

企業のBEPS対応を 語りつくす

[後]

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

5-7

PE認定の人為的回避の
防止への企業の対応

の防止に移りたいと思います。概要は以下のとおりです。

岩品：次に行動計画7のPE認定の人為的回避

■行動計画7 (PE認定の人為的回避の防止)

- ・ OECDモデル租税条約5条の規定の改正を中心として、PE認定の人為的回避の防止を取り扱っている。具体的には、5条5項及び6項を改正し(代理人PEの改正)、コミッション・アレンジメントについてもPE認定することとした。また、5条4項を改正し、列挙された活動に該当するだけでなく、「準備的・補助的活動」の性質を有する場合に限りPEから除外されることとした。

岩品：企業のBEPS対応という視点から留意点などをお聞かせいただけないでしょうか。

山川：BEPSプロジェクトが想定した典型的所得移転モデルは、プリンシパルモデルと考えられ、このモデルの下での源泉地国の問題に対しては、行動計画7のPE認定の人為的回避とこれとの関連で論題化されたPE帰属所得の算定において対処されたとの整理かと思えます。

代理人PEの範囲が拡大され、準備的・補助的活動であるか否かについてはその活動が企業全体の活動の本質的かつ重要な部分を構成するののかという実質判断に委ねられることとなりました。

他方、PE帰属所得の算定については、公開討議草案が発出されたばかりで、そこでは、PEを分離独立企業と仮定して移転価格税制の概念を用いて計算するAOA(OECD承認アプローチ：本誌2016年9月号116頁参照)が提示されました。2010年OECDのPEレポートで提示されたAOAがプラスG20の枠組にさらりと提示されました。

新興国・途上国はAOAをあまり知らないでしょうし、AOA導入はこれらの国のみなし利益課税を止めることを意味し、米国が移転価格課税をインバウンド取引に執行し始めた80年台より古い時代から執行されていました経緯を考えますと、画期的な提示にみえてきます。現在PE課税が盛んな国にとっては課税額の縮小につながるものといえようかと思えます。

行動計画1の電子商取引について、想定はされましたが、結局のところ、帰属所得は僅少にとどまることが確認されること、他方逆に例えば拡大した倉庫PE等において、国連モデルがAOAを採用していないことを踏まえるとAOA概念に整合的な課税が新興国・途上国において真に実現するのだろうかとの懸念が生じることなど、受け止めとして難しさを感じておられる方も少なくないのではなかろうかと思えます。

米国は、帰属所得の算定の議論とセットでなければ行動計画7の受入れは困難と表明したと聞きます。PE認定及び帰属所得の算定に係る利害対立は、先進国対新興国・途上国を軸として、米国対欧州国をはじめとする先進国間でも、錯綜しています。

行動計画1のところで触れさせていただきましたデジタルコンテンツ取引のPE帰属所得につきましては(本誌2016年10月号127頁)、米国対他の国という構図も包摂されようかと思えます。

今後は、世界のコンセンサスの確保に尽きようかと思えます。

岩品：新興国では「良いとこ取り」をしようという動きがあるように感じられます。モデル租税条約が改正され、PE認定されないために「準備的・補助的活動」の性質が必要であるとされました。新興国では、「準備的・補助的ではない」と指摘してPE認定しやすくなったと思っているような気配がありますね。

山川：そう思います。ときに論拠不明のPE認定課税の実態がみられますので、泣き寝入りしないでロングスパンで対処していく必要があります。

岩品：この点については、さらに、PE認定をするにしても、帰属所得の計算をきちんとしてほしいと言わなければならないわけですね。

吉村：途上国や新興国に限らず、ヨーロッパでも、今回のBEPS行動を先取りするような処分や判決が出ていますので、今後「お墨つきを得た」ということで課税処分が行われるリスク

が高まってくると思います。

また、お話にあったように、帰属所得算定のディスカッションドラフトが先日出ましたが、今後どこまで踏み込んで具体化されていくかが気になります。仮にPEが認定されてしまうと、みなし利益でごそっと課税されるのはかなりのリスクですので、きちんとしたルールをつくってほしいと思います。

