

論 説

BEPS プロジェクトと開発途上国支援

－G20 開発作業部会への OECD 報告書から－

千葉商科大学大学院・会計ファイナンス研究科教授

石 黒 秀 明

◆SUMMARY◆

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) 戦略への対抗措置を講ずるために 2012 年 6 月に開始された OECD/G20・BEPS プロジェクトは、2013 年 7 月に行動計画が公表された後、2015 年 9 月にまとめられた最終報告書が同年 11 月の G20 サミットで承認されたことで一段落をした。

このプロジェクトの成果としての一連の提言 (BEPS パッケージ) の採用により、現代的な国際課税のフレームワークの基盤が構築されることになるが、最終的なプロジェクトの成功のため、今後は各国での提言の実施に焦点が当てられることになるとともに、少しでも多くの開発途上国を BEPS パッケージのフレームワークに取り込むことが重要となる。

本稿は、OECD から 2014 年 7 月・8 月に 2 部構成で公表された『低所得諸国における BEPS の影響に関する G20 開発作業部会に対する報告書 (A Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries)』の内容を翻訳・統合したものであり、今後、OECD/G20 のメンバー国である我が国が BEPS パッケージによる開発途上国の国際課税への取組を積極的に支援するために留意すべき点を確認するものである。

(平成 29 年 9 月 29 日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

I	はじめに	15
II	BEPS プロジェクトと開発途上国報告書	17
1	BEPS と BEPS プロジェクトの意義	17
2	開発途上国報告書作成の背景	17
3	開発途上国報告書の概要	18
III	開発途上国の諸事情の下での BEPS と対策	19
1	国内資源の結集に対する懸念としての BEPS	19
2	開発途上国における BEPS の特徴	19
(1)	クロスボーダー・タックス・プランニングの性質の相違	19
(2)	BEPS に対抗するために必要な立法措置の欠如	20
(3)	関連情報へのアクセスの困難性	20
(4)	適用の自由裁量を残す高度に複雑な国際課税ルールの実行能力の構築と維持	20
(5)	地域協議で強調された有効な BEPS 対抗措置への政治的な推進と支援の必要性	20
(6)	途上国の投資誘因の重圧による競争的な「ボトム・レース (race to the bottom)」 誘発の可能性	21
3	途上国が技術的・政治的レベルで BEPS 課題に取り組むための関与の強化	21
(1)	BEPS 解決策策定における途上国の固有の課題の考慮を保証するための関与	21
(2)	途上国・先進国双方におけるより強力な政治的認知の必要性	22
IV	途上国で優先されるべき BEPS 行動事項	22
1	多国籍企業関連会社に対する過大・不当な支出ー途上国の税源侵食ーへの対応	22
(1)	途上国に関連して示唆される事項	22
(2)	開発作業部会からの提言	23
2	グローバル・バリューチェーンなどの新しいビジネスモデルの課題への対応	24
(1)	途上国に関連して示唆される事項	24
(2)	関連作業部会からの提言	25
3	BEPS 問題の評価・取組に必要な情報の収集への対応	26
(1)	途上国に関連して示唆される事項	26
(2)	開発作業部会からの提言	26
4	租税条約の濫用への対応	27
(1)	途上国に関連して示唆される事項	27
(2)	開発作業部会からの提言	28
(3)	行動 15 で開発される多国間協定の使用	28
V	途上国で優先されるべきその他の BEPS 行動事項	28
1	資産の間接移転 (indirect transfer) から生じる税収ロスへの対応	28
(1)	途上国に関連して示唆される事項	28
(2)	開発作業部会からの提言	29
2	独立企業間原則の適用に必要なデータ収集の困難性への対応	29

(1) 途上国に関連して示唆される事項	29
(2) 開発作業部会からの提言	30
3 投資誘因のためのむだな租税優遇措置を通じた税源侵食への対応	30
(1) 途上国に関連して示唆される事項	30
(2) 開発作業部会からの提言	32
VI 国際支援提供者を含めた現在の BEPS 能力開発問題	32
1 国家主導の改革計画及び優先事項への BEPS 問題の取込み	33
2 地域機関と BEPS 能力開発問題	33
3 すべての利害関係者への関与	33
4 目標の設定と結果の測定	34
5 制度的・組織的・個人的ニーズへの取組み	34
6 BEPS 問題への全体的な評価と取組み	34
7 実践的で集中的な支援	34
8 実践的なスキルと知識の維持	35
VII おわりに	35
引用文献・参考文献	36

I はじめに

近年の急速な世界的な経済・市場の統合＝グローバル化を背景に登場した多国籍企業による法人税の国際的な二重非課税を生じさせるタックス・プランニング戦略、いわゆる BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ⁽¹⁾戦略への対抗措置を講ずるために 2012 年 6 月に開始された OECD/G20・BEPS プロジェクトは、2013 年 7 月に 15 の項目からなる行動計画が公表された後、2015 年 9 月にまとめられた最終報告書が、同年 11 月のトルコ・アンタルヤでの G20 サミットで承認されたことで一段落をした。

このプロジェクトの成果としての一連の提言（以下、「BEPS パッケージ」という。）の採用により、「経済活動が行われた場所」や「価値が創造された場所」での課税という現代的な国際課税のフレームワークの基盤が構築されることになるが、最終的なプロジェクトの成功のため今後は各国での提言の実施に焦点が当てられることになり、OECD/G20 諸国は、

首尾一貫かつ理路整然とした方法での提言の実施支援、二重非課税・二重課税の影響のモニタリング、そしてこれらの支援・実施のためのより包括的なフレームワークの構築といった課題に取り組むことになる⁽²⁾。

更に、前述の G20 サミットのコミュニケ⁽³⁾で、BEPS パッケージに関し、「われわれは、このプロジェクトの適時の実施を強く求めるとともに、開発途上国を含むすべての国・地域に対して参加を奨励する。」「われわれは、関心のある開発途上国に対し、それらの国が直面する BEPS を含めた国内資源の流出という課題に対処するための IMF、OECD、国際連合および世界銀行グループによる適切な技術支援の取組みを歓迎する。」「われわれは、国際課税の諸課題における開発途上国の関与の強化のための取組みを支持する。」と述べられているとおり、今後少しでも多くの開発途上国を BEPS パッケージのフレームワークに取り込むことが重要となる。BEPS が多国籍企業によるグローバルなタックス・プラン

ニング戦略である以上、それに対するグローバルなネットワークによる対抗措置を採らなければそれは真に有効な対策になり得ないからである。

筆者はこれまで、わが国の政府開発援助 (ODA: Official Development Assistance) の一元的実施機関である国際協力機構 (JICA: Japan International Cooperation Agency) の専門家として、アジアを中心とする開発途上国の税務行政能力強化支援に参加してきた⁽⁴⁾。そしてその経験から、わが国の技術協力の一環としてわが国の税制・税務行政に係る知識・経験を開発途上国に教授していくことは、わが国と相手国の税務当局間の協力関係強化はもとより、特に国際課税への取組では、国内の税制の整備によるわが国との租税条約締結のための環境整備の促進や、職員の能力強化によるルールに依拠した課税の保証を通じてわが国企業の相手国での投資環境の整備に資するという点で、極めて重要な活動であるという思いを強く抱いてきた。そして BEPS パッケージの公表を受けて国際機関を中心とする新たな世界規模の開発途上国支援の潮流が生じた現在、OECD/G20 のメンバー国であるわが国も、これまでの ODA 同様に積極的に国益をかけて直接的・間接的にその啓蒙活動に取り組んでいくべきであるとの考えに至っている。

本稿はこのような問題意識の下で、わが国が今後、BEPS パッケージによる開発途上国の国際課税への取組を支援するために留意すべき点は何かを確認することを目的として、OECD から 2014 年 7 月・8 月に 2 部構成⁽⁵⁾で公表された『低所得諸国における BEPS の影響に関する G20 開発作業部会に対する報告書 (A Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries)』⁽⁶⁾ (以下、「開発途上国報告書」という。) の内容を以下の本稿各章との対応関係によって翻訳・統合したもの

である。

<本稿各章と開発途上国報告書各章との対応関係>

II BEPS プロジェクトと開発途上国報告書

➡PART 1: SEC. 1 “INTRODUCTION” (pp.6-7), SEC. 2 “WHAT IS BEPS?” (pp.8-9)

➡PART 2: SEC. 1 “INTRODUCTION AND BACKGROUND” (pp.6-7)

III 開発途上国の諸事情の下での BEPS と対策

➡PART 1: SEC.3 “BEPS AS A DOMESTIC RESOURCE MOBILISATION CONCERN” (pp.10-11), SEC. 4 “BEPS IN THE DEVELOPING COUNTRY CONTEXT” (pp.12-14)

➡PART 2: SEC 2 “STEPPING UP ENGAGEMENT WITH DEVELOPING COUNTRIES TO ADDRESS BEPS CHALLENGES AT TECHNICAL AND POLITICAL LEVELS” (pp.8-10)

IV 途上国で優先されるべき BEPS 行動事項

➡PART 1: SEC. 5 “HIGH PRIORITY BEPS ACTION ITEMS FOR DEVELOPING COUNTRIES” (pp.15-19)

➡PART 2: SEC. 3 “POTENTIAL ACTIONS TO ASSIST DEVELOPING COUNTRIES ON HIGH PRIORITY BEPS ISSUES” (pp.11-15)

V 途上国で優先されるべきその他の BEPS 行動事項

➡PART 1: SEC 6 “OTHER HIGH PRIORITY BEPS ISSUES FOR DEVELOPING COUNTRIES” (pp.20-23)

➡PART 2: SEC. 4 “POTENTIAL ACTIONS ON OTHER BASE

EROSION ISSUES OF HIGH PRIORITY TO DEVELOPING COUNTRIES” (pp.16-19)

VI 国際支援提供者を含めた現在の BEPS 能力開発問題

➡ PART 2: SEC. 5 “CURRENT BEPS CAPACITY DEVELOPMENT ISSUES INVOLVING INTERNATIONAL ASSISTANCE PROVIDERS” (pp.20-25)

ただし本稿の執筆に当たっては、上記のとおり統合の過程で構成を一部変更するとともに、本稿の目的や内容の重要性に鑑み、一部原典以外の資料からの追記や加筆・削除等の補正を加えている。また同報告書の公表が2014年であったことから、現在の時点からは一部時制の不一致となる記述が含まれている点にも留意願いたい。

II BEPS プロジェクトと開発途上国報告書

1 BEPS と BEPS プロジェクトの意義

BEPS は、主に異なった課税ルールの相互作用によって多国籍企業の利益の幾分かの部分に完全な非課税となる事例をいう。それはまた、利益を創出する活動を行う国から利益を移転することにより非課税ないし軽課税をもたらす取決めにとも関係する。

強調されるべきは、大規模な多国籍企業のプランニングが違法となることが稀であるということである。それが単に各国が導入している多国籍企業に対する課税ルール間の意図せざるミスマッチの悪用の問題である場合もあれば、国際的に開発された諸原則がグローバルな経済統合に追いついていないために租税回避が可能となっている場合もある。非課税・軽課税は、それ自体が懸念の原因なのではなく、課税所得を生み出す活動からそれを人為的に分離する実務と結びつくときにそう

