが成果を急ぐ理由

OECDが公表した第一弾報告書は、2013年7月に行動プランが公表されてから約1年でその成果が表れたことになる。当然、行動プラン公表時に、各プランにおける論点整理が行われていたものと思われるが、2015年分までを視野に入れても、約2年のうちに、プランの公表、世界各国・各界からの意見の聴取等の手順を尽くしていることから、その作業進度は相当に早いものがあるといえる。

# Topics of International Taxation

BEPSの意義については、筆者は次のような経過を踏まえて理解している。

① BEPS以前の第1段階として、各国が独自に多国籍企業等の租税回避防止の立法及び税務執行を行っていた。

② 第2段階として、OECD等の活動（有害な税競争等）により、タックスヘイブン等が先進諸国と情報交換ネットワークを構築するようになった。

③ 第3段階として、税務執行共助条約への各国の参加、タックスシェルター対策としての各国が情報等を共有するための国際共同タックスシェルター情報センター（Joint International Tax Shelter Information Centre：略称「JITSIC」）の設立による税務執行の協同化等がある。

④ 第4段階として、多国籍企業に対する課税に対する各国税法等にあるループホールと、税務執行の協同化が未完成であることを踏まえて、BEPSの活動プランが設定された。

したがって、上記の①～③までは、BEPS以前と区分し、④がBEPSであり、BEPSの成果物が揃う2015年以降がBEPS以後と区分して考えるべきというのが筆者の意見である。

以上のうち、BEPSは、多国籍企業による国際的租税回避対策のための活動であることから、2012年後半に報道されたスターバックス、グーグル、アップル等の租税回避を直接的な基因として始まったというむきもあろうが、多国籍企業の租税回避に対する法整備と税務執行の協同化という視点からみれば、上記①～③までの期間もBEPS以前として考慮しないとBEPSの意義を見失う恐れがあろう。

そして、BEPSは、2015年に行動プランの成果物が出揃って終わりということにはならない。BEPSの成果物である報告書は、第一弾報告書に対する反応として述べたように、G20の支持を受けている。このことは、BEPSにおいて集約された見解等が、国際的なコンセンサスとして、各国の締結している租税条約或いは国内法

に組み入れられるということになる。そして、租税条約或いは国内法に条文化されて初めてBEPSの具体的な効果が出ることになる。

OECDがBEPSについて早い時期を設定して成果物を作成している背景には、このようなBEPS以後というものをOECDが見据えているからというのが理由として考えられることであろう。

## 5 LOB条項とPPTルール

現行の日英租税条約には、租税条約の不正利用を防止するために、日米租税条約と同様に特典制限条項（LOB条項）が同租税条約第22条にあるが、それ以外に、投資所得条項に「この条の特典を受けることを当該権利の設定又は移転の主たる目的の全部又は一部とする場合には、当該配当に対しては、この条に定める租税の軽減又は免除は与えられない。」という規定が重層的にある。この後者の規定は、PPT（principal purposes test）ルールというものである。もともと、LOB条項は、米国がタックスヘイブンであるオランダ領アンチルに対して租税条約の適用拡大を認めたことに基因する租税条約の不正利用防止のために進化した規定である。そして、1980年代以降、米国の租税条約に取り入れられ、OECDモデル租税条約もその機能を認めたのである。

これに対して、PPTルールは、米国における租税条約の展開には登場しないものである。日本の締結している租税条約では、日英租税条約以外に日仏租税条約にこの規定がある。この両者の関係について、第一弾報告書の⑥租税条約の濫用防止では、LOB条項が適用できないものに対して、PPTルールが適用となる旨の解釈をしている。日英租税条約等では、PPTルールが投資所得に規定されていることから、解釈として少し検討が必要であろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好