

2018/08

有限会社エコネットワークス

多国籍企業の税逃れに対する国際的な批判が高まり、「責任ある税（Responsible Tax）」の実現に向けて、国際的なルール作りが進み、企業も対応を始めています。税をめぐる国際社会と政府、企業の動向について、近年の動きをまとめました。

1. 【背景】企業による過度な節税行動

<アップル・グーグル・アマゾン>

アイルランドの税制、租税回避地（タックスヘイブン）などを巧みに利用して、多額な租税回避を行いました。また、アマゾンについては、電子書籍や恒久的施設（PE）の線引きの難しさを利用した租税回避も行いました。

<トヨタ>

外国子会社配当益金不算入制度（外国子会社からの配当を非課税）を利用して、租税を回避しました。

<スターバックス>

スイスとオランダの税制を巧みに利用して、納税を回避していました。

いずれのケースも、合法な手続きを踏んだ上での「過度な租税回避対策」が問題となりました。節税の対象となった国では「租税回避」を阻止するための対策がとられました。

アイルランド政府

<http://media.yucasee.jp/posts/index/14368>

イギリス政府

<https://wired.jp/2014/12/04/autumn-statement-google-tax/>

2. 【国際社会の動向】租税回避防止に向けた協調行動

上述のように、各国の税制の隙間や抜け穴を利用した、グローバル企業の過度な租税回避行為が注目されるようになり、各国政府が自国の課税ルールを単独で見直すのではなく、国際的に協調して、国際税制上の隙間や抜け穴をふさぐための国際課税ルールの枠組みの中で見直す必要性が高まりました。

これを受け、OECD が 2012 年に税負担を軽減する問題（ Base Erosion and Profit Shifting 「税源浸食と利益移転」）に関するプロジェクトを立ち上げ、2013 年に Base Erosion and Profit Shifting （BEPS）行動計画を発表しました。2015 年 10 月には最終報告書が示され、15 の行動の勧告内容がまとめられました。

(国税庁のホームページより抜粋)

行動計画1：電子経済の課税上の課題への対処 (原題：Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) 電子商取引等の電子経済に対する直接税・間接税の課税上の課題への対応を検討	
最終報告書原文 (OECDホームページヘルリンク)	その他関連資料 (OECDホームページヘルリンク)
行動計画2：ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化 (原題：Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements) 金融商品や事業体に関する複数国間における税務上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）の効果は無効化するため、国内法上・租税条約上の措置を検討	
最終報告書原文 (OECDホームページヘルリンク)	その他関連資料 (OECDホームページヘルリンク)
行動計画3：外国子会社合算税制の強化 (原題：Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules) 軽課税国等に設立された外国子会社を使ったBEPSを有効に防止するため、適切な外国子会社合算税制を設計	
最終報告書原文 (OECDホームページヘルリンク) 仮訳 (PDF/1,063KB)	その他関連資料 (OECDホームページヘルリンク)
行動計画4：利子控除制限ルール (原題：Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments) 相対的に税負担の軽い国外関連会社に過大に支払われた利子について損金算入を制限するルールを検討	
平成28年10月アップデート版報告書原文 (OECDホームページヘルリンク) 最終報告書原文 (OECDホームページヘルリンク) 仮訳 (PDF/1,290KB)	その他関連資料 (OECDホームページヘルリンク)
行動計画5：有害税制への対抗 (原題：Action 5: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance) 各国優遇税制の有害性を経済活動の実質性から判定するための新基準及び制度の透明性を高めるための新基準を検討	

<プチ参考情報>

行動計画 3 :

外国子会社合算税制（CFC ルール）の定義・適用除外の条件や CFC ルールを新たにつくるために基本となる考え方（Building Block）が示されている。この Building Block は、CFC ルールを新たに導入する国にとっても、導入済の国にとっても、有用な情報となるとしている。

行動計画 5 :

活動の実態評価に関わる方法を設定している。知的財産を例に挙げ、パテントボックス税（知的財産の活用により収益があった場合の税優遇）などの優遇制度の適用については、その地において実際に知的財産の源泉となる研究開発活動を行ったかが焦点となるとしている。

