

BEPS 行動計画 5

透明性や実体の考慮による有害税制への効果的対抗 ～その中国における対応、日本における対応、 日中間取引における注意点～

March 2016



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2016 年 1 月時点で、世界 77 ヶ国に業務を展開し、17,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

BEPS 行動計画 5:

透明性や実体の考慮による有害税制への効果的対抗

BEPS が規制するものには納税者である企業に加えて、課税主体である国家も含まれます。BEPS 行動計画 5 透明性や実体の考慮による有害税制への効果的対抗では、国家間の課税競争による行き過ぎた優遇税制を是正し、守るべき一定の枠組みを形成することを目的としています。

世界経済フォーラムの創始者であり議長である Klaus Schwab 氏は、新たな世界経済の枠組みについて、“In the new world, it is not the big fish which eats the small fish, it's the fast fish which eats the slow fish. (大きな魚が小さな魚を餌食とする時代ではなく、動きの速い魚が遅い魚を餌食とする時代となった。)”と述べています。

これこそが、2013年のG8サミットにおいて各国首脳がBEPSプロジェクト支持を表明してから、2015年末までの2年という短期間でBEPSという一大プロジェクトを完成させる必要があったことを示すものであり、このようなスピード感に立った実行力を有しなければ、今後の世界経済の急速な変化の中では、たとえ国家といえどもその競争に勝ち残っていくことはできないということを証明するものといえます。

しかしながら、国家間の課税競争が行き過ぎは、国際的大企業によるさらなる有利な税制を求めた恣意的移転を促進し、これにより国家はさらなる優遇税制を提供せざるを得なくなるという循環的状况を発生させることになります。そこで、このような果てしない競争を回避するための一定の枠組みを早急に策定する必要が発生しました。

BEPS 行動計画 5：透明性や実体の考慮による有害税制への効果的対抗

行動計画5については、1998年にOECDより公表された「有害な税の競争報告書」の流れを引き継ぐものであり、その後、2014年9月のBEPS第一次提言において報告書が公表され、2015年2月に「知的財産優遇税制に関する修正ネクススアプローチに関する合意文書」が公表、これらを基礎に一部新たな内容を加えることにより、2015年10月5日に他の行動計画とともに最終報告書が発表されています。また、今後も各国優遇税制にかかわる審査を継続するとともに、有害税制の審査基準の向上に向けての検討が行われるものとされています。

BEPS行動計画 5においては、具体的に以下のような内容について説明がなされています。1. 優遇税制審査基準の提示、2. 自発的情報交換にかかわるフレームワークの策定、3. 優遇税制のレビュー。

1. 優遇税制審査基準の提示

(1) 有害な税制

有害な税制とはその経済効果を分析することによりその潜在的有害性を判断するものとされており、ここでは有害な税制として、以下のような要素が考慮されるべきとされています。

- ① 税制は企業活動の移転を促すので、新たな企業活動を産みだすものではない。
- ② 企業活動の存在及び規模と所在国に対する投資規模の相関関係。
- ③ 優遇税制が活動拠点選定にかかわる主な要因であったか。

(2) 従来の基準

1988年の「有害な税の競争報告書」において、潜在的に有害と判断される4つの主要な要素及び8つの補足的要素が、基準として示されています。

主要な4つの要素については、①を前提として、②から④のいずれかを有する場合には、潜在的に有害な優遇税制として判断されるものとされています。

- ① 税負担がないまたは軽減税率の適用
- ② 国内企業に対しては適用されない (ring-fenced from the domestic economy)
- ③ 透明性の欠如
- ④ 有効な情報交換がなされていない

(3)新たに附加された基準

行動計画5最終報告書では、上述の基準に加え、以下のような実質的活動基準を設けるとともに、知的財産優遇税制とそれ以外の優遇税制に区分し、説明されています。

①知的財産優遇税制にかかわる実質的活動基準

知的財産優遇税制にかかわる実質的活動基準には、その指標として活動にかかわる支出に着目したネクサス・アプローチが採用されるものとされました。ここでは、知的財産の開発活動にかかわり、その支出を実際に負担した納税者に対して、租税優遇を与えるべきされています。