なるのである。これらの事例において問題になるのは、クロスボーダーの活動から得られた利益が、どこにおいても課税されない場合である。

BEPS は国際的な解決が必要な国際問題である。タックス・プランニングのもつ国際的な性質から、一国だけの単独的かつ非協調的な行動は不十分なものであり、事態を悪化させかねない。OECD/G20 プロジェクトは、BEPS の原因となる諸問題に取り組むために設計された、先進国・途上国双方を支援する立場に立つ包括的な国際的取組である。

2 開発途上国報告書作成の背景

BEPS プロジェクトは上述のとおり包括的な取組ではあるが、途上国が BEPS から直面するリスク及びそれらへ取り組むための課題は、性質・規模の両面において先進国のそれとは異なるかもしれない。例えば、途上国は、租税法制の欠陥と行政能力の低さによって、より先進的な国で通常見られる租税回避よりもより粗雑で積極的な租税回避に直面しているといえよう。BEPS 解決策はそのような問題に留意して開発・評価される必要があり、途上国のための BEPS 行動は、先進国により適した行動と比べると固有の重点やニュアンスを必要とするかもしれない⁷⁾。

以上のような認識を背景として、2013年9月のセント・ピーターズバーグ（サンクトペテルブルグ）・サミットにおいて、G20 の指導者たちは、「開発途上国は国内資源の結集が発展に重要であるところ、より透明性ある国際課税制度の利益を受け、歳入能力を高めることができるようになるべきである」ことを確認し、開発作業部会に「BEPS に関し、低所得国に關係する問題を確認し、それらに取り組む行動を検討するため、2014 年中にその関連作業を見直す」ことをコミットする『セント・ピーターズバーグ（サンクトペテルブルグ）開発展望』⁸⁾を支持した。

このコミットメントを受け、開発作業部会は OECD に対し、他の国際機関・地域機関、特に IMF と連携して、低所得国及びその他の低能力国（「開発途上国」）にとっての BEPS の主要な源泉（sources）につき、それらが行動計画にどう関係するのか、開発途上国がそれらの課題に対応するために開発作業部会がどう支援できるのかを報告することを要請した。開発途上国報告書はこの要請に基づき 2 部構成で作成されたものである。

3 開発途上国報告書の概要

報告書の第 1 部は開発途上国との拡大対話及び協議に基づき作成され、2014 年 5 月の開発作業部会で議論された。報告書は BEPS が開発途上国にとって主要な懸念事項であるとし、以下の発見事項を報告した⁹⁾。

- ・ BEPS が世界的な問題である一方で、開発途上国は先進国と共有されない固有の政策

問題と執行上の困難に直面している。

- ・ BEPS 行動事項の中には、他に比べてより直接的で緊急性をもって開発途上国に関係し、懸念となるものがある。しかし開発途上国が自国の優先リストを通じて行動し、それに応じて自国の税制を強化するにつれて、長期的には全ての BEPS 行動事項が開発途上国にとって重要となるであろう。
- ・ 開発途上国の報告によれば、OECD/G20 の BEPS プロジェクトでカバーされていない他の税源侵食問題で、直接かつ緊急の懸念があり、既に大きな技術支援のテーマとなっているものが存在する。

下表は、BEPS 行動計画の 15 の行動項目と、協議や経験に基づいて判断されるそれぞれの行動項目と開発途上国との関連性をその高いものから順に示したものである。

表 1. 開発途上国と BEPS 行動計画の各項目との関連性

順位	行 動		成 果	順位	行 動		成 果
高	4	金利の費用控除やその他の金融支出を通じた税源侵食の制限	国内ルール、TPガイドライン	中	8	価値の創造と整合的なTPの結果の確保：無形資産	TPガイドライン、モデル租税条約
高	6	条約濫用の防止	国内ルール、モデル租税条約	中	9	価値の創造と整合的なTPの結果の確保：リスクと資本	TPガイドライン、モデル租税条約
高	7	PE認定の人為的回避の防止	モデル租税条約	中	12	納税者に対する挑戦的なタックス・プランニング取極めの開示要請	国内ルール
高	10	価値の創造と整合的なTPの結果の確保：その他のハイ・リスク取引	TPガイドライン、モデル租税条約	中	14	紛争解決メカニズムの効果向上	モデル租税条約
高	11	BEPSに関するデータの収集と分析のための方法論の確立とその取組のための行動	収集すべきデータと分析方法に関する提言	低	2	ハイブリッド・ミスマッチ取極め効果の無効化	国内ルール、モデル租税条約
高	13	移転価格文書化の再検討	国内ルール、TPガイドライン	低	3	CFCルールの強化	国内ルール
中	1	デジタル経済の課税問題への取組	対処可能な活動に関する報告	低	15	多国間協定の策定	関連国際公法と租税問題の報告等
中	5	透明性と実体を勘案したより効果的な有害税制への対抗	加盟国の政策のレビュー等	OECD (2014), <i>Part 1 of A Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries</i> , Paris.			

また、第 2 部は第 1 部を基盤とし、開発途上国との更なる協議及び 2014 年 5 月の開発作業部会合からのコメントを考慮に入れて作成されたもので、2014 年 9 月オーストラ

リアのペースで開催された同会合で議論された。同報告書は開発作業部会に以下の事項を提言した。

- ・OECD に対し、開発途上国との約定について、BEPS 解決策が開発途上国の直面する固有の能力上及び政治上の困難を考慮に入れるものとなるよう強化することを保証するよう求める。
- ・OECD、IMF、国際連合、世界銀行グループ及び地域機関に対し、妥当で実行可能な場合、いかに行動計画の行動事項に関連して直面する課題への開発途上国の取組を支援できるか評価するよう求める。
- ・OECD、IMF、国際連合、世界銀行グループ及び地域機関に対し、妥当で実行可能な場合、いかに行動計画以外の BEPS 関連問題から生じる課題への開発途上国の取組を支援できるか評価するよう求める。
- ・能力開発問題に対応して国際機関が実行している作業を歓迎する。

III 開発途上国の諸事情の下での BEPS と対策

1 国内資源の結集に対する懸念としての BEPS

何十年にもわたり、開発途上国の関心は、より簡素・より公平で透明性ある、広範な租税システムへの移行にあった。しかし、サハラ以南のアフリカ諸国の半数では、租税収入が今なお GDP 比 15% 未満にとどまっており、国連が 2015 年までにミレニアム開発目標 (UNDP, 2010) の達成のために必要と考える最低水準の 20% を下回っている。いくつかのアジア・中南米諸国の状況も同様である。途上国の法人所得税への依存度が検討されている今、国内資源の結集の緊急性と BEPS のリスクに対して、同時に鮮明なる焦点が当てられている。

全歳入中に占める割合の点で、法人所得税は先進国よりも最貧途上国でより重要である。そして多国籍企業からの税収への依存度が顕著な国もある⁽¹⁰⁾。このことは途上国が直面す

るその他の切迫した課税問題（例えば地下経済問題など）を軽視するものではない。もっと正確に言えば、途上国が明確なルールに基づいて、多国籍企業が自国で稼得した全ての利益に課税できるようになることが重要である。

豊富な資源を有する途上国にとって BEPS による税収ロスには特に重要であろう。これらの国々にとっては、天然資源の課税問題は、おそらく今後 10 年の財政の行方を左右する唯一かつ最大の関心事項である。採掘業界は多国籍企業が支配し、採掘物を海外の関連企業に輸出するのが一般的だが、これによって移転価格が同業界での重大な問題になっている。それゆえに当然ながらこの部門では BEPS リスクが特に注視されている⁽¹¹⁾。

しかしながら、途上国への BEPS の影響は、多国籍企業への課税から得られる歳入だけにとどまらない。多国籍企業が租税の回避ないし軽減のために自社の利益を海外に移転すれば、国内市場でのみ事業を行う企業は競争上の不利益を被ることになる。より広く捉えれば、BEPS は全ての納税者の視点において税制の信頼性の土台を壊すものである。もし最大の規模を持ち最高の利益を上げている納税者が租税債務を免れているとなれば、税制の信頼性・有効性が損なわれることになる。小規模事業者を含めた「課税困難 (hard to tax)」部門への課税という重大な課題に直面している途上国にとっては、このことが特に重要である⁽¹²⁾。

2 開発途上国における BEPS の特徴

開発途上国の BEPS 及び BEPS への対抗の経験は、以下の 6 つの主要分野において先進国と異なるであろう。

(1) クロスボーダー・タックス・プランニングの性質の相違

途上国では洗練されたタックス・プランニ

ングがそれほど普及しておらず、差し迫った懸念もない。なぜならば、はるかに容易なタックス・プランニング戦略が、関連する有効的なルールの欠如により、容易に実践できるからである。税務当局の調査能力の低さも積極的で違法ぎりぎりのタックス・プランニングが行われる要因となっている。これらのリスク面での相違が、途上国への個別仕立ての (tailored) アプローチを必要とするかもしれない。

(2) BEPS に対抗するために必要な立法措置の欠如

途上国の共通の問題は、法制化が不完全であること、あるいは法制化されていてもそれが最も重要なリスクに有効的にターゲットニングされていないことである⁽¹³⁾。例えばルワンダは、自国の現在の移転価格税制が不完全なものであり、利益移転に対して十分な対抗効果を上げていないと報告している。ルールが簡単に回避できる多くの事例が見られる。クロスボーダーで利益を移転できる方法は 1 つではないことがよくあり、1 つのルートを塞いでも別のルートが残るのであればその法制化は有効性がないことになる。例えば、移転価格の方法による利益移転を防止する法制化を行っても、多国籍企業が過大支払利子を生み出す債務を国に持ち込むことを防止する有効的な措置を講じなければ、その有効性は限定的なものになるであろう。

(3) 関連情報へのアクセスの困難性

途上国の共通の問題は、BEPS のリスクを正確に評価するために必要な情報を多国籍企業から収集する能力または BEPS に対抗するために彼らのルールを適用する能力が欠けていることである。これは、i) 有効的な情報収集ルールの欠如、ii) 当該ルールに対するコンプライアンスの低さ、あるいはiii) 当該ルール執行能力の限界、iv) 情報の収集と

分析のためのツール (電子申告制度など) の不適切性、のいずれかまたは全てによるものである。

(4) 適用の自由裁量を残す高度に複雑な国際課税ルールの執行能力の構築と維持

途上国は、クロスボーダーの国際的租税回避に対抗するための複雑な一連のルールの適用面で特別な困難に直面している。

第 1 に、税務行政庁は、競合する優先課題にひどく不適切な職員配置で取り組まなければならないことが多い⁽¹⁴⁾。

第 2 に、多くの税務行政庁は、国際的租税回避問題を職務とする有能な職員にとって競争力ある雇用者ではなく、民間セクター、特に大規模会計事務所への人材の移動が恒常的に起こっている。これらの制約が、経験不足と結合して、職員がよく助言を受けた大企業と対峙した場合によく知られた非対称を生み出す結果となっている。

最後に、多くの途上国は、複雑な国際取引を行う大規模納税者との紛争を解決するための固定的な手続を有していない可能性がある。国際課税ルールの持つ複雑で事実集約的な性質によって、先進国における紛争は、しばしば税務行政庁と納税者間の交渉や妥協で解決されている。このような方法での紛争解決の文化がない場合、この手続が途上国の事情にうまく移転されるという必然性はない。加えて、国税調査官への広範な自由裁量の付与は、汚職の余地を生み出す。途上国の事情の下では、紛争解決のプロセスの整合性を確保しつつ、その有効性の改善方法が更に詳細に検討される必要がある。