山川：今般のOECDのBEPSプロジェクトでは、PEの範囲の議論は、帰属所得の算定の議論より先行して進みました。所得算定にAOAが反映されるのかどうか。

吉村：所得算定まで含めて、一貫した実施が確保されるかどうか、ですね。

岩品：そうですね。吉村先生、EUでは先取りする動きがあるということでしたが、具体的に判例はあるのでしょうか。

吉村：私が知っている範囲ではスペインの最高裁判決（2016年6月20日）があります。アイルランドに置かれたDellの地域統括会社が、スペイン国内の子会社をコミッションネアとして活動していたところ、その子会社の物的・人的施設に対する支配を根拠にPE（fixed place of business）を認定し、さらに子会社を従属代理人PEと認定をして、課税処分を認めたというものがあるようです。

このDellのコミッションネア・スキームに関しては、すでにノルウェーで代理人PEとは認めない判決（2011年12月2日）が先行していました。それにもかかわらずスペイン最高裁はPEを認定したということで、BEPSプロジェクトが影響しているとも指摘されています。

また、報道されているように、フランスやイタリアがgoogleに対してかなり強硬な調査を行っているようです。PE認定における「補助的な」水準かどうかについて紛争が生じていると伝えられています。

山川：契約の締結につながる主要な役割を果たすとの認定ですね。

フランスやイタリアは所得をどう算定するのか。かねてより電子商取引源泉地国課税の立案を専門誌で目にするがありますが、この2か国は強硬さを感じるがあります。

吉村：仮にこれらの国に存在しているオフィスをPEとして認定したとして、どれだけ利益がつくのかはわかりません。

山川：プリンシパルに対するノーショナルロイヤルティペイメントを認容するのかという論点があるかと思います。また、国によっては刑事事件として立件するのかということもあるかもしれません。

吉村：私も詳しくありませんが、故意による遁脱行為だけで犯罪（fraude fiscal）になってしまうようです。ヨーロッパは租税法上の義務違反の犯罪化が進んでいますし、それを前提犯罪としてマネロン規制もかかってきます。

岩品：刑罰も科されうるのですね。

山川：ここは日本と違うように感じます。法人の行為に関して個人の責任に帰着させる風土があるのでしょうか。現地の担当はローテートしますし。

岩品：日本だと、いわゆる脱税ではないと犯罪までいかないわけですからね。

吉村：そうなんですよ。日本で脱税捜査と言うととてもインパクトがありますが……。

山川：日本ほどインパクトはないでしょうか。

吉村：そのあたりは報道からの印象なのですが、脱税の捜査が行われたと日本人がぱっと聞くとどきっとしますよね。

山川：日本は一罰百戒です。脱税の感覚が違うということなのでしょうか。

昨今OECDの税と犯罪フォーラムで、途上国の査察官の能力開発などの具体的な議論が進んでいることが声明でわかるのですが、各国はかなり風土が違う中で、協働しているということになりましょうか。

