

## OECD「有害税制 – 優遇税制に関する 2017 年進捗報告書」

OECD, Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes,  
OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264283954-en>

吉村浩一郎 (長島・大野・常松法律事務所<sup>1</sup>)

各国の税制や国際課税ルールが多国籍企業の活動実態に適応できておらず、税源浸食と利益移転 (BEPS : Base Erosion and Profit Shifting) により各国の法人税収が減少している事態に対処するために開始されたいわゆる BEPS プロジェクトは、OECD 加盟国以外の G20 メンバー国も参加の上、2015 年 10 月に 15 の行動計画について最終報告書を公表するに至った。その後、最終報告書における勧告内容を各国において実施するためのプロジェクトとして、いわゆる BEPS 実施のための包摂的枠組み (Inclusive Framework on BEPS) (以下「包摂的枠組み」) が 2016 年 6 月に開始され、既存の OECD/G20 メンバー国以外の多数の国・地域の参加を得て、現在、その実施・相互審査プロセスが進行中である。包摂的枠組みにおいては、参加国・地域が遵守しなければならないものとして 4 つのミニマム・スタンダードが設定されているところ<sup>2</sup>、本報告書はその一つである行動計画 5 「有害税制への対抗」に関し、有害税制フォーラム (FHTP: Forum on Harmful Tax Practices) による優遇税制の審査について、その進捗を報告するものである。

そもそも有害税制フォーラムとは、1998 年に公表された「有害な租税競争 – 生じつつある世界的問題」という報告書 (以下「1998 年報告書」) により設立された、OECD 租税委員会 (CTPA: Centre for Tax Policy and Administration) の下部組織である作業部会 (Working Party) の 1 つである。同フォーラムは、優遇税制のうち、金融活動その他の役務提供活動のように地理的可動性の高い活動から生じる所得に対して適用されるものを対象として、12 の要素 (4 つの「主要要素 (key factors)」と 8 つの「その他の要素 (other factors)」から構成される) を基準として、当該優遇税制が有害 (harmful) であるかを審査し、有害であるものについてはその廃止または改正を勧告する<sup>3</sup>。2015 年に公表された行動計画 5 に係る最終報告書 (以下「BEPS 最終報告書」) は、「その他の要素」の一部であった実質的活動要件 (substantial activity requirement) について、無形資産より生じる所得について適用ある優遇税制 (以下「IP Regime」) との関係で、その内容を具体的かつ詳細に定めた上で、審査過程における重要性を格上げした<sup>4</sup>。他方で、IP Regime 以外の優遇税制 (以下「Non-IP Regime」) との関係で適用されるべき実質的活動要件については、BEPS 最終報告書においては基本的な指針が述べられるにとどまった。本報告書は、BEPS 最終報告書以降、有害税制フォーラムにおいて優遇税制に関して行われた作業の進捗を報告するものである。本報告書に関し、本サマリーでは以下の 3 点に言及したい。

第一に、本報告書それ自体は大部のものではないが、それが作成されたコンテキストを踏まえて読まれるべきものである。すなわち、有害税制フォーラムによる優遇税制の審査枠組みは、

上述のとおり 1998 年に OECD 加盟国により形成され、従前は OECD 加盟国に対してのみ適用されてきた。それが BEPS プロジェクトにより G20 メンバー国に拡張され、OECD 加盟国以外のいわゆる経済大国を含むこととなり、更に包摂的枠組みの下でそれ以外の全世界の多くの国々に幅広く適用されることとなった。具体的には、BEPS プロジェクトへの参加国は 44 カ国であったのに対し<sup>5</sup>、本サマリー執筆時点（2018 年 7 月）において包摂的枠組みに参加する国・地域は 116 にのぼる。それらの新規参加国・地域は、包摂的枠組みの下で初めてその優遇税制について審査を受けることとなり、審査基準に適合していない場合にはその改正または廃止のための立法的措置を講じることが必要となった<sup>6</sup>。この結果として、一連の実施・相互審査プロセスの終了後は、世界の多くの国々において提供される優遇税制が、有害税制フォーラムの基準に適合したものとなることが予定されている。国際租税ポリシーのダイナミズムという観点から、本報告書において公表された新規参加国・地域の優遇税制の審査結果は、国際租税ポリシーの形成主体としての OECD の影響力を象徴的に表すものといえる。

第二として、BEPS 最終報告書においては事実上積み残しの課題とされた、Non-IP Regime に適用される実質的活動要件について、新規参加国・地域を含めた有害税制フォーラムのメンバーにより合意が形成され、その内容が公表されている（別紙 D）。具体的には、Non-IP Regime を有する国・地域は、当該優遇税制との関係で必要とされるコア活動（core activities）が納税者によって適切に履行されているかをモニタリングする仕組みを設けた上で、一定の情報（当該優遇税制の適用申請を行った納税者数、その特典を現に享受している納税者数、納税者により履行されたコア活動の類型及び量（後者については、常勤従業員の数及び事業経費に基づき測定される）、その特典を享受した純利益の総額等）を収集し、毎年、有害税制フォーラムに対して報告するものとされた<sup>7</sup>。有害税制フォーラムは各国・地域から提供された情報に基づき、Non-IP Regime における実質的活動要件の遵守状況をモニタリングすることになる。