(5) 地域協議で強調された有効な BEPS 対抗措置への政治的な推進と支援の必要性

途上国から恒常的に提起された問題の 1 つは、BEPS 対抗に必要な法制変更と資源供与の前提条件として、政治的な賛同を得る必要

があるということである。多くの途上国が、政治的な認知とコミットの欠如を BEPS 問題に対応するルールの有効な導入・適用に対する大きな障害として挙げている⁽¹⁵⁾。

(6) 途上国の投資誘因の重圧による競争的な「ボトム・レース (race to the bottom)」誘発の可能性

BEPS 行動計画の検討事項ではないが、多国籍企業に供与された投資誘因のための租税優遇措置は、しばしば実証可能な有効性を伴わず、途上国の税源を侵食している。1980 年にはサブサハラ・アフリカ諸国の 40%が、また 2005 年にはその 80%が、タックス・ホリデーを供与している。

途上国に関して示唆される事項

- ・クロスボーダーの租税回避防止のための国内ルール及び国際基準・指針があらゆる潜在的リスクに取り組むものでなければならない。
- ・ルールはまた途上国の資源と能力の制約的な事情の下で執行可能なもの（例えば実質的に簡便あるいはより機械的なもので自由裁量が制限されているもの）でなければならない。
- ・国際課税ルール・指針の開発は、途上国が直面する情報へのアクセス上の制約を考慮して行われなければならない。
- ・紛争解決の有効性の改善は、途上国の事情に鑑みて検討されなければならない。
- ・途上国の BEPS 問題は、能力問題・能力強化から離れて取り組むことはできない。BEPS 行動はこれらの能力問題を考慮することが重要である。
- ・各国の税務行政庁、国際・地域機関、ドナー、NGO は、途上国の政治レベルで BEPS 問題の重要性を認知させる必要がある。

3 途上国が技術的・政治的レベルで BEPS 課題に取り組むための関与の強化

前項で記述したとおり、途上国が直面する課題は常に先進国と共有されるものではない。特に、これらの課題に対する政治的認知の欠如によって、情報・能力のギャップが悪化することが確認された。このことが持ついくつかの意味を以下で議論する。

(1) BEPS 解決策策定における途上国の固有の課題の考慮を保証するための関与

BEPS は途上国に関連し、彼らの固有の能力・資源の制約への取組に有効な解決策を必要としている。BEPS 解決策の策定にこれらの制約を無視することはできず、途上国の意見や見解がそれに反映されなければならない。

OECD/G20・BEPS プロジェクトと開発途上国との間では既に重要な関与がなされており、その検討すべき課題が具体化されている⁽¹⁶⁾。

開発途上諸国に対する BEPS の重要性を示す根拠が育まれ、新しいレベルでの対話に適切な時節が到来している。途上国が行動計画の下で協力し、直接作業に取り組むための明確な道筋を示すより構造化された対話プロセスを整備する機会である。OECD は数か月内に途上国への関与方法を強化するであろう。

開発作業部会からの提言

1. OECD/G20・BEPS プロジェクトは、プロジェクトの結果が、特に途上国にとって最優先の行動項目において、途上国の固有の課題を考慮に入れたものになることを保証すること。(行動 4, 6, 7, 10, 11, 13)
2. OECD は、途上国が協働して OECD/G20・BEPS プロジェクトに取り組むための明確な道筋を示した新しい対話プロセスを整備すること。

(2) 途上国・先進国双方におけるより強力な政治的認知の必要性

① 途上国における自国税源への BEPS の潜在的影響の政治的認知

IMF は国際課税問題に関し、最も強くはその技術支援の面で定期的にメンバー国に関与している。しかし協議プロセスの中で諸国は、BEPS に対抗するのに必要な法制変更や資源のコミットを行う前提として、政治的信任を得ることが必要との報告が頻繁になされた。多くの途上国が、行動と改革の必要性について政治的レベルでの認知が欠如していることを報告している⁽¹⁷⁾。

途上国の政治レベルにアクセスできる全ての利害関係者—G20 諸国、国際・地域機関、市民社会、ドナー—は、税務行政庁以外の政府機関、特に財務省の大臣に BEPS のリスクを説明し、注意を引かせる役割を担っている。

開発作業部会からの提言

3. 全ての利害関係者—G20 諸国、国際・地域機関、市民社会、ドナー—は、BEPS 問題に関するハイレベルの政治対話を途上国の財務大臣その他の関係大臣と持つことにより、BEPS 問題の重要性を途上国の政治レベルで認知させること。

② 先進国による自国の税制改正がもたらす途上国 BEPS 問題への潜在的波及効果の政治的認知

国際機関から開発作業部会に提出された 2011 年の報告書⁽¹⁸⁾では、先進国が自国の重大な税制変更のもとたす途上国の税制への波及的影響を分析することを提言している。この問題は行動計画の行動 11 で更に焦点が当てられており、そこには BEPS の規模と影響（国家間の波及効果を含む）の経済分析の開発が含まれている。これらの開発及びこのトピックに関する IMF による近年の作業⁽¹⁹⁾を踏まえると、G20 諸国は自国の税制改正の途

上国税制への波及的影響を分析すべきである。

開発作業部会からの提言

4. G20 諸国は、自国の税制改正の途上国税制への波及効果を分析すること。

IV 途上国で優先されるべき BEPS 行動事項

途上国は優先的に取り組むべき BEPS 行動事項を識別しており、これらは概ね地域間で一致している。本章及び次章では途上国との協議及び IMF・OECD・世界銀行グループ・EU の開発途上国能力開発プログラムの経験から見出されたこれらの優先行動事項を掲げ⁽²⁰⁾、更にこれらの課題に対する OECD 開発作業部会から国際・地域機関への提言を記述する。提言は、妥当かつ実行可能な場合に、途上国の主要な BEPS プロジェクトの成果の実行を支援するために、また比較可能データの欠如により引き起こされる困難に取り組むために、どのような実務的なツールキットを製作できるか評価することを求めるものである。この作業に対する需要は明白だが、それをどのように開発すべきか、それが何をカバーすべきか、異なる国際・地域機関がそれぞれの開発と今後の予定表の下でいかに支援できるかについては、更なる議論が必要である。

1 多国籍企業関連会社に対する過大・不当な支出—途上国の税源侵食—への対応

(1) 途上国に関連して示唆される事項

途上国は、同一多国籍企業グループ内の企業間の種々の支出が不当に自国の税源を侵食している可能性を定期的に報告している。報告によれば、そのような支出が受領された実際の価値によるものかどうか、過大ないし不当なものかどうかを評価するのに困難を伴うことがしばしばある。その支出とは典型的に

は金融支出（支払金利）、サービス支出（マネジメント・フィー）、知財支出（支払ロイヤリティ）である。租税法は通常課税対象の利益の計算上これらの支出の控除を認めているため、過大な支出は課税対象利益の金額を不適切に減少させることになる。

これらの種の支出は先進国・途上国の双方で生じるが、途上国に所在する多国籍企業関連会社は金融・サービス・知的財産の提供機関ではなくむしろ受領者なので、途上国の税源を侵食するような支出のリスクの方が大きいであろう。

途上国は、自国の税源が貸付金利子の支出を通じて侵食されていることに特に関心を示してきた。企業は通常負債と資本を混合して資金（資本）調達を行う。途上国の納税者が過大な負債（「過少資本」として知られる）あるいは過大な負債価格の負荷を負う場合、過大支払金利が発生する。金利は通常、課税対象利益の計算上控除されるので、企業の負債の水準が高まれば高まるほど金利の金額も増加し、課税利益が減少する。

多国籍企業関連会社が、他のグループ・メンバーから供与されるサービス（法務・ITサービス、マネジメント・サービスや技術指導など）に対して対価を支払うことは特に一般的である。例えば、モーリシャスは多額のマネジメントないし技術フィーが支払われた場合に自国の移転価格問題が発生していると報告している。このような支出が決して常に過大というわけではなく、提供されたサービスの公正な対価である場合もあるが、しばしば途上国にとって評価に必要な完全な情報を得ることが困難なことがある⁽²¹⁾。

多国籍企業の関連会社にロイヤリティが支払われることも一般的である。当該支出が完全に妥当であるかどうか、金額的に過大でないかどうかを評価するには、繰り返しのなるが、豊富な情報と高度に技術的な能力が必要とされる⁽²²⁾。

資源の豊富な国に特有のリスクは、多国籍企業関連会社に対する鉱物の輸出販売価格である。いくつかの国は、繰り返しのなるがデータや情報の欠如と技術的能力の不足を挙げつつ、鉱物が適正価格で輸出されているかどうかを確認することの困難性を報告している。

途上国に関して示唆される事項

- ・過大支払利子（過大負債を含む）による税源侵食に対抗できる有効で執行可能なルールが必要である。（行動計画 4）
- ・過大支払ロイヤリティによる税源侵食に対抗できる有効で執行可能な移転価格ルールが必要である。（行動計画 8）
- ・自国の多国籍企業による国外関連会社へのマネジメント料及びサービス・フィーの過大支払に対抗できるための有効で執行可能、かつ必要であれば簡素な移転価格ルールが必要である。（行動計画 10）

(2) 開発作業部会からの提言

利益移転のリスクを伴う関係会社間の金利・ロイヤリティ・マネジメントその他サービス・フィーの支出が過大ないし不当かどうかを評価するのに、現行の国際課税ルールの尺度を適用することが困難であることを諸国はしばしば経験している。

また、関係会社への過小価格輸出から生じるリスクは全ての産業に起こり得るが、特にいくつかの鉱物・農産物製品に顕著であり、この場合繰り返しのなるが、国際課税ルールの適用が困難である。このため、いくつかの資源国は、これらの固有のリスクに対抗することを意図したルールを導入している。ザンビアが導入したルールの例は、しばしば「第6の方法」と呼ばれている⁽²³⁾。

行動計画ではこれらのタイプのリスクを行動4と10の基で取り組んでいる。これらの行動の下でのBEPS解決策の策定では、途上国が現行の国際ルールをこれらのリスクに適

用するに際し報告している課題が考慮されることが重要である。ザンビアの事例は、多くの他の諸国に対し、これらのリスクに関連する BEPS 解決策を有効に実施できる手段とともに、価値・利益に潜在的に順応するモデルを示している。

開発作業部会からの提言

5. OECD/G20・BEPS プロジェクトは、行動 4 及び 10 につき、途上国問題を考慮に入れることを保証すること。
6. OECD、IMF、国際連合、世界銀行グループ及び地域機関は、妥当で実行可能な場合、多国籍企業関連者間の税源侵食支出に関連する BEPS 問題に取り組むためのルールの実施を支援するためにどのような実践的ツールキットを製作できるか評価すること。

ツールキットは例えば次のものからなる。

- ・ 多国籍企業関連者間の税源侵食支出からのリスクがどのように発生するかを詳述した解説書
- ・ 当該支出から生じる税収ロスへの対抗措置に関する政策の検討・関連事項論文
- ・ 租税条約上の措置に加えて、移転価格税制、過小資本税制、租税回避防止ルール、BEPS 特別措置などの有効な規制オプションの記述と分析で、現在までの諸国の経験を踏まえてそれぞれの潜在的な長所・短所の要点を述べたもの
- ・ モデル法制と解説書
- ・ 規制オプションの管理（ガバナンスを含む）及び実践的調査技法に関する指針
- ・ 研修教材の支援