行動計画6：租税条約の濫用防止 (原題：Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances) 条約漁り（第三国の居住者が不当に条約の特典を得ようとする行為）をはじめとした租税条約の濫用を防止するため、OECDモデル租税条約の改定及び国内法の設計を検討	
最終報告書原文 (OECDホームページヘリンク)	その他関連資料 (OECDホームページヘリンク)
行動計画7：恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止 (原題：Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status) PE認定の人為的な回避に対処するためOECDモデル租税条約のPEの定義について修正を検討	
最終報告書原文 (OECDホームページヘリンク)	その他関連資料 (OECDホームページヘリンク)
行動計画8-10：移転価格税制と価値創造の一致 (原題：Actions 8-10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation) ○ 以下の対応策を講じるため、OECD移転価格ガイドラインの改訂等を検討 行動8：適正な移転価格の算定が困難である無形資産を用いたBEPSへの対応策 行動9：グループ内企業に対するリスクの移転、過度な資本の配分等によって生じるBEPSの防止策 行動10：その他移転価格算定手法の明確化やBEPSへの対応策	
最終報告書原文 (OECDホームページのリンク) 仮訳 (PDF/1,483KB)	その他関連資料 (OECDホームページヘリンク)
行動計画11：BEPSの規模・経済的効果の分析方法の策定 (原題：Action 11: Measuring and Monitoring BEPS) BEPSによる法人税収の逸失規模について、データの評価・指標の抽出・分析方法の策定を実施	
最終報告書原文 (OECDホームページのリンク)	その他関連資料 (OECDホームページヘリンク)
行動計画12：義務的開示制度 (原題：Action 12: Mandatory Disclosure Rules) プロモーター及び利用者が租税回避スキームを税務当局に報告する制度（義務的開示制度）を検討	

行動計画 7 :

恒久的施設 (Permanent Establishment: PE) の認定 (非移住者及び外国法人が事業を行っていても、当該地で恒久的施設を有していない場合については、課税されないというルール) を人為的に逃れることを防止するために、租税条約上の PE の定義を変更することを目的としている。

行動計画 8-10 :

移転価格ルールとは独立企業間原則 (もし「独立企業間で取引するのであれば」をベースとして考えること) に則って、多国籍企業グループ間の価格を含めた取引条件を決めるためのルールである。多国籍企業グループの取引においても、各グループ企業の経済活動に見合う利益配分が担保されることを目指している。

行動計画13 : 多国籍企業の企業情報の文書化 (原題 : Action 13: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) 共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告制度を検討	
最終報告書原文 (OECDホームページヘリンク)	その他関連資料 (OECDホームページヘリンク)
行動計画14 : 相互協議の効果的実施 (原題 : Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective) 租税条約に関連する紛争を解決するためのより実効的な相互協議手続を検討	
最終報告書原文 (OECDホームページヘリンク) 仮訳 (PDF/674KB) ピアレビュー	その他関連資料 (OECDホームページヘリンク)
行動計画15 : 多数国間協定の策定 (原題 : Action 15: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties) 世界で約3,000本以上ある二国間租税条約にBEPS対抗措置を効率的に反映させるための多数国間協定を検討	
最終報告書原文 (OECDホームページヘリンク)	その他関連資料 (OECDホームページヘリンク)

この 15 の行動計画に示されている内容を包括的に実行することにより、効果的に BEPS を防止すし、(1) 各国の税源が適正かつ公平な形で確保され (2) 納税者間の公正な競争条件が達成されることを目指しています。

3. 【各国政府の動向】 BEPS の具体化に向けて

上述のような OECD の動きを鑑み、先進国の多くが既存の二国間条約に BEPS の考え方を組み入れようとしています。また、国別報告書の自発的な交換を積極的に行おうとしています。2018 年 7 月には米国とドイツの当局間で、国別報告書の自発的な交換にかかわる共同声明が出されました。

EU では 2016 年 1 月に、EU 加盟国が租税回避防止のためのミニマムスタンダードを実行することを目的として、「EU BEPS Directive」が発表されました。

途上国においては、OECD 行動計画に示されている方法を実行する体力がないという問題点が指摘されていますが、徐々に BEPS を阻止するために体制整備は始まっています。例えば、2017 年 12 月、中国の税務当局は、国別報告書に関する事項を明確にする公告を公布しました。2018 年 5 月、ブラジルとシンガポールは、行動計画 6（租税条約濫用防止）に示された多くの提言を含む租税条約に署名しました。

このような情報は、大手税理士法人のウェブサイト¹などで定期的に配信されています。また、経済産業省も「BEPS を踏まえた各国動向及び日本企業の対応に関する調査」結果を公表しています²。

