BEPSプロジェクト（税源浸食と利益移転）の進展、国際税務の潮流、ベルギー国内税制への影響

2018年11月9日（金）

PwC
横山　嘉伸

pwc

本日の演題概要

- BEPSプロジェクト概要
- BEPSプロジェクトを有用に具現化するために策定された15の行動計画
- 域内税制、ベルギー税制への影響

BEPSプロジェクト概要

国際税務の潮流
一部の多国籍企業による合法的なグローバル・タックスプラニング関連記事

The Economist

Corporate taxation

Wake up and smell the coffee

Starbucks's tax troubles are a sign of things to come for multinationals

Dec 15th 2012 | NEW YORK | from the print edition

Mail Online

Microsoft avoids paying £159MILLION in corporation tax EVERY YEAR using Luxembourg tax loophole

- Microsoft avoids UK corporation tax on £1.7billion a year in UK revenue
- Along with other major companies, uses Luxembourg office to legally dodge tax

Apple & Other Tech Firms Criticized By Congressional Tax Inquiry

Mail

Tax avoidance is robbing Britain of £5BILLION a year: Spending watchdog warns taxman is struggling to control epidemic

- National Audit Office inquiry lays bare 'staggering' scale of tax avoidance
- 2,289 tax avoidance schemes disclosed to HMRC by experts in eight years
- HMRC probing 41,000 tax avoidance cases among small firms or individuals

By BECKY BARROW

PUBLISHED: 20:40 EST, 20 November 2012 | UPDATED: 20:43 EST, 21 November 2012

Forbes

9/20/2012 @ 12:00PM | 878 views

Senate Committee Says Multinationals Heading Offshore To Avoid Billions In Tax

The Telegraph

People 'right to be angry' about tax avoidance by big foreign firms, says George Osborne

People are right to be angry about foreign multi-national companies not paying their fair share in tax, George Osborne has said.

Multinational Company Tax Avoidance Costs China CNY 30 Billion Annually

跨国公司在华每年避税300亿

May 02, 2012 11:55 AM GMT+0800 | Prepared by ChinaScope Financial | Source: China News

国際税務の潮流
二重課税防止から二重非課税防止対応へ

- OECD（経済協力開発機構）によりこれまでは「二重課税」防止対策
  - ➢ モデル租税条約：OECD加盟国間の二カ国間租税条約の基礎
  - ➢ 移転価格ガイドライン：多国籍企業によるグローバルな活動による所得配分基準

- 今後：「国際的二重非課税」対応の必要性

「税源侵食と利益移転」（BEPS：Base Erosion & Profit Shifting）により生じる「二重非課税」への対応の必要性

BEPSとは

- 「税源侵食と利益移転」現象（BEPS：Base Erosion & Profit Shifting）

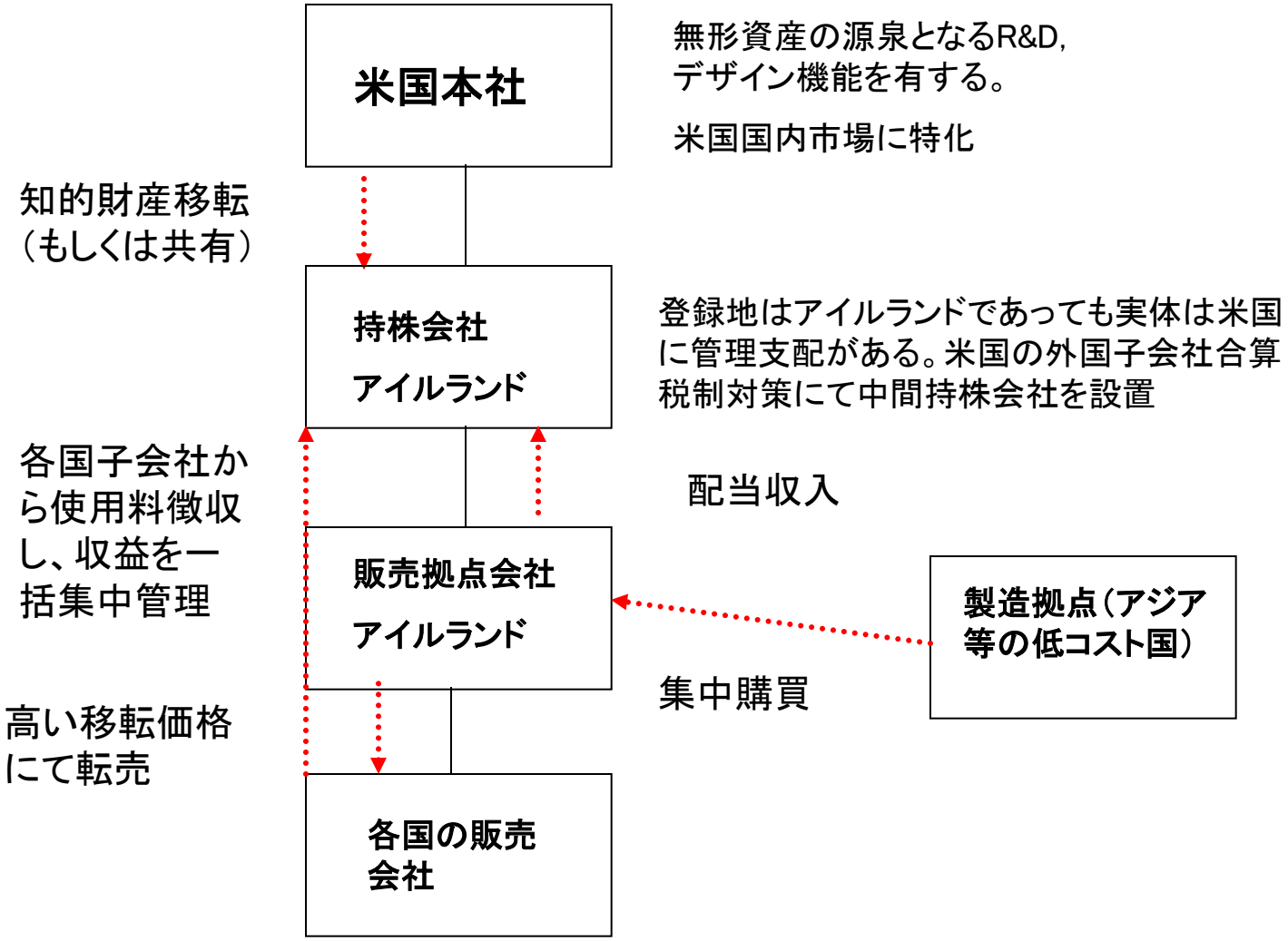
  多国籍企業が、現行の課税制度（合法）において、所得を実際の経済活動とは異なる国に配分する税務プラニングを実施。

  これにより、所得がいずれの国においても課税されず、一部の多国籍企業の連結実効税率が大幅に軽減されている状況。

- 対応策「BEPSプロジェクトの発足」

  OECD34加盟国のみならず非加盟国（G20構成国のうち8か国等）も関与し、一部の多国籍企業による各種の国際的な税務プラニングの利用等から生じる租税の極小化とそれに伴う税制公平性問題解決を目指す。

BEPSの一例
アイルランドを活用した合法的節税スキーム



BEPSの一例
アイルランドを活用した合法的節税スキーム

【特徴】

- 当局の監視が厳しい米国では一定の課税
- ハイブリッドミスマッチ現象

  アイルランド：税務上の居住性判断は「管理支配主義」（実体主義：管理支配が実施されている国における課税）

  米国：「設立準拠法主義」（形式主義：設立された法人が所在する国において課税）
  → 両国の課税制度抜け穴にてアイルランド統括会社はどちらでも課税されず
- アイルランドに統括会社を設置することで、利益を集中するアイルランド販売会社に対して合算課税させない米国CFC規制（外国子会社合算税制）の例外規定
- 知的財産を低税率国（ここではアイルランド）へ移転（もしくは共有）することにて使用料収入に対する低率課税