2 グローバル・バリューチェーンなどの新しいビジネスモデルの課題への対応

(1) 途上国に関連して示唆される事項

グローバル化は多国籍企業の事業活動の構築方法に重大な影響を与え、新しい課題をもたらした。資本や人の流動性の増大、コミュニケーションを向上させる技術の急速な導入を背景に多国籍企業は事業モデルやその運営のリストラクチャリングを行ってきた。これらの課題は個々の国での管理活動ではなく、むしろ地域あるいはグローバル・レベルで集中化された機能を基盤としてなされることがよくある。しばしば「サプライ・チェーン・リストラクチャリング」と呼称されるこれらの行動は、通常、計画・調達・知的財産の保有の集中化から得られる効率化を受けて、事業上の優先事項によって決定される。しかしそれらの行動はまた、国家間での利益の移転を容易にすることでタックス・プランニングの機会を生み出し、しばしば租税負担の最小化の意図の下で図られることになる⁽²⁴⁾。

サプライ・チェーン・リストラクチャリングではしばしば軽課税国に中心となる起業家的企業（主体）が設立される。不良債権・為替・在庫リスクのようなリスクは、契約により、多国籍企業グループの外部にそのリスクを全く動かすことなく、例えば現地の販売会社から当該主体に移されるのが一般的である。このような場合、移転価格ルールにおける独立企業間価格の適用によって、結果的に利益が現地販売会社から主体に移転されることになる。契約により多国籍企業のメンバー間でリスクを移転する（しかしグループの外部には全く移転しない）この技術があれば、多国籍企業はどこで利益を申告し、税金を払うかをプランニングできる。

サプライ・チェーン・リストラクチャリングはしばしば、価値のある知的財産の軽課税国ないし知的財産に対し課税上の優遇措置を

付与する国に所在する集中所有者への移動と密接に関連する。このような事態が生じたとき、その資産に関連する所得もまた移動し、税源を減少させることになる。

途上国の税務行政庁は、自国でそのようなリストラクチャリングを数多く経験しており、能力不足と情報ギャップから生じる困難に対応を迫られる結果となっていると報告している。途上国が直面するそのようなリストラクチャリングの事例には、その背後にほとんどあるいは全く実質のない粗雑で不正なものもあれば、リストラクチャリングの複雑な性質により、移転価格の検証に居住納税者と外国の主体の双方に関しての洗練された分析と包括的な情報が求められる場合もある。そのようなリストラクチャリングへの対応を成功させるには多くの課税ルール・移転価格ルール・租税条約・非居住者課税・無形資産移転関連ルール・相互作用が必要となることが頻繁にあるが、これらは全て強固な技術的能力を必要とするものである。

途上国に関して示唆される事項

- ・利益が認識される場所とそれが実際に稼得される場所とのミスマッチに対処できる有効で執行可能な移転価格ルールが必要である。(行動計画 8,9,10)
- ・自国の移転価格ルールの適用に必要な関連情報の提供を多国籍企業に求める有効なルールが必要である。(行動計画 13)
- ・自国での活動の経済的実質に則って外国事業体に有効に課税できるように国際課税原則をアップデートする必要がある。(行動計画 1,7)

(2) 関連作業部会からの提言

行動計画はサプライ・チェーン・リストラクチャリングに対抗するための諸ルールに BEPS の機会を与える弱みがあることを認識しており、行動 7,8,9 でこれに取り組んでい

る。これらの行動を通じた BEPS 解決策の策定には、開発途上国の懸念を考慮に入れること、解決策の実行を可能ならしめるツールを提供することが重要である。

開発作業部会からの提言

7. OECD/G20・BEPS プロジェクトは、サプライ・チェーン・リストラクチャリングを通じた人為的な利益移転に対抗するルールに関する BEPS 行動、例えば恒久的施設の定義づけ(行動 7)、リスク配分及び無形資産(行動 8,9)が、途上国の能力の制約及び情報ギャップを考慮に入れたものになることを保証すること。
8. OECD、IMF、国際連合、世界銀行グループ及び地域機関は、妥当で実行可能な場合、サプライ・チェーン・リストラクチャリングを通じた人為的な利益移転に対抗するためのルールの実施を支援するためにどのような実用的なツールキットを製作できるか評価すること。
ツールキットは例えば次のものからなる。
 - ・企業が自社のサプライ・チェーンをどう、そしてなぜリストラするの、更にその税務上の示唆事項を説明した解説書で、多国籍企業が典型的に採用する異なるサプライ・チェーン・モデルの記述と発生したビジネス・リストラクチャリングの確認方法の指針を含むもの
 - ・ビジネス・リストラクチャリングを行っている、あるいは行った多国籍企業が、活動しているそれぞれの国で正しい納税をしていることを確認する評価基準の策定における政策的考察に関する論文
 - ・ビジネス・リストラクチャリングから生じる BEPS に対抗するために有効

な規制手段の記述と分析で、移転価格
税制、恒久的施設問題、居住者問題、
租税条約上の措置、租税回避防止ルー
ル、BEPS 特別措置を含むもの

- ・規制措置の管理に関する指針で、リス
トラクチャリングからの BEPS リス
クをリスク評価と実践的調査技法の
観点からいかに評価するかの記述を
含むもの
- ・研修教材の支援

3 BEPS 問題の評価・取組に必要な情報の 収集への対応

(1) 途上国に関連して示唆される事項

途上国にとって主要な問題の 1 つは、クロ
スボーダーの租税回避の規模と影響を評価す
るために必要な情報を収集し、当該租税回避
への対抗のため有効な行動をとれる能力の問題
である。

途上国は、クロスボーダーの租税回避から
生じる税収ロスを実に測定し、その源泉と
当該ロスの性質、そしてそれらに対抗するた
めに導入される措置の有効性をピンポイント
で把握するためのデータを必要としている。
行動計画は、これが先進国と途上国の共通の
問題であり、BEPS の規模と経済的影響を示
す指標の開発作業が必要であると認識してい
る。また、BEPS への取組にとられる行動の
有効性と経済的影響を測定し評価するための
ツールが必要であることも確認されている。

途上国はまた、最も適切な調査対象納税者
を選定し、そして当該納税者の移転価格を効
果的にチェックないし取り締まるために必要
な情報を収集できるようになることを必要と
している。ほとんどの途上国が、自国のルー
ルの適用に必要な情報収集の面で、重大な困
難に直面していることを報告してきた。途上
国は特に、多国籍企業の海外のメンバーと活
動について納税者から関連情報を収集する面

での困難性に関し懸念を示している。

いくつかの途上国は、何らかの様式による
国別報告 (country-by-country reporting) の
導入に強い支持を示している。国別報告は、
当初は市民社会によって進められた、多国籍
企業が活動するそれぞれの場所での納税情報
とその他の財務データの公開を求める透明化
構想であった。近年、多国籍企業から国税当
局への国別報告のための共通のテンプレート
を OECD に求める議論が G8 で始まっていた
が、公表はされていなかった。利益移転リス
クの評価に資するこの作業に、多くの途上国
が価値を見出している。

途上国に関して示唆される事項

- ・BEPS の規模と経済的影響を測定する指
標の開発及び BEPS に取り組むために
とられる行動の有効性と経済的規模を
測定し評価するためのツールが必要で
ある。(行動計画 11)
- ・移転価格の濫用リスクを評価し、当該リ
スクに有効に取り組むために必要な情
報を収集できるよう、税務行政庁への国
別報告のための共通テンプレートを含
めた、移転価格の文書化並びに情報報告
に関する国際的な基準及び指針の開発
が必要である。(行動計画 13)
- ・より広範な BEPS リスクを捕捉するため
移転価格の文書化と情報報告の開発範
囲を拡大する。(行動計画 13)

(2) 開発作業部会からの提言

クロスボーダーの租税回避の規模と影響を
評価するための情報収集とその租税回避への
対抗能力の問題は行動 11 で取り組まれている。
繰り返しになるが、行動 11 を通じての
BEPS 解決策の策定は途上国の制約を考慮に
入れること、当該途上国に解決策を実行する
ための手段を提供することが重要である。

また、行動 13 で取り組まれている移転価

格文書化ルールと国別報告テンプレートの指針の改定に大いなる価値を見出している国々は、当該指針の実施のために補助的な手法・手段が必要であると報告している。

開発作業部会からの提言

9. OECD/G20・BEPS プロジェクトは、行動 11 が途上国問題を考慮に入れることを保証すること。
 10. 国際機関及び地域機関は、妥当で実行可能な場合、途上国による BEPS リスク評価支援のためにどのような手法や手段を開発できるか評価すること。
 11. OECD、IMF、国際連合、世界銀行グループ及び地域機関は、妥当で実行可能な場合、途上国が i) BEPS リスクの評価、ii) コンプライアンス上の義務とコストのバランスをとった有効な移転価格文書化の必要条件の円滑な実施を支援するのに、どのような実践的ツールキットを製作できるかを評価すること。
- ツールキットは例えば次のものからなる。

- ・モデル法制と解説書
- ・国の情報請求、手続、実務の見直し
- ・研修教材支援

4 租税条約の濫用への対応

(1) 途上国に関連して示唆される事項

世界で締結されている二国間租税条約の数 3,000 にのぼり、このうちおよそ 1,000 は途上国が締結したものである。

背景として、ほとんどの途上国が居住納税者から非居住者に支払われる金利、マネジメント・フィー、ロイヤリティなどに源泉所得税を課している。これらの税は支払者によって支払額から控除され、現地の国税当局に納税される。したがってこれらの税は、当該支出の受領者にかかる税である。途上国の源泉

所得税は、通常支払額の 10%から 20%である。租税条約の効果は、通常国内法に優先し、その源泉所得税をより低い税率ないしゼロに減ずることが多い。

途上国は、一般に二国間租税条約が二重課税防止に有効であり、投資環境の予見可能性に資するものであることに異論はないが、その一方で、その濫用に懸念を持っている。

その懸念は、条約上の特典（典型的には源泉所得税の減額）の付与が意図されていない状況で、その特典を得るテクニック（時に「条約漁り（treaty shopping）」と呼ばれる）の使用に向けられている。そのようなテクニックでは、条約締結国の関連企業を経由して条約非締結国の関連企業へ金利やロイヤリティを支出する経路をとるものが多い。このようなことが起これば、支払者の国は、本来徴収できていたはずの源泉所得税を喪失することになる⁽²⁵⁾。

途上国が喪失した源泉所得税の歳入額を見積もることは困難である。しかし、例えば、大規模採掘企業により主に租税回避のために使用された（財務省による）としていくつかの国との条約を破棄したモンゴルのように、途上国間の不満はおそらく高まりつつある。モンゴルでは鉱業部門が輸出の 80%以上を占め、その金額は GDP の 30%に上っている。

