

企業のBEPS対応を 語りつくす

【前】

山川博樹

デロイト トーマツ税理士法人
パートナー



吉村政穂

一橋大学大学院准教授



岩品信明 〈司会〉

TMI総合法律事務所 弁護士

岩品：本日は「企業のBEPS対応を語りつくす」というテーマで、企業に対するBEPSの影響及び企業のBEPSに対する実務的な対応などについて座談会を開催させていただきます。

近年、多国籍企業による行き過ぎたタックスプランニングによる課税逃れを防止するため

に、OECDにおいて、BEPS (Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転) プロジェクトが進められてきました。2015年10月には、OECDからBEPS最終報告書⁽¹⁾の行動計画1から15までが公表されました。今後は、BEPS最終報告書を踏まえて、OECD加盟国を中心に、

国内法において国際課税分野の改正が進められることが予定されています。

海外に子会社を有する日本企業にとっては、事業活動や税務戦略に大きな影響が生じる可能性があります。特に、移転価格文書化の義務付けを中心として、課税逃れを防止するための様々な取組みが策定されますので、企業としては、それらへの対応が必要になります。

今回は、日本企業として、日本だけでなく進出先の国・地域において、BEPS最終報告書を踏まえてどのような対応をしなければならないのか、また、日本企業はどのような国・地域において対応に注意しなければならないのかなど、日本企業にどのようなBEPS対応が求められるのかについて、山川先生、吉村先生のご見解をうかがいたいと思います。

山川先生、吉村先生、本日はどうぞよろしくお願いたします。

山川：よろしくお願いたします。

吉村：よろしくお願いたします。

1 BEPS最終報告書のポイント

岩品：それではまず、BEPS最終報告書のポイントについてお聞きしたいと思います。

BEPS最終報告書は、行動計画1から15までそれぞれテーマごとにまとめられていますが、概要については、さまざまところで紹介されています。ここで先生方にお聞きしたいのは、企業の方がBEPS最終報告書を理解するにあたって、どのような点に注意すべきかかということです。教えていただけますでしょうか。

① G20での議論

山川：「100年に一度の画期的刷新」とまで評価されていますが、ここに来てその意味を考えてみますと、1つは、G20国の関与から今は新国際ルール of のさらなる波及を想定する、巻き込む国・地域の徹底さ、そしてもう1つは、実施のための少なくとも過渡期における企業のコスト、課税リスクの増大という負の副作用はいったんはさておいて、これまでの世界の経験を踏まえたあるべき理念を追求する徹底さ、であろうかと思います。

岩品：G20が関与することで、各国の法制と各国企業に対する影響は、これまでと違うのでしょうか。

山川：国際的な議論の舞台が、G8からリーマン・ショック以降、G20へ広がってきたのは、南北経済という経済軸がより統合化されたグローバル経済へ進んでいるということが背景の1つにあったのだと思います。

今回、国際課税の規範の構築という主権が厳しく衝突し、しかも極めてテクニカルな分野においても、新興国を巻き込まないと問題の解決ができないことがはっきりとしました。税分野においてもここに至ったことは、足元ではナショナライゼーション・ローカライゼーションがみえているとしてもグローバル経済化は止まらない趨勢の下、1つのマイルストーンではないかと思っています。

これからは、G20どころか、途上国を含む約100か国・地域を想定するという地球規模での新ルールの実施という新たなステージに入っていきます。資源が乏しいところに税誘因を生む土壌があり、また、税制・税務行政のインフラ

(1) 2015年10月5日、OECD租税委員会は、BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) 行動計画に基づく最終報告書を公表した。最終報告書は10月8日のG20財務大臣・中央銀行総裁会議（パレートのリマにて開催）に提出され、新たな国際課税のルールとして採択された。今後最終報告書の提言に係る具体化等の作業が引き続き予定されており、2016年以後は基本的に最終報告書の実施及びモニタリングの段階に移行する。

【図表 1】 BEPS最終報告書の概要

実質性	透明性
<p>グローバル企業は払うべき(価値が創造される)場所において税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築する</p>	<p>各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性の向上</p>
<p style="text-align: center;">電子経済の発展への対応</p> <p>行動計画1 電子経済の課税上の課題への対処</p>	<p style="text-align: center;">透明性の向上</p> <p>行動計画5 ルーリングの自発的情報交換 行動計画11 BEPSの測定とモニタリング 行動計画12 義務的開示制度 行動計画13 移転価格文書化及び国別報告書</p>
<p style="text-align: center;">各国制度の国際的一貫性の確立</p> <p>行動計画2 ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化 行動計画3 効果的なCFCルール構築 行動計画4 利子等の損金算入を通じた税源浸食の制限 行動計画5 有害税制への対抗</p>	
<p style="text-align: center;">国際基準の効果の回復</p> <p>行動計画6 租税条約の濫用防止 行動計画7 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止 行動計画8-10 移転価格算定の結果と価値創造の整合性の確保</p>	<p style="text-align: center;">予見可能性</p> <p>企業の不確実性の排除</p>
	<p style="text-align: center;">法的安定性の向上</p> <p>行動計画14 相互協議の効果的実施</p>
	<p style="text-align: center;">BEPSへの迅速な対応</p> <p>行動計画15 多数国間協定の策定</p>

がもともと十分ではない国・地域で、多国籍企業から多少不当でもがっぷり税を取らなければ、という意向の国・地域もあろうかと思えます。

今後、新しいルールを地球規模で伝播し実施するというのは、グローバル経済の中で実効的に多国籍企業の課税の安定を図る上で、壮大で重要なテーマになると思えます。

一見多くの国が関与すればそれだけ合意が遠のくようにみえますが、相手の顔が見え、合意と行き届いた相互の監視の環境が整いつつある流れが出来たことは素晴らしいことです。

「先進国に有利だから途上国にまで巻き込みたい」というのはおそらく根底にはあると思うのですが、それが見透かされるとなかなか前進しないでしょうし事実上ボイコットされてしまうと思えます。

今後は二重非課税は排除しようという合意を基本ラインとして、課税の安定性を図っていくことに価値を置き、政治的なプレッシャーを活用させていただきつつ、関係各国に前向きなスタンスでテーブルについていただき、OECDや先進国がうまく議論を進めていくことが期待さ



岩品 信明
(いわしな のぶあき)

TMI総合法律事務所パートナー。弁護士・税理士。東京大学法学部卒業、ノースウェスタン大学ロースクール卒業。東京国税局国際税務専門官（任期付公務員）として法人税及び国際税務の税務調査を担当。経団連国際課税委員会、経済産業省外国事業体課税研究会委員、日本CFO協会国際税務部会顧問を歴任。法人税、国際税務のタックスプランニング、税務調査対応、税務訴訟を専門とする。

れると思います。

最近のOECDの方々の情報発信によりますと、CbCR (Country by Country Report)⁽²⁾はハイレベルリスク評価のためのものであるという趣旨を込めたトレーニングマテリアルを検討されているとか、相互協議の24か月合意目標を定期的に客観的に統計的にレビューし、解決を模索されていくとか、CA (Competent authorities: 権限ある当局) に相互協議仲裁手続を経験させていく必要を考慮しておられるとか、かなり具体的に踏み込んでいる感があり、実効を期されていることがよくわかります。

もう1つのあるべき理念の追求の徹底については、「移転価格の結果と価値創造の一致」という、異論は少ないしかし齟齬（分析のスタートは契約であり、かつ第三者間ではやらないことを多国籍企業は行うことがある、そこに商業上の合理性があれば否認はしないという固い素

地の下での齟齬という意味ですが、) のない認定は難しい原則の打ち出し、そして行動13の移転価格文書化が挙げられようかと思えます。

移転価格文書化なканずくCbCRの共有は、最もドラスチックな成果物です。誤解をおそれずにあえて踏み込みますと、移転価格は、国外関連者間で利益を取り合うものであるので、片側の当局のみに都合のよい説明をしてはいけな、両国で違う説明をすることは理屈としてはありえない、取引の情報を透明化することは理屈として明解であり、理念があるようにも見えます。

今般政治がトリガーとなりましたが、移転価格に関してはむしろこれまでが突っ込み不足であったかもしれないとの見方も否定できないかもしれません。

帰結として、OECD及び先進国政府は、当面二重課税リスクは高まっていますので、二重課税をより実効的に解消できる仕組みを構築すべく必死で取り組んでおられますし、他方、多国籍企業においては、当局の主観性を伴う認定を受けないよう、取引実態を最も把握している企業自身が、一貫した主張ができるよう、準備を強化していく必要があるということになります。

岩品: なぜ、ごく一部の多国籍企業の行動が「画期的な刷新」にまで至らしめたのでしょうか。今後、そのような企業はどういう行動をとることになるのでしょうか。

山川: 確かに、BEPSの議論を引き起こした、行き過ぎた行動を取ったとされた企業は、世界の多国籍企業の中の極めて少数かと思えます。しかし、経済成長の原動力となる企業でした。税制の限界を国民が如実に知り、改革の必要を

(2) 多国籍企業グループの各社に関する国別の所得、納税額、経済活動のグローバルな配分に関する情報を設立国ごとに記載した報告書。日本ではすでに、法人税申告時に別表17(4)にて国外関連者情報が毎年提出されているが、CbCRでは別表17(4)に記載義務のない支払税額や有形資産額などの開示が必要となる他、それら情報が原則関連会社の所在する各国に自動的に送られる事になるため、コンプライアンス負担や情報漏えいリスクの増加等が懸念されている。

知り、機運を求めるといった、他方、企業も行き過ぎると道義的な責任を負うこともわかったというのが大筋の理解かと思っています。

日本企業は、一部の多国籍企業が起こしたBEPSへの対処に否応なく巻き込まれ、確実に義務は増えてしまいましたが、欧米企業も節税に多額のお金をかけることができる企業ばかりではなく、実際納税道義の高い企業は、世界でも多いのではないかと考えられます。狙い撃ちは、社会的にはあったのかも知れませんが、法的にはもはや自国の法制の改革だけではにっちもさっちもいかない状況に至っており、国際ルールの刷新は自然のなりゆきであったといえようかと思っています。

行き過ぎた行動とは何かは、引き続き主観的な問題です。欧米企業の、必要のない納税は株主価値を毀損するという立場からは、法令順守は厳に、新法の解釈に整合性を取る形で突きつめていき、その範囲で、税コストを最小化し、新法に問題があるのならそれを変えていくという第二のBEPSが生じる可能性もゼロではないかと思われまます。今後、Reputation リスク管理を加味した経営関与の税判断があるとして、線引きをどう判断するのは難しい問題かと想定されます。