岩品：ところで、PEの問題について租税条約を改正する点ですが、二国間の条約が多いわけ

ですので、本来は改正のための協議をしないと
いけないわけですね。

若しくは、行動計画15の多数国間協定が導入
されないと相手国との関係ではきちんと整備が
されません。

山川：インバウンドを考えますと、日本の国
内法の検証や立案の議論もあろうかと思ひます。

5-8~10 移転価格税制への 企業の対応

岩品：行動計画8から10の移転価格税制関係に
移りたいと思ひます。概要は以下のとおりです。

■行動計画8-10（移転価格税制）

- ・ 移転価格の算定上、リスクの引受けを行
うためには、リスクをコントロールしてい
る必要があり、また、リスクを引き受ける
財務能力も必要とされる。いわゆるキャ
ッシュ・ボックス（単に資金のみを提供して
いる実体のない関連会社）には、リスクに
対するリターン（超過リターン）は配分さ
れず、単なる契約上のリスク配分では利益
は移転しないとされる。
- ・ 行動計画8は、無形資産に関する問題
を取り扱っている。具体的には、①広く明確
に記述された無形資産の定義の採用、②無
形資産の移転及び使用に関連する利益が価
値の創造に従って適切に分配されることの
確保、③評価困難な無形資産の移転につ
いての移転価格算定方法又は特別措置の開
発並びに④費用分担契約（CCA）につ
いての指針の改正等を目指している。
- ・ 無形資産とは、「有形資産や金融資産で
はなく、商業的活動における使用のために
保有又は管理することができ、比較可能な
状況において独立当事者間で取引されて
いたならば、その使用又は移転に対する
対価が支払われていたもの」と定義され
た。
- ・ 無形資産の評価については、RP法（再
販売価格基準法）やTNMM法（取引単位
営業利益法）といった片側検証法は、一般
的に

無形資産の直接の評価において信頼性は低
い。また、無形資産の開発のコストに基づ
いて無形資産の価値を評価する移転価格
算定方法も推奨できないとされている。無
形資産又は無形資産に対する権利の移転
に関する事案では、CUP法（独立価格比
準法）又はPS法（利益分割法）が、も
っとも有効と考えられる。信頼できる比
較対象が確認できる場合はCUP法が適用
できるが、そうでない場合はPS法の利
用が考えられる。

- ・ 評価困難な無形資産（Hard to Value
Intangibles）については、いわゆる所得
相応性基準を認めた。
- ・ 行動計画9では、関連者間のリスクの
移転又は資本の過剰な配分によるBEPS
を防止するルールを策定することが提言
されている。行動計画9は、事業者が契
約上リスクを引き受けている又は資金を
提供しているというだけで、当該事業体
に不適切なリターンが帰属することのな
いよう、移転価格算定方法又は特別措
置を採用することを目指している。
- ・ 行動計画10では、非関連者間では
発生しない又は非常に稀にしか発生し
ないような取引を通じて発生するBEPS
を防止するルールを策定することが提言
されている。

岩品：全体としていかがでしょうか。

山川：今般の新たな移転価格の実体論の重要
な特徴は、取引実態の正確な認定、リスク
分析の6つのステップ、そして無形資産
の機能・リスク分析であるDEMPE分析
であると思ひます。

これらの3項目は、端的には今般の究極の
ターゲットであるキャッシュボックス叩
きのための議論と思われるのですが、こ
こまでの精緻化・厳格化を要するとい
うのは、日本企業の納税道義と日本政
府の執行に照らしてみますと「今頃
になって」ということと、さらに裏を
返せば、欧米社会ではいかに契約が重
視され、これを否定することがいかに困
難なのか、率直にそのような感慨があ
ります。

そして、今般のBEPSプロジェクトの強
い風圧の中にあっても、なお「契約」
を移転価格分

析の発射台に据えるに踏みとどまったことは、OECDの思慮の深さを感じさせます。

最初に挙げさせていただいた取引実態の正確な認定は、価値創造のあるところに利益をつけるべきであるという原則を履践する上での素地であり、とても強調されています。移転価格分析の基本に立ち返ることを確認し、安直かつ機械的な移転価格算定手法の適用への警鐘ともみてとれようかと思います。

取引実態の正確な認定は、手法の選択判断、深度あるリスク分析を加味しますと、利益法であるTNMMと利益分割法の選択判断に直接影響し、またTNMMの実務上は検証対象法人は基本的にリスクを負っていないという建付けになっていますが、実際のところどうであろうかという判断に影響しようかと考えられます。

日本の執行に照らして、「今頃になって」とやや過ぎたことを申し上げましたが、これから移転価格は世界で今般の精緻化・厳格化された実体論を踏まえて議論されていきますので、税務調査等の様々な場でディスカッションを一層深めていくことが大事になってくると思います。

(1) 無形資産の定義

岩品：論点は多いと思いますが、まず無形資産の定義等について、どのようにお考えでしょうか。

山川：定義は相当進展していると思います。無形資産と無形資産ではないところの限界的な事柄を1つひとつ整理したのは大きな成果だと思います。

無形資産の評価技術として、DCFを法令上算定方法として位置付けていく議論を行う必要があると思います。国税庁は企業価値評価などにおけるDCFの算定プロセスを、契約交渉過程において使用される算定であることも十分に念頭に置かれて、合理性を確認されていると思います。今般、相互協議や二国間事前確認などでDCFを直接活用する主旨でDCFを位置づけ