先進国はこれらの懸念の審議を開始している。例えばオランダは、濫用防止措置に焦点を当てて途上国との租税条約の見直しを行っている。Lilianna Ploumen 開発協力大臣は、「国内課税ルール間の違いと組み合わせで租税条約の抜け穴を利用することで、国際的に活動する会社は納税を回避することができる。これは貧困国がインフラや教育といった問題のために明白に必要な資金である租税収入を喪失することを意味するものである。」とファイナンシャル・タイムズに述べている⁽²⁶⁾。

途上国に関して示唆される事項

- ・租税条約のコスト・ベネフィット分析の実施を含め、一般に国が他国との条約締結の決定前に検討すべき租税政策上の検討事項を確認する必要がある。(行動計画 6)
- ・源泉所得税回避を目的とした条約の意図されざる使用に対抗する国内ルール及び条約上の規定の開発が必要である。(行動計画 6)

(2) 開発作業部会からの提言

行動 6 は、諸国が条約に挿入可能なモデル濫用防止規定の策定により、二国間租税条約上の特典を得ることを目的とした「条約漁り (treaty shopping)」と呼ばれるその不正使用に取り組むものである。これらの規定の策定では、能力に制約のある税務行政が有効に管理できるような規定になることが保証されている。

途上国はまた、恒久的施設に関する条約ルールの解釈によって、ある外国企業の商品の販売契約について、その外国企業の代わりにある現地企業の販売力でその国で交渉され締結されることが許容されていることにも懸念を持っている。このことは、販売が現地子会社により行われていれば課税されていたであろう販売利益が、同程度において課税を受けないという事態につながる。行動 7 は、恒久的施設の定義の変更により、「コミッション・ストラクチャー」と技術的に呼ばれるものから呈された課題に取り組もうとしている。(筆者注：当該 PE の問題は、開発途上国報告書の第 1 部では言及されておらず、第 2 部で追加的に言及されている。)

途上国が表明し、特に NGO が強調した⁽²⁷⁾ より広範な懸念は、条約締結のコスト・ベネフィットの関係である。これは、途上国が交渉する条約の条件が自国に利益をもたらすことを保証できるような途上国の能力と、諸国

が他国との租税条約の締結を決定する前に分析すべき政策的考察事項のいずれも実践的な問題を提起する。

開発作業部会からの提言

12. OECD/G20・BEPS プロジェクトは、行動 6 及び 7 が途上国問題を考慮に入れることを保証すること。
13. OECD、IMF、国際連合、世界銀行グループ及び地域機関は、妥当で実行可能な場合、いかに条約交渉の能力開発強化を支援できるかを評価すること。

(3) 行動 15 で開発される多国間協定の使用

多国間協定の開発は途上国の優先事項とはされていないが、多国間協定を開発する行動計画・行動 15 の下での OECD の作業は、二国間の租税条約の規定を修正するのに必要なコストと時間を最小化するであろう。多国間協定は全ての国に開かれており、途上国にとっては BEPS 問題への対抗に資し、外国投資家により確実性を供することのできる重要な手段となる可能性を持っている。

開発作業部会からの提言

14. G20 諸国は、多国間協定の策定と潜在的利益に関する開発途上国との対話に取り組むこと。

V 途上国で優先されるべきその他の BEPS 行動事項

1 資産の間接移転 (indirect transfer) から生じる税収ロスへの対応

(1) 途上国に関連して示唆される事項

これは複雑ながら、途上国、特に採掘産業が重要な国々 (それらに限られるわけではない) の租税収入に重大な影響を持つかもしれ

れない問題である。この問題の核心は、資産の所有者がその資産の譲渡（例えば採掘権の譲渡）により得た利益に対する課税である。ある環境下では、資産が所在する国が国内ルール及び租税条約に基づき当該利益に課税する権利を有する。しかし IMF は、資産所有者が「間接移転」という方法—資産そのものではなくその資産を保有する企業の株式を譲渡する方法、あるいは前者企業の株式を保有する別の企業の株式を譲渡する方法—により課税を回避できることがあると報告している。

途上国の多くはそのような間接移転による利益に課税できるルールを持っているが、前者の場所での取引の発見と株式を譲渡した外国企業からの徴税の両面で困難が生じている。

途上国に関して示唆される事項

- ・「間接移転」を用いたキャピタル・ゲインに課税できる有効なルールを制定する必要がある。
- ・間接移転を確認するための十分な情報を持つ必要がある。（行動計画 13）
- ・キャピタル・ゲインを認識した外国企業に課税するための有効な手続（例えば税務行政執行共助条約のメンバーとなることを通じて）が必要である。

(2) 開発作業部会からの提言

IMF は、資産の間接移転による膨大な金額の利得が、その基盤となる資産が所在する国において課税されなかった（あるいは訴訟の結果課税されなかった）最近の途上国のいくつかの事例を報告している⁽²⁸⁾⁻⁽²⁹⁾。

国際連合・国際租税協力専門家委員会もまた、鉱業の国内法問題とともに、租税条約上のこれらの問題のいくつかを現在検討中である。

開発途上国の事情の下で、間接移転に取り組むために課税の国内及び国際ルールがいかにかに策定されるべきか、更なる作業の実行が必

要である。

開発作業部会からの提言

15. OECD は、IMF と協議して、濫用的事例に対抗するための政策オプションを確認するため、特に開発途上国に関連して、この問題に関して更なる分析の必要性の有無を報告すること。

2 独立企業間原則の適用に必要なデータ収集の困難性への対応

(1) 途上国に関連して示唆される事項

移転価格における国際基準は、通常国内の移転価格ルールにも組み込まれているが、多国籍企業に関連者間取引の価格を同じ取引を非関連者と行った場合に用いるであろう価格に設定することを義務付けている。したがって、関連者間取引に類似する非関連者間取引についての財務データ（「比較可能取引」と呼ばれる）は、国が有効に移転価格ルールを執行する前提条件である。

途上国は頻繁に、比較可能取引に関する財務データの入手可能性と品質に懸念を示している。このことは、『国際連合・開発途上国のための移転価格実務マニュアル』（2012年）⁽³⁰⁾の中の「特にいくつかの開発途上国にとって、独立企業間原則を適用するために適切な情報を入手することは、実務的に極めて困難である。」⁽³¹⁾という記述に反映されている。

欧州・中央アジア（ECA）の 25 の国の現地租税実務家に対する最近の国際金融公社（IFC）・世界銀行グループの調査によれば、回答者の 76% が、しばしば、頻繁にあるいは常に、国内の比較可能情報の収集の際の困難にぶつかっている⁽³²⁾。比較可能性の問題は、最近の OECD ディスカッション・ペーパー『移転価格比較可能性データと開発途上国』（2014年）⁽³³⁾の中で詳細に議論されている。

途上国に関して示唆される事項

- ・利害関係者は、途上国における比較可能データの不足に対処するアプローチを発見する必要がある。

(2) 開発作業部会からの提言

途上国は全ての産業において、多国籍企業に移転価格ルールを適用するのに有効な比較可能取引に関する財務データを欠くことが多いが⁽³⁴⁾、固有の天然資源の価格に関するデータの欠如は、途上国にとって特に有害であることが多い。移転価格目的での使用のため、データの収集強化に取り組み始めた国もある⁽³⁵⁾。

途上国は以下のような措置に利点を見出している。

- ・利用可能なデータベースの使用に関する追加的なツール（例えば比較可能取引調査実施のためのテンプレート）、教材及び研修プログラムの開発
- ・外国の比較可能取引（つまり外国に所在する企業のデータ）の適切な使用を支援するためのツールキットの開発
- ・比較可能取引に関する信頼に足るデータがない場合の国際的に合意された原則を適用する代替的アプローチに関する作業で、セーフハーバーや前述の「第6の方法」と同様の方法によるアプローチを含めたもの

開発作業部会からの提言

16. OECD と世界銀行グループによる、a) 途上国が比較可能データへのアクセスの困難性に取り組むことを支援するための、b) 比較可能取引がない場合に国際的に認められた原則を適用するアプローチを用いる（例えばセーフハーバー規定）ための、いかに実用的なツールキットを製作できるかを評価する更なる作業を歓迎する。

A. 比較可能性データへのアクセスとその使用有効性の改善

ツールキットは例えば次のものからなる。

- ・移転価格における比較可能データの役割と当該データへのアクセスができない場合の意味を記述した解説書
- ・途上国が、比較可能データへのアクセスを改善するために採り得る措置（例えばデータベースの範囲や使用の拡大、外国の比較可能取引の使用など）あるいは比較可能データへの依存度を削減するために採り得る措置（当該データの使用可能性に依存しない「第6の方法」のような措置やアプローチの活用を含む）の記述と分析
- ・モデル法制と解説書（必要な場合）
- ・研修教材支援

B. セーフハーバー

ツールキットは例えば次のものからなる。

- ・セーフハーバーと国別アプローチの主要な特徴を記述した解説書
- ・セーフハーバー政策導入の政策的考察及び意義に関する論文
- ・途上国の今日までの経験を踏まえた利用可能な規制オプションの記述と分析
- ・モデル法制と解説書
- ・セーフハーバー行政指針
- ・研修教材支援

17. OECD は、ミネラル濃縮物のような中間物の形で販売されるいくつかの天然鉱物の価格に係る情報ギャップへの対応可能性に関する研究を開始すること。

3 投資誘因のための無駄な租税優遇措置を通じた税源侵食への対応

(1) 途上国に関連して示唆される事項

2011年 OECD とその他の国際機関は、G20

開発作業部会に対し、自由貿易地域での法人税の免税も含めた租税優遇措置が、歳入を弱体化させ続けていることを報告した。つまり、ガバナンスが貧弱な場合、それらはほとんど投資誘因に結びつかず、外国直接投資を誘引する場合は国内投資あるいは他国への外国直接投資を犠牲にしている。それ以降、投資家誘因のための租税優遇措置が拡散しているという証拠がますます多く見られているので、状況は悪化しているようである。東カリブ通貨連合（Eastern Caribbean Currency Union）において、租税優遇措置の結果過去

3 年間にわたり徴収されなかった租税収入は年間 GDP の 9.5% から 16% に上り、その一方で外国直接投資に対する租税優遇政策の効果は、非常にわずかであることが明白である⁽³⁶⁾。

これらの数値は、直近の投資家誘因調査（Investor Motivation Surveys）と並べてみる必要がある。ここでは、例えばギニア、ルワンダ、タンザニア、ウガンダでは 90% 以上の投資家がたとえ租税優遇措置がなかったとしても投資を行っていたことが示されている⁽³⁷⁾。

投資家誘因調査 (Investor Motivation Surveys)

調査対象国	租税優遇措置がなかったとしても投資したとする割合
ルワンダ (2011)	98%
ウガンダ (2011)	93%
ギニア (2012)	92%
タンザニア (2011)	91%
ベトナム (2004)	85%
タイ (1999)	81%

調査対象国	租税優遇措置がなかったとしても投資したとする割合
モザンビーク (2009)	78%
ブルンジ (2011)	77%
セルビア (2009)	71%
ヨルダン (2009)	70%
ケニア (2012)	61%
チュニジア (2012)	58%