吉村：今回、G20の国々がBEPSの議論に加わったこともあり、パッケージとして示された行動の中にもランクづけというか、拘束力に関して区分が設けられていることは、最終報告書を読む際に知っておいたほうがよいかと思っています。

BEPSプロジェクトに参加する国が必ず従わなければいけない「ミニマムスタンダード」、方向性だけは合意された「共通アプローチ」、それから一定分野での法整備支援を目的とする「ベストプラクティス」の提示といった形で、行動の重みづけが違ってきます。今後各国がBEPS報告書に対応して国内法化を進めていきますが、その際の対応のスピードを見るときに、そうしたウェイトづけが1つの指標になるので

はないかと思っています。

また、先ほどお話があったように、OECD・G20に限らず、インクルーシブフレームワークをつくって多くの国に参加を呼びかけていきますので、それだけ進出先での課税リスクは高まるのだと思います。その対応のコストというのは、今後飛躍的に大きくなるのではないかと思います。

岩品：イメージとしては、これまで、OECDという遠いパリの国際機関で知らないうちにBEPSの議論がなされていたのですが、G20で取り上げられることになり、各国税制により早く取り込まれるのではないかと思うようになりました。

政治的な裏づけがあるのとないのとでは、実効性を高めていくスピード感が今までとまったく違いますね。

山川：政治的なプレッシャーは、昨年10月にBEPS最終報告書が出ましたときに、継続するとしましてもややローキーに収束するものかと思いました。しかし、ここに来て、パナマ文書問題が勃発し、BEPSとは異なる大きな流れとして、国際的脱税・マネロン・非合法的資金形成の規制に係る透明性向上も重要なテーマであり、このような流れと相俟って、政治的なプレッシャーの強みが今後も継続していくことがはっきりしました。

吉村：執行面でデコボコというか、突出するところも出てくると思いますが、私はBEPSの議論の成果は迅速に実現されるのではないかと思っています。

② BEPS最終報告書の重要性の位置づけ

岩品：先ほど吉村先生から、BEPSの最終報告書について、「ミニマムスタンダード」、「共通アプローチ」、「ベストプラクティス」という三種類のお話がありました。

企業の方には、行動計画が1から15まであり、もしかしたらそれらが全部同じ重要性であると



山川 博樹
(やまかわ ひろき)

デロイトトーマツ税理士法人 パートナー デロイトトーマツ合同会社 ボードメンバー
国税庁調査査察部調査課長を退官後、2014年9月に現 デロイト トーマツ税理士法人入社。32年間の国税勤務の中で国際課税の要職を歴任。多岐の業種にわたる調査や相互協議、OECD業務を経験。調査対応、争訟対応、相互協議、事前確認、国際プランニング等のサービスに従事。経団連国際課税委員会、日本機械輸出組国際課税研究会委員。

考えていらっしゃるかもしれません。

ミニマムスタンダードから、共通アプローチ、ベストプラクティスという三種類の行動計画の中でも重要性に相違があると思いますので、補足をさせていただいてもよろしいでしょうか。

吉村：今回の合意の中で特に重要なものとして、ミニマムスタンダードとして位置づけられている行動が挙げられると思います（行動5、行動6、行動13及び行動14）。

これはBEPSのフレームワークに参加する国であれば必ず実施しなければなりません。また今後モニタリングもなされるのが予定されていますので、世界的に導入されていく「行動」であるということが言えると思います。

それに対して、「ベストプラクティス」は各国がその分野での対応を考えた場合にそれを支援するものとして提示され、ミニマムスタンダードのような拘束力は有していません（行動3、行動12及び行動14の一部）。また、共通アプローチは、方向性に関してはBEPSの議論に参加した国々で合意がとれている行動ですから、実施の程度にばらつきはあるものの、徐々に報告書で示された方向に国内法制化が進んでいくのだろうと予想されます（行動2及び行動4）。

このほか、OECDモデル租税条約コンメンタールや移転価格ガイドラインで定められている既存のスタンダードについて、その改定をするという行動も存在しています（行動7及び行動8-10）。

岩品：今、挙がったところでも行動計画13の文書化についてはミニマムスタンダードとされており、各国とも実施しなければならないわけですね。

その一方で、例えば、行動計画3のCFC（Controlled Foreign Company）税制（外国子会社合算税制）については、各国で立場も違っているのでなかなか合意が見られなかったようです。CFC税制についてはベストプラクティスとされており、そうした意味でも重要性が違っているというわけですね。

吉村：当初、CFC税制の強化に消極的なEUと積極的なアメリカとの間に対立があって、ベストプラクティスが合意できるかどうかともわからない時期があったとさえ聞きました。ただ、出てみると、結局EUもアンタイ・タックスアボイダンス指令にCFC税制の導入を含めて提案しています。ベストプラクティスであっても、出てみると意外と国を動かすものだと感じています。

岩品：日本でもCFC税制の改正の動きがありますので、そのように思います。

吉村：そうですね。日本もわざわざ変えなくてもという声はあるようですが、エンティティ（事業体）アプローチの欠陥として指摘されていることは受け止める必要があると思います。

③ 企業の負担

岩品：BEPS報告書のその他のポイントとしては、企業の負担が挙げられると思います。これから、企業の負担はどうなるのでしょうか。

山川：先ほど申し述べましたが、移転価格文書化対応ですね。それと、これからのBEPS報告書を受けた各国法制の各論ベースの見直し及

びそれらを踏まえた海外投資ストラクチャーの見直しでしょうか。

各国の子会社の対応もあれば、それを統括する本社や地域統括会社の事業部や税務部の対応等、その辺は負担になってくると思います。

CbCRとマスターファイル⁽³⁾については、欧米企業には、インフラがあり情報はとれる体制になっていますので、甚大な影響はないのかもしれませんが、日本企業の場合には今から作るのが一般的なので、今回負担があります。また、それらを一度つくってしまったあと、ディフェンシブな体制を継続させていくことを目指さないといけないと思います。

ローカルファイルで一番インパクトがありますのは、日本のいわゆる同時文書化です。日本は申告期限が短いため、多くの日本企業は、ローカルファイルの作成期限を申告期限から1年延ばしてほしいと考えました。

これは、国際標準からして、また同時文書化の趣旨からして無理からぬことと整理されましたが、改めて日本の申告期限の短さを認識させられました。欧米企業の税務部のように、申告・コンプライアンスのほか、実効税率の厳格な管理がKPIであるなどミッションの範囲が広いといたしますと、3～4か月で世界の情報を集めて申告書を作成することはおそらく無理なのかもしれません。

一般税目的でない通例のローンであることを文書化証明しないとエクイティとみなすという米国IRCレギュレーション第385条改訂案が最終ドラフトに来ており、今年の4月からのローンに適用予定であり、アドミニココストは確実に増加します。わが国のローカルファイル対応も然りですが、今後企業の税対応の事務コストは

吉村 政穂 (よしむら まさお)

一橋大学大学院国際企業戦略研究科・准教授。企業課税を専門とし、法人税法、国際課税及び地方税等の分野で研究を行っている。経済産業省「日本企業の海外展開を踏まえた国際課税制度の在り方に関する研究会」委員（2015年）、など。



増加していくと思います。

なお、企業のコンプライアンス負担の増加は、一般的な企業統治のほか、外国公務員への贈賄防止や消費者保護の観点なども含め、世界の趨勢として税分野に限定されないように思います。

④ 進出先国でのBEPS対応

岩品：これからOECD加盟国と非加盟国とでは対応が異なるかもしれませんが。そのため、日本企業としては、進出先国でのBEPS対応の動向を注視しないとイケない、ということも挙げさせていただきたいと思います。

吉村：少し話がずれますが、アメリカはやはり国内法制化にあたっていろいろと政治的障害があるので、財務省規則で対応することになっています。そして、財務省規則が施行される前の段階でもボランティアで受け付けるということをIRSが表明しています。子会社段階で、現地法によって国別報告書の提出が求められるこ

(3) 行動計画13では、税務執行の透明性を高めるために従来の移転価格文書化のOECDガイドラインを再検討し、新たに国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルの3層構造の移転価格文書の作成が求められる。その中で、マスターファイルには、企業全体の基本情報や事業活動、移転価格ポリシー等の記載が求められる。

とを警戒する企業の声に応えたものだと思います。

アメリカのような国でも、こうして全世界的な実施に対してリアクションしていかなければならないことを示していると思います。

山川：CbCR作成に関して、12月～2月決算法人につき、OECDルールと日本の法制との間に“Gap Year”が存在する（CbCR作成対象期間にずれが生じる）問題があります。

具体的には、12月～2月決算法人につきましては、日本におけるCbCR作成対象初年度は2017年12月期～2018年2月期となる一方、関連会社所在国においては、例えば、中国・インド・オランダ・英国等ですが、OECDルールに基づき、その1年前である2016年12月期～2017年2月期よりCbCR作成義務が課される場合に関する取扱いです。

ご存知の通り、日本のほか、米国、シンガポール、スイスにおいて、OECDルールと国内法制の間に“Gap Year”が存在しています。

“Gap Year”が存在する場合に関しては、究極の親会社において作成義務が無い年度であっても親会社と子会社の当局への通知を行い、自発的に親会社所在国税務当局にCbCRを提出すれば、それを自動情報交換に乗せて子会社所在国税務当局と共有することができる、という仕組みになる旨のメッセージがOECDから発出⁽⁴⁾されました。

究極の親会社において作成義務がない年度においては、子会社所在国税務当局が、モデル国内法制に従って子会社方式による提出を求める可能性もあるものの、安易に子会社にCbCRを渡してしまうと、ジョイントパートナー等情報の共有が危惧されるところに情報が漏れてしまうことになるため、ボランティアに当局へ提出

し自動情報交換の仕組みに乗せて相手国に届けることを想定すべきかと思われます。機密保持と子会社ごとの対応の事務負担軽減からですね。

吉村：そうですね。各国の立法サイクル等には配慮することにはなっているという話も聞きましたが、ほかの国で実際にどう取り扱われるかはわかりませんので……。

2 今後の国際課税の動向

岩品：次に、BEPS最終報告書を踏まえて、今後国際課税はどのようになるのか、企業の方にとって今後どのような点に注意しないといけないのか、について議論したいと思います。山川先生、いかがでしょうか。

山川：今後の国際課税の方向として、2点挙げさせていただければと思います。

1つ目は、今後抜け駆けをする国をつくらないことにしたことです。これは欧州先進国で、これまでアイルランド、スイスとベネルクス三国の5か国などの税誘因措置による税収被害を受けていたことが背景にあります。これまではより優遇な税制を創ることによって1国が得をすることがあり得たので、そういうことをさせない大きな力が働いたようにみえます。EUからルーリングをもれなく出す旨の強いプレッシャーを受けた国の中には、すでに存在していたルーリングを過去に遡及して無効化するようなことすらあったのかもしれませんが。