第三として、上述の通り、本報告書において、新規参加国・地域の多数の優遇税制についてその審査結果が公表されているところ<sup>8</sup>、有害税制フォーラムの基準と必ずしも整合しない優遇税制については、いくつかの国・地域が既に廃止または改正を行い、また、その他の多くの国・地域もそれを廃止または改正するための立法措置をとることを政府として表明している（Chapter 2）。この点、かかる改正または廃止について新規参加国・地域が従うべき具体的な時系列が、IP Regime 及び Non-IP Regime のそれぞれについて合意されている（別紙 A 及び B）。すなわち、IP Regime については、原則として、2018 年 6 月 30 日までに新たな納税者に対する特典の提供を終了しなければならない。また、Non-IP Regime については、当該優遇税制についての有害税制フォーラムの決定が公表された時点から起算して 12 ヶ月以内、または立法過程との関係で必要な場合は当該公表の翌年の 12 月 31 日までに、新たな納税者に対する特典の提供を終了しなければならない。IP Regime 及び Non-IP Regime の双方について、既存の納税者に対する経過措置として、一定期間、従前の特典の提供を継続することが認められているが、かかる経過措置は 2021 年 6 月 30 日までに終了しなければならない。新規参加国・地域には東南アジア等、我が国と密接な経済関係にある国・地域が含まれており、それらの国・地域にお

いて優遇税制を利用している我が国の企業においては、かかる時系列を認識した上で、それらの国・地域において今後提供されるかもしれない新たな（有害税制フォーラムの基準とも適合した）優遇税制の動向も見極めつつ、税務プランニングを行っていく必要がある。

以上の他にも、本報告書においては、BEPS 最終報告書からのアップデートとして、同報告書において審査結果が公表された既存メンバーの優遇税制について、その後にとられた立法措置等を踏まえた審査結果のアップデートが行われ（Chapter 2）、また、有害税制フォーラムの審査基準と形式的には整合していないものの、その優遇税制の実際の経済的影響に照らし、「潜在的には有害だが、現実的には有害ではない（potentially harmful but not actually harmful）」との結論が下された優遇税制等について、その経済的影響をモニタリングするためのメカニズムが合意されている（別紙 C）。

本報告書公表後も有害税制フォーラムの作業は継続されており、その進捗については適時、同様の進捗報告書が公表されるものと予想される。そこには優遇税制に係る審査結果のアップデートが当然に含まれると考えられる。我が国は現時点において有害税制フォーラムの審査対象となる優遇税制を有していないが、我が国の企業が海外において優遇税制を利用している例は少なくない。それらの企業においては、有害税制フォーラムによるお墨付きを得た、法的安定性の高い優遇税制を利用することが望ましく、そのための情報収集として、有害税制フォーラムの今後の動向に関心を払う必要がある。

---

1 筆者は 2015 年 4 月から 2017 年 10 月までの間、OECD 租税委員会の事務局の一員として有害税制フォーラムの運営に携わったものであるが、本サマリーは公開情報のみに基づき記述するものである。本サマリー中、意見にわたる部分は筆者の個人的見解であり、筆者の過去または現在における所属団体とは関係がない。

2 具体的には、行動計画 5 「有害税制への対抗」の他に、行動計画 6 「租税条約の濫用防止」、行動計画 13 「国別報告書」及び行動計画 14 「紛争解決」である。

3 12 の要素を含む 1998 年報告書に基づく判断枠組みの概要については、渕圭吾「行動 5：有害な税制への対抗」中里実ほか編著『BEPS とグローバル経済活動』143-144 頁参照。

4 IP Regime について適用される実質的活動要件（いわゆる nexus approach）の具体的内容については、渕・前掲注 3・145-150 頁参照。なお、実質的活動要件は、優遇税制の提供される国・地域において実質的な活動を行うことが要求されておらず、可動性の高い活動及びそこから生じる所得を形式的に移転させることによって特典を享受できるような優遇税制について、それを有害と判断する基準である。

5 G20 メンバー国の他に、OECD への加盟を申請中であったコロンビア及びリトアニアを含む。

6 包摂的枠組みの下では、同枠組みに参加していない国・地域であっても、関連する法域（jurisdiction of relevance）として特定された場合には、その優遇税制について審査対象とされる。本報告書には関連する法域として特定を受けた国・地域の優遇税制に対する審査結果も記載されている。

---

7 ただし、情報収集・モニタリングに係る執行コストを勘案し、かかる情報収集・モニタリングの対象となる納税者は、行動 13「国別報告書」について採用された基準に倣い、年間連結総収入金額が 7 億 5,000 万ユーロ以上の多国籍企業に限定された。

8 ただし、公表された審査結果は結論を提示するのみであり、具体的にどの基準との関係で当該優遇税制が不適合とされたのかは明らかにされていない。