

BEPSプロジェクト最終報告書と本社税務部署の課題

デロイトトーマツ税理士法人 やまかわ ひろき 山川 博樹

米国等一部の多国籍企業で明らかになった「グループ間における国際取引による所得を、高課税の法的管轄地から無税又は低課税の法的管轄地に移転させることにより、国際的三重非課税を生じさせる」ような巧妙なスキームによる税逃れ、つまりBEPS (Base Erosion and Profit Shifting、日本語訳「税源浸食と利益移転」)を阻止するため、OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development、経済協力開発機構) /G20の各国は協調して対応することに合意した。2012年6月に、OECD租税委員会は、BEPSプロジェクトを立ち上げ、2013年7月に、BEPS対応のための15の行動計画を打ち立て、2015年10月に、全ての計画についてその検討結果を最終報告し、そして11月15～16日のG20サミット(トルコ・アンタルヤ)において首脳宣言で支持された。

そして、ここでは、誌面の都合で内容の説明は割愛するが、15の行動計画とは、実体的側面として、行動1電子経済への対応、行動2ハイブリッド・ミスマッチの無効化、行動3タックスヘイブン対策税制の強化、行動4利子控除制限、行動5有害税制への対抗、行動6条約の濫用防止、行動7PE認定の人為的回避の防止、行動8～10移転価格と価値創造の一致、また手続法的側面として、行動5ルーリングの自発的情報交換、行動11BEPSデータの収集・分析、行動12タックス・プランニングの開示、行動13移転価格文書化、行動15多国間協定の開発、更には、紛争解決の側面として、行動14紛争解決メカニズムの効率化である。国際課税のあらゆる論点が網羅されているといっても過言ではなからう。

このBEPSの取組の特徴について概説し、これを受けた日本企業の本社税務部署の直面する課題を考察することとした。

1. BEPSの取組みの特徴

まず、高度の政治的アジェンダの下で進められたことである。「BEPSパッケージは、約1世紀の間で初めての国際課税のスタンダードの刷新」と整理

されているが、行動計画の設定からわずか2年間で合意というスピード感と前例のない多数の国の巻き込みは、政治のコミットメントなしではおおよそ困難であったであろう。

次に、BEPSによる法人税収の重大な逸失の理由として、多国籍企業による行き過ぎたタックスプランニング、とそのような戦略を企てる機会を可能としたもの、具体的には、各国間で調整がなされない国内税制の相互作用、グローバルなビジネス環境に追いつけていない国際課税のスタンダード、税務当局間の透明性や調整不足、限られた執行上のリソース、有害な税慣行を列挙している点である。行き過ぎたタックス・プランニングを行った多国籍企業にモラルを求めるのではなく、先に示した実体・手続きに亘る多用な論点について踏み込んだ勧告を行い、かつ租税条約や各国国内法制に係る勧告の内容の一貫した実施と適用が鍵として、ここに強いコミットメントを表明し、また多国籍企業の経済活動と税に関する情報の各国税務当局間での共有を強力に押し進め、他方で、国際的三重課税を排除するための相互協議の実効向上を重点化するなど、BEPSが生じた要因をよく分析しそれに応じて、対処の方向も多岐にわたっているのである。

第3に、OECD/G20諸国の対等な立場での協働、途上国の前例のない参加(60か国以上のテクニカルグループへの直接参加)という事実それ自体が、重要な成果であると評価している点である。国際課税のOECDルールは、先進国間モデルであるが、近時の南北間の貿易投資規模の拡大から、途上国も国際課税ルールのステークホルダーであることは最早明らかであり、途上国の税務の知識を上げ、巻き込み型により合意事項を履行する責任を負わせ、同じ土俵で議論できる素地を作った意義は極めて大きいといえよう。

第4に、見過ごせないのは、「経済活動・価値創造の場所と課税利益の場所とを一致させる」ことを強調している点である。この論点は、本来移転価格課税の機能・リスク・資産分析という技術的な事柄といえるが、BEPSプロジェクト全体を包括する目的として、前面にでている。契約を実際の行動で検証し実際の取引の正確な描写を行うという、移転価格税制固有のポテンシャルを的確に実行することの

重要性を説いているように見える。これは、まっとうな強調であるが、契約を実際の行動で検証するための事実の認定において、税務当局・企業間、また税務当局間で齟齬が生じやすいため、取引を最もよく知る企業自身の主体的な関与が重要である点に、十分に留意すべきであろう。

第5に、納税者の行動への影響である。最終報告書が公表される前から、いくつかの米国の多国籍企業が、税務構造の重大な変更に関するアナウンスを行ったように、早い段階から納税者への行動への影響をもたらしている。既に、予想される新しい国際ルールの中で、税ポリシーを履践している企業がある。BEPSプロジェクトのインパクトの証左であろうか。米国企業は、目下のところ、スキームに実態をより合わせていく方向、又はスキームの行き過ぎた部分を修正していく方向であり、米国の法定実効税率が高いため、連結実効税率引下げの意欲が弱まることはないと思受けられよう。

そして、最後に各国は包括的な措置のパッケージに合意しており、その目的は、単なる対処療法ではなく、根本原因への包括的対応であると評価している点である。それ故に、理屈に沿って各々の勧告に強弱が付され、各国の法制化の現実的な着地点への思慮をみせつつも、実効あるモニタリングをも含め、各国の実現への具体的な道筋を描こうとしており、従前通例のOECDのルール作りの慣例とは異なる。今後数年間に亘り、租税条約や各国国内法制において、概ねのところは全般の勧告に沿った形で、所要の改定が進んでいくことになるのではなかろうか。

2. 本社税務部署の課題

上述の通り、世界の多国籍企業の国際税務に大きな影響を及ぼす、画期的な最終報告書が公表されたわけであるが、日本企業を含む世界の多国籍企業は、これからの数年間、これを受けた租税条約や各国国内法の改定に関する情報を入手し、各企業の既存の投資ストラクチャーにどのような影響を与えるのかを入念にチェックし、必要に応じ、最良の選択肢を決定し、所要の対応を行うことになる。

我が国企業にあっては、例えば、

- 我が国のタックスヘイブン税制の抜本的見直しが行われた場合、その影響は多大であるが、果たしてどうなるか。
- 新たに導入された有害税制基準に従い、活用している海外の優遇税制が見直されることはないのか。
- 地域統括会社の所在地が締結する租税条約に新たに特典制限条項が導入されることにより、配当減免が享受できなくなった場合、地域統括会社の機能転換や立地変更をどう考えるのか。
- コミッション契約への恒久的施設認定の課税リ

スクが高まったことにより、現地子会社を問屋形態から販売仕入法人形態に転換する必要はないのか。等

対応の可能性のある税論点は、ストラクチャーに応じ多種多様である。

ここでは、個々の企業が個々に直面する課題はさて置き、大局に立つと、BEPSを引き起こさなかった日本企業全般にとって、直面する課題は次の二点といえよう。

まず、移転価格文書化への対応である。上記にのべたBEPSプロジェクトにおいて、日本企業全体に最も大きな影響を与えるのは、行動13移転価格文書化である。三層の文書化が一体となって、多国籍企業に移転価格に関する一貫した説明を求めるとともに、税務当局に、移転価格リスクを評価し、必要な場合には的を絞った調査を開始するために役に立つ情報を提供するための仕組みである。「マスターファイル」と「国別報告書」は、多国籍企業の究極の親会社が作成し、関連する全税務当局による共有を予定するものであり、前者はそのグローバルなビジネス展開や移転価格の方針に関するハイレベルな情報を記載した文書であり、後者はビジネス展開をする国ごとに、国別の収入、税引前利益、法人税額、従業員数その他経済活動に関する指標が含まれる文書である。「ローカルファイル」は、各国個別に報告されることが求められるものであり、重要な関連者間取引の移転価格決定に関する当該企業の分析についての詳細な移転価格文書である。「マスターファイル」と「国別報告書」は新たな文書であり、「ローカルファイル」は、従前より各国の法制により存在していた文書である。我が国においては、対象の初年度を2017年3月期（「ローカルファイル」にあっては2018年3月期）とする三層の文書化の導入が、2016年の制度改正においてなされることが想定されており、多くの日本の大企業にあっては準備に余念がない。

今般、「マスターファイル」や「国別報告書」の作成に必要な情報の収集過程での困難、現地の「ローカルファイル」の内容の未把握・不整合の発覚など、本社による情報管理の不徹底が露呈し、また一貫した移転価格ポリシーの欠如が認識された企業は少なくないのではなかろうか。また、日本の親会社自身の「ローカルファイル」についても十分な対応への準備がなされていない企業も少なくないであろう。しかしながら、三層構造の趣旨に即した堅実なコンプライアンスを履践する過程で、効率的な情報収集ルートの確立、本社管理によるより前進したディフェンシブな体制（タックス・コントロール・フレームワーク）の充実に向かうことは間違いなからう。

また、近時この移転価格文書化やルーリングの自発的情報交換など、世界中の税務当局が課税目的のため企業情報を共有化していく流れが一気に進む時勢下、更には、3国間以上のバリュー・チェーンにおける問題や外—外取引における問題の解決に迫られることが急速に増えている時勢下、関連する全税務当局に同じ説明をなすための一貫した移転価格ポリシーがないと最早もたない状況になってきており、日本企業にあっては、このような認識をもつことは重要である。

次は、海外事業の実効税率への認識の深まりであろう。

上述の通り、BEPSに対処すべく網羅的な税論点について検討がなされ、最終報告書においては、国内法や租税条約に係る様々な勧告がなされている。これからの新しい国際課税ルールの実施により、欧米企業はアグレッシブな税スキームを組成することにより連結実効税率の引下げを行うことは、従前に比べ困難に向かおう。これまで、連結実効税率の引下げに関心のなかった日本企業と税引後連結利益を目標とする国際競争上の差が縮まるチャンスが生じている。このチャンスを逃がさないために、新しい国際ルールに対応していく価値が生じているのである。

これは、奇しくも偶然同時に起こった、日本の稼ぐ力を取り戻す政策の一環としてのステークホルダーによるコミットメントと、期せずして交差しているといえよう。

つまり、税コストとROEとの関連性を認識し、株主を主要な起点とするステークホルダー視点からの税コストを管理すべしとの要請の影響も相俟って、連結実効税率の引下げへの関心が強まるのではなからうか。

日本企業は、概して、本部の税務業務のマンパワーは少なく、明確な税ポリシーの下で税に対してマネージ可能なコストとしての意識を持つことはおおよそ困難であったといえよう。しかしながら、今後、ステークホルダーの経営パフォーマンスに対する視線が厳しくなる中で、海外事業における実効税率のマネジメントの巧拙が連結実効税率の差になって表れるという事実から、海外事業実効税率の引下げに議論の重心が置かれることも予想される。こうした議論は、実効税率と課税リスクの反比例線を想起させるが、多くの日本企業は、これまで税戦略を持たなかったことから、そのフロンティアまで届いていない、つまり、課税リスクを上げずに実効税率を下げる余地があるのかもしれない。

今後は、ステークホルダーとのコミュニケーションにおいて、会社として税をどう考えていくのが整理され、税ポリシーや税務戦略が定まっていき、それらに沿った形で、連結実効税率志向のレベル感が決まっていく。海外の優遇税制の最大限の活用やグループファイナンスモデルの適正化、更には、知的財産マネジメントと整合させたIPホルダーの組成・十分な事業実体の構築・文書化等の思考プロセスをたどる会社が確実に増えていくのではなからうか。

日本企業の本社税務部署にあっては、概して、全世界課税リスク管理と海外事業実効税率管理のいずれにおいても、必ずしも充実していたわけではなく、寧ろ欧米の多国籍企業の後塵を拝していたことは否めない。今般のBEPSプロジェクトをそれらの前進に向けた好機と捉えてはどうか。

以上

デロイト トーマツ Webサイトのご案内 会計監査トピックス

<http://www.deloitte.com/jp/account>

デロイト トーマツ グループ公式サイトでは、創刊以来40年目を迎える月刊誌『会計情報』のWeb版（最新号・バックナンバー）をはじめ、会計・監査の最新情報等を発信しています。

トーマツクライアントの皆様のみならず、広く一般の方々に親しみやすい情報の発信を目指して参りますので、月刊誌『会計情報』ともども、ご利用、ご愛顧くださいますようお願い申し上げます。

〈コンテンツ及びリンク〉

- 会計・監査の最新情報 : 日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、金融庁等からの公表情報にリンク
- 会計・監査用語一覧 : 実務に必要な会計・監査の専門用語について解説
- 出版物 月刊誌『会計情報』: 『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載