⇒「税源の侵食」：主要な機能、資産等を有している米国で本来、課税されるべき。侵食現象が発生

⇒「利益移転」：米国、その他国からアイルランドへ利益移転現象が発生

BEPSの問題点

多国籍企業が税制の隙間、抜け穴を利用した節税対策により税負担を軽減

【政府】
税収減少、税制への信頼、発展途上国で経済成長を促進する財源不足

【企業】
企業の税負担に不公平な乖離を原因とする公正競争の阻害

【個人】
国境を容易に超えられない納税者がより大きな割合の税負担を強いられる

OECD/G20によるBEPSプロジェクト：これまでの経緯

- 2012年6月 ：「税源侵食と利益移転を防ぐ必要性」についての再確認
- 2012年後半：一部の多国籍企業によるグローバルな租税回避が政治問題化
- 2013年1月 ：OECD租税委員会においてBEPSに関する現状分析報告書を承認
- 2013年6月 ：G8サミットにおいてBEPSプロジェクトを支持、OECD租税委員会において「BEPS行動計画」を承認
- 2013年7月 ：「BEPS行動計画」公表。G20に提出
- 2014年9月16日 ：「BEPS行動計画：主要計画」に関する第一次提言の公表
- 2015年10月5日 ：**「15のBEPS行動計画」最終報告書をまとめた最終パッケージが公表。以降は導入フェーズへ移行。当該パッケージを踏まえ「ポストBEPS」として、最終報告書の提言に基づき、OECD移転価格ガイドライン等の改訂作業や残された課題等についての議論が進められ、世界各国で必要な法整備等が進められている。**

BEPSプロジェクトを有用に具現化するために策定された15の行動計画

BEPSに取り組むグローバルな行動計画15

【基本方針】行動計画策定における３つの基本方針

① 税制の国際的な一貫性、調和（Coherence and harmonisation）

② 税制と経済の実態（Substance over form）の整合性

③ 透明性（Transparency）の確保

【経緯】

2015年10月5日：「BEPS行動計画」最終報告書をまとめた最終パッケージ発表において15の行動計画の各項目について新たに国際的な税制の調和を図る方策を勧告する目標が設定される。

⇒勧告のみでは各国への法的拘束力はないため、租税条約（もしくは多国間協定）、移転価格ガイドラインの改訂により各国へ影響。もしくは関係各国国内税法への導入。域内では欧州指令等を介して各国税制への導入。

BEPSに取り組むグローバルな行動計画15

ACTION 1: 電子経済の進展に伴う課税問題への取り組	**ACTION 2:** ハイブリッドミスマッチメントへの対応	**ACTION 3:** 子会社合算課税制度の強化	**ACTION 4:** 利息控除およびその他の金融支出を通じた税源侵食の抑制	**ACTION 5:** 透明度および実質性を考慮した公正性を阻害する優遇税制への対応
ACTION 6: 租税条約濫用防止強化	**ACTION 7:** 恒久的施設（PE）認定の人為的な回避	**ACTION 8:** 移転価格とその価値創出との整合性：無形資産	**ACTION 9:** 移転価格とその価値創出との整合性：リスクと資本	**ACTION 10:** 移転価格とその価値創出との整合性：その他の高リスク取引
ACTION 11: BEPSに関するデータの収集と分析方法、それに取り組む措置の確立	**ACTION 12:** 納税者への極端なタックスプラニングへのディスクロージャー強化	**ACTION 13:** 移転価格文書の透明性確保（透明性、情報開示確保）	**ACTION 14:** 紛争解決体制の有効性向上	**ACTION 15:** 多国間協議の制定

主要7分野の行動計画

- 行動計画１：電子経済の進展に伴う税務問題への対処
- 行動計画２：ハイブリッドミスマッチへの対応
- 行動計画５：有害な税制上の慣行への対応
- 行動計画６：租税条約濫用防止強化
- 行動計画８：移転価格とその価値創出（無形資産）との整合性
- 行動計画１３：移転価格文書化の透明性確保
- 行動計画１５：多国間協議、協定の策定

行動計画１：電子経済の進展に伴う税務問題への対処

【税務上の問題点】

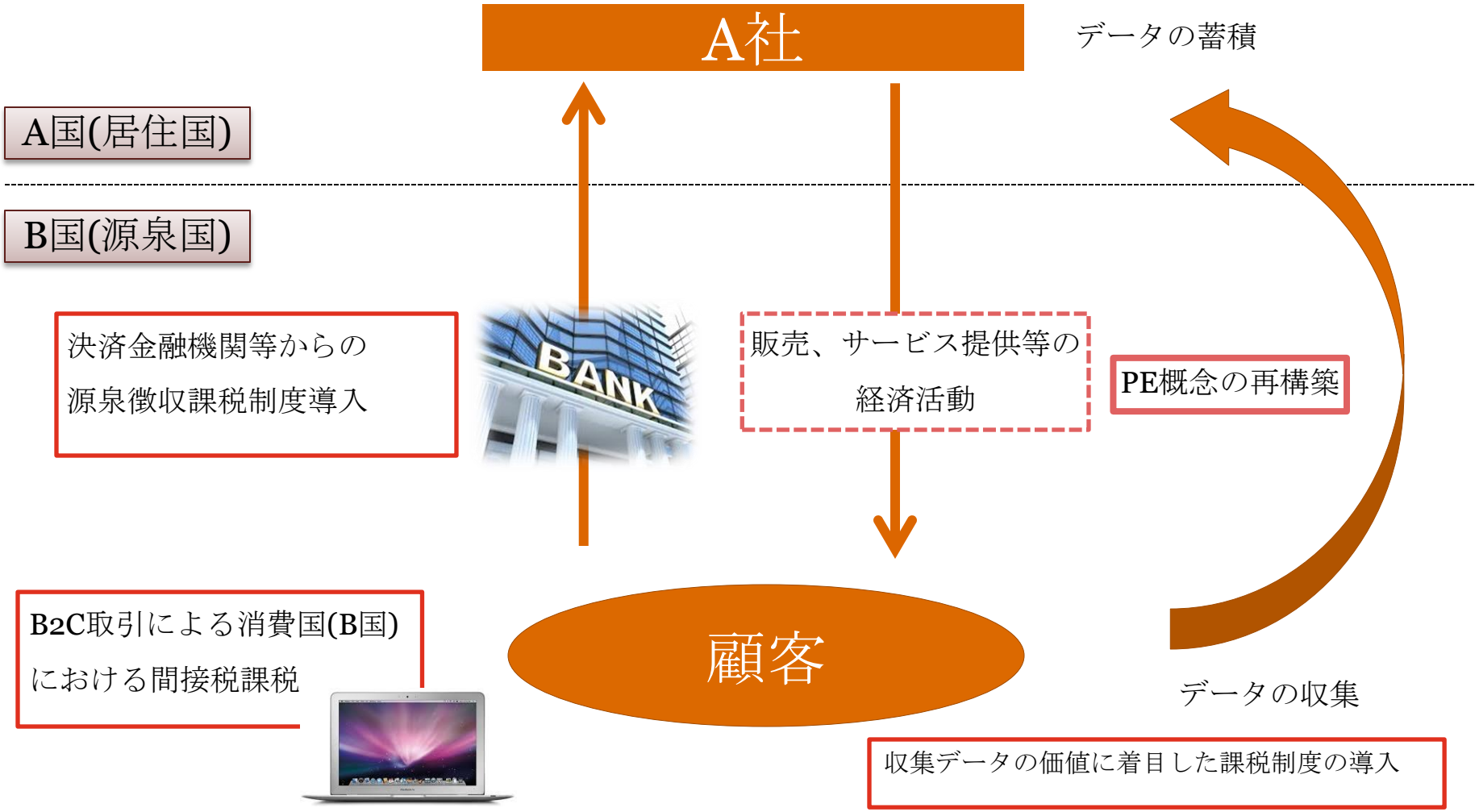
デジタル産業のクロスボーダー商取引においてはそのビジネスモデルの特異性から源泉地国において十分に課税が行われていない。