4. 【企業の動向】税に関する透明性を高める

<ABN AMRO>

自社ウェブサイトにて **Responsible tax policy** と題したページを設けており、税金逃れを目的とした、いわゆるタックスヘイブンといわれる地域の利用や仕組みの構築を行わないことを公言している。また、顧客にとって税金面で有利になる金融商品の提供については認めているものの、それらの商品についての合法性や透明性を担保するとしている。

更に当社ウェブサイトには、ABN アムロ・グループが責任のある税務を行っていくためのガイドラインとして、税務方針（原則）を開示している。

¹ EY 税理士法人 <https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html>

² 経済産業省 http://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/2015report.html

Tax policy

tax principles

As part of our aim to create sustainable growth for all our stakeholders and recognising the role that tax plays in this regard, we have adopted the following set of global tax principles. We believe that these principles illustrate good corporate practice in the area of tax management and tax transparency, balancing the interests of our various stakeholders, including our clients, shareholders, employees and society at large. The principles provide guidance for responsible tax behaviour throughout ABN AMRO.

Profile

We aim for a moderate tax risk profile.

Compliance

We act in accordance with all applicable laws at all times and are guided by relevant international standards (for example OECD guidelines). We aim to comply with the spirit as well as the letter of the law. We comply with any legitimate disclosure requirement at first demand.

Uncertain tax positions

We aim for certainty on the tax positions we adopt, but where a tax law is unclear or subject to interpretation and no clearance can be obtained in advance, we ensure that our position is settled in line with our interests.

Transfer pricing

We aim to report an appropriate portion of taxable income in those group entities where value is created within the normal course of our business. Our transfer pricing arrangements are always based on the arm's length principle. We have adopted specific Transfer Pricing guidelines, setting out the requirements in more detail.

Corporate social responsibility

Paying our share of tax in the countries where we operate is part of our Corporate Social Responsibility and is in line with the expectations of our stakeholders. We may make legitimate use of tax incentives and exemptions offered by governments.

Tax avoidance & aggressive tax planning

We do not use structures that are meant for aggressive tax planning or tax avoidance. We therefore do not use structures that clearly do not meet the intentions or spirit of the law, or where commercial motives to use such a structure are inferior to the tax motives.

Products

Products and solutions offered by the bank that have potential tax advantages for clients are acceptable if these products fully comply with the intentions and spirit of the law and the commercial motives of clients to use such a product or solution are superior to the tax motives.

Relationships with governments

We respect the right of governments to determine their own tax regime, rates of tax and collection mechanisms and their obligation to protect a sustainable tax base.

Relationships with tax authorities

We seek to develop strong, mutually respectful relationships with national tax authorities based on transparency and mutual trust. We undertake all dealings with them in a professional, courteous and timely manner. We collaboratively work with them to achieve early agreement on disputed issues and certainty on a real-time basis, where possible.

Transparency

We are transparent about our approach to tax. We regularly put forward understandable, timely and transparent communication about our tax principles. We comply with all the relevant rules regarding transparency in the area of tax.

<アマゾン>

2009年に大きな話題となった東京国税局による法人税の追徴課税は、日米租税条約を理由に一旦、「アマゾン側に支払いの義務なし」ということで東京国税局の主張は一旦退けられました。しかし、アマゾンのレビューに書かれた内容をめぐって、NPO 法人がアマゾンのアメリカ本社と日本法人に対して投稿者の情報開示などを求める訴訟を東京地方裁判所に起こしたのを契機に、アマゾンは日本に法人の実体があること（PE であること）を認めました。このことを受け、追徴課税の可能性が再浮上しています。

こういった状況において、アマゾンのサイトでは、こういった場合においてアマゾンから購入したものが免税になるのか、購入価格以外にこういった費用が発生するのか（廃棄時にかかる費用など）などについての記載はありますが、当社の税務方針などを見つけることはできませんでした（年次報告書においても、リスクの観点からの開示に留まっています）。

https://www.amazon.com/gp/help/customer/display.html/ref=hp_left_v4_sib?ie=UTF8&nodeId=20203635