抜け駆けを許さない、簡単に崩れない強力な枠組みを創ろうとして、政府間で情報を共有してスクラムを組んだのも1つの方策であり、これは、目途がきつつあるのではないかと思っています。ただ、見通しうる将来においては、シンガポール・アイルランド等の人的機能と意

(4) 「Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting : BEPS Action 13, 29 June 2016」の3pから5pを参照。

思決定・リスクテイクという経済実態具備をなしうる国・地域とこれらをなしえない国・地域とに分かれていく可能性もあろうかと考えられます。

国際課税の方向性として、もう1つ挙げさせていただきますと、今後世界の有害税制といわれているものが共通基準によって枠がはめられ、CFCルールも極力波及していこうという流れの中にありますし、国際課税の各国の方向感、より均質化されより透明度の高い税制を指向していくことになろうかと思えます。

そういう意味では、OECDモデル条約と国連条約の使い分けを今後このままでやっていくのだろうかということに疑問が呈され、現在も大局ではそういう基調にあらうかと思えますが、相互に近づく努力がなされていくものと思われま

す。しかしながら、制度の均質性はより進むという前提に立ったとしても、税制の執行・運用は自国の税収本位であることは変わらず、おそらくCbCRの活用も自国本位に使用しますので、執行は安定しません。現在も、世界の移転価格税制はブラジルを除いてほぼ同じですが、事実認定の幅が広く、紛争の種は尽きません。つまり、総論賛成・各論はばらばらの状況であり、この各論を詰めてコンセンサスを得ていかない限り、二重課税リスクは無くならないかと思

います。先ほどのお話と重複いたしますが、制度面では政治的なプレッシャーが明確な効果をもたらしましたが、執行・運用面となると各国の方々にテーブルについていただく以上の効果をここに期待できるのか、正念場かと思えます。

例えば、相互協議、二国間事前確認の個別事案の議論の進展とともに、途上国のキャパシティービルディングや、マルチの場でのBEPS行動計画8から10までの移転価格の実体論、例えば8stepsのリスク分析やDEMPE(開発・改良・維持・保護・活用: Development, Enhancement,

Maintenance, Protection, Exploitation)の運用の具体的議論など、先程申しましたばらばらの各論を詰めて行く上でのステップになろうかと思われま

すが、これらを通じて進展を図っていくことが考えられようかと。日本の権限ある当局は、二国間事前確認を含む相互協議の実績も豊富で優秀ですので、世界に貢献できる余地は大きいと思います。企業サイドの面のお話ではなくてしまい、申しわけありません。

岩品：ありがとうございます。吉村先生はいかがでしょう。

吉村：山川先生のご指摘のとおり、各国の当局で情報を共有して、税の透明性を高めていく施策は、すでにかなり導入されていますし、今後もその方向は強化されていくと思

います。2020年の見直しによって項目の追加等もあるかもしれませんが、企業の方々は、事前にグループから情報をきちんととってきて当局に提供する体制の整備を強化していかなければいけないと思

います。また、今回のBEPSプロジェクトに関しては、先進国で共有してきたルールを世界に広げていくという面がありますので、そうした国々がルールを受容するだけの「何か」を提供できるかというのも注目しています。

OECDでは、「税と開発」というテーマをプロジェクトとして掲げていますが、キャパシティービルディング(能力向上)を含めて、途上国がBEPSプロジェクトに従うことにメリットがある状態をつくり出さなければいけませんし、また、執行のレベルが上がれば、それは企業の方にとっても利益になると思

います。これが着実に実施されていくかを、今注目しているところです。それと、移転価格の分野等でかなり経済実質を強調することが打ち出されています。これまで先進国の裁判所では、法的な実質を尊重する傾向が強かったかと思

移転価格ガイドラインを含めて実質を重視する方向にかなり踏み出しています。

新興国・途上国では経済的実質と称して、強い課税が行われる傾向があったと思いますが、先進国の執行はどうなっていくのか、本当に実質のほうに引っ張られていくのか、それとも裁判所の姿勢は変わらず、先進国では相変わらず形式を尊重するということになるのか、このあたりも気になっています。

岩品：私もお二人の意見と一緒にして、課税における透明性が高まることは期待できると思います。また、国際課税についてほとんどすべての分野において、進捗の状況が違うにしても、先進国でも開発途上国でも、全体を通して統一感が高まることになるのではないかと考えています。

なお、積み残しの問題としては、少しここまで取り挙げた分野とは違うかもしれませんが、コーポレートインバーション (Corporate inversion：クロスボーダーの組織再編成を通じて、外国法人がグループの最終の親会社になるようにすること) が最近いくつか起こっています。

コーポレートインバーションについては、BEPSでは特に取り上げられておらず、漏れているのではないかと考えられます。コーポレートインバーションによる税収漏れは相当異なる可能性がありますので、この問題をそのまま残しておいてよいのかなと思っています。

近時、コーポレートインバーションが問題となった大型案件では、独禁法などの分野で、歯止めがかかったと聞いていますが、税法の点から歯止めがかかったかどうかはよくわからないところです。各国当局は規制を強化していくと思われそうですが、各国の規制の方向性が国によって違うとなると日本企業の対応も大変ですから、各国は統一的な方向性で対応していただくことを期待します。

3 日本企業にとっての BEPS対応

岩品：次に、日本企業にとってのBEPS対応を取り上げたいと思います。

OECDのBEPS最終報告書に基づいて今後各国において国際税務が改正されることが見込まれ、また、一部についてはもうすでに改正されているところです。BEPSの最終報告書は国際税務を広範囲にカバーしているため、企業の方々としては、行動計画1から15のいずれに重点を置いて対応すべきかわかりにくいのではないかと考えられます。

日本企業としては、どの分野に特に重点を置いて対応すべきでしょうか。そのあたりについてご意見をお聞かせいただきたいと思います。山川先生、いかがでしょうか。

山川：BEPSの議論の受け止め方としまして、

事務負担の問題がまずあります。世界の多国籍企業も大勢はおそらくはそうで、日本企業は特に税務部門のマンパワーが限られていますので、事務上の負担増加からネガティブな捉え方が多いのも無理からぬことです。

ただ、今回のBEPSの議論は、実体論としてマクロ的にはポジティブです。これまでは税のグローバル競争力に明らかに格差が出ていて、税のコスト削減でキャッシュを投資に廻せる企業と、何もできなかった企業との間では明らかに差がありましたので、この類の相対的な競争条件の改善による日本企業のベネフィットは存在すると思うからです。

各論に入っていきますと、わが国においては、来年度以降の制度改正を照準に、CFC税制の見直しや所得相応性規準やGAAR (General Anti-Avoidance Rule) の導入の議論など進んでいくのではないかと考えられますが、ここでは、海外の進出先拠点の課税リスクを想定した対応のみにフォーカスして述べたいと思います。



OECD報告によりますと、CFC税制は各国に影響が及ぶ可能性があります。先ほどベストプラクティスも意外と国を動かすというお話もありましたが、さすがにオランダやシンガポールがCFC税制を入れるかということはあまり想像できませんが、仮にそうなった場合、シンガポールやオランダにぶら下がっている企業の取得するパッシブインカムが二重課税になってしまうかどうか。

OECDは、親会社の居住地で外国税額控除を付与する仕組みを示しているようにみえます。企業にとってみれば、中間持ち株会社の所在地国でのCFC課税で完了してほしい。どちらでもよいので二重課税を排除してほしいということが想像されます。機能が大きく、商流の設定も親の判断とみると、居住地国として納得感が得られにくいようにもみえます。今後の制度改正をみていく必要があります。

また、欧米で買収した会社が条約漁り的なスキームを組んでいたリスクもあり、買収段階でかなり慎重なデューデューリをやっていたとしても、今般の報告書を踏まえての条約改正から配当減免が取れなくなるとか不測の事態が起こる可能性もありますので、そこは条約の今後の行方を見ながら整理していく必要が出てくるかもしれません。

そこでストラクチャーを組み直そうとします

と、ネックになるのが、海外の再編におけるキャピタルゲインがわが国のCFC税制にとりこまれてしまうことかもしれません。

パテントボックスもそうです。日本企業みずからというよりも、買収した会社がパテントボックスを使っていた例はままあると思います。これが今回ネクサスアプローチという国際標準に直っていきますと、例えばイギリスの研究施設ですと、その機能と人員の配置を変えて要件を満たす必要があるかもしれませんし、仮にルクセンブルクの仕組みなどで研究の実態がないのなら去るしかない、といった整理をしていく必要があります。

また、最近中国のSAT (State Administration of Taxation: 国家税務総局) がコミッションエア (commissionaire: 問屋) について、PE認定課税を強化するとの情報もあるようです。さらに、VMI倉庫等において、補助的準備的ではない活動の解釈の幅が広がってきています。加えて、代理人のPEそして1号PE (Permanent Establishment: 恒久的施設) の認定リスクですが、新たに帰属所得の計算のOECDルールが入ってきます。おそらく移転価格的な配分という方向になるのは間違いないと思います。

例えば、VMI (ベンダー主導型在庫管理: Vender Managed Inventory) 倉庫については、何をもって補助的準備的活動でないか、対第三者輸出というサプライチェーン全体の中でVMI物流がどれほどの価値を生むのか、が議論になります。果たして新興国、途上国がいわゆるPE認定課税において移転価格的な機能リスク分析ができるかどうか、また機能リスク分析の結果としての想定外の少額課税を受容できるかどうか、こういう課税は特に相互協議がワークしづらい新市場でむしろ起こりうるため、新たな紛争リスクかと思います。

岩品: ありがとうございます。山川先生の1点目の項目で、日本企業にとっては総体としてプラスになるといったお話でありましたが、こ

これは、今まで欧米企業はループホールをうまく使ってタックスベネフィットをとっていたと理解しています。

今後はそのような手法が一定程度制限され、他方で、日本企業は積極的なプランニングをあまりしてこなかったため、競争条件が同じようになってきている、すなわち、日本企業が積極的なプランニングを検討するのではなく、欧米企業が積極的なプランニングをしにくくなるというイメージでよろしいでしょうか。

山川：キャッシュボックスを含め行き過ぎたスキームの見直しが想定され、少なくとも座していて得るベネフィットはあろうかと思えます。

吉村：① CFC税制

私は、まず国内法制化の動きとして、CFC税制の見直しがどうなるかを挙げたいと思います。

現在基本となっているエンティティアプローチからトランザクショナル（取引）アプローチへの転換も含めて、かなり大きな議論になる可能性がありますので、注目していく必要があると思います。