- ✓ 所得帰属の不明確性
- ✓ 税徴収の困難性

【対応方法】源泉地国における課税制度の導入

- ✓ ＰＥ概念の見直し
- ✓ 決済金融機関へ源泉税課税
- ✓ 収集データ価値を課税標準とする税制
- ✓ 源泉地国における間接税

行動計画１：電子経済の進展に伴う税務問題への対処



行動計画２：ハイブリッドミスマッチの対策

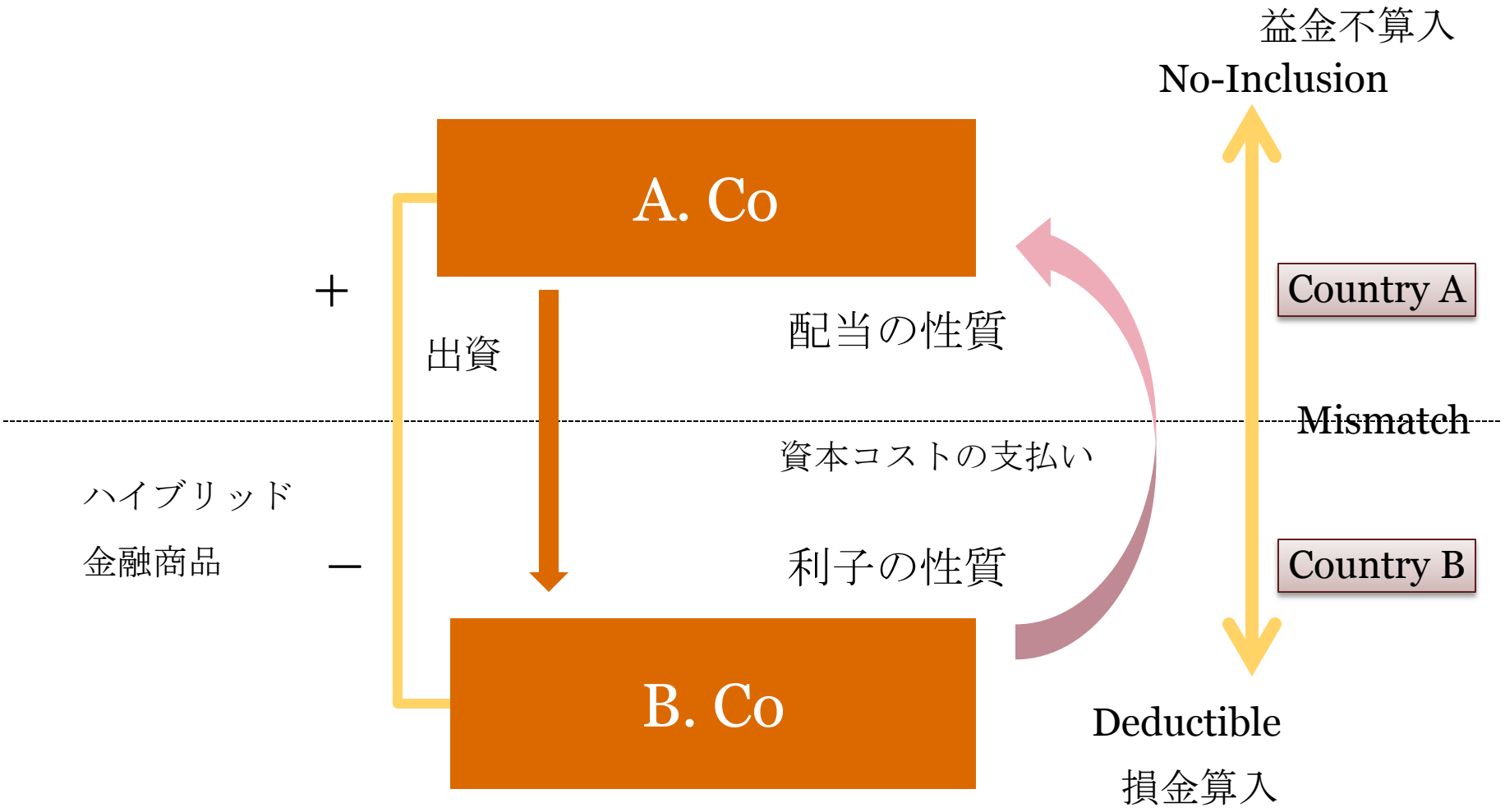
【税務上の問題点】

ハイブリッド商品、事業体の税務上の効果により二重非課税、二重所得控除等が発生。

【対応方法】

税務上の効果を無効とするためのモデル条約、国内ルールの設定

行動計画２：ハイブリッドミスマッチの対策
例【D/NI】ケース



行動計画５：有害な税制上の慣行への対応

【税務上の問題点】

公平性を著しく害する各国の囲い込み優遇税制度により不当に多国籍企業を誘致し、結果として税源侵食、所得移転が発生している。

【対応方法】

- 有害性の審査に基づき有害税制を改廃
- 最終報告書においては以下の概要について公表

➢ 特に知的財産に関連した優遇税制に着目して、「実体性判断基準」を導入（’Substance over form’）

➢ 優遇税制に関する固有の事前確認内容の関係相手国当局への「自発的情報交換を義務化」：透明性確保

➢ 加盟国と非加盟国を含めて43の税制に関する有害性審査状況を公表

行動計画６：租税条約濫用防止対応

【税務上の問題点】

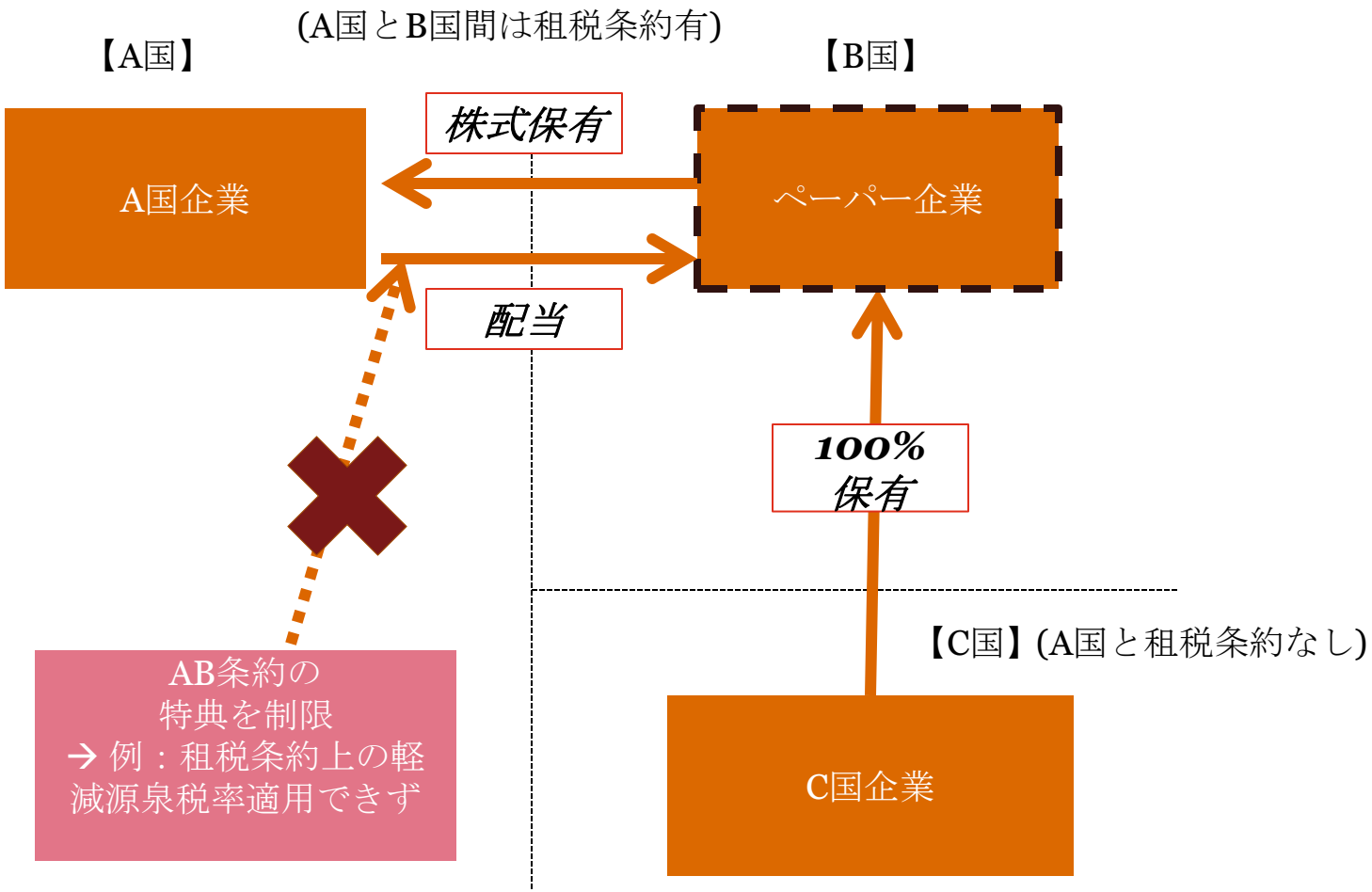
第３国居住企業が、他国の租税条約上の規定を濫用することにより税源侵食、所得移転が発生している。