1994-2006 年の期間にわたる西部・中央アフリカ 12 か国調査によれば、タックス・ホリデーと投資の相関関係は見られなかった⁽³⁸⁾⁻⁽³⁹⁾。

実際の投資意思決定要素—インフラ、教育、治安—の原資をむしろ歳入源のダメージは、途上国における租税優遇措置の規定、行政、ガバナンスの透明性・明確性の欠如によって悪化する。途上国における投資のための租税優遇措置の供与は、時に複数の法律の下で、国の租税法や税務行政の外で行われることがよくある。租税優遇措置の設計と執行は、いくつかの異なる省庁（例えば財務、通商、投資）の責任でなされるかもしれない。様々な省庁が関与する場合、彼らは自省庁の優遇措置（課税・非課税）を相互に、あるいは国家の歳入当局と調整しないかもしれず、その結

果、優遇措置が重複したり、矛盾したり、逆の目的で機能したりさえする可能性がある。優遇措置管理面での行政上の自由裁量は、汚職や利益追求のリスクを著しく増大させる。

租税優遇措置の長期コストには、競争国が整合的措置を整備した場合の国際的な税の競争から生じる経済的負担が含まれる。このことは、起こり得る他の国の反応を正当に評価することなく、新規措置が導入されたり既存の措置が著しく増補されたりした途上国において特に懸念が持たれるところである。この無駄の多い措置は、国を自ら包括的に悪化させるので、「ボトム・レース（race to the bottom）」につながる。

最後に、租税優遇措置は、歳入の遺漏につながる意図せざるタックス・プランニングの機会を創出する。例えば既存の企業は、免税

を継続するためにタックス・ホリデー期間の終期に向けて、自社を「新」企業として再構成することができる。同様に企業は、研究開発の租税優遇措置のような適格事業活動の範囲内に入るよう、特定の取引の再度の特徴づけを企てることができる。同じく租税優遇措置は、国内的ないし国際的に異なる税務上の取扱いを利用して、多国籍企業の中で利益や控除を人為的に移転する機会を可能にする。これらのタックス・プランニングの機会先進国・途上国の双方で使われるが、その悪影響は、特に、有害な租税回避技法を見破り対抗する能力に限りのある途上国で公表されている。

途上国に関して示唆される事項

租税優遇措置は行動計画では特にカバーされていない。しかし、次のような行動が求められる。

- ・政策形成を周知するための租税優遇措置のコスト・ベネフィット評価に関するよりよい指針の開発
- ・意図せざるタックス・プランニング機会による歳入の遺漏を含めた投資誘因租税優遇措置に帰属する歳入喪失金額の算定
- ・当該措置がどれだけ投資に望ましい効果をもたらしたか、その効果が合理的な代償で得られたかを評価することによる租税優遇措置の影響の定期的レビューの実施
- ・投資誘因租税優遇措置について、i) 租税法のみを通じた優遇措置の付与、及び ii) 一つの政府機関の権限の下での優遇措置の集約による透明性とガバナンスの改善
- ・有害な税の競争を回避するための地域協力の強化

地域機関そして市民社会が多大な努力をもって取り組んでいる。IMF 及び世界銀行グループは、数十年にわたりこの問題を分析し、開発途上国を支援してきた⁽⁴⁰⁾。近年、OECD の租税・開発タスクフォース (Task Force on Tax and Development) は、一連の『開発途上国の投資誘因を目的とする租税優遇措置の透明性とガバナンスを高めるための諸原則案』(OECD, 2013) ⁽⁴¹⁾を提示したが、これが途上国の問題を分析する診断フレームワークとして用いられる可能性がある。今や G20 は、多くの既存の知識をまとめその認知度を高める機会を迎えている。国別研究を用いたりガバナンスや透明性に焦点を当てるなどにより、開発途上国が投資と租税歳入の優先度をよりよくバランスできるような指針を開発しなければならない。

開発作業部会からの提言

18. IMF、OECD、国際連合、世界銀行グループが発表する開発途上国の租税優遇措置の透明性とガバナンス面でのグッド・プラクティスに関する 2015 年報告書が、ケース・スタディを用いて、以下の点で途上国のよりよい指針となることを歓迎する。
 - ・投資と公的歳入の優先度のバランスをとること。
 - ・意図せざるタックス・プランニング機会による歳入の遺漏を含めた租税優遇措置のコストを見積もること。

VI 国際支援提供者を含めた現在の BEPS 能力開発問題

開発途上国報告書 (第 1 部) では、BEPS 対抗措置を成功裏に実施するためには能力開発が重要であるという途上国からの明確なメッセージが伝えられた。IMF、世界銀行グループその他の機関は、開発途上国に対し何年もの間、国際課税問題や租税優遇措置、そ

(2) 開発作業部会からの提言

この問題に関しては、各国政府、国際機関、

して投資融資支援を通じた税制・税務行政強化に関する拡大的な支援を行い、多くの肯定的な成果をあげてきた⁽⁴²⁾。更に近年、国際機関は、BEPS 問題に関する能力開発によって、国内資源の流出への影響を含めて相当の効果が生まれるという固有の証拠を収集してきた⁽⁴³⁾。このことは、正しい支援を行えば、途上国において BEPS 解決策が、BEPS 行動計画が展開するとおりに成功裏に遂行され得るという楽観視の何らかの根拠になっている。

グローバリゼーションが進み BEPS への注目が大きくなる中で、能力開発支援への要望は急速に増加している。G20 諸国は、BEPS への取組を含めて、租税及び開発の協力分野で活動を行っている。G20 首脳から収集した例では、オーストラリア、中国、ドイツ、日本、韓国がそれぞれ東ティモール、コンゴ、ガーナ、マレーシア、アフリカ税務行政フォーラム (ATAF: African Tax Administration Forum) 加盟国、欧州中央アジア (ECA: Europe and Central Asia) 諸国に支援を行っている。加えて英国は、OECD 及び世界銀行グループに移転価格プログラムを提供して支援している。この分野に向けて更なる支援のための資源が配置されるので、G20 は以下の節で述べるような、経験から学んだいくつかの教訓を利用することができるであろう。

1 国家主導の改革計画及び優先事項への BEPS 問題の取込み

2011 年の国際機関から開発作業部会への報告 (OECD, 2011)⁽⁴⁴⁾は、汚職、地下経済及び様々な税制・税務行政上の懸念事項を含めた、最貧国をさいなむ一連の問題を提起した。この診断は今日も依然として事実であり、国際課税問題への注目が高まるとき、BEPS 問題が、各国がとるより広範な改革と歩調を合わせるとともに各国の政治議題に従って取り組むことが必要な問題として捉えられなければならないことの有用なヒントとなってい

る。国際支援が最も差し迫ったニーズを対象とすることを保証するために開発された、国際支援提供者が参考にできるいくつかの手法及びアプローチの例がある⁽⁴⁵⁾。

2 地域機関と BEPS 能力開発問題

地域機関の加盟国が増加しており、その地域内外での影響力も増大している。例えば ATAF の加盟国は現在 38 か国に上り、BEPS 作業部会を設立して BEPS へのアフリカ・アプローチをリードし、OECD/G20 の BEPS プロセスに情報を入れている。

アフリカでは既に、マルチ条約の形で共同行動と協力を増すための手順が採られており、地域機関が BEPS 能力開発問題に取り組む強力なプラットフォームとして活動できる良い例となっている⁽⁴⁶⁾。

ラテン・アメリカでは、米州税務長官会議 (CIAT: Inter-American Center of Tax Administrations) が活発に BEPS イニシアティブを支援している。2014 年 2 月にはコロンビアで多数の中南米の税務職員出席の下、BEPS ワークショップが共同開催された。2014 年 10 月には当該イベントのフォローアップが、CIAT の技術会議の期間中にスペインを招いて開催される予定である。CIAT はまた中南米での移転価格セミナーを共同開催しており、最も直近ではトリニダード・トバゴ及びウルグアイで開催されている。

太平洋諸島税務行政協会 (PITAA: Pacific Islands Tax Administration Association) では、2014 年 7 月の会合で上級税務職員に太平洋諸島諸国に関する BEPS 問題を議論する機会が持たれた。

3 全ての利害関係者への関与

途上国において、実業界・市民社会の双方が能力開発の策定と提供の面で主要な役割を担っており、BEPS 問題に関する政府との対話では両利害関係者がますます不動の地位を

占めつつある。彼らはまた国際支援提供者の業務を補完する役割も担っている。例えば、BEPS の投資環境の見立てについての実業界の洞察が重要になり得る。実業界は、BEPS への取組行動を支援するための非常に価値ある業界知識の固有のソースを提供できる。

市民社会もまた途上国政府、国際機関及びドナーの間に BEPS 問題の重要性の認知度を高じる点で等しく重要な役割を担っており、これにより支援供与機関や現地 NGO の関与も促進されるであろう⁽⁴⁷⁾。

4 目標の設定と結果の測定

途上国政府は、彼ら自身の BEPS 問題に関する改革戦略のための、また国際開発パートナーにより供与される支援からの明確で測定可能な目標の設定により大きな注意を払っている。これらの取組を支援するため、OECD と世界銀行グループは、途上国と目的を議論し定義づけるツールとしての業績フレームワークを開発した。例えば、エチオピアとのプログラムでは、主要目標をより安定的な投資環境の創出に関するセーフハーバー・ルールの導入の影響を評価することと、税務行政庁が限られた資源を最も有効な方法で活用できるよう支援することとしている。

5 制度的・組織的・個人的ニーズへの取組

G20 への 2011 年報告書は、租税問題に関する国際支援は、その効果を上げるために、制度的・組織的・個別的問題を網羅するものでなければならないとしている。この見方は、国際的支援提供機関が、より強力に BEPS 問題に取り組む場合にも当てはまる。例えば、新しい移転価格法制を作っても、それを執行する行政機構がなければ、効果はほとんどあるいは全くないであろう。同様に当該ルールの有効性は、その執行に責任を持つ調査官が必要なスキルを欠けば、著しく損なわれるであろう。したがって能力開発は、政策開発、

法制・指針、行政機構とガバナンス、リスク評価及び実務的調査スキルを含めた問題の全領域を網羅しなければならない。

6 BEPS 問題への全体的な評価と取組

BEPS 行動計画は、BEPS に関連する様々な国際課税ルール間の相互作用を強調し、開発途上国報告書（の第 1 部）は、BEPS 行動に関する能力開発には途上国の優先事項となる全ての BEPS 問題を網羅する必要があることを記した。

BEPS 行動に関する途上国支援のための能力構築プログラムの範囲は、BEPS に関連する全ての問題に取り組むことのできる有効な政策を構築できるよう、策定されなければならない。それぞれの国の事情は様々であろうが、移転価格税制、租税条約問題、恒久的施設問題、過小資本問題などが関連するところであろう⁽⁴⁸⁾。

7 実践的で集中的な支援

多くの途上国の報告によれば、彼らが過去数年にわたり受けた研修の多くが、理論や原則にフォーカスしたものであった。このような研修は、BEPS に対抗するのに必要なルールの種類の認識を高めるための第一歩としては有益であるが、実践的なケース・スタディや税務行政で遭遇する問題に重点を置いた、ルールの執行実務、スキルの構築、ピア・ラーニングにフォーカスした研修への要望が多い。IMF・世界銀行グループその他の機関は、長きにわたって当然にこのことを認識しており、拡大支援プログラムを実施している。現実の問題や事例に係る実践的支援を通じたスキルや知識の移転が有効であることが判明している。OECD の「国境なき国税調査官（TIWB: Tax Inspectors Without Borders）」イニシアティブ⁽⁴⁹⁾は、専門家の調査スキルを結集することで、当該支援に対する要望に応えることを目的に策定されたものである。