② 移転価格税制

移転価格税制に関しては、すでに法制化された文書化の問題もありますし、また、所得相応性基準の導入を含め、無形資産の移転に関する課税ルールはかなり強力なものになる可能性があります。この点も注意が必要なのだろうと思います。

③ 特典制限（LOB条項）等

国際的な局面に行きますと、すでにご指摘のあった条約の特典制限の点もあります。ドイツ

との新租税条約ですでにPPT（主要目的テスト）が導入されていますが、国内法の問題としてもGAARの導入が検討されるという話も聞きます。こうした一般的な否認ルールによって、条約特典あるいは国内法上の課税ルールの適用が否認される可能性が今後出てきますので、それだけ税務リスクは高まると思います。

④ PE(恒久的施設:Permanent Establishment)

PEに関しては、PEに帰属する所得の算定ルールとあわせてセットであることが前提ではあります。しかし、実際の途上国でのルール適用を考えた場合に、AOA⁽⁵⁾で合意されたような厳密な機能リスク分析を前提としたPEの帰属所得算定が実現するかは疑わしいところもあります。今後注意が必要になると思います。

また、アメリカは、帰属所得に関するルールが整合的なものにならない場合には、行動7全体について留保することを表明していますから、国際的な足並みの乱れを生じる可能性があります。

岩品：私は、作業的に重要なBEPS対応（行動計画13：移転価格文書化）と、税務の実態面での重要なBEPS対応があると思っています。

企業の方とお話しをして感じたのですが、企業の方は文書化対応の作業に非常に大きな負担感を持っており、BEPS対応の8割から9割方は文書化という印象です。

ただ、文書化自体は、作業は増えるのですが、税務上の対応を変えなければならないかという移転価格税制上の問題がなければ、特段変更すべき点はないものです。

一方、実態面で重要なBEPS対応があります。例えば、これまでタックスハイブン対策税制で

(5) OECD承認アプローチ（AOA：Authorised OECD Approach）：租税条約7条の適用上、PEを独立した企業体と見た上で、その帰属利益を算定するアプローチ。PEへの帰属利益算定に関する2010年報告書で示された。

は適用除外が認められてきたところ、CFC税制のルールが変わって、タックスヘイブン対策税制により合算課税されるリスクが生じるなどして、取引を変えていかなければならない可能性があるので、CFC税制の動向についてはきちんと留意していかなければいけないと思われれます。

また、PEの問題は、日本でのPE認定の問題ではなく、進出国での問題であり、新興国、特に中国、インド、インドネシアあたりで認定リスクが高いと聞いています。そのため、これらの国がどのように対応するのかは気になるところです。

今後は精緻に移転価格に基づきPEの帰属所得を計算して課税しないといけませんが、それらの国々がそこまでできるかどうか、逆に言えば、荒っぽい課税が今後もなされるかもしれず、懸念しています。

このような点から、実態面では、CFCとPE、作業面では行動計画13の文書化について、日本企業としては留意すべきではないかと思えます。企業の方としては、当面は行動計画13の作業を進めつつ、自分の会社に影響のあるほかの項目についても検討していかないと、いつの間にか改正がなされ、知らないうちに課税が増えてしまうという可能性もあります。そのため、行動計画13以外についても配慮していただきたいと思っていますところ。

山川：岩品先生がおっしゃいましたPEですが、あまり税務に相談しないでコミッショネアをやっていたという例を仄聞したこともあります。通例ではないでしょうか。

繰り返しになりますが新しいPEの帰属所得の計算は、おそらくは機能リスク分析そのものになるでしょうから、中国、インド、ブラジル等非OECD国は、AOAルールに否定的な立場ですし、途上国では、認定PEの所得計算はみなし利益率規定によっていた例もあることから、キャパシティービルディングの最重要項目

かと思えます。

岩品：PEの帰属所得の計算を途上国で本当にできるでしょうか。日本当局でも結構難しいように思うのですが……。

日本企業の方でも対応できるかどうかという難しい問題ですし、当局と企業の両方にとって負担が重いと思われれます。

山川：途上国等においては、まさにそのように思います。

4-1 移転価格文書の提供義務者

岩品：ここからは、移転価格文書化における提供義務者、または報告の項目、提供期限・適用開始時期、使用言語、罰則についてそれぞれ検討していきたいと思えます。

まず、「提供義務者」ですが、マスターファイルとCbCRの提供義務者は、特定多国籍企業グループの構成会社等、内国法人、または恒久的施設を有する外国法人となっています。

その一方、ローカルファイルの提供義務者については総額で前事業年度の取引金額が50億円以上、また、無形資産取引の取引金額が3億円以上である国外関連取引を行った法人が要件となっています。提供義務者について、企業側として実務的に注意しなければならない点はどのようなところでしょうか。

山川：日本企業の場合、CbCRとマスターファイルの提出義務者は究極の親会社です。CbCRは条約方式による共有をOECDが決定して、わが国法制も当然それに乗っかっているわけですね。

提出免除基準も子会社方式への移行についてもOECDは厳しい制限をかけていますので、日本の法制を正しく履行し、進出先国での子会社に対する不当な要求には応じないということでよいのではないかと思います。

マスターファイルは、究極の親会社は国税庁

に提出し、海外子会社等は、究極の親会社を作成し展開してもらったものを、現地の法制に従い、提出等を行うこととなります。

国内売上げがほとんどという場合でも、恒久的施設を含む多国籍であれば、提出義務を履行する必要があるということになっていますね。

岩品：そうですね。国外関連取引が少しだけあるような場合、例えば国外関連取引の金額が1億円くらいしか取引がない場合でも、本体の売上が1,000億円以上あると、CbCRとマスターファイルを作成しなければならないこととなります。

吉村：多国籍企業グループに該当はしますからね。現地法によってはもちろんローカルファイルもつくらなくてははいけません。

岩品：この点については、電力や鉄道などインフラに関係する企業など、「うちの会社はそんなに国外関連取引はしていない」というような企業でも、文書義務がないというような規定はありません。

吉村：今回、国際的に合意された基準で一律に国別報告書の提出義務を課すことになっていますので、合意の中で、業種、業態等の区別をしないことを決定している以上は、例外をつくれないうことですね。

山川：国際基準に沿っていますので、例外はないですね。これまで移転価格にあまり縁のなかった業種、例えば、メディア、小売等が、プラクティスを行われることがありますね。

岩品：そのような会社にとっては、作業としての負担はあり、あまり国外関連取引の金額は多くはないでしょうが、課税リスクが生ずることになりますね。

山川：関連者間の役務を確認し必要な見直しを行うきっかけになった面があります。これまで無形のものあまり認識されていなかったです。課税リスクがあまりないところ、不用意な文書化対応でリスクを高めないことでしょうか。

それと、連結ベースで相当売上規模のある未上場の国際企業があります。そうした企業も法令に従い、CbCRやマスターファイルの提出義務を履行しなければなりません。

日本の場合、CbCRとマスターファイルは、海外当局との共有方式こそ異なりますが、適用開始初年度、提供期限、提供義務者、提供義務免除は同じです。しかしながら、海外各国の法制をみますと、昨年2月の実施ガイドラインにおいて、CbCRは条約方式、マスターファイルは子会社方式と、共有の仕方が分かれてしまったこととも無関係ではないと考えられまじょうが、マスターファイルとローカルファイルをセットで制度設計している国もむしろ多いと思います。

欧州などでもマスターファイルの提供義務免除基準が日本よりうんと低い国が多いですし、提出義務免除基準のベース自体も日本のような連結売上金額ではなくて、国外関連取引規模をベースにしている国も結構多いかと思しますので要注意だと思います。

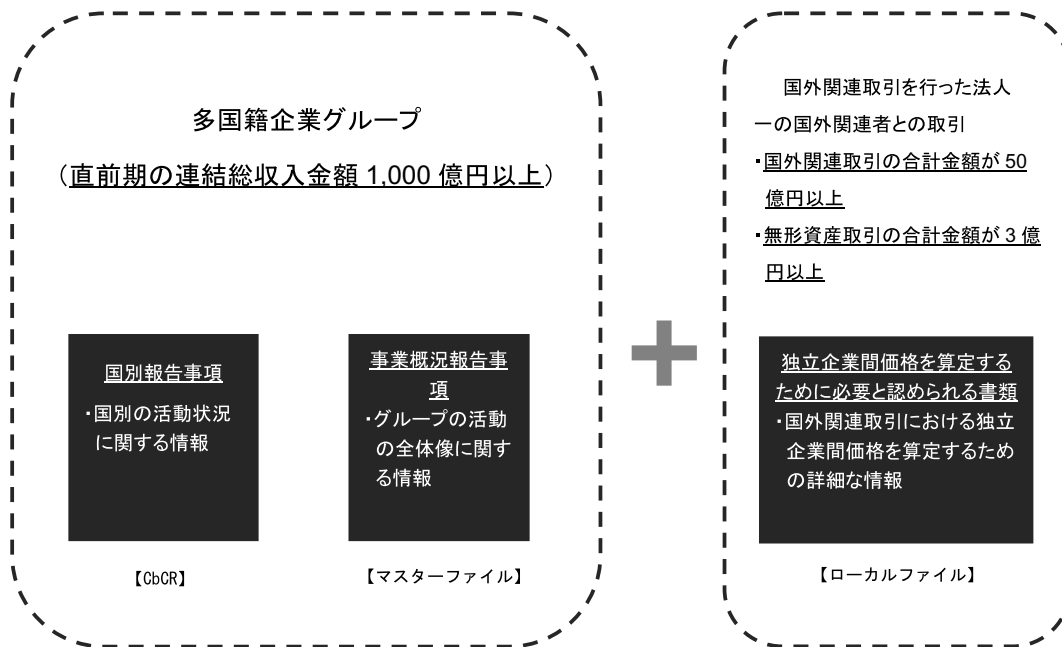
なお、ローカルファイルについては、日本にいわゆる同時文書化が導入されたインパクトが大きいと思います。もともと同時文書化規定を有していた国が多かったので、外国では新たに同時文書化義務が導入された日本ほどは話題になっていないように思います。

岩品：連結売上ベースで1,000億円を超えている未上場企業については、マスターファイルをつくらないといけなくなりました。

そういった会社は、言いにくいのですが、コンプライアンスが甘い可能性がありました。今まで外部向けの有価証券報告書を何もつくっていなかったところが、それに近いマスターファイルをつくらなければならなくなり、社内のコンプライアンスを初めて見直さなければならなくなったということになるのでしょうか。