【対応方法】

OECDモデル条約の改正

- 条約前文における租税条約の目的明記
- 特典制限規定（Limitation on Benefit: LOB）、主要目的テスト（Principal Purpose Test : PPT）を導入することで濫用防止規定の強化

行動計画６：租税条約濫用防止対応



行動計画８：移転価格とその価値創出（無形資産）との整合性

【税務上の問題点】

パテントボックス制度の活用等にて無形資産を他国へ移転し、税負担（使用料収入に対する）を軽減することによる税源侵食、所得移転が発生している。

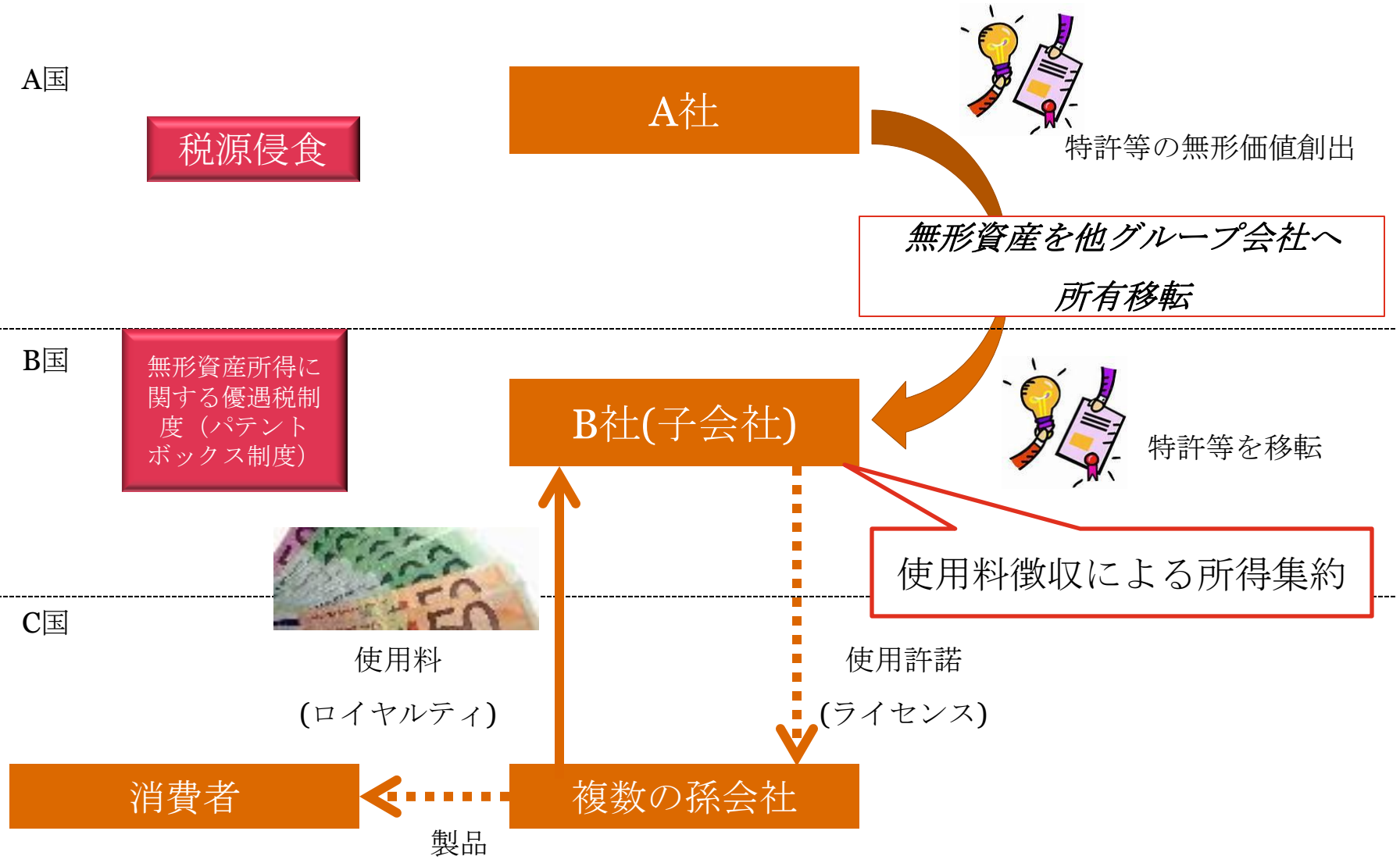
【対応方法】

OECD移転価格ガイドラインの第6章の改正

- 無形資産の明確な定義化
- 無形資産の適切な評価方法の検討

行動計画５：有害な税制上の慣行への対応の観点とも併せて対応要。

行動計画８：移転価格とその価値創出（無形資産）との整合性



行動計画１３：移転価格文書化の透明性確保

【税務上の問題点】

これまでの移転価格文書化実務において「多国籍グループ内取引の全体像に関する情報」は要請されてない。

⇒当局にとって有効な移転価格査定の妨げとなり、納税者にとっては各国毎に報告形式、報告内容が異なるグループ共通情報が各当局から要請される場合、過度な事務負担となりうる。