0

<スターバックス>

スターバックスの英国法人は、2013年から法人税を自主的に支払うことで英当局と合意しています。これは、海外の低税率国を使って利益を低く抑える手法に消費者などから反発が強まったためだと考えられています。また、英国の2016年財政法（Finance Act 2016）（税務戦略の開示が求められている）に準拠するため、「Starbucks Strategy in relation to Taxation」を公開しており、そこでは、透明性の確保が強調されているとともに、どのような体制で税務管理を行うかについて記載されています。

<https://globalassets.starbucks.com/assets/77CB10D4E6DD403A92D568DE90148166.pdf>

5. 【参考】責任ある納税を実現するために

<B Team>

B Team は様々な分野の企業リーダーがメンバーとなって運営されている非営利団体です。人と地球が調和した社会を目指したビジネス展開の推進を目指しています。

B Team は、B Team に参加している企業、市民、投資家、国際機関などとの対話をもとに「A New Bar for Responsible Tax – The B Team Responsible Tax Principles」という文書を開示しています。その中では、持続可能な社会をつくるうえで重要な役割を果たす企業が、責任ある税管理体制の構築を目指すための原則が記載されています。原則は7つあり、「税管理アプローチ」、「税務当局などとの関係性」、「ステークホルダーへの報告」の視点で整理されています。

税管理アプローチ

ここには、「Accountability & Governance」「Compliance」「Business Structure」が分類されており、組織の意思決定機関が関与すること、税法を拡大解釈し税優遇を受けるための取引は行わないこと（すなわち、税法を適切に理解・順守すること）、租税回避するための事業展開をしないことなどが挙げられています。

税務当局などとの関係性

ここには、「Relationships with Authorities」「Seeking & Accepting Tax Incentives」「Supporting Effective Tax Systems」が分類されており、税務当局との関係を良好に保つために当局との対話・問い合わせに対する対応を誠実に行うこと、税優遇を適用する場合、法順守や経済実態のあることを確認すること、より良い税制度の開発をサポートするため情報提供などを積極的に行うことなどが挙げられています。

ステークホルダーへの報告

ここには、「Transparency」が分類されており、様々なステークホルダーに対して、税務に関する情報を定期的に開示していくことなどが挙げられています。

APPROACH TO TAX MANAGEMENT

- **ACCOUNTABILITY & GOVERNANCE:**
Tax is a core part of corporate responsibility and governance and is overseen by the board of directors (the Board).
- **COMPLIANCE:** We comply with the tax legislation of the countries in which we operate and pay the right amount of tax at the right time, in the countries where we create value.
- **BUSINESS STRUCTURE:** We will only use business structures that are driven by commercial considerations, are aligned with business activity and which have genuine substance. We do not seek abusive tax results.

RELATIONSHIPS WITH OTHERS

- **RELATIONSHIPS WITH TAX AUTHORITIES:**
We seek, wherever possible, to develop cooperative relationships with tax authorities, based on mutual respect, transparency and trust.
- **SEEKING AND ACCEPTING TAX INCENTIVES:** Where we claim tax incentives offered by government authorities, we seek to ensure that they are transparent and consistent with statutory or regulatory frameworks
- **SUPPORTING EFFECTIVE TAX SYSTEMS:**
We engage constructively in national and international dialogue with governments, business groups and civil society to support the development of effective tax systems, legislation and administration.

REPORTING TO STAKEHOLDERS

- **TRANSPARENCY:** We provide regular information to our stakeholders, including investors, policy makers, employees, civil society and the general public, about our approach to tax and taxes paid.

<The All Party Parliamentary Group on Responsible Tax >

個人、事業主、市場が、国内のみならず国際的にも栄えていくために必要な公正で持続可能な透明性の高い税制度を構築するためには、国会としてどうすればよいのかを考えるため、イギリスの上院・下院のメンバーで構成される The All Party Parliamentary Group on Responsible Tax が、2015年9月に設立されており、定期的に議員や様々なステークホルダーを対象にフォーラムを開催しています。また、出版物もウェブで公開しており、2016年に「A more responsible global tax system or a 'sticking plaster'? 」と題したレポートを公開しています。この中では OECD の BEPS の動きを批判的に評価し、イギリス政府への提言や動向、BEPS 行動計画の問題点などがまとめられています。

<https://www.appgresponsibletax.org.uk/>

その他、大手税理士法人を中心に、Responsible Tax を取り扱うサイトが立ち上がっています。

KPMG

<https://responsibletax.kpmg.com/home>

Deloitte

<https://www2.deloitte.com/uk/en/pages/tax/articles/responsible-tax.html>