山川：任意での監査の会社もそれなりにあり、これまで法令上の内部統制がなかったところ

【図表2】 移転価格文書化の概要



に、海外税務当局を巻き込む税務上の作成・提出規制がかかってきたという見方ができると思います。

吉村：そうですね。CbCR、マスターファイルは国際的に合意された枠組みの国内法制化という面があるのに対して、ローカルファイルは各国がそれぞれ整備をしていくものですから、ご指摘のあったように、日本のように同時文書化を今回入れたなどという国であれば、かなり改正動向を注視しないとイケないと思います。

ただ、ほかの国ではあまりそれほど大きな見直しがあったということは聞きませんので、その点は意識として区別する必要があるのではないかと思います。

4-2 移転価格文書の報告項目

岩品：次は報告項目です。

マスターファイル、CbCR、ローカルファイルに関する報告項目について、企業として留意すべき点はどのようなところでしょうか。

山川：企業の方々のご参考になれば大変ありがたいのですが、ここで日本企業の対応の現状を知りうる限りでざっくりとお話いたしますと、早いところは、おととしの秋から手を動かされていました。

まさにCbCRの数字が容易に入手できるかというところから入って、連結パッケージで容易にとれるところは心配はなく、システムが違うとかで体制として情報がとりにくいところは工夫が必要ということでしょうか。CbCRの試作

を課税リスクの観点からレビューを行うなど、去年の夏ぐらいからマスターファイルを試作でつくり出すようなところがじわじわと増えてきましたでしょうか。

現在、日本の同時文書化制度の内容がはっきりとしてきましたので、わが国の整合性・一貫性あるローカルファイルの作成に関心を寄せる会社が非常に多くなってきていると思います。言えますことは、最初にチェックをしたときに、会社によって悩みがそれぞれだったと思います。CbCRの数字を取る術がおぼつかない、あるいは世界中でご都合主義のローカルファイルが山のように積み上がっているとか、いろいろな悩みを抱えておられ、各社の問題意識を踏まえて対応が始まったかと思えます。

一般的には、まずは、CbCRとマスターファイルの記載に必要な情報ルートをまず確認・設定して、移転価格ポリシーの確認・策定・修正をしていく。CbCRは連結パッケージのアレンジで対応できた会社が多いと思います。試行の結果をレビューして、税務リスクの高い拠点をあぶり出して、合理的なリーゼンを検討していく、無理であればポリシーを見直していくということですね。

マスターファイルにつきましては、メインの事業部がまずマスターファイルのモデルをつかって、ほかの事業にこれを参考に下書きを作成してくださいと、ここでできました結果的に将来サブマスターファイルになるものを税務部のほうでまとめていくと、こういう作業をしていた会社も多かったと思います。

岩品：CbCRとマスターファイルについては、今回初めて作成が義務づけられるため、日本企業としては、書式等についても悩んでいるかもしれません。書式や記載内容についてはどのような点に留意すべきでしょうか。

山川：CbCRとマスターファイルの記載は、「世界標準に従ってつくりましょう」という仕組みになっていますので、日本の財務省令や様式通

達は、基本的には、世界で通用するものとして配慮がなされていると思います。それに沿って対応していくということではないかと思えます。

具体的な留意点としては、CbCRはOECDのテンプレートのとおり、ただ、重要性の乏しさから連結除外となった子会社の情報記載について、実務上対応可能な範囲でできるだけ正確な情報の収集に努めるとともに、表3の説明も含めて対応していくなど、一筋縄ではいかない点もあろうかと思えます。マスターファイルは基本はOECDのテンプレートどおり、これを反映した日本の省令どおりなのですけれども、重要な拠点の国の税制も視野に入れておくということは必要ですね。

マスターファイルは、ハイレベルな視点で書いて、詳細は企業の判断になります。一般的には、極力不用意さを回避するために、調査のときのためにサポートファイルというか、サブファイルを用意しておく。どんどんと情報が入ってくるので、その中でピックアップして整理していくということになってくるかと思えます。他方、グッドウィルを感じさせる、誠実さを感じさせる必要はあるのではないかと思えます。

気をつけるべきは重要なバリュードライバーとか、無形資産です。あとは市場特性ですね。これらの記載は当局の調査選定を想定しながらきちんと工夫を凝らして慎重に対応すべきです。現地のローカル文書との整合性を念頭に置くことが肝要かと思えます。

日本のローカルファイルは、OECDテンプレートにより元々財務省令第22の10で求めている情報よりも新たに増えた情報があるということも重要ですし、あわせて同時文書化が法令化されたというところの意味も大きいと思えます。ローカルファイル作成に当たっての例示集の1号口の例3のリスクに係る整理表は、BEPS報告書の8～10の6stepsのリスク分析と親和的であり、意識されているものと思われます。これを尊重して対応することが必要です。また、

【図表3】CbCR、マスターファイル、ローカルファイルの特徴

項目	CbCR (国別報告事項)	マスターファイル (事業概況報告事項)	ローカルファイル (独立企業間価格を算定するために 必要と認められる書類)
提供義務者	特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人（又は恒久的施設を有する外国法人）	特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人又は恒久的施設を有する外国法人	国外関連取引を行った一定の法人 <ul style="list-style-type: none"> □ 一の国外関連者との直前期の国外関連取引の合計金額が50億円以上 □ 一の国外関連者との直前期の無形資産取引の合計金額が3億円以上
報告項目	<p>事業が行われる国・地域ごとの以下の項目</p> <ul style="list-style-type: none"> □ 収入金額、税引前当期利益の額、納付税額、発生税額、資本金の額（出資金の額）、利益剰余金の額、従業員数、有形資産（現金・現金同等物を除く）の額 □ 構成会社等の名称、構成会社等の居住地域と本店所在地が異なる場合には本店所在地（本店所在地と設立された国・地域が異なる場合には設立された国・地域）の名称及び構成会社等の主たる事業の内容 □ 上記事項について参考になるべき事項 (詳細は措置法施行規則22条の4第1項参照) 	<p>特定多国籍企業グループの以下の項目</p> <ul style="list-style-type: none"> □ 組織構造 □ 事業の概要 □ 無形資産 □ 財務状況 (詳細は、措置法施行規則22条の10の5第1項参照) 	<ul style="list-style-type: none"> □ 国外関連取引の内容を記載した書類 □ 独立企業間価格を算定するための書類 ※改正あり
様式	国税庁ホームページに掲載される予定	国税庁ホームページに掲載される予定	指定なし
期限	最終親会計年度終了の日の翌日から1年以内（⇒平成28年3月期（今期）分を平成30年3月31日までに提出）	最終親会計年度終了の日の翌日から1年以内（⇒平成29年3月期（今期）分を平成30年3月31日までに提出）	確定申告書の提出期限（⇒平成30年3月期（翌期）分を平成30年6月30日までに提出）
使用言語	英語	日本語又は英語	指定なし（日本語以外の場合には翻訳の提出が求められる場合あり）
罰則	30万円以下の罰金	30万円以下の罰金	なし（ただし、推定課税または同業者調査がなされるおそれあり）
開始時期	平成28年4月1日以後に開始する最終親会計年度	平成28年4月1日以後に開始する最終親会計年度	平成29年4月1日以後に開始する最終親会計年度

推定課税適用の可能性を担保にして、資料を申告時に広範に作成して取得しておいてもらって、それを前提に効率的、効果的に調査を進めることも考えられるかもしれません。

本邦の同時文書化は、基本的には海外子会社で作成している移転価格文書を添付するという対応がなされると思います。同時文書化対象取引については、申告時までにローカルファイルを準備することが対応の原則です。

企業によっては、同時文書化対象取引の数が多く、対応の優先順位を考えざるをえないケースがでてくるかもしれませんが、その場合には、取引規模とかAPAでカバーされていない課税リスクの大きいところからとりかかることになるでしょう。ただし、2年前、推定課税規定の発動について、執行側の立場を認めた判決が確定していますので、注意が必要です。

もし海外ドキュメントの情報だけでは日本のローカルファイルの規制を充足できないところがあれば、そこは新たに日本で作成していくということになっていくのではないかと思います。

岩品：ありがとうございます。吉村先生はいかがでしょう。

吉村：国別報告書については、やはり業種によってはかなり当局の目を引くような数字になるケースもあると思います。現地での調査リスク、課税リスクを高める危険性がある文書です。

また重要なのは、マスターファイルのところ、企業のバリュードライバー、特に無形資産であったり、金融取引に関してリストを出して、また、対価の額の設定のポリシーも書き込まなければいけないということですので、税務部門だけではなく、かなり幅広い社内協力のもとで作成しなければなりません。

特に、ローカルファイルとマスターファイルとの間に齟齬があればまた税務リスクを高めることになりますので、そういった意味で部門間での協力、またはグループ内、海外子会社との協力が必要な項目が多いと思います。

岩品：ありがとうございます。

日本企業はあまり積極的なプランニングをしていませんので、日本企業のCbCRは、進出先国の法定実効税率と実際に納税している税額の割合がおおむね同程度になるイメージかと思います。

一方、欧米企業のCbCRでは、例えば、アイルランドやオランダなどでは従業員が少ないにもかかわらずに売上がとても大きい、しかし、納税額は少ない、といったイメージを持っています。推測にすぎませんが、このようなイメージでよろしいのでしょうか。

吉村：そうですね。特に、今名前が出たような国に子会社を置いてIPの管理をしていたような企業であれば、まさにおっしゃったように従業員はごく少数だけれども非常に高い所得がついている、利益がついているというのはありうると思います。

山川：まさにそれを浮き彫りにするためのものですね。CbCRをつくる過程でいろいろデフェンスしていくことですね。

コングロマリットの場合、税務管轄ごとに、拠点の単体の経済活動規模、税引前利益、納税額の合計額が示されているわけですから、これを見たときに純粹の移転価格の観点から何が言えるかという、意味をなさない数字になると思うのです。

例えば、経験の乏しい途上国の調査官には、そういうことをまずわかっていただくところからスタートしなければいけない局面もあるかと思います。

吉村：リスクアセスメントには使えても、処分の根拠にはならないということですね。

山川：そうですね。課税上の問題の誤った認識にも注意することが大事でしょうか。

岩品：欧米企業の場合には、アイルランドやオランダといった国において、従業員は少ないが売上は大きい取引があるのであれば、合理的な理由を検討しておくか、今のうちに変更して

おく必要があると思うのです。

日本企業については、あまりプランニングをしていないでしょうから、現時点では特段の対応をしなくてもよい可能性は高そうです。ただ、たまたまそうした国に従業員が少ないのに売上が高い場合があれば、当局から注目されます。CbCRの数字でわかってしまうので、今のうちからきちんと理由づけをしておくことが必要ですね。