【対応方法】

OECD移転価格ガイドラインの第5章（文書化規定）の差し替え

- 現行の移転価格関連文書の改善
- 国別報告書のテンプレート（雛形）の導入

⇒　税務行政の透明性改善と納税者にとっての確実性、予測可能性を高める。

行動計画１３：移転価格文書化の透明性確保
移転価格文書化の意義

１．税務当局にとっての意義

- ✓ 税務調査の適切な実施に使用するための有用な情報提供
- ✓ 移転価格リスク評価実施に必要な情報の提供

２．納税者にとっての意義

- ✓ 関連者間取引における適切な価格と条件の設定、そこから生じる所得の適切な申告を納税者が検討することの確保

行動計画１３：移転価格文書化の透明性確保
移転価格文書を構成する３つのレポート：三層構造

１．マスターファイル【親会社が作成】

以下を含む多国籍企業グループ全体に共通する概要情報

- 多国籍企業の組織図
- 多国籍企業の事業概要
- 無形資産
- グループ内金融活動
- 多国籍企業の財務状態と納税状況

２．ローカルファイル【親、子会社が各々作成】

以下を含む各国に所在する親会社、子会社が行う関連者間取引の詳細情報

- 現地の対象事業体の情報
- 関連者間取引の詳細
- 財務情報

行動計画１３：移転価格文書化の透明性確保
移転価格文書を構成する３つのレポート：三層構造

３．国別報告書【親会社が作成】

親会社、子会社所在地国毎の多国籍企業の一覧表

行動計画１５：多国間協議、協定の策定

【税制上の問題点】

国際税務問題の調整：二国間租税条約

今後、行動計画を導入するにあたり各々の租税条約を改定していくのは時間が係りすぎる。

【対応方法】

既存の租税条約をそのまま生かしながら、当該条約をオーバーライドする多国間協定を策定、導入。

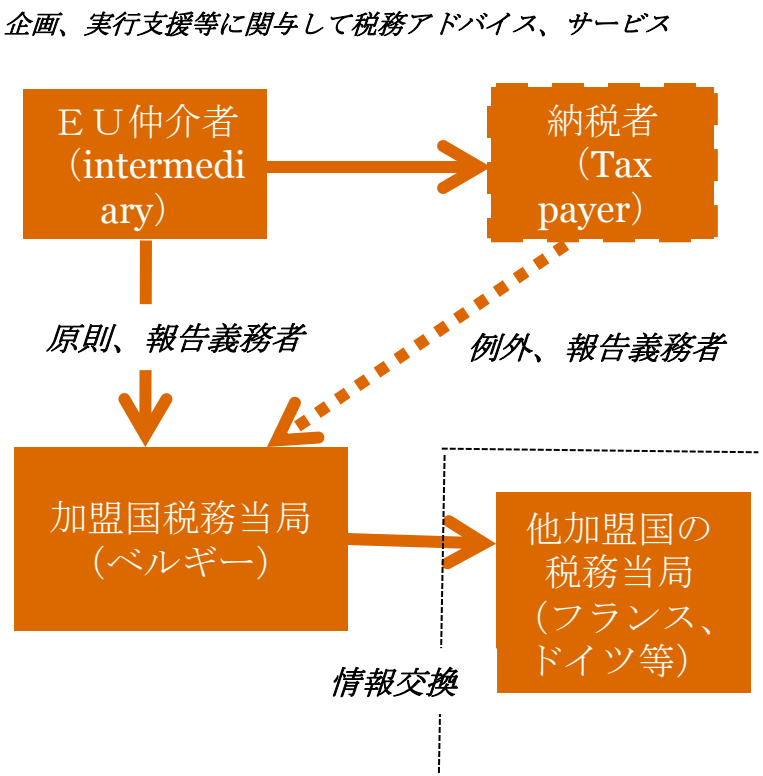
域内税制、ベルギー税制への影響

1.租税分野の行政協力に関する欧州指令改正案の導入（*DAC6）

DAC6 : 6th Update of the Directive 2011/16 EU on Administrative Cooperation

概　要

- BEPS行動計画12：極端なタックスプラニングへのディスクロージャー強化に対応
- 導入の一つの切欠はパナマ文書、ルクセンブルグ文書問題
- 原則、ＥＵ仲介者に対して報告対象となるクロスボーダーアレンジメントの情報を税務当局に開示することを要請。税務上、アグレッシブな取引実施の抑制、ならびに計画設定そのものを事前に阻止する牽制効果も期待。
- 仲介者からの情報開示に基づき更に税務当局は当該クロスボーダーアレンジメントの関係相手国の税務当局への情報交換を実施。税務調査の切欠になりうる。
- 対象税制は直接税のみ、間接税（ＶＡＴ）、関税等は対象外。



1.租税分野の行政協力に関する欧州指令改正案の導入（DAC6）

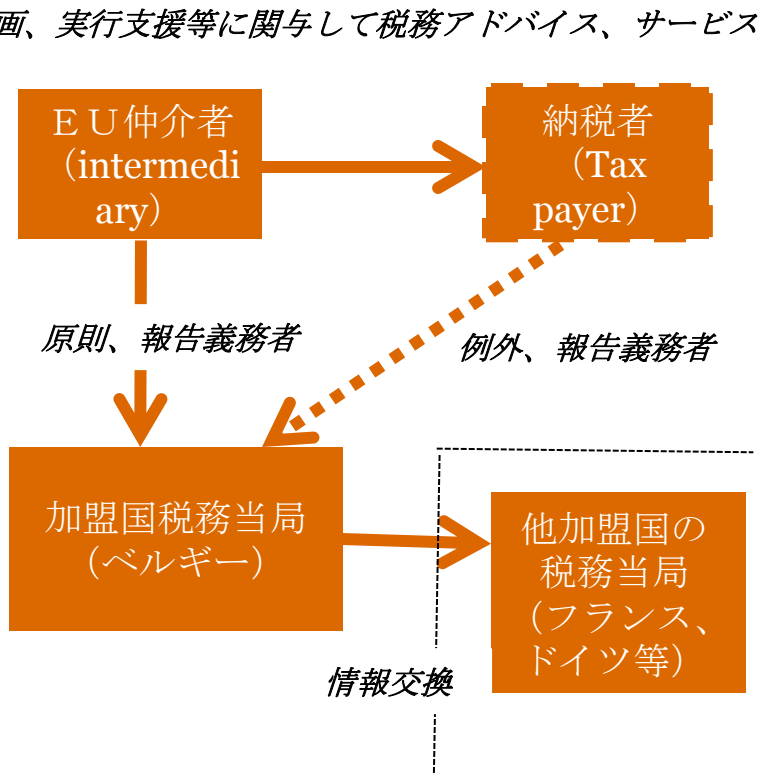
- 「ＥＵ仲介者」が原則として報告義務を負う

具体的には対象クロスボーダーアレンジメントを企画（支援）し、実行可能とすることに関与したＥＵ居住の税務アドバイザー、会計士、銀行、弁護士といった外部顧問コンサルタント。

- 以下の場合、例外として、「納税者」が報告義務を負う

- 国内法に基づき当該報告が外部者として秘匿特権に反する場合、
- 仲介者が非ＥＵ居住者である場合、
- 報告対象クロスボーダーアレンジメントが納税者のインハウスにて企画され、仲介者が関与していない場合等。

- 当該報告義務を怠った場合、ＥＵ仲介者（もしくは納税者）に対して、相応のペナルティが課されることが想定される（現時点ではまだ具体的には定められていない）。



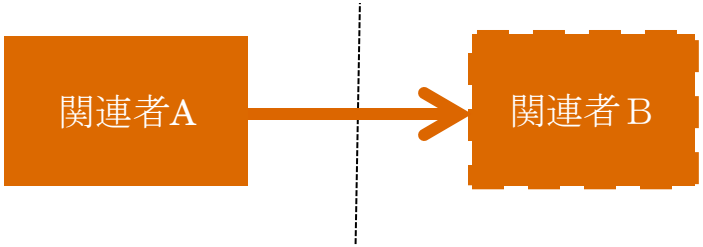
1.租税分野の行政協力に関する欧州指令改正案の導入（DAC6）

- 報告対象クロスボーダーアレンジメント

関連指令の添付として列挙されているアレンジメントに該当する主目的が租税回避、租税濫用の潜在的可能性が高い特徴を有する取引を対象（添付の「ホールマークリスト」）。更にそのうち「主要便益テスト」（税務上の便益が主目的であるか否か）の要件が課される取引、主要便益テストが課されずに判断される取引に分類される。

- 例えば、後者の例としては、国外関連者への重要な機能移転（移転の結果、EBITをKPIとして大きく収益力が落ちるようなケース）と判断されるグループ再編における関連者間事業移転等(移転価格取引における個別ホールマークE-3)。その他公正評価算定が非常に困難な（外部比較可能取引なし、帰属するキャッシュフローの客観性なし）無形資産の移転（移転価格取引における個別ホールマークE-2 Hard to Value Intangibles）