8 実践的なスキルと知識の維持

税務行政庁においては、実践的なスキルと知識を持った公務員が民間部門に流出しないよう、雇用条件を競争的なものにする必要がある。国際支援提供者としては、公務員が民間に流出するだけとなるならば、彼らの実践的スキルを構築することのリスクに注意しなければならない⁽⁵⁰⁾。

本章で設定された問題は、2014年5月8・9日ホバートで開催されたG20開発作業部会で合意されたG20議題から生じた能力開発問題に答えるG20開発作業部会指導フレームワークで設定された5つの行動に沿ったものである。

開発作業部会からの提言

19. BEPS 問題に係る国際機関の能力開発プログラムを促進し支持する。
20. 途上国税務行政庁の業界知識を構築するための OECD・世界銀行グループ・実業界のパートナーシップを促進し支持する。
21. 途上国の BEPS 解決策実行能力を構築するための手段としての OECD の「国境なき国税調査官」イニシアティブを促進し支持する。
22. 途上国の BEPS 問題支援のために提案された地域機関のイニシアティブや地域のプログラムを促進し支持する。

VII おわりに

開発途上国報告書でなされた分析と提言は、BEPS プロジェクトの進行段階でなされたものではあるが、最終報告書が出され、同プロジェクトの成果の世界規模での啓蒙と実行支援という新しいポスト・プロジェクトのフェーズに入った今でこそ、改めて我が国を含む開発途上国支援提供者が留意を要する内容のものである。

現に、本報告書の内容は、筆者自身の開発途上国支援の経験に照らしても、大変示唆に富むものとなっている。例えば、支援対象国に共通して見られる問題として、制度面ではソース・ルールや PE 規定のカバーする範囲が不明確・不十分である、移転価格税制のレギュレーションやマニュアルが未整備である、CFC 税制や過大支払利子税制が存在しない、外国税額控除制度などの二重課税排除措置が不十分である、租税条約など国際的ネットワーク・システムが不十分であるといった事象、執行面では国際課税の政策と執行の一貫性を担保する機能を有する組織が存在しない、国際課税政策を立案し執行するマンパワーが質・量両面で不足している、当該マンパワーの維持・育成システムが不十分である、データベース・ソフトウェアなど情報収集・分析のための資源が不足しているといった事象が見られる。

「はじめに」にでも述べたとおり、我国も OECD/G20 のメンバー国として、BEPS パッケージを着実に履行していくとともに、それを我が国の経験・知見と併せて開発途上国をはじめとする非メンバー国に普及していくことが責務となろう。このような啓蒙活動を地道に継続していくことが、国際課税の分野における我が国のプレゼンスを高めるとともに、支援相手国の税務当局との信頼関係の醸成による租税条約の新規の締結や紛争の未然防止、更には安定的で透明性ある国際課税行政の担保・促進によって、支援相手国への我が国からの投資環境の整備につながるという点で、大いに国益に資するものと考えられる。

筆者は今後も引き続き、微力ながらも少しでも国益に資することのできるよう、JICA プロジェクトを通じた開発途上国支援に従事したいと考えている。そして特に国際課税面での支援に当たっては、本報告書の提言に十分に留意しつつ BEPS パッケージの啓蒙活動に取り組み、将来的にわが国の経験・知見

に基づく、一定程度定型化された支援モデルの設計を図りたいと考えている。

引用文献・参考文献

OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.

—, *Executive Summaries, 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD, 2015.

—, *Explanatory Statement, 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD, 2015.

—, *Part 1 of A Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*. Paris: OECD, 2014.

—, *Part 2 of A Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*. Paris: OECD, 2014.

財務省主税局参事官室. "BEPS プロジェクトの各行動計画の概要." 月間国際税務 36.3~6 (2016).

浅川, 雅嗣. "BEPS プロジェクトの軌跡と展望." 月間国際税務 36.1 (2016): 26-30.

田中, 琢二. "BEPS 報告書とその背景・概要・展望." 月間国際税務 36.2 (2016): 24-35.

homepage,

<http://www.oecd.org/ctp/top-10-frequently-asked-questions-about-beps.pdf>)

(2) OECD (2015), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement*, para.22, Paris.

(3) BEPS プロジェクトに関し、以下のとおり記述されている。

"15. To reach a globally fair and modern international tax system, we endorse the package of measures developed under the ambitious G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project. Widespread and consistent implementation will be critical in the effectiveness of the project, in particular as regards the exchange of information on cross-border tax rulings. We, therefore, strongly urge the timely implementation of the project and encourage all countries and jurisdictions, including developing ones, to participate. To monitor the implementation of the BEPS project globally, we call on the OECD to develop an inclusive framework by early 2016 with the involvement of interested non-G20 countries and jurisdictions which commit to implement the BEPS project, including developing economies, on an equal footing. We welcome the efforts by the IMF, OECD, UN and WBG to provide appropriate technical assistance to interested developing economies in tackling the domestic resource mobilization challenges they face, including from BEPS. We acknowledge that interested non-G20 developing countries' timing of implementation may differ from other countries and expect the OECD and other international organizations to ensure that their circumstances are appropriately addressed in the framework. We are progressing towards enhancing the transparency of our tax systems and we reaffirm our previous commitments to information exchange on-request as well as to automatic exchange of information by 2017 or end-2018. We invite other jurisdictions to join

(1) BEPS は、「各国の税制間の意図せざるギャップとミスマッチで、多国籍企業が租税目的上利益を消滅 (disappear) させたり、全くあるいは極めて限定的な実活動しか行わないにもかかわらず、租税負担が低く結果的に全くあるいはほとんど法人税を払わずにすむ場所に利益を移転したりすることを目的に活用することで生じる税源侵食・利益移転」と定義づけられている。(OECD

us. We support the efforts for strengthening developing economies' engagement in the international tax agenda.” (G20 leaders' Communiqué, Antalya Summit, 15-16 November 2015)

- (4) カンボジア・税務行政強化支援プロジェクト (実施期間: 2011 年 9 月～2014 年 9 月)、タンザニア・税務研修能力強化プロジェクト (同: 2012 年 2 月～2016 年 4 月)、モンゴル・徴税機能強化及び国際課税取組支援プロジェクト (同: 2013 年 12 月～2016 年 10 月)、インドネシア・税務紛争未然防止及び人材育成・組織改善による税務執行能力向上プロジェクト (同: 2014 年 11 月～2018 年 6 月)
- (5) 第 1 部は開発途上国にとって最も重要な BEPS 問題を明らかにするもの、第 2 部は i) 国際的支援を受けてとられた開発途上国の行動で BEPS 問題への対応により歳入の増加や投資環境の創出の機会を示すものにハイライトを当て、ii) 開発途上国がこれらの BEPS 問題の課題に対応するためにいかに G20 が支援を行うかを提言するものとなっている。
- (6) OECD (2014), *A Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*, Paris.
- (7) BEPS 行動計画では認識されていないが、途上国で重大な税源侵食と潜在的な二重非課税を創出する問題として、多国籍企業への「タックス・ホリデー」などの租税優遇措置付与の問題がある。また、途上国との地域協議では、タックス・プランニングや租税回避の問題ではなく、したがって BEPS の問題ではないが、OECD や国連のモデル条約で具現化されている居住地国課税権と源泉地国課税権のバランスの問題が取り上げられている。更に途上国との BEPS 協議では、租税条約締結のコスト・ベネフィットを批判的に評価し、一方で歳入徴収という政策目的、他方で外国直接投資のための適切な環境整備のバランスをとることの重要性にもハイライトが当てられている。
- (8) G20 (2013), *Saint Petersburg Development Outlook*, Saint Petersburg.
- (9) 報告書は以下に基づいてまとめられている。
 - a) 地域での BEPS 協議イベント (アジア・ラテンアメリカ・カリブ海・仏語圏諸国が参加) 及

びアフリカ税務行政フォーラム (ATAF) 「国際課税問題の新ルールに関する協議会議 (Consultative Conference on New Rules of the Global Tax Agenda)」(アフリカ諸国が参加) での開発途上国との直接協議。

- b) 租税条約・移転価格に関するそれぞれの OECD グローバル・フォーラム及び OECD 租税開発タスクフォースの年次会合での開発途上国との協議。
- c) OECD、世界銀行グループ、EU が実施した租税開発・移転価格プログラムからの経験。これらのプログラムは開発途上国の要望に基づくもので、これらにより、彼らが最も優先順位が高いと考え、現在取り組もうとしている問題は何かが証明される。現在の支援対象国はアルバニア、バングラデシュ、ブルンジ、カンボジア、コロンビア、エチオピア、ガーナ、ホンデュラス、ジャマイカ、ケニア、ナイジェリア、ペルー、ルワンダ、セيشェル、タンザニア、タイ、ウガンダ、ウクライナ、ベトナム、ザンビアである。開発途上国からのフィードバックも OECD グローバル・リレーション・イベントに寄せられている。
- d) 2014 年 3 月の移転価格グローバル・フォーラム参加者に送付された質問票の回答からの発見事項及び BEPS プロジェクトに関する依頼に対して公開入力により寄せられたコメント。
- e) IMF から寄せられたコメントと情報。
- (10) ルワンダは税源の 70%が多国籍企業からのものであることを報告している。ブルンジは全徴収税額の約 20%が 1 社からの徴収額である (出所: NSI, 2010)。ナイジェリアでは多国籍企業からの税源が 88%を占める (出所: ATAF 会議, 2014 年 3 月 18-19 日)。ペルーでは関連企業間取引が GDP の 26%を占めている (出所: Task Force Presentation, 2014 年 3 月 28 日)。
- (11) ザンビア政府は「自国は租税回避により年間 2 百万米ドルもの金額を喪失している」とし、「自国の採掘業界が最大の元凶である」と付け加えている。(出所: Bloomberg, 2012 年 11 月 25 日)
- (12) OECD (2013), *What drives Tax Moral?* Paris.
- (13) 「代表団は自国が税源侵食に適切に対応するのに必要なあらゆる法的手段を有しているかを

自問しなければならない。」(Ivan Pillay, ATAF 議長) (出所: Moneyweb, 2014 年 3 月 18 日)

- (14) 国民 1,000 人当たりの国税・税関職員数は、2010 年時点でモザンビークが 0.131 人、タンザニアが 0.087 人、ザンビアが 0.099 人である。これらの国の「人口当たり税務職員数割合」は、世界平均の 0.82 に比して低いものになっている。(出所: CMI, 2011 年)
- (15) これらの措置の成功は、提案された解決策の技術的な正確性だけでなく、改革の必要性に対する政治的コンセンサスの有無にかかっている。(出所: Bagota Event, 2014 年 2 月 28 日)
- (16) 途上国との対話により、いくつかの主要な分野で OECD/G20・BEPS 検討課題が具体化されている。(以下省略) [Box 1] (開発途上国報告書・第 2 部の本文中のボックス内の記述による。以下の脚注内の表示において同じ。)
- (17) 豪州及びニュージーランドと太平洋諸島諸国との二国間協議では、BEPS 問題を認知している国はごくわずかであった。この協議に基づき両国は、どのように BEPS がより広範な国内資源の流通力に影響を与えるかを認知させるため、更に太平洋諸島諸国への関与を深める必要があることを見出している。[Box 2]
- (18) OECD (2011), *Supporting the Development of More Effective Tax Systems: A Report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank*, Paris.
- (19) IMF (2014), *IMF Policy Paper: Spillovers in International Corporate Taxation*, Washington, DC.
- (20) なお、特に優先事項とは識別されていないが、多くの途上国が、特に二重課税防止条約の改正の分野において、OECD/G20・BEPS プロジェクトの措置の遂行のために多国間条約の開発が有用なメカニズムになるであろうことを認めている。
- (21) 質問票に回答した途上国の 58%が、マネジメント・フィーや技術サービス・フィーが経常的に移転価格問題となっていると回答している。(出所: OECD questionnaire, 2014 年 3 月)
- (22) ケニアは自国の主要リスクのひとつとして、自国で開発された知的財産の無償による軽課税国への移転を報告している。結果的にロイヤリティ