山川：日本企業の場合には、意図的なプランニングをやっておられませんが、移転価格ポリシーに沿った利益配分になっていない、ということは往々にしてあります。

TNMM（Transactional net margin method：取引単位営業利益法）を使っているのに長期間赤字が続くとか、機能リスクが各子会社は一緒なのになぜかマイナスからプラスまでのOM（Operating Margin：営業利益率）が散らばっているとか、合理的な説明が難しい結果になっている場合もありますね。おっしゃったようなアグレッシブな欧米企業とは違った困難に直面することがあります。

岩品：アグレッシブなプランニングをしているわけではなくて、移転価格税制に沿っていない、若しくは十分に移転価格税制に配慮されていなかったことまで明らかになってしまうというリスクがあるのですね。

山川：「アグレッシブなことをやっていませんよ」では、もたなくなります。

吉村：以前からそうした例はあったと思いますが、有形資産もあって、従業員数も多いのに赤字になっているというのは、新興国、途上国の課税当局にとっては、国外関連者に費用を払い過ぎているのではないか、あるいは、利益が十分についていないのではないかという状況にも見えるということですね。

山川：そうですね。

岩品：そういった意味では、通常の移転価格税制のリスクも上がってしまい、リスクが浮き



彫りになってしまうということでしょうか。

吉村：従来はその現地にある子会社だけであったのが、向こう側も見えるということですね。

山川：他の機能類似の子会社の財務数値も見えてしまいますね。やはりCbCRは進出先国の当局にとってみれば大事な情報で、リスクは高まってくると思います。

岩品：ところで、マスターファイルについて、例えば、グループ関係図も問題になりうると思います。これまでは、一覧できるようなグループ関係図は提出していなかったと思いますので、今後は、当局としてグループ関係を把握して、調査すべきポイントもわかるのかもしれない。

特に、欧米企業についてはグループの階層が相当複雑になっていますが、これまでの税務調査ではなかなか把握し切れなかったと思います。一方、日系企業の場合には、グループ関係図はそれほど複雑でもないし、当局も把握していることが多いと思われます。

山川：確かに欧米企業の出資関係は判明しづらいことがあります。

岩品：ちなみに今回、報告項目に「構成会社等」とあるのですが、LPSとかLLCなどはここに入ってくるのでしょうか。

あるいは、通達か何かを待ってそこから判断するのでしょうか。

吉村：これは入るのではないのでしょうか。

岩品：そうすると、法人該当性の問題に集約するのでしょうか。欧米企業については途中でLLC、LPSが入ってくると思いますが、逆にそういったLPSとかLLCを報告項目に入れなくてよいことになると、おそらく、グループ関係図としては不完全なものになってしまいます。

山川：CbCRとマスターファイルの対象は、同じ構成事業体を対象にしています。CbCRは、パートナーシップが多国籍企業が選択した連結財務諸表基準の構成事業体であれば記載することになります。

パートナーシップが多国籍企業グループの構成事業体で、税務上どの国においても居住者ではなくPEにも帰属しない場合、CbCRの表1の居住地国のない構成事業体の行を設け、各項目にパートナーシップの金額を含める。

当該パートナーシップのパートナーが同多国籍企業の構成事業体である場合、表1のパートナーシップの金額の内、当該パートナーシップに対するパートナーの持分と同じ割合分の金額を、表1のパートナーの居住地国の行に含める。

表3において、パートナーシップの「どの居住地国にも帰属しない所得」が、当該パートナーの居住地国に帰属する課税所得である等の説明を記載することが望ましい。

このような整理になります⁽⁶⁾。

吉村：そうだったかと思えます。

岩品：ありがとうございます。

マスターファイルについて、気になったのは、規則の22条の10の5の1項において、3号から7号まで無形資産が挙げられていることです。

無形資産については、一覧表や費用分担契約も記載すべきとされています。国際税務では、無形資産を活用してプランニングをすることが多いわけですので、この点に配慮して様々な無

形資産が挙げられています。

日本企業は、通常、無形資産の課税上の重要性をあまり認識していません。ですから、これから知財部の方にきちんと確認して連携をとりながら対応をしないと、漏れてしまったり、もしくは、無形資産自体を認識していないという可能性があるのかもしれないと思っています。

4-3

移転価格文書の提供期限・提供開始時期

岩品：次は、提供の期限と運用の開始時期です。CbCRについては最終親会計年度終了の日の翌日から1年以内ですから、平成28年4月1日以降に開始するものについては、平成30年の3月31日までに提出をしなければならないと思います。また、マスターファイルも同じような時期になります。

ローカルファイルについては、これは平成29年4月1日以後に開始する事業年度で、確定申告書の提出期限の翌日から保存しないとイケないとなっていて、マスターファイル、CbCR、ローカルファイルでは時期も違ってきます。

ただ、いずれにしろ平成30年の3月31日というところ、もう2年もありません。この提供時期に関して企業側として配慮しなければならない点には、どのようなことがあるのでしょうか。

山川：マスターファイルは進出先の子会社の中で一番提出の早い法制に合わせて用意する必要があります。マスターファイルは1本あるだけで、子会社ごとに分けて作成するものではありませんから、提出時期の早い進出先の法制にむしろ照準を合わせて作成することかと思えます。

(6) 「Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting : BEPS Action 13, 29 June 2016」の5pから6pを参照。

それと、マスターファイルは、OECDは対象の義務行為が作成・保存なのか、提出なのか、は任意です。日本は提出義務化されましたが、国によっては例えばオランダ、ドイツ、オーストリアについては作成にとどまっています。

そうはいつでも注意すべき点があります。中国のマスターファイルは、ローカルファイルと同様作成準備義務であり、提出は当局の要請から30日以内となっています。ただ、現状実務は、ローカルファイルは調査の意図がなくても提出要求が出され相当多数の企業が提出しているという状況にあり、マスターファイルについても同様に幅広く要求されるか現段階では判断は難しいもののそういう可能性も高いとの見方もあるようです。

OECDは作成、提出等とはもかくとして、提供期限を申告の期限をもって標準化しました。日本の場合はここは財務省が緩和されまして、申告期限が外国と比較して短いことと、CbCRと平仄を合わせる観点から申告期限から1年後にしました。

日本企業は、企業にとっての事務負担と税務当局にとってのリスク評価上の有用性の観点から、マスターファイルの提出義務化は過剰であると考えましたが、わが国では提出義務が制度化されました。

関連者を所轄する海外当局が提出を求めた場合日本当局にとって課税確保の観点からのバランスの悪さ、作成義務に止めた場合ややもするとギリギリまで企業の対応が遅れる懸念、政府にはこういう考え方があったのかもしれない。

このようにOECDの国際標準の一定の幅で各国が選択しましたことからバリエーションが出てきて、埋まることのないパズルのような状態になってしまっているのが、現状だと思います。マスターファイルは作成か提出か、またその時期をしっかりと確認する必要があるかと思っています。

岩品：日本については、日本当局は配慮して申告期限から1年後となりましたが、各国で早

いところがあるとそちらに合わせないといけませんので、日本だけ見ていて、時間があるなと思っていたら危ないわけですね。吉村先生はいかがでしょう。

吉村：今、お話のあったように、国によって提出時期が違う可能性があるということで、その提出期限に間に合うのはもちろんなのですが、作成の過程でかなり深い検討が必要だろうと思います。企業の方にとってはかなりの負担だろうと思います。

岩品：マスターファイルは1回作成すると、それからすぐに変更するとも思えないので、初めにきちんと作成しておかなければなりませんよね。

吉村：そうですね。年によってコロコロ変わるというのは……。

岩品：普通おかしいわけですね。おそらく、頻繁に変更すると当局からどうして変更したのか問われる可能性があります。

そのこととも関連しますが、マスターファイルは、最低限のことだけ記述し、あまり追及されるようなことを書かないほうがよいのではないかなど、作成のコツなどはいろいろ考えられるかと思っています。

マスターファイルの書き方について企業の方の参考になることはありますか。

山川：そうですね。構成事業体が付加価値の創出において果たす主要な役割の記載について、悩まれる会社があるようですが、ポイントは2点です。

1つは、必ずしも価値ある無形資産の介在を意味する必要はなく、何かユニークな独自の活動を求めているわけではないということです。グループ内において付加価値を生み出す活動なので、研究開発・調達・生産・販売等の活動における市場価値を書けばよいかと。大きなバリューがあるがどうかより、配分をどうするのかから考えていくのがポイントです。

もう1つは、ファイルの目的は全世界当局向

けの移転価格税務ですので、移転価格の検証方法から逆算していくしかありません。取引の正確な認定を行い、誰が重要なリスクをコントロールしているのかを認識するというフィロソフィを持たずに書いていきますと破綻しようかと思えますし、ローカルファイルとの整合性を図ることも困難にみえてきます。また、無形資産の帰属の整理がつかないまま、不用意に利益分割法の議論に巻き込まれない周到さも必要かと思えます。

あとは文書の分厚さですね。これはカルチャーといえますか、欧米は書く文化なので、基本的にたくさん書いておられます。日本はどちらかというカルチャー的にはそんなにたくさん書かないです。しっかり情報を集めた中で清書していくという文化で、その辺で根本的に違いがあるように感じることがあります。

また、税規制で求めるものの細かさの違いもあるのでしょうか。米国もドイツもとても詳細ですね。マスターファイルは、いわば税務当局に「選定の材料にしてください」という意味で出すもので、グッドウィルは必要です。文書の分厚さの違いが、グッドウィルの差であると思われるような調査対応が必要です。

ただ、カルチャーはそういうものとして、そもそもバリューチェーンのすべてを網羅することは困難であり、営業上の機微もあり、どの程度詳細な情報が期待されるのか、当局にはローカルファイルが別途に用意されるのか、という議論はあろうかと思えます。

岩品：ローカルファイルの記載内容は各国の任意と整理されていますが、それについて、何かございますか。

山川：記載の仕方ではありませんが、2つ気が付いた点があります。

まず、主として外資系のインバウンドのローカルファイルに関わる事柄といえましょうか。日本の国税当局は、従前より調査において求める資料に切出損益を含めていたかと思えます。

欧米当局も知る、日本の実務の1つの特性です。

これまで直接の国外関連当事者の背後に別の関連者が存在する場合にそこまでの切出損益を求める根拠があいまいであったようにもみえましたが、今般、マスターファイルにおいてサプライチェーンの図が求められたことにより、若干根拠づけられた面もあるかと思えます。

ただ、実体論といいたいでしょうか、さらに重要と思えますのは、かつては、研究開発・製造親会社と販売子会社という単純商流モデルでの切出損益を想定しており、実体もあっていましたので、切出損益を求めることがサプライチェーンの中での利益配分を求めることに近かったと思えます。

しかし、昨今は、研究開発会社、製造会社、中にはロジスティクスのスーパーディストリビュータともいべき統括会社、販売会社というようなバリューチェーンが複雑化している例もみられます。こういう例では、切出損益がサプライチェーンの中での利益配分に近似せず乖離することがあるかと思えます。

こういう場合、企業の方もこの算出と説明に慎重さが求められると思えますし、当局の方も、切出損益は調査において所得移転の蓋然性の心証を形成する資料となることから、分析には慎重さが求められようかと思えます。

2点目として、国外関連者、日経企業の場合は海外子会社を想定しますが、ローカルファイルを作成している場合に調査官がこれを調査において検討するかどうかについてです。

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になっているものについては、調査においてこれを求め検討する、そして日本親会社がローカルファイルを日本の国内法に基づいて作成し、国外関連者である子会社が作成したローカルファイルを参照しない場合については、日本親会社が作成したローカルファイルを検討し子会社が作成したローカルファイルがあった

としてもこれを求めることまでしない、このように整理されているかと思われまます。

後者については、日本親会社作成のローカルファイルと海外子会社作成のローカルファイルの内容が相矛盾することが黙認されたと解すべきではなく、一貫性のある対応が望まれます。

4-4 移転価格文書の 使用言語

岩品：使用言語の話に移りたいと思います。

使用言語について、日本についてはCbCRは英語、マスターファイルは日本語又は英語、ローカルファイルについては特に指定なしとなっています。

使用言語については、各国によっても違っていると思います。日本企業としては、使用言語に関する対応としてはどのような点に留意すべきでしょうか。

山川：OECDの報告書において、マスターファイルの言語はコモンランゲージという整理でしたが、外国の法制は必ずしも英語ではない場合もあります。中国、トルコ、ポーランドなど、意外と現地語を要求する国があり、要注意だと思えます。

日本は、欧州ほど英語が第2言語であるという状況ではない中で、結構寛容でしょうか。英語で提出した場合には、国税の調査に際しては翻訳を出すのがむしろ効率的ではないかという感じがします。

ローカルファイルは基本的に現地語で、本邦の同時文書化は、基本的には海外子会社で作成している現地移転価格文書を添付して対応するわけですが、申告時点では現地語での添付でよいと思います。

岩品：CbCRについて、どこまで追加の情報を出すかについて、行動計画13ではCbCRの書式の中にアディショナルインフォメーションといった項目があり、企業側で任意に追加情報を書

けるようになっているようです。

明らかに当局から指摘をされそうなところがあつたら、自分から書いておいたほうがよいだろうということはあるかもしれません。ディフェンスするためにうまく書くということもあるのでしょうか。

吉村：そうですね。特殊要因で書くことはあるかもしれないですね。特に損失が出たなどがあれば……。

山川：表3は自由作文なので、ディフェンスの観点から必要な情報を過不足なく記載することです。継続性にも留意しつつということかと。

岩品：マスターファイルについては、日本語で作成し、各国向けに翻訳していくと作業効率がよいと思います。

また、本社主導でつくるとしますので、日本語で作成しておかなければ、日本の本社としては内容を十分に確認できないと思います。

山川：日本企業の中でも欧米に税務本拠をおく企業などは、英語から作り始めるでしょうが、一般には社内で事業部横断でもんだ成果という位置付けですので、日本語を英語に訳するのが通例かと思われまます。

岩品：例えば本社で作成し、経理部だけではなく、取締役会まで上げることもあると思うのですが、取締役会でも検討してもらわないとリスクがあると思われまます。

ちなみにこうした移転価格文書は、社内的にどこの部署まで検討するかという問題はあると思えます。ローカルファイルは経理部で検討すればよいかと思うのですが、マスターファイルはどの部署まで決裁してもらい社内でも共有すべきなのでしょうか。

吉村：先ほどお話がありましたが、そもそもグループ内で認識していなかった無形資産がある場合には、それを表に出して、どこが所有主体なのかといった点を確定しなければなりません。対価の額の設定方針もですね。

山川：海外事業部、法務、知財、経営管理も

あります。集約してできたファイルをどこまで上げるかというところですね。

岩品：取締役会に上程して決裁してもらわなければならないのでしょうか。

山川：比較的早い段階で粗々の方針をCEOまで上げた会社もいくつかあります。

吉村：日本の商社は特に特殊で、かなり他国に対して説明が必要な業種かもしれません。

山川：脇にそれですが、CbCRを考えますと、どの国でいくらの所得が税引前にあって、いくら税金を払ったかということは、おそらく今まで社内でも誰も知らなかった情報だと思います。税務を超えて、経営管理の観点から有益な資料かもしれないです。

これから、トップにご関心をもつていただく、経営視点から税を考えていただくという意味では、有効な資料になっていくかもしれません。CbCRは、財務計数ですので、CFOのご判断でCEOに上げられても決しておかしくはないかと思えます。マスターファイルはどう考えるかですがIR資料が情報のベースにあるにせよ、税務目的で作成していますので。

弁護士さんはどこまで上げるかについて、まさに相談を受けるわけですね。

岩品：まだそういった相談は来てはいたのですが、リスクヘッジの点で経理部の中で作成してトップに見せないで、後で大型の課税処分を受けて、そのときに「マスターファイルで書いていることといろいろ違ってました」と指摘を受けるような場合を想定すると、トップまで上げておいたほうが無難といえば無難ということはあるですね。

吉村：他部門から情報をとるのを円滑にするためには、トップのほうに上げてということになるのだと思います。

岩品：逆に、上げると他の部門から内容についても指摘を受け、社内調整が結構面倒くさいという可能性もあるかもしれないです。

バリューチェーンは違うとか、ほかにも競合

他社があるなどの指摘が他部署から来ることもあると思いますので、いろいろ細かい話が生じそうです。

吉村：意見集約が大変になるというのは、もちろんそうですね。

山川：これから事業部等の方にも移転価格リスクをわかっていただく上で、これがきっかけになればよいですね。

吉村：そうですね。企業によっては事業部ごとにストラクチャーをつくってしまっていて、その後に税務部門に情報がくるという現状だと思います。本当はもっと前の段階でかかわっていたほうがよいでしょうから。

山川：ドラフトの段階でどんどんまいてやっていく。その段階でいろいろな情報が事業部から集まってくる、そこでの議論自体がディフェンスになっていきます。事務レベルではこまめでは間違いのないと思います。役会やCEOに上げるかどうかですね。

岩品：クライアントから「同業他社はどうしていますか」と聞かれそうな感じがします。

業界によっても、また、部門別の独立採算制になっているかどうかによっても違ってくるでしょうか。

山川：マスターファイルも、円滑に情報を収集するという観点からはトップまで上げるのがよいと思います。

ただ、税務目的で作成していることがよく通じませんと、役会で收拾がつかなくなることも想像できないわけではなく、こういう見地からは慎重かと思えます。どこまで上げるかというところは、引き続き情報を整理したいですね。

4-5 罰則

岩品：次は罰則についてです。

罰則については、日本ではマスターファイルとCbCRは、正当な理由がなく提供しなかったときは30万円以下の罰金です。

また、ローカルファイルについては、推定課税または同業者調査とされています。この点、企業としてどのような点に留意しないといけないでしょうか。

山川：CbCRとマスタファイルの内容の不備にペナルティーがかかる法制の国があるかという論点があると思います。

これは今のところ、そうした情報はないと思っていたのですが、実は中国の2号通達改定案第15章「法律責任」の中で、このCbCR、マスタファイルの不備の場合には罰則がかかるという改定案がなされていて、企業のほうから削除提案が出ている状態です。今、財政部のほうでもみているので、後続の公告がでるまで結論はわかりません。

この罰則の問題というよりも、内容から来る移転価格リスクのディフェンスのほうがむしろ課題は大きいと思います。日本のローカルファイルの担保措置は推定課税ですが、確実に運用のハードルは下がっています。

なお、推定課税規定の適用事例について、2014年8月の最高裁の不受理決定をもって、2013年3月14日の東京高裁判決が確定しているかと思いますが、そこでは制度の趣旨に強く重きがおかれた判示がなされています。先ほど申しましたように、リスクの高い取引から優先してきちんと申告時の作成を履行していくことが大切かと思っています。

50億円・3億円未満の同時文書化対象取引ではなくても、所得移転の蓋然性が把握されれば当然調査対象になってきますし、推定課税も60日以内で適用の対象となってくるので、50億円・3億円未満の基準だけで一喜一憂しないということが大事かと思っています。

岩品：ありがとうございます。吉村先生は、いかがでしょうか。

吉村：山川先生のご指摘のとおり、直接のペナルティーよりもそれがどのような課税リスクを招くのかということのほうが大事かと思いま

す。

岩品：直接のペナルティーは、実際に提出しない場合に罰則が科されるかというリスクですが、私は実際に罰則が科されるリスクはあまり高くはないと思っています。

ただ、分野は若干違うのですが、国外財産調査書の不提出で罰則が科されたという事例もあるようですので、注意は必要だと思います。

吉村：行政のあり方として、事前の情報取得をかなり重視してきていますので、そういう意味では、おっしゃるとおり、罰則適用の可能性というのももちろん排除できないと思います。

山川：30万円の刑事罰則に過ぎませんが、欧米企業にとっても牽制効果は大きいのではないかと思います。

吉村：以前から脱税も含めて刑罰、特に運用面で重刑を科すことはそれほどない印象です。

岩品：税務調査などの妨害などでも、実際に罰則を科された事例というのは実はほとんどなく、法人に対する罰則が適用された事例はないようです。個人については5万円や6万円ぐらいの罰金があったようです。

罰金という刑事罰になるときのハードルが高いような感じがします。刑事罰になりますと、税務当局としては、検察庁に行き、検事にいろいろ説明しないといけません。

しかも、罰則適用の1件目となりますと、慎



重になりますので、確実に罰則が科されるような状況でないといけないことになり、そのようなことを考えると、結局罰則の適用を見送ってしまうようなことを聞いたことがあります。

脱税の場合は絶対に罰しないといけないという価値判断があると思うのですけれども、手続的な違反はそこまで罰しなくてもいい、と価値判断があるように思われます。

それを熟知しているというか、逆手に取っているような企業があり、罰則が科されないことを前提にコンプライアンスを遵守しない場合もあるようです……。

山川：適用例は少ないとは思いますが、国税庁も悪質性が重大であれば手を打つのではないかと思います。いくら催促しても何年も出さないとか、そういうことがないようにしなければならぬと思います。