報告対象クロスボーダーアレンジメント例



重要な機能、資産、リスクを伴う事業譲渡

取引の結果、関連者AのEBITが50％を下回ることが予測される

➔ 主要便益テストが課されずに報告対象とされる。

参考：ホールマークリスト

Annex I

Hallmarks overview

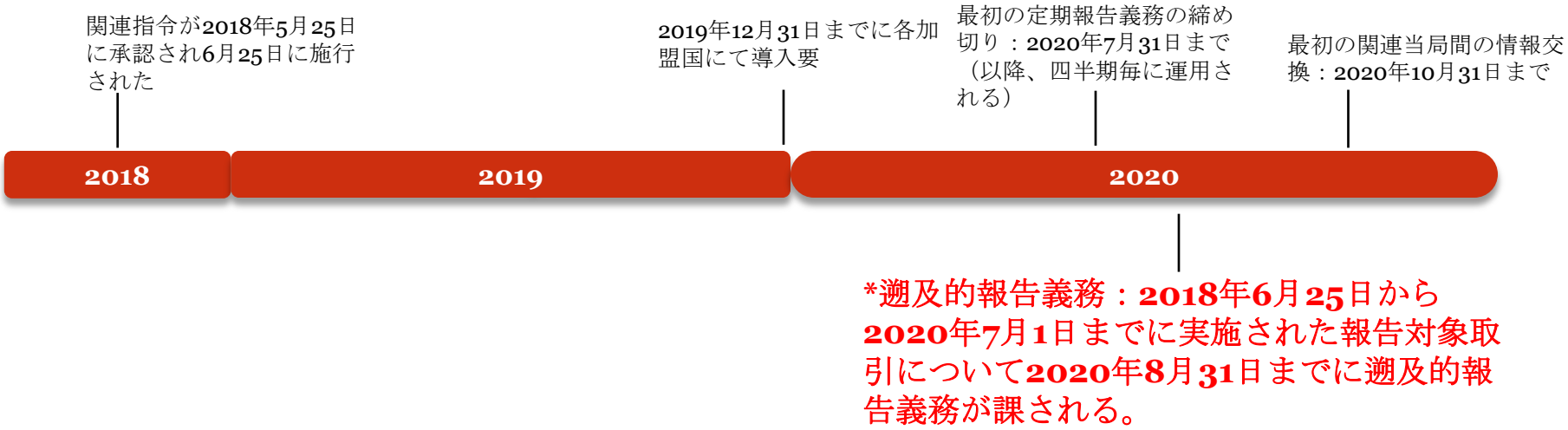
Hallmarks with the required main benefit test	
A – Generic hallmarks	
A1 –Confidentiality	Advice or assistance is obtained under an agreement requiring the taxpayer not to disclose how the arrangement could secure a tax advantage
A2 –Success fee	Advice or assistance for which the fee is determined by reference to the amount of tax advantage or obligation to refund when the advantage is not achieved
A3 –Marketable arrangement	Arrangements that are based on standard documentation which are offered to more than one taxpayer requiring no customizing for the specific client
B – Specific hallmarks	
B1 –Use of loss-making company to reduce tax liability	Acquisition, discontinuation of a loss-making company, use of losses to reduce tax liability, including through transfer of losses acceleration of the use of losses
B2 –Converting income into revenue	Situations comprising the conversion of normally taxed income into capital, gifts, other categories taxed at a lower level /exempt
B3 –Round-tripping of funds	Involving interposed entities without commercial function, or transactions that offset or cancel each other. This hallmark relates to the situation where funds in the end are repatriated to the same jurisdiction.
C – Specific hallmarks related to cross-border transactions	
C1(b)(i) –Zero corporate tax	Situations involving deductible cross-border payments between associated companies where the recipient's residence country does not impose corporate tax or imposes corporate tax at rate of zero or almost zero
C1(c) –Full exemption	Situations involving deductible cross-border payment benefits from a full exemption in recipient's residence country
C1(d) –Preferential tax regime	Situations involving deductible cross-border payment benefits from a preferential tax regime in recipient's residence country (example may include the Notional Interest Deduction, Patent Boxes, etc...)

参考：ホールマークリスト

Hallmarks without the main benefit requirement	
C – Specific hallmarks related to cross-border transactions	
C1(a) – No residency	Situations involving deductible cross-border payments made between two or more associated enterprises where the recipient is not a tax resident in any jurisdiction
C1(b)(ii) – EU 'black-list'	Situations involving deductible cross-border payment between associated companies where the recipient's residence country is on the EU 'black-list'
C2 – Double deduction claimed	Situations where deduction for the same depreciation on an asset is claimed in more than one jurisdiction
C3 – Double relief claimed	Situations where there is relief from double taxation of the same item of income or capital in more than one jurisdiction
C4 – Transfer of assets	Situations involving a cross border transfer of an asset where there is a difference in the amount being considered in the transferring country compared to country where the asset is transferred to.
D – Specific hallmarks concerning automatic exchange of information and beneficial ownership	
D1 – Transactions undermining reporting obligations	
D2 – Situations involving non-transparent legal or beneficial ownership chain	
E – Specific hallmarks concerning transfer pricing	
E1- Use of unilateral safe harbor rules (e.g. in case a certain country allows to determine the transfer pricing on a standard lump sum amount – e.g. in case of interest rates	
E2 - Transfer of HTVI	Transfer of intangibles from one country to another, in case there is no reliable comparable for the intangible, and the future cash flows or the assumptions used in the valuation are uncertain
E3 – Intra-group cross-border transfer	Situations involving cross border restructurings involving a transfer of assets or risks or function whereby the EBIT during 3 years after the transfer is less than 50% of the projected EBIT of such transfer if the transfer had not been made

1.租税分野の行政協力に関する欧州指令改正案の導入（DAC6）

導入過程



*→ *遡及的報告義務への対応のため、2018年6月25日以降の報告対象となる可能性のあるアレンジメントについてすでに査定を開始する必要がある。*

2.欧州租税回避防止指令の導入（*ATAD 1 and 2）

ATAD : the Directive 2016/1164 and 2017/952
EU on Anti-Tax Avoidance

概　要

- BEPS行動計画6：租税条約濫用防止強化に対応
- 以下の主な個別規定を導入

(1) 利子損金算入制限規定

(2) 子会社合算課税規定（ＣＦＣ）

(3) ハイブリッドミスマッチアレンジメント規定

(4) 出国税

(5) 一般租税回避防止規定

2.欧州租税回避防止指令の導入（*ATAD 1 and 2）

導入過程

関連指令(ATAD 1)が2016年7月12日に採択された

関連指令(ATAD 2)が2017年5月29日に採択された

加盟国は2019年12月31日までに国内法へ導入、2020年1月1日からの事業年度から施行

2016 | **2017** | **2018** | **2019** | **2020**

ベルギーでは**2019**年**1**月**1**日を開始とする事業年度から導入される。

(1) 利子損金算入制限規定
(2) 子会社合算課税規定（ＣＦＣ）
(3) ハイブリッドミスマッチアレンジメント規定
(4) 出国税
(5) 一般租税回避防止規定

2.欧州租税回避防止指令の導入（ATAD 1 and 2）
(1)利子損金算入制限規定（30%EBITDA規定）

概　要

- BEPS行動計画4：利息控除およびその他の金融支出を通じた税源侵食の抑制に対応
- 純支払利子合計額（関連者間、非関連者間を問わず）について、その法人のEBITDAの一定固定比率（各加盟国の裁量にて10%から30%の範囲で料率設定可能）を超過する部分(EBC：Exceeding borrowing costs)は損金不算入の取り扱いとされる。
- 例えば、高税率国にグループの金融グループ会社を設置し、そこで借り入れ資金調達機能を集約し、更にその国での原則100％損金算入の利点を享受するようなタックスプラニングを回避することを目的とする。
- 超過部分の取り扱い（翌期以降への繰り越しもしくは前期以前への繰り戻し、その期間等）については各加盟国による裁量にて設定可能。
- 金融機関（銀行、保険業）等には適用除外。
- 各加盟国は2018年12月31日までに、国内法への導入ならびに2019年1月1日から施行する期限が設定されている。

***EBITDA** = 課税所得*

+支払い利子

+税額

+減価償却費（無形資産の償却額を含む）

× 基準固定比率 < 純支払利子

➔　超過部分は損金不算入

2.欧州租税回避防止指令の導入（ATAD 1 and 2）
(1)利子損金算入制限規定（30%EBITDA規定）

ベルギーにおける導入(BE ITC Art. 198 etc.)