がそれを使用したケニアの事業体に課されている。(出所: Task Force Presentation, 2014 年 3 月 28 日)

- (23) ザンビアは、関連企業間のベースメタルやベースメタル・貴金属を含有するあらゆる物質の販売に適用するルールを導入した。これらの取引において租税目的上の販売価格は、大まかに金属取引市場の月間平均相場価格とされている。[Box 3]
- (24) ケニアは国内で事業を行っているいくつかの外国企業が、人工的に課税を回避する方法で自社の事業活動を構築していると報告している。
- (25) ザンビアは、特定の条約に見られる有利な条件を悪用する方法で構築された取引を見出している。それによりザンビアは徴収できるはずであった源泉所得税を喪失している。(出所: OECD questionnaire, 2014 年 3 月)
- (26) Houlder, V. and Bras, J. (5 September 2013), "G20 to back moves to expose tax evaders", *Financial Times*.
- (27) MacGauran, K. (2013), *Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?* Center for Research on Multinational Corporations (SOMO), Amsterdam.
- (28) IMF (2014), *IMF Policy Paper: Spillovers in International Corporate Taxation*, Washington, DC.
- (29) モーリタニア:では、2010 年にあるカナダの企業が、パハマでの取引を通じて他のカナダ企業から(同国での)大規模な金採掘プロジェクトの所有権を有効に取得した。その潜在的キャピタル・ゲインは 40 億米ドルに上ったが、モーリタニアでは当該取引に係る徴税は行われなかった。
- モザンビークでは、2011 年に同国での鉱業プロジェクトの所有権を持つ鉱業会社の株式がオーストラリア証券取引所で譲渡され、これにより当該プロジェクトの所有権の変更が行われた。当該取引の価格は約 40 億米ドルに上ったが、モザンビークでは当該取引に係る徴税は行われなかった。しかし当局は、ロブマ海盆の探査権の株式譲渡の事例では 2013-2014 年に 11 億米ドルのキャピタル・ゲイン税を徴税している。2014 年 1 月 1 日に税法が改正され、直接・間接を問わずモザンビークに所在する資産の非居住者間の移転から生じるキャピタル・ゲインには、課税ができ

るようになった。[Box 4.]

(30) United Nations (2012), *United Nations Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries*, New York, NY.

(31) ベトナムでは、独立企業間の実際の取引価格に関するデータ（国税当局の主な焦点となっている）の入手・適用が困難である。（出所：Europe Aid）

(32) Loeprick, Cooper, Christ, "The Devil is in the Detail": *Transfer pricing, the Arms' Length Principle and the Availability of Comparable Information in Emerging Economics*, World Bank Group (Forthcoming).

(33) OECD (2014), *Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries*, Paris.

(34) この問題に取り組むための措置は、OECD 文書『移転価格比較可能データと開発途上国（Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries）』（OECD, 2014）で議論されている。

(35) ケニアは、移転価格目的で使用される財務データの使用可能性と品質に関して懸念を有している。使用可能データの改善のため、同国は会社法案（Companies Bill）の中に、法定帳簿を中央登記所に提出し公開させるための要件を導入した。[Box 5.]

(36) Chai, J. and Goyal, R. (2008), *Tax Concessions and Foreign Direct Investment in the Eastern Caribbean Currency Union*, IMF Working Paper, IMF WP/08/257, IMF Western Hemisphere Department, Washington, DC.

(37) James, S. (2013), *Effectiveness of Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications*, World Bank Group.

(38) James, S and Van Parys, S. (2010), *The effectiveness of tax incentives in attracting investment: panel data evidence from the CFA Franc Zone*, International Tax and Public Finance, Vol. 17/4, pp.400-429

(39) アフリカ 19 か国・7,000 の企業を対象とした調査において、12 のロケーション・ファクターのうち優遇措置は 11 位に過ぎなかった。（出所：UNIDO, 2011）

(40) 例えば、James, S (2013), *Effectiveness of Tax*

and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications, World Bank Group. や Klemm, A. and Van Parys, S. (2009), *Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives*, IMF, WP/09/136. を見よ。

(41) OECD (2013), *Draft principles to enhance the transparency governance of tax incentives for investment in developing countries*, Paris.

(42) OECD (2011), *Supporting the Development of More Effective Tax Systems: A report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank*, Paris.

(43) 2011 年に OECD、世界銀行グループ、EU は、開発途上国の移転価格ルールとその執行強化のための支援プログラムを開始した。支援プログラムは現在、コロンビア、エチオピア、ガーナ、ケニア、ペルー、ルアンダ、ベトナム、ザンビアで行われている。その他の国・地域でのプロジェクトは形成段階にあり、カンボジア、東アフリカ共同体（EAC: East African Community）、西アフリカ諸国経済共同体（ECOWAS: Economic Community of West African States）地域が含まれている。プログラムの主要な成果は次のとおりである。

- ・コロンビアでは、国際基準に沿って移転価格税制の改正、移転価格法令の新規策定が行われた。多国籍企業の調査の結果行われた移転価格調整の結果、コロンビア税務行政庁は 2011 年の 330 万米ドルから 2012 年には 583 万米ドルに歳入を増加させた（76%の増加）

- ・ケニアでは、移転価格上級問題に係る研修プログラムを実施した後、歳入徴収額が 2012 年 6 月年度末の 5,200 万米ドルから 2013 年 6 月年度末には 8,500 万米ドルに増加した。

- ・ガーナでは新しい移転価格税制、支援指針、移転価格申告書が制定され、更に新しく設立された移転価格調査の専門家チームへの能力開発プログラムがこれを補足することにより、2014 年に同国で初めての移転価格調査が開始される。

- ・ベトナムでは、移転価格ルール執行のための能力が著しく改善され、その結果、税務行政庁による調査件数が 2012 年の 1 件から 2013 年には 40 件に増加し、2013 年末までの移転価格調整額は 1.1 億米ドルに増加した。[Box. 6.]

(44) OECD・前掲注(42)

(45) IMFの税務行政診断評価ツール(TADAT: Tax Administration Diagnostic and Assessment Tool)は、開発途上国と国際支援提供者が包括的かつ戦略的方法で優先順位を理解できる診断ツールである。同様に、これによりBEPS問題をより広範な改革に合わせる方法を設計できるであろう。世界銀行グループのIAMTAXは、税務行政の業績を包括的に評価できるベンチマーキング、診断、モニターツールである。国の広範な問題の診断とその経時観察に用いられる。ドイツのガーナでのGIZグッド・ファイナンシャル・ガバナンス・プログラムは、公共財政管理の懸念範囲を支援している。この事例では移転価格に関するOECD・世界銀行グループ・EUの支援が貢献しており、それはより広範な一連の関連する公共財政管理改革及び優先施策に従って策定され、順序付けられている。[Box.7]

(46) ATAFは、ATAF税務行政執行共助条約(AMATM: ATAF Agreement on Mutual Assistance in Tax Matters)を開発した。このマルチ条約によって、アフリカ諸国間の情報交換、専門知識の共有、共同の調査・査察、相互の行政執行支援が可能になる。AMTAMは、アフリカにおけるBEPSとの戦いにおける主要な道具となる可能性がある。[Box.8]

(47) コロンビア及びザンビアは、OECD・世界銀行グループ・EUの移転価格プログラムの支援を受け、実業界・市民社会と協働している。ユニリーバ社はコロンビア国税庁(DIAN)及びOECD・世界銀行グループと協働して、2014年に消費財産業とサプライ・チェーンの研修を提供する。OECDと協働して、鉱業界はコロンビア・ザンビアに専門家を派遣し、石炭・銅・金産業のサプライ・チェーン全体で主要なBEPSリスク分野の分析を支援する。OECDと世界銀行グループはザンビア採掘業透明化イニシアティブ事務局(Zambia Extractive Industries Transparency Initiative Secretariat)と協働して、同国の財務報告の透明性の改善に取り組んでいる。[Box.9]

(48) リスク及びニーズ評価の結果、ナイジェリア連邦内国歳入庁(FIRS: Federal Inland Revenue Service)は、i) 濫用的で不当な移転価格、ii) 国外への過大な金利支出、iii) 自国の租税条約の濫

用、iv) 恒久的施設の定義の濫用により、自国の税源が重大なリスクに直面していることを確認した。これらの発見事項に基づき、これらの懸念に取り組み、異なる行動を適切に配列するため、OECD・世界銀行グループ・EUによる能力開発プログラムが策定された。[Box.10]

(49) OECDのTIWBは、税務調査の専門家を途上国の税務行政庁の調査に際して現地職員の直接の管理監督下に置く新しいプロジェクトで、特に行動計画でカバーされたものを含めた国際課税問題に重点を置いている。TIWBはBEPSに対抗するために必要な法制上・行政上の基礎的要素の整備にフォーカスした既存のイニシアティブを補完するもので、知識やスキルを移転する一方でリアルタイムでの「実践的学習(learning by doing)」アプローチを通じて現在の調査問題を解決しようとするものである。TIWB支援は、調査前リスク評価と事案選定、調査技術、移転価格問題を含む調査事案、租税回避防止ルール、例えばEコマース・天然資源・金融サービス・電気通信などに関連する業種固有問題を含めた直接・間接の税務調査問題をカバーすることができる。[Box.11]

最も重要な点は、TIWBが税務調査の質と整合性を改善し、税務調査スキルの持続可能な改善を実現し、税務行政庁の職権遂行能力の強化をみた納税者により、自発的コンプライアンスの水準を向上させる結果につながる、ということである。このプロジェクトは2014年においてパイロット・フェーズにあり、アルバニア・マラウィ・パプアニューギニア・セネガル・ベトナムからの専門家派遣要請に対して、現在フランス・インド・イタリア・オランダ・南アフリカ・英国が対応を進めている。

(50) ケニア歳入庁(KRA: Kenyan Revenue Authority)は、自庁の移転価格チームの引き留めに成功している。KRAは、市場レートの報酬パッケージ、強力なリーダーシップ、強固なチーム倫理の供与を含めた要素の組み合わせにより、これが達成できていると考えている。当該チーム内で育まれた安定性と経験が、KRAによるBEPS関連問題への取組に有効な移転価格政策の構築や、移転価格調整からの持続可能な前年比歳入増の達成に役立っている。KRAはIMFが近年、ケ

ニアの税務行政が今や移転価格のような複雑な問題に対処できるよい整備体制になっていると述べていることを報告している。[Box.12]