4-6 移転価格文書の課税リスク

岩品：次は文書化と課税のリスクについてです。日本と進出先国において文書化の導入によって、課税リスクがこれからどのように変わっていくかについて、先生方のご意見を伺いたいと思います。

山川：国税庁は、別表17の(4)の国外関連取引の情報をいただいていますので、その情報にどれだけ付加的に情報をリンクできるかということになります。

また、国外関連者の先に連鎖した外々の関連取引があれば、日本からの本当の所得移転の蓋然性の端緒はわかりにくいので、その先にあるのではないかという法人の存在が何となく見えてくる効果はあると考えられます。

国税当局はあらゆる情報を大切に処理するものと思われそうですが、むしろ、進出先国での課税リスクが増加することは確かかと思います。特に、新興国・途上国においては、ノープランで

いくとリスクは増しますが、プランを立てていれば少なくともリスクを軽減できるということかと思えます。

岩品：ありがとうございます。吉村先生はいかがでしょう。

吉村：そうですね。今、ご指摘のあったとおり、新興国、途上国にとって、(国外関連取引の情報)非常にほしかった情報だと思います。

きちんとバリューチェーンの流れも踏まえて使ってもらえればまた違うのかもしれないですが、国別報告書の数字の中で、自分のところに税収がどれだけ落ちているかという観点で見られてしまうと、かなり偏った評価が下される可能性も高いかもしれません。

岩品：私も同じように思っております。

日本側としてはこれまで積極的なプランニングをしていないと思いますし、今の段階で何かリスクが増えるとも思わないのですが、新興国の課税当局側は、いろいろ情報が入手できるわけですので、税務調査を強化する国は増えてくると思います。

外国の税務当局としては、そもそも外国の本社がどのような組織かわからないとか、ほかの国の組織や取引の状況がわからないことが多いと思います。

CbCRなどを分析すると、本社とほかの国との取引の営業利益率などもわかることがありますので、独立企業間価格の算定方法が違う、または、比較対象企業が違うなど、難癖とまではいかないとしても、様々な理由によって、課税してくるのではないかという危惧があります。

今までも外国の税務当局による無理筋な課税がいろいろあったとは思いますが、今後、様々な情報を握られることにより、より強硬な課税が増えてくるようなおそれを抱えています。

吉村：以前もあったと聞いていますが、関連する資料を子会社だけではなくて親会社にも求めてくるというのが、ますますやりやすくなるのかなという気がします。数字が出ている以上

は、その背後に基礎資料がありますので。

岩品：外国の税務当局としては、どのような契約書があったのかとかなど、確かに企業に質問や資料の提出を要請しやすいですね。

4-7 各国の文書化

岩品：次は各国の文書化です。OECD加盟国での国別報告書、マスターファイルについて文書化の内容はおおむね類似している一方、ローカルファイルについては各国において相当異なっていると思われます。

特に外国の文書化との比較で、文書化の要件、記載事項、期限、使用言語などにおいて留意しないといけない点はないでしょうか。

山川：マスターファイルは、世界の同業の多国籍企業とマクロ視点で比較するとか、サプライチェーンの全体の絵を見るとか、そういう意味での役割だと思います。

課税の端緒が把握された時点では、むしろローカルファイルの深堀りに入っていくのが普通かと思われます。

特に中国では、市場固有の特性は無形資産に分類しないとOECDは整理しましたが、依然それについてローカルファイルの中での分析を求めているようにみえます。

また、価値ある無形資産から生じた所得の帰属をめぐりこれから主戦場になりうるDEMPE分析でも、最後のDEMPEの後にプロモーション・普及という言葉を含めています。中国マーケットへの超過収益の帰属を論拠付けるための材料をローカルファイルに求めていることは明らかと思われます。

それから、中国の価値貢献分配法はフォーミュラリー按分に近い手法です。このように、課税リスクの高い国のローカルファイルには親会社としてもよく注視すべきだと思います。

税務当局は、インバウンド課税にあって、2つのE、「改良と活用」、中国の場合はプラスP

「普及」は利益分割法の適用を容認する上で重要な活動であると主張しようと思われませんが、多くの状況ではそうではないというコンセンサスを得ていくこと、そして同じく税務当局はインバウンド課税にあって、高収益の実態結果がでたあと利益分割法の適用を検討しますが、果たして取引事前に財務リスクがみえない時点で、子会社もリスクを取って意思決定を行おうという合意があったのかを検証する必要があるというコンセンサスを得ていくこと、今後OECDにおいてはこのような議論も大事かと思われれます。

岩品：全部を網羅して対応するというより、まずはリスクが高いところ対応するということですね。

吉村：途上国では、これから移転価格税制を導入したり、あるいは実際に適用を始めるという国が多いかと思います。ローカルファイルについても、当局の担当者が実際どのように使うかという点でも、信頼度がそう高くない国は多いかと思います。

今後、そうした新興国、途上国でのリスクには、やはり注意しなければいけないかと思えます。

岩品：記載事項についてですが、中国ではローカルファイルについては特殊事項ファイルといって、関連者間の役務提供ファイル、費用分担契約ファイル、過少資本ファイルの作成が義務付けられています。実務上、ほかの情報まで提供しなくてはならなくなり、それらから調査のポイントが絞られることになると思われます。

総論としては、日本の文書化の要件だけを注目するのではなく、進出先の各国の文書化の要件にも配慮しなければならないと考えます。

すべてに配慮することが大変であれば、山川先生のおっしゃったとおり、特にリスクの高い国を重点的に検討するという対応が必要であると思えます。また、統一的に対応するためにも、現地任せにはできないと思いました。

山川：ローカルファイルは親が管理するといふところ。ここが重要で、今後はマストになると思います。

マスターファイル、CbCRと各国のローカルファイル同士の一貫性・整合性の確保が必須になりますし、将来親と子いずれにせよ調査対応に際しては、CbCRやマスターファイルがきっかけになっている可能性もありますので、親の主体的な関与が今後は必須かと思ひます。

親会社のほうが移転価格ポリシーに沿ってローカルファイルを作成することができれば最も効率的で整合的なわけで、子会社側の税務リスクを加味しながらそれをやっていくことになって参ります。

子のほうで中国のようなユニークなローカルファイル制度があったり、過去に調査を受けてしまっているとか、あるいは金額の規模が大きいか、そういうところは子のほうでしっかりした精査・吟味は必要ですが、そうはいいまでも基本的な情報についてはテンプレートを親から共有して、子の個性のところは子で書いていただき、それを親がレビューして管理していく。啓蒙の趣旨から、このような体制を指向すべきかと思ひます。

岩品：ローカルファイル一貫性を確保するという点については、このような事例が想定されると思われます。

例えば、日本親会社と外国子会社との取引があり、取引量が多いためその取引だけは文書化しておいた。その一方、他の子会社との取引については、類似の取引であっても、特に取引金額はまだ大きくないから文書化しておかなかった。

今回、50億円という日本のローカルファイルの文書化の水準が設けられ、50億円を超えているので今まで文書化していなかった取引についても文書化する必要が生じた。

そうした場合に一貫性を持って対応しようとすると、もしかしたら、今まで一番初めに文書

化した取引はその国外関連者との取引だけに対応している、その国外関連者との取引には対応しているのですが、他の国外関連者との取引の文書化には対応できないという可能性がります。類似した取引については、すべて統一的に説明しないといけないということになりそうです。

その点からいいますと、営業利益率が国外関連者ごとに相当違っているとTNMM法などでレンジを設けてもレンジからはみ出してしまふところがあるかもしれません。そのような場合には、取引自体を変えていかないといけないようになってくるわけですね。

山川：実はその辺が厳しい状況ですね。欧米企業の場合でしたら、むしろTNMMを使っていくことにしましたら、それにファンクションの分担を合わせていくようなことをします。

もともと組織が集権型の意思決定構造ですし、移転価格税制自体も、役割と責任が明確に整理されている組織になじみやすい、西洋的な性格を帯びているともいえ、このような対応が見られるところです。

日本企業の場合、TNMMモデルでも、利益率が大きく動いてしまい、ディフェンスの厳しいところですね。

吉村：違いを説明しにくい。

山川：これを変えていくのは、社内のポリシーからいくと、かなり難しいようです。

岩品：経理部門と現場の方々の力関係であったり、価格の設定の権限はどちらが持っているかなどに拠るわけですね。

山川：そこに行き着いてしまいますね。

岩品：欧米企業では、グループ間取引の価格決定権は、現場にあるのか、それとも税務にあるのか、どちらにあるのでしょうか。

山川：それは税務のほうです。本社の税務のほうで、トランスファープライスは握っている。もちろん、お客様との間では事業部がやるわけですが、トランスファープライスは税法の見地

から税の問題としてやっているわけです。

岩品：日本では、グループ間取引であっても、グループ外との取引についても、現場が価格決定権を握っていることが多いという感じでしょうか。

山川：そこからTNMMという汎用モデルの実施に悩みを抱えておられる企業は少なくないですね。KPIたる営業利益が税の観点から固定されることになるわけですから。実行が難しいわけですね。

移転価格税制は価格を扱いますので経営への干渉ととられがちで、まずは事業ありきという話をお伺いすることがあるのですが、移転価格税制はあくまでも国外関連者との価格付けのみを対象といたしますので、本当は税務上の課題であると明確に意識することが必要かと思えます。

税法の問題であると社内で浸透して、変わっていくのには、一朝一夕には難しい状況ではないでしょうか。

吉村：なかなか一朝一夕で変わる話ではないので、合併等のタイミングで社内的なポリシーを整理するなど、大きなイベントがない限りはなかなか変えにくいのでしょうかね

山川：あくまで一般論ですが、日本企業の今の風土は、移転価格のディフェンスにとって、

あまり良くない状況にあります。文化的には分権化構造をとっており、現地の法があるし、慣行があるから基本は任せるという感じですね。

もちろん、そのいい面も多々あるわけですね。欧米企業は、買収した瞬間に数字を把握しようとするのが、一般的かもしれません。数字こそ支配の根拠なので、そのためには、買収会社のシステムはいや応なく統一していく。

日本企業の場合には、必ずしも、こういう観念がありませんから、システムはばらばらで、今回CbCRの数字が取りにくかった1つの理由でした。また、日本企業の場合コントロールを効かせようと思ったら、一般に出資関係を前提にしますが、欧米企業は兄弟会社でもマネジメントラインを築けば、功利的にレポートラインができるように思います。

こと税務に関しては、様々な局面でことごとく中央集権型が望ましいように見え、現状日本企業はこのような体制は採りづらいようですので、課題かなと思います。

— 6月17日中央経済社にて
(次号・後編に続く)