- 当初2020年からの施行予定が一年繰り上げられ2019年1月1日開始の事業年度から施行される。
- EBITDA対する基準固定比率は30%と設定され、基準固定額3M EURと比較、高い方を損金算入可能限度額とされる。
- 純支払利子合計額を超過する部分(EBC ： Exceeding borrowing costs)は損金不算入の取り扱いとされる。
- 超過部分の取り扱い：翌期以降への無期限繰り越しが可能。

EBITDA × 基準固定比率 （30%）と基準固定額3M EUR

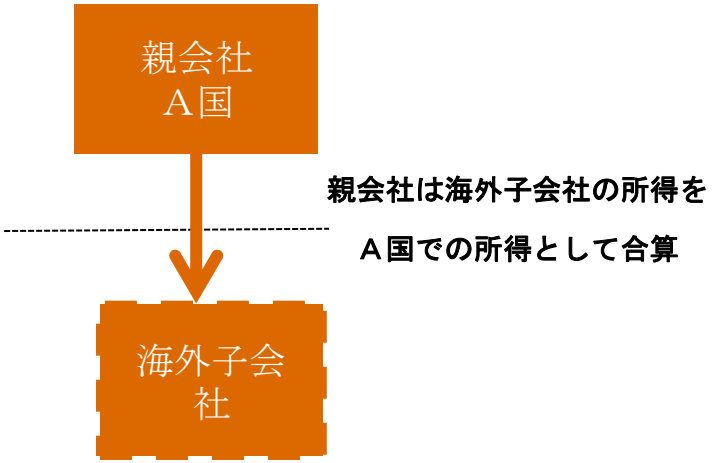
どちらか高い金額 ＜ 純支払利子

➔ *超過部分は損金不算入*

2.欧州租税回避防止指令の導入（ATAD 1 and 2）
(2)子会社合算課税規定（CFC）

概　要

- BEPS行動計画3：子会社合算課税制度の強化に対応
- 子会社等を法人課税制度がない国、もしくは低税率国へ設置し、所得を配当せずにその国に留保する伝統的なタックスプラニングへ対応する税制。配当を実施しなくとも親会社において所得を合算し、親会社の居住国での課税扱いとなる。



海外子会社を法人課税制度がない国、もしくは低税率国へ設置

所得を配当せずに長期留保

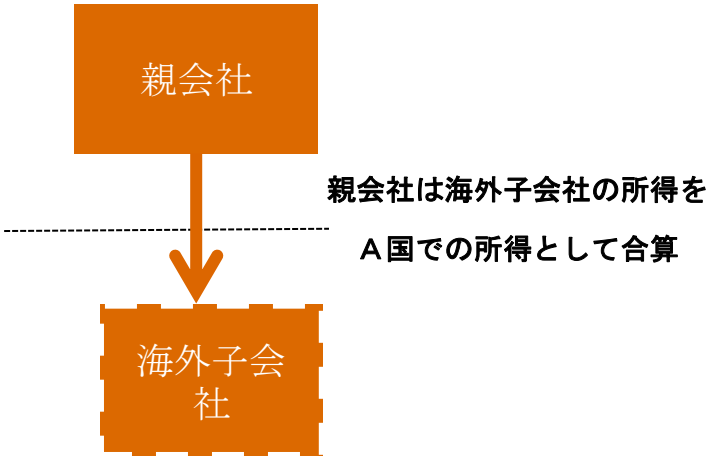
2.欧州租税回避防止指令の導入（ATAD 1 and 2）
(2)子会社合算課税規定（CFC）

ベルギーにおける導入(BE ITC Art. 185/2 etc.)

- 2019年1月1日の事業年度から施行される。
- 支配要件：直接もしくは間接的に50%以上の支配比率
- トリガー税率要件：子会社の法人課税がゼロである、もしく低税率課税であれば、

子会社に課された税額 < ½ 親会社所在地の税法（ベルギー）に基づいて計算された所得に対する税額

- 親会社により支配されている子会社（Contorolled Foreign Company）として取り扱われ合算課税。
- 更に海外支店（ＰＥ）も規制対象とされる。
- 親会社納税者へ合算課税対象ＣＦＣがある場合の報告義務も課される。

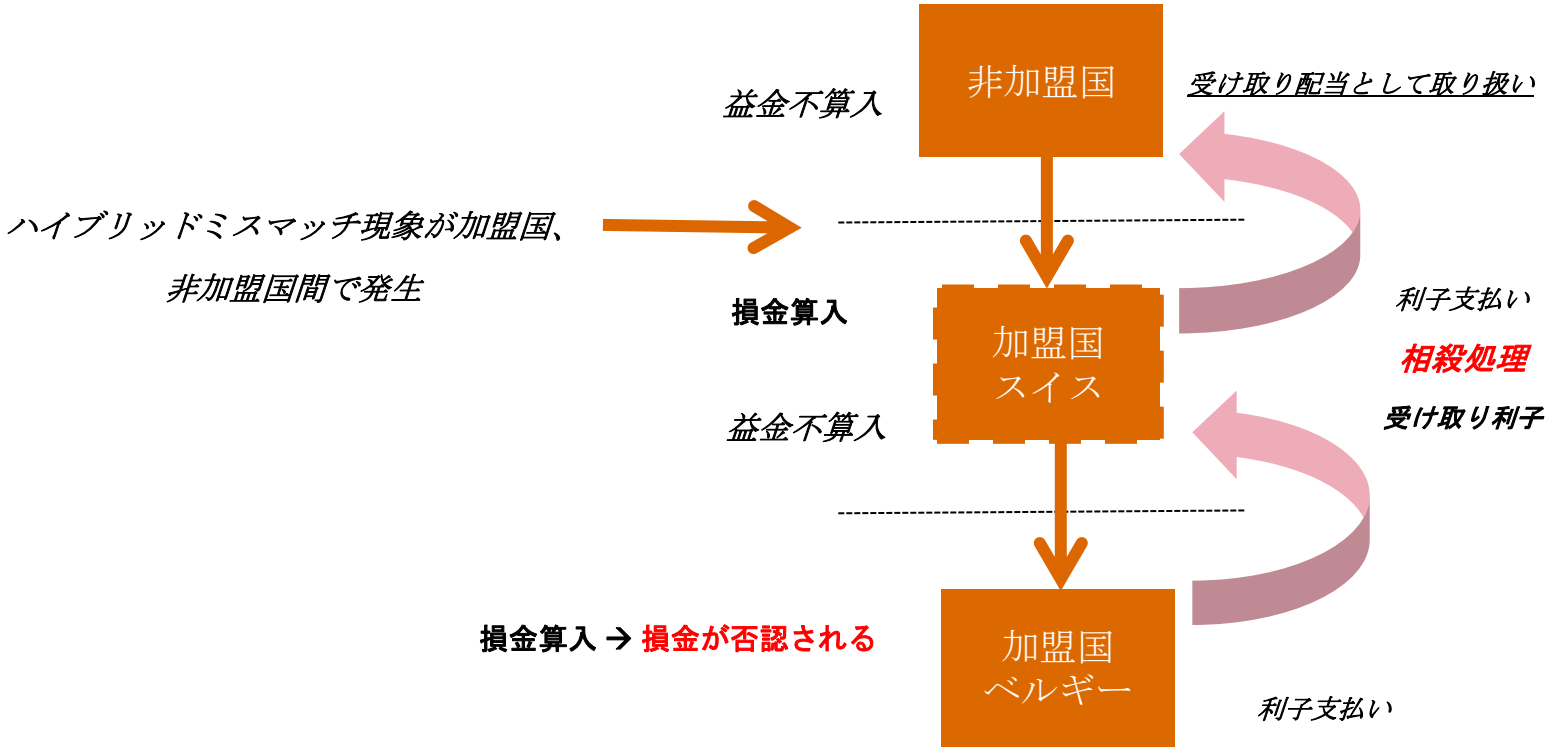


海外子会社を法人課税制度がない国、もしくは低税率国へ設置

所得を配当せずに長期留保

2.欧州租税回避防止指令の導入（ATAD 1 and 2）
(3)ハイブリッドミスマッチアレンジメント規定

- 基礎概念については前述頁を参照
- ATAD 2においては更に非加盟国も関与した*ハイブリッドミスマッチ現象も規定（例参照）*。



2.欧州租税回避防止指令の導入（ATAD 1 and 2）
(3)ハイブリッドミスマッチアレンジメント規定

ベルギーにおける導入(BE ITC Art. 2, 185, 198 etc.)