具体的には、優遇税制の適用が認められるのは、知的財産から生ずる全所得のうち、次のような算式により算出された金額を超えない部分であることが求められています。

ネクサス・アプローチに基づく知的財産所得＝

知的財産から生ずる全所得×（知的財産開発のための適格支出 / 知的財産開発のための支出）

知的財産開発のための適格支出には、知的財産開発のための支出のうち以下のものが含まれます。

- ・ 納税者自身が行う開発活動のための支出
- ・ 第三者への外注費

また、知的財産開発のための支出には、適格支出に加えて以下のものが含まれます。

- ・ 知的財産取得費
- ・ 関係者への外注費

②知的財産権以外にかかわる実質的活動基準

ここでも、対象とする所得を生じさせる中核となる事業活動に実際に携わる納税者のみに対して優遇税制を与えるべきものとされています。

最終報告書においては、この上で、いくつかの優遇税制を取り上げ、それぞれの中核事業について検討を行っており、今後より具体的な基準を設けるものとされています。

2. 自発的情報交換にかかわるフレームワークの策定

自発的情報交換により、税制及びその執行にかかわる透明性を高め、これにより2重非課税等の税制上のミスマッチを回避することを目的としています。

ここで対象となるルーリングとしては以下のようなものが示されています。

①優遇税制に関するルーリング

船舶会社優遇税制、銀行業優遇税制、保険業優遇税制、統括会社優遇税制、知的財産優遇税制、持株会社優遇税制等。

②クロスボーダーユニラテラルAPA

③利益下方調整をもたらすルーリング

④PEルーリング

⑤導管ルーリング

⑥FHTP（Forum on Harmful Tax Practice in OECD）が必要と認めるルーリング

3. 優遇税制の審査

最終報告書において、OECD加盟国及びアソシエイト諸国の優遇税制レビューにかかわる結果が以下のよう
に報告されています。

(1) 知的財産にかかわる優遇税制

パテントボックス等の16地域の知的財産優遇税制にかかわるレビューが実施され、いずれもネクサス・アプ
プローチに適合しないものと判定されています。この結果を受け、各国は対応する修正を求められるものとさ
れ、修正が行われない場合には、FHTPによるレビュープロセスにおける次の段階に進むこととされていま
す。

(2) 知的財産以外の優遇税制

タックスホリディ、持株会社税制等の27の優遇税制にかかわるレビューが実施され、日本の2つの税制を
含む16の税制が有害でないものと判定されたほか、潜在的に有害であるが現実的には有害でないとしたも
のが2つ、改正及び廃止手続き中にあるものと5つ、審査中が4つとされています。

日中における対応・今後の日中間取引について

(1) 日本

日本については、国家戦略特区にかかわる税制と研究開発税制の2つの優遇税制が、知的財産以外の優遇税制
レビューに取り上げられており、ともに有害でないものと判定されています。

(2) 中国

中国については、高度新技術企業優遇税制が、知的財産にかかわる優遇税制レビューの対象に取り上げられ
ており、他国の優遇税制とともにネクサス・アプローチに適合しないものと判定されています。しかしなが
ら、同時に、報告書において、当該税制については、ネクサス・アプローチよりも厳格な部分が多く、基本
的にはネクサス・アプローチよりもその優遇適用が限定的であると考えられるものとされており、その実質
的内容について修正が求められるものではないと考えられます。

(3) 日中間取引における今後の留意点

以上のように、現状においては、BEPS行動計画5により実質的修正が求められるような優遇税制は日本及び
中国には存在していないといえ、むしろ、APAやPE、導管等のルーリングにかかわる情報交換の実施による
影響のほうが大きいものと予想されます。

ただし、現実には、ルーリング情報交換についても、その対象となる課税スキームを採用している日本また
は中国企業はほぼなく、その影響は極めて限定的であるものと予想されます。

冒頭に述べた、これからの時代は、企業であっても、国家であっても機敏な実行力が求められるという考え
方に基づけば、本行動計画による影響をほとんど受けないということはむしろ憂慮すべき事態ではないかと
考えられます。

ただ、現時点がどうであれ、今後はいやおうなしに国際競争の荒波に巻き込まれることにより、国家レベル
では次世代を見据えた税制の開発実施、企業レベルでは最新の情報の収集による最適な課税スキームの分析
及び採用がなされていくものと確信しております。

また、これから迫りくるBEPSという荒波に備えるに際しては、このコーナーが多少なりとも皆さんのお役
に立てることができればと幸甚と考えております。

以上

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,

200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

佐藤 尚吾 Sato Shogo

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. shogo.sato@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,

200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn