

## 【新春特別企画】 「税を管理する」経営意識を根付かせ、 税務に関する説明力を磨く一年に

デロイトトーマツ税理士法人  
移転価格サービス パートナー 山川 博樹

読者の皆様、新年明けましておめでとうございます。本年もどうぞよろしくお願ひ申し上げます。

国税庁在任時、OECDのCbCRの起案に衝撃を受けましたが、それから早3年半、大企業は、CbCRの試作・レビューを終え、マスターファイルの作成もピークアウトし、日本を含む世界の整合性のあるローカルファイルの作成に関心が集まる状況にあります。このような文書化の作業の進捗と並行して、最近ではガバナンス体制を税務に関しても求める動きがでています。新年を迎えるに当たり、この点を述べさせていただきますと思います。

税務がバナンスに関して重要なことは、ここでは国際の文脈において、申すまでもなくBEPSが起こったことによる影響です。AppleやGoogleなど経済成長の原動力となる世界的にプレゼンスの高い企業が名指されましたが、「世界中海外では税金をほとんど払わないようにしよう」という意識があれば、実際にそれができてしまった。国際税制がいかにぜい弱だったか、その限界を国民が如実に知ることになりました。そこで、国際税制を全体的に見直そうということで、G20の政治的なプレッシャーの下で、OECDでBEPSの問題解決のための15のアクションプランが生まれたのです。2015年10月に最終報告書が発出され、現在各国の実施段階に移行していますが、この取組みは「100年に一度の画期的刷新」とまで評価されています。

この中で企業にもっとも影響があるのが移転価格関連の文書化の再検討です。3種類の文書の一つであるCountry by Country Report (CbCR)は、世界を舞台とする企業の進出先の国毎の売上げ、固定資産、従業員など経済活動の規模と税前利益と納税額などが、世界中の進出先の当局で共有されるというものです。多国籍企業の税情報について企業と税務当局間で情報の非対称があったことがBEPSの重要な原因であったとの見立てによる方策なのですが、各国当局はなお得られた情報を自国税収のためにばらばらに活用するところに、企業にとって測り知れぬ課税リスクの脅威があります。

BEPSの議論は、OECDとG20の40数カ国で進められてきましたが、現在報告書の実施の段階に至り、参加国は約100カ国にまで広がりました。特段税収コミットの強い中国、インド、インドネシアはもちろん、多くの途上国も参加しています。中には、税の現場で新しい国際ルールを理解し処理する能力が十分でないのに情報がばらまかれてしまうという国もあろうかと思われます。企業の対応として、必要な情報の収集と整理、そして曲解されないよう丁寧で緻密な論理や説明が必要になります。

また、日本企業などが海外展開した場合、現地国に営業拠点機能があるとみなされ、それに基づき課税を受けることを恒久的施設(PE)課税といいますが、今般その実質認定性が高まりました。PE認定を受けた際のその帰属所得の算定方法を巡って各国間の議論は不安定であり、事前にこの事業拠点に帰属する所得はいくらかを理論武装する必要が高まっています。

法人税を巡っては、先進国対新興国という基本的な対立構造が底流にあります。近時対電子商取引を中核に米国対EUという構造も現出し、錯綜の様相を呈しています。ここでは、米国、欧州連合(EU)、そしてEU離脱(Brexit)を控える英国での税務リスクに言及させていただきます。

米国では、大統領選に勝利したトランプ氏が、米国の法人税率を現在の35%から15%に、海外からの還流配当については一時に10%に引き下げると言っています。共和党多数派の議会にねじれがないから直ちに実現、とはいかないかもしれませんが、これから10年間のスパンではこの変革のベストタイミングと言えるかもしれません。日本企業にとって海外事業の実効税率を引き下げるとインパクトがありますが、内容によって純粋な全世界所得課税を採る大国の変革が世界の法人税制の動向にどう影響するのかも含めて注目する必要があります。BEPS報告書の実施については、米国税制はもとよりBEPS報告書の内容と基本的に整合的であるとの前提の下、米国政府は実施に極めて熱心とは映っていない

かったわけですが、新政権にとっても現状の実施スタンスを積極的に変更するメリットはないかと思われます。

このほか、米国では北米自由貿易協定(NAFTA)の再交渉、環太平洋パートナーシップ協定(TPP)の離脱の表明などの通商問題を抱えることになり、我が国への影響も想定されます。今後は、WTOの多国間協定の無機能は所与として、対EU経済連携協定、RCEP(Regional Comprehensive Economic Partnership: 東アジア地域包括的経済連携)及び日中韓共同研究をはじめとした、多様な経済連携協定の摸索や既定の交渉の加速化などの動きがみられるのかもしれませんが。仮にTPPが発効されなかったとしても、これらを契機に、付加価値税(VAT)・関税を視野に入れた工場立地や物流拠点等の判断に関わる物流マネジメントの充実が一層求められるものと思われます。