- 2019年1月1日の事業年度から施行される。

*3.BEPS防止措置実施条約の導入（*MLI）*

MLI : Multilateral Instrument (official name: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS)

概　要

- BEPS行動計画15：多国間協議の制定に対応
- ＢＥＰＳ勧告の実効性確保 → 関連する既存二国間租税条約（80か国以上相互間において1100以上締結されている）をそれぞれ改正実施要。通常、改正には長時間要するため、既存の租税条約を残したままそれを包括的にオバーライドした多数国間協定を導入することで迅速かつ効率的に導入可能。

特　徴

- 既存の租税条約とともに適用され、MLIの内容が租税条約内容を優先して適用される。

導入の現状

- MLIの最初の発効は5か国目の国が批准書等をOECDへ寄託する時点から、3か月後の翌月からとされており、この点、5か国目のスロバキアが2018年3月22日に寄託したことにより、同年7月1日から発効されている。その後、現時点(2018年10月末)までに*15か国が批准書等を寄託しており、それぞれの国が相互に関係するMLIが発効されている（発効される）。

*15か国：Australia, Austria, France, Isle of Man, Israel, Japan, Jersey, Luxembourg, New Zealand, Poland, Serbia, Slovakia, Slovenia, Sweden and the UK)

3.BEPS防止措置実施条約の導入（MLI）

MLIの一般的内容

	MLIの内容	関連するBEPS行動計画
第1部	適用範囲及び用語の解釈	該当なし
第2部	ハイブリッドミスマッチアレンジメント	行動計画2：ハイブリッドミスマッチ
第3部	条約の濫用	行動計画6：租税条約濫用防止強化
第4部	恒久的施設の地位の回避	行動計画7：恒久的施設認定の人為的な回避
第5部	紛争解決の改善	行動計画14：相互協議の効果的実施
第6部	仲裁	該当なし
第7部	最終規定	該当なし

→ 今後は租税条約のみならず関連する**MLI**を併せて参照する必要がある。

3.BEPS防止措置実施条約の導入（MLI）

ベルギーにおける導入

2018年10月12日にベルギー閣僚会議にて承認され、今後更に６つの関係当局による承認が必要される。すべての承認の完了並びにその後の批准書がＯＥＣＤへ提出されるまでにはまだ相応の時間を要し、2010年以降になると推測されている。

ベルギーに関してしばらくは引き続き租税条約のみの参照で足りる。

4.ベルギーにおける移転価格文書化要請

行動計画１３：移転価格文書の透明性確保に基づく三層構造開示要請に従い、ベルギーにおける文書化要請は以下の取り扱いになっている。

１．マスターファイル（Master file）

要件：ベルギー地域における連結ベースにて、以下３つのうちいずれかの要件を充たす場合

（１）年間売上高が 50 million EUR以上

（２）貸借対照表総額が1 billion EUR以上

（３）年間平均フルタイム従業員数が100名以上

２．国別報告書（country-by-country reporting

要件：グローバル連結ベースにて年間売上高が750 million EUR以上

但し、他国の税務当局へ先んじて提出する場合（例えば日本本社による日本の税務当局へ提出）はその旨の通知（様式275 CBC NOT）をベルギー税務当局へ実施すれば足りる。

３．ローカルファイル（Local file）

要件（上述マスターファイルと同様）。様式275LF（次項の様式抜粋）。

様式275LF(一部抜粋)

rm 275 LF | 1/8

Name of the organisation : .....
.....
.....
.....

Enterprise number : .....

Federal Public Service
FINANCES
General Administration of Taxes
Income Taxes

ASSESSMENT YEAR 2017

(Accounting reference period (FY) from..... to .....)

Local file on transfer prices

(1) Local file part A (General information on the enterprise)

Management structure of the Belgian enterprise (A1)

	Taxable period
Description of the management structure of the Belgian enterprise	

Belgian organisational structure – shareholders or head office (A2)

Enterprise number or identification number	Name of the enterprise	Country code

Belgian organisational structure – participations (A3)

Enterprise number or identification number	Name of the enterprise	Country code

様式275LF（一部抜粋）

Form 275 LF | 4/8

(2) Local File part B

Detailed information on each business unit that exceeds the threshold of intra-group cross-border transactions during the last financial year

Nature of activities per business unit (B1)

Identification business unit	Description	NACEBEL code principal activity	NACEBEL code ancillary activity	Profile	Detailed profile

Data on transactions, both controlled and uncontrolled transactions, per business unit (B2)

Taxable period-0

Identification business unit	Reporting standard	Turnover	Goods for resale, raw and auxiliary materials	**Gross profit**	Other operating expenses	**Operating profit (loss)** (+)/(-)

Taxable period-1

Identification business unit	Reporting standard	Turnover	Goods for resale, raw and auxiliary materials	**Gross profit**	Other operating expenses	**Operating profit (loss)** (+)/(-)

Taxable period-2

Identification business unit	Reporting standard	Turnover	Goods for resale, raw and auxiliary materials	**Gross profit**	Other operating expenses	**Operating profit (loss)** (+)/(-)

Assessment year 2017

様式275LF（一部抜粋）

Form 275 LF | 5/8

Controlled cross-border property transactions per business unit during the current taxable period (B3)

Identification business unit	Country code of non-resident	Transfer pricing method applied	Goods for resale, raw and auxiliary materials		Intangible assets		Tangible assets	
			Sales to a non-resident	Purchases from a non-resident	Sales to a non-resident	Purchases from a non-resident	Sales to a non-resident	Purchases from a non-resident

CONTINUED – Controlled cross-border property transactions per business unit during the current taxable period (B3)

Identification business unit	Country code of non-resident	Transfer pricing method applied	Financial assets	
			Sales to a non-resident	Purchases from a non-resident

Controlled cross-border services transactions per business unit during the current taxable period (B4)

Identification business unit	Country code of non-resident	Transfer pricing method applied	Rent (lease), royalties and licence fees		Fees for management, marketing, training, engineering, technical services, (re)insurance premiums and similar transactions		Research and development	
			Received from a non-resident	Payments to a non-resident	Received from a non-resident	Payments to a non-resident	Received from a non-resident	Payments to a non-resident

CONTINUED - Controlled cross-border services transactions per business unit during the current taxable period (B4)

Identification business unit	Country code of non-resident	Transfer pricing method applied	Commission fees	
			Received from a non-resident	Payments to a non-resident

Assessment year 2017

5.移転価格税務調査体制

これまでの単独国の税務調査体制から複数国の税務当局による合同税務調査への移行傾向

EU JTPF (Joint Transfer Pricing Forum)により最近発表された報告書（域内の移転価格税制管理に関する協同アプローチの提言）によると域内加盟国税務当局間の協力体制を確保し、より積極的に複数国の移転価格税務調査を同時に実施することが提言されている。

- 税務調査が関係各国毎に実施されるよりも同時実施による時間的短縮、納税者の事務対応軽減が期待できる。
- 二重課税が最初から回避可能。そのため関係税務当局間による相互協議手続き（Mutual Agreement Procedure）ならびに結論が出ない場合のEU仲裁手続協定（EU Arbitration Convention）への発展可能性を回避することが期待できる。

6.恒久的施設の新たな概念の導入

新たな恒久的施設（PE）の定義

- BEPS行動計画7：**恒久的施設（PE）認定の人為的な回避に対応**
- 定義が拡大され、よりPEが認定されやすくなることが想定される。

①固定施設PEの従来の例外規定（倉庫管理、在庫管理活動等）について「準備的もしくは補助的性格の活動」の範囲内においてPE認定なしと制約が付された。

②代理人PE：コミショネア代理人（受託者たるコミショネア名義にて契約を締結）も実質的に代理人ＰＥと解釈される。

③代理人PE：独立代理人については原則PEとならないが、独立性が希薄なケース（専ら関連企業のためにのみ代理業を実施するケース）ではPEが認定される例外規定の設置

ベルギーにおける導入(BE ITC Art. 229, 231 etc.)

2020年1月1日の事業年度から施行される(すでに新日白租税条約上において導入されている)。

まとめ

税　制：各国において均質化した、透明性の高い税制化

税務当局：情報の共有、情報交換強化、複数国当局による共同税務対応体制化へ（税務調査、事前確認制度、協議）

納税者：税対応の事務コスト負担増大、単体、単国毎の税務管理からグループ全体管理の重要性増大（グローバル統括会社/地域統括会社による）、より高い納税道義を有する企業グループへ。

ご質問等ございましたら何なりと御問い合わせください。

横山　嘉伸

Yoshinobu Yokoyama
PwC | Senior Manager
Direct: +32 2 7107400 | Mobile: +32 473 910230
Email: yoshinobu.yokoyama@pwc.com
PwC Tax Consultants bcvba/sccrl