ることかと思います。

所得相応性基準は、導入国は米国とドイツだけで、これまで独立企業原則に違背しているのではないかという扱いであった中、既存の国際的ルールの改訂を目指すとしても、グローバルスタンダードとまで成りゆくのかなという感じはあります。

吉村：日本では、法令レベルでも通達レベルでも、例えば営業権のような、無形資産に関係する規定は置かれていますが、定義自体は整備されていない状況です。そのあたりは今回移転価格税制における定義が明確化されたことを契機に、全体的な整理をすることが必要になるのだと思います。

また、DCFに関しても、先ほどお話があったように納税者側から提出された算定根拠としてDCF法が使われていて、その合理性をチェックするという受け身の姿勢で対応することが多かったかもしれませんが、1つの算定方法として明確に位置づけることが必要でしょうし、その結果として、例えば相続税分野やほかの分野にも波及していく可能性はあるかなと思います。もちろん、現在でも、相続税の評価通達の中で一部DCFに近いものはありますが。

山川：そうですね。すでに、近時の会社法の訴訟事件など司法の一般的な方向性として経済的発想に基づく分析は活用される方向にあると思いますし、非上場株式評価にあって財産評価基本通達が定める算式の影響力は薄れて、DCFを裁判所は使っておられようかと思います。

岩品：株式評価ではDCF法はよく使われますね。

ロイヤルティを受領していれば、DCF法で算定できると思うのですが、ロイヤルティを受領するような使用許諾契約ではなく、無形資産の譲渡のときにDCF法で計算しようとする、無形資産に係る所得をどのように算定すべきか判明しにくいと思います。

吉村：評価困難な無形資産に該当すれば、たとえ譲渡であっても、その無形資産から生じた

収益をベースとして毎年のロイヤルティ受取りに引き直す規定が同時に整備されるものと思います。

そうしたルールが適用されるという想定のもとで対応する必要があると思います。

山川：譲渡する権利を定義することがとても大事です。

何を与えて何を与えていないかを明確にしないと不安定になります。関連者間でもこういうことを想定することかと思っています。

岩品：明確化された無形資産の定義の中では、例えばロケーションセービングは無形資産に当たらないわけですし、市場の特性も当たらない。ただ、そういったロケーションセービングは比較可能性の分析において考慮するという位置づけでしょうか。

山川：おっしゃるとおりかと思っています。ロケーションセービングの議論は、理論上ネットセービングの額を、親会社・子会社・顧客にどう配分されるのかという議論ですが、比較対象がロケーションセービングを取り込んでいるのかどうかは実際それほど簡単にはわからず、この点OECDガイドラインは言及していますが答を出してはいません。

同一国の比較対象はロケーションセービングを取り込んでいると先進国は整理してきましたが、ここは争点の1つです。比較対象がロケーションセービングを取り込んでおらず、ベーシックリターンで解決できないときどう対処するのか、難しさが出てくるのですね。究極的には、相互協議交渉に委ねられることになるかと思われれます。

岩品：また、無形資産については、特許として権利化するのではなく、ブラックボックスのまま企業内にとどめておくという動きも最近あると思います。

そういった場合に、ブラックボックスになったものを企業としてどのように定義するか、また、価値をどのように算定するのかという問題

がありそうです。この点は、おそらく、税金の問題だけでなく、企業のノウハウや営業秘密の問題だと思うのですがいかがでしょうか。

山川：特許を公開することによって、自社の競争上の優位性をかえって損なうような場合ですね。特許申請するのか否かは重要な経営判断かと思っています。

吉村：定義から言えば、識別可能な形で管理されていて、かつ他者に移転できるものであれば無形資産に該当し、それに基づく移転価格の算定を行わなければいけない。そういった筋になるのだと思います。