EUに関しては、波紋を呼び起こしております、EU加盟国毎のCbCRの財務数値のウェブ上の公開を義務付ける指令案について、2016年10月に閣僚理事会の会社法専門部会で検討が開始されました。また、EUが経済統合の肝であり、また強力なBEPS対抗策とみる共通法人税課税標準に関する指令案が再提案されたことも中期的には要注目です。

英国に関しては、2016年9月に、英国税務に関する税務戦略のウェブ上の公開を義務付ける制度が導入され、今後「コンプライアンス重視の戦略」「OECDルールに則った移転価格ポリシーの実行」などの開示等、堅実な対応が求められます。Brexitについては、英国とEUの関係が明確になるまで不透明な状況が続くものと思われますが、今後製造拠点や統括会社拠地の立地見直しを含む種々の経営判断における税の視点を想定しておくことかと思われます。VATはインボイス(納品書や請求書)方式ですので、域内・域外を分けるためのシステム投資が必要になります。また、英国がEU指令の外に出ると、英国との二国間条約で配当・利子等に源泉課税される国があるため、資金回収という切り口から、将来の条約の改定を見ていく必要もあります。

このように先行きの見通しがきわめて利きにくい中での上記の対応を考えますと、日本企業にあって、親会社が主体的・主導的に国際税務を管理していくことは最早必須であり、移転価格文書化への対応の過程でそのようなご認識を持たれた方々は少なくありませんし、これまでの海外子会社任せから変革のアクションを起こし始められた方もおられます。ゆくゆくは、世界中の移転価格文書化のコンプライアンスを効率的に達成し、また世界中の拠点で抱える課税リスクを効果的にデیفenseするガバナンス体制を指向することが適切です。3月決算法人にあっては2017年3月期が移転価格文書化の対象初年度であり、2017年は初作成の最盛にあたり、今後の企業の国際税務ガバナンスを占う大切な年になるのではないかと思います。

さて、冒頭、現在日本を含む世界の整合性のあるローカルファイルの作成に関心が集まる状況にあると申し上げましたが、少しここに触れたいと思います。国内法では、同時文書化として、申告時において、合理的に入取可能

な情報に基づいて独立企業間価格算定文書を確定申告書の提出期限までに作成し又は取得し、これを保存することとしています。日本親会社が作成するローカルファイルが国外関連者である子会社が作成するものを参照する構造となっているものは容認され、調査においてこれを求め検討するとされているわけですが、この場合、日本の確定申告書提出期限が短いため、例えば、2018年3月期を対象としますと、日本の同時文書化期限は2018年6月、参照する入取可能な最新の米国のローカルファイルは2016年12月期のものとなり、データの最新化の限界に直面することになります。ここで、最良の移転価格ガバナンスは何でしょうか。(i)子会社の財務損益は直近の2017年12月期のものにアップデートし、(ii)機能・リスク及び市場環境等は大きく変わっていないことを確認し、(iii)TNMMモデルにおいてベンチマークは前年度のものを入れ換えることは困難であることを確認し、実績値が独立企業間価格であると判断できるという検証プロセスを踏んでおくことであるといえましょう。日本及び現地の法制化に則った世界中のローカルファイルを効率的に継続して作成し、かつ世界中の現地課税リスクを効果的にマネジメントするためのスマートな方法を模索するのも一案です。ローカルファイルの作成に当たり実務上想定される具体的課題として、如何に効率的に必要な情報を収集するか、各国の当局がCbCRやマスターファイルそしてポリシーとの整合性を横串で確認することが想定され如何に各文書の整合性を確保するのか、課税リスク・重要性を基準に如何に文書化対象取引の閾値を設定するのか、各拠点の進捗管理を如何に徹底するのか、実績値を如何にモニタリングするのか、各拠点の現地法制のコンプライアンスを如何に確保するのか、英語版と現地語版を如何に効率的に作成するのかなどが、考えられます。このような課題を克服するスマートな方法を模索するのも一案かと思われます。

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人およびDT弁護士法人を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約8,700名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループWebサイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスをFortune Global 500®の8割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約225,000名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#)もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュトーマツリミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTLおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービスs提供を行いません。Deloitteのメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は[www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about)をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイトトウシュトーマツリミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(デロイトトーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2017. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.