山川：マスターファイルの内容のレベル感からは注意を要しましょうか。

岩品：書けないですよ。

吉村：行動計画13で要求される文書化の無形資産と、ここ（行動計画8）の無形資産がどのような関係にあるのかという問題ですよ。

BEPS報告書の中では、ここで示された無形資産の定義はあくまで移転価格算定上のものであって、例えば源泉徴収、ロイヤルティの規定とはリンクしないということが明示されていました。そのように考えればよろしいのですかね。

山川：難しいですね。ブラックボックスに閉じ込めた内容まで求めてはいないと思います。

移転価格文書化を離れて、移転価格実態論といたしましても、移転価格と価値創造の一致という観点を踏まえて、価格設定や所得配分を税務上必要な範囲内で説明を行うということかと思っています。

公開していないノウハウの内容を説明する必要はないでしょうし、調査官もノウハウの内容そのものに関心があるわけではないと思うのですが。

岩品：例えば、コカ・コーラの製造方法は、特許が申請されておらず、コカ・コーラ社内で数人しか知らないそうです。ただ、そのノウハウというのは相当なものがあるはずですよ。

山川：神秘的な魅力を生み出しているのかも

しません。事業の核です。

税務が内容に踏み入るのは難しいですね。

岩品：そうですね。社内での重要性としては、おそらく、企業ノウハウを守るほうが税金よりプライオリティーが高いように思います。

山川：移転価格で重要なのは、ノウハウをはじめとする無形資産の価値を移転価格税制の文脈でどう整理するかであり、税務部署の方々のお仕事かと思えます。

知財や法務の方々は、ノウハウ等の事業における重要性についてご説明をいただけるのではないのでしょうか。おそらく、例えば、材料の剛性と重量のバランス確保について他社にはない、公知ではないノウハウをもっていることを税務上説明されることは重要であるとしても、どのような材料をどのような割合で使用するのかの説明まで求められるわけではないかと。

企業ノウハウと税金を天秤にかけさせるような調査は、移転価格といえども本来ないはずだと思います。

(2) 評価困難な無形資産の場合の所得相応性基準

岩品：次に、先ほど話がありました所得相応性基準にいきたいと思えます。

山川：政府と企業との間の情報の非対称性への対処が規律の根拠ですが、課税されることがないように企業が気を付けるためにこの基準があるという状況になるのがよいかと思えます。

そうであれば、資本輸出国として安定的な仕組みになると思えます。日本企業の場合、親会社、むしろ買い取る必要がある場合やヨーロッパの中で外々で移転する必要がある場合もあるかと思えます。

課税庁の執行実務がわからないがゆえに、知財管理上適切な管理や移転ができないという状況は望ましくないのではないのでしょうか。予測可能性と国際的な執行の一律性が重要かと思えます。

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：所得相応性基準をどう適用するのかが非常に難しく、今後出る予定のガイダンスを見る必要があります。

調べてみると、例えば、すでに所得相応性基準を導入しているアメリカでは、費用分担取決め(CSA)の局面で所得相応性基準を適用する要件として、その取決めに参加する当事者の一方がルーティンの機能しか担っていないことを想定しています。

つまり、評価困難な無形資産が一方的に移転して、相手はルーティンな機能しか営んでいないという状況であれば、その無形資産の貢献とその後生じた超過収益との関連性を見出しやすく、所得相応性基準を適用しやすいのですが、相手も無形資産を持っています、シナジーがありますということになると、両者組み合わせると生じた所得から、移転元の貢献を切り分けるのはとても難しくなります。

簡単に「所得相応性基準は評価困難な無形資産の移転の場面に適用されます」と言っても、無形資産が組み合わせられる場合も適用されるのかどうか、あるいは適用されるとして、両者のシナジーをどう切り分けたらよいのか、実際のルール適用を考えると非常に難しい話です。

山川：おっしゃるとおりかと思えます。

例示は確かにシンプルですが、双方の当事者が無形資産をもっていたら、どちらの貢献かわからないので実務は容易ではありません。事実関係をみないと一般論として言えることもないのではないのでしょうか。

このことから、所得相応性基準を適用できるケースを明確に定義していくことが重要ということになるのかもしれない。米国も抑制的な執行を行っているようですし、これをもって所得相応性基準の意義が薄れることもないでしょう。

吉村：ドイツ型の場合は、機能移転の場面に

所得相応性基準を使うので、全体で見ることになっています。これに対して、アメリカは個別資産の移転に対して所得相応性基準を使うことになっていました。

そうした意味では、所得相応性基準を導入している国としてアメリカとドイツがありますが、実際の適用の仕方は違っていますので、ガイダンスでこういったルールが出てくるのが気になります。

山川：そうですね。機能リスク移転が論点化された後に立案されたドイツの範疇が広い。両国の制度の歴史はずいぶん違います。

吉村：ドイツは機能移転で、シナジーがあるものを含めて全部つかまえてしまいますので。

山川：アメリカはもっと点的なところですからね。

吉村：実際の適用を考えると、本当に使えるものになるのかなという点が気になるのですが、そういう制度があって納税者の方にきちんとドキュメンテーションしてもらうことにねらいがあるのでしょうか。

山川：点的なところ、面的なところ、それぞれどういう観点から、制度設計するのかを見定めることがとても重要だということがわかります。

納税者の方々の備えの視点も違ってきますね。

ただ、レアかと思いますが、先程の双方の当事者が無形資産を持っているようなケースについての対処の難しさは残ろうかと。

吉村：そういったルール適用の難しさがある取引において、どうリスクに備えるかという視点が必要なのだと思います。

山川：無形資産などを売ったほうの企業を所轄する当局と買ったほうの企業を所轄する当局の両方に問題が出てきます。

相互協議がワークすることが大事であると同時に、評価の問題となりますので、件数が相互協議に殺到しないよう、世界一律のセーフハーバーが設定されるなどの設計が大事かと思います。

(3) 利益分割法による無形資産の評価で注意すべきことは？

岩品：ありがとうございます。

BEPS最終報告書では、利益分割法に言及されており、無形資産の評価についてはCUP法もしくは利益分割法が最も有効ではないかという指摘がありました。

日本でも、当局は10年ほど前までは、よく利益分割法を使っていて、そのときに分割ファクターで納税者側と様々な問題が生じた事例があったと思います。利益分割法の適用についてどのようにお考えでしょうか。

吉村：分割ファクターに関しては、日本側と現地側双方で強引な認定がありうるかなという気がします。

岩品：新興国でロケーションセービングを分割ファクターに入れ、一方で、日本側では分割ファクターから否認するとなりますと、分割ファクターに相当なズレが生じ、結局相互協議に持ち込まれて平行線のままになるのではないかと、という可能性もあると思います。

山川：日本は、90年代米国のCPMの対抗軸として、利益分割法による検証の先鞭をつけました。

CPMのインカムクリエーションの短所を緩和するという（これは為替リスクに係る比較可能性の問題であったわけですが）意義はありましたが、CPMの比較対象に問題があるとしましても、利益分割法を主たる手法とするのは難しいと思料されました。

その理由は、取引に係る合理的な切出損益の算出と、先生方からご指摘いただきました適切な利益分割ファクターの選定の適用上の難しさではなかったと思われます。

こうした事情は変わっておらず、この夏の利益分割に関する改訂ガイダンスの公開討議草案において、利益分割法の適用のハードルを安易に下げている背景になっていようかと思っています。

切出損益の算出は、簡単ではなく、親会社の

販管費の切出しにどういう前提を置くかにかかっており、実務は前提を置いてなんとかやっているというのが実態でしょうか。

利益分割ファクターも、1単位のお金の価値のウェイト付け調整を考えましても、例外的に、医薬の研究開発費用について、基礎から臨床phase1,2,3へと成功確率の高まりに応じてお金の価値を小さくみていく調整を行うことがみられますが、これはこの成功確率を上げていくことが会社や産業の利益になるため、客観性のあるデータがあるからです。ウェイト付調整を的確に行うことは、移転価格のリスクコントロールの議論が深まっていることからしますと、今後の実務の検討課題かと思われます。

岩品：研究開発をしていない会社と研究開発をしている会社とでは利益率に差があると思います。その利益率の差を無形資産の貢献として、TNMMでの算定をベースにして、若干レンジを上げて調整するという対応があるかもしれません。

山川：そのように思います。今般の行動計画8～10は、TNMMの技術論を回避したようにみえますが、これからの実務の1つの側面としまして、取引実態の正確な認定を踏まえたTNMMの適用が発展しなくてはいけないようにみえますし、OECDにも比較可能性の調整を含むTNMMの機能強化についての検討が期待されようかと思われます。

ベイシック・リターンのアレンジで解決できる手法、TNMMの差異調整でどう解決しているかというところですね。

現地工場における応用的な研究を同様に行い、今般無形資産ではないと整理されました市場特性と同じ便益を同様に享受する比較対象をきちんと探すことができればよいのですが、そううまくいかない場合があります。

岩品先生にご示唆いただきましたとおりTNMMプラスアルファという形で現地利益を残して、余剰は親会社に帰属するという手法の

工夫を抜げていくことも大事かと思えます。

利益分割法にお話を戻しますと、適用が今後もおそらく許容されるユニークで価値ある貢献をどうみていくのかということかと思えます。

吉村：そうですね。研究開発部門と実際の取引への貢献の因果関係といえますか、両者の関係というのはかなり注意しなければならないと思います。

山川：バリューチェーンの中でノンルーティンインタンジブルがあるとしたときに、無形資産の機能・リスク分析であるDEMPE活動に整理されるものがあるかどうかをみていく作業が必要になろうかと思われそうですが、このような分析が利益分割法の適用に関わって参ろうかと思われそうです。

中国はプロモーション普及をDEPMEプラスで挙げていますので、特段の注意が必要でしょうか。

岩品：今回われわれの調査でヒアリングしたところ、例えば、コンビニの所得について議論がありました。

日本のコンビニを台湾や韓国、中国で展開して、現地で利益があがった場合、日本のコンビニのノウハウがあるから所得を全部日本に帰属させられるかということ、現地に消費者がいるから利益があげられたのではないか、価値創造は現地でされているのではないかという議論をされている方もいらっしゃいました。

吉村：市場の特性という一言ではなかなか切り捨てられません。

山川：コンビニは小売りなので、文化的要素が働くのかもしれませんが、管理面のノウハウと販売面のノウハウを分けて考える必要がありますね。

現地に高収益企業が立地していますと、どの現地当局も、自国市場に何かがあるか考えるかもしれませんが、実際これまでの世界の残余利益分割法の課税局面は、高収益の財務結果が出た後になされているようにみえます。

この夏の公開討議草案において、「利益に対する参照は、損失についても平等に適用されると解釈されるべきである。」がどの程度再認識されるかどうかは、注目されようかと思えます。

(4) 移転価格の算定上のリスク引受けに

必要とされる財務能力

山川：今般、6ステップのリスク分析が示され、精緻になっています。キャッシュボックスを叩くために詳細な分析プロセスが整理されました。これまでは関連者間のリスク配分に關しては、子会社が倒れたら親は資本を補給して救えるので、真のリスク配分の議論を詰めることがなされなかったのかもしれませんが。

ところが、実際リスクが顕在化すると契約に基づき記帳された法人のPLを毀損することは事実です。本当にリスクがあるものは親会社の手元に置き、キャッシュボックスは実はあまりリスクがなく高収益になりうるようなものを選んでいたのであるかもしれません。

では、それを意思決定してコントロールしたのは誰かという、別の者がいて、今度はそこにリスクテーカーとして所得を帰属させるという議論になったのかと思えます。

契約が分析のスタートになりますので、ここも重要になってきます。

吉村：リスクテイクの話は、研究委託で外に出す場合にも、どちらがリスクをとっているかと評価されるのか問題になります。

もちろん、新興国側としては、委託先で一定程度リスクをとっているという主張になるでしょうし、日本側から見れば親のほうでとっているという話になるのでしょうか。

山川：おっしゃるとおりかと思えます。新興国も含め今般の厳格化されたリスク分析の議論にコミットされていますので、日本企業も受託者側の課税リスクを想定し、リスクテイクをきちんと考えないといけないと思えます。

岩品：取引の否認についても、結論が示され

ていますが、いかがでしょうか。

山川：今般、取引の否認（non-recognition）が明確化されました。独立企業間ではみられないかもしれませんが、商業上の合理性があれば、取引は否認されない、と整理されたことが明らかにされました。

例えば、第三者間ではみられないような受託者の機能が大きい研究委受託も関連者間ではありましようし、マネジメントフィーも第三者間ではあまりないかもしれません。

また、第三者間でもCCAはありますが、法的な所有権に關して共同出願とか地域別管理とか何らかの整理がなされているかと思われ、関連者間のCCAのように法的所有権を全く整理しないで計算処理だけで整理しているのは、みられないのかもしれませんが。

企業グループとして商業合理性があるものは、機能リスク分析で移転価格を規律することになります。

5-11~15 その他のBEPS行動計画（11~15）への企業の対応

(1) 行動計画12（義務的開示制度）

岩品：ここまでは、行動計画1から10までを見てきました。それ以外の行動計画11から15の中で、企業の方や税理士、専門家の方に特に留意していただきたい点がありますでしょうか。

吉村：税務専門家に関係があるものとして、行動計画12があります。

行動計画12に關しては、政府税調等に出ている資料でも、タックスプランニングの義務的開示制度を導入するというのが日本の課題として示されているところです。この義務的開示制度は、企業の方に直接影響のある部分は少ないのですが、税理士やアドバイザーの方にはご注意ください。

ほかの国を見ますと、義務的開示制度と一般

的否認規定（GAAR）とをリンクさせて使っている国が見られますので、日本でも一般的否認規定を導入するかどうかという議論とあわせて論じられる可能性があると思っています。

■行動計画12（義務的開示制度）

- ・ プロモーター及び納税者が租税回避スキームを税務当局に報告する義務的開示制度の策定が検討された。義務的開示制度の概要、モデル例、対象となる国際的租税スキーム、各国税当局間での開示情報の共有の各項目に分けて説明されている。
- ・ モジュラー方式（各国が自国の法体系のもとで最適な様式を選択することを認めること）での義務的開示制度の導入が勧告された。

岩品：ありがとうございます。山川先生はいかがでしょう。

山川：早期発見と抑制の対象となるような国際的シェルター商品を想定し、義務的開示制度の立法事実が日本にあるのだろうかとの向きもあったのかもしれませんが、パナマ文書問題が勃発し、この導入の議論が浮上したかのようにみえます。

GAARとリンクさせてこの制度を使うというところがややわかりにくいように思います。専門家の先生方のご論稿によりますと、GAARと義務的開示を関係させていない国と義務的開示制度をGAARの補強策として位置付けている国があるということのようです。

吉村：（BEPS）報告書の中でもGAARとのリンクに言及するのは実は1パラグラフしかなく、GAARの必要性が明示されているわけではありません。

国として、例えばイギリスのように個人のプランニングが盛んな国であれば、GAAR対象取引と開示制度（DOTAS）をリンクさせて、そういうプランニングを手掛けるアドバイザーを狙い撃ちにしている面があるように思います。

先行するアメリカでは、リーマン・ショック以降、義務的開示対象取引の指定が最近減っていました。景気の回復とともに、最近また復活の兆しという状況のようです。

山川：イギリスの個人のプランニングはGAARで打っているところがあるのでしょうか。

吉村：まだ処分としてはありません。開示義務をかけ、取引の報告を求め、その抑制を図る脅しとしてGAARを意識しています。開示制度の実効性を高めるためのGAARという位置付けです。

山川：具体的な適用が問題になるのですが、課税判断の目安がないと、納税者にとってスキームの抑止の動機付けにもならないでしょうし、政府にとっては事前照会の受け付けや内容の判断も難しくなりそうです。

吉村：日本でも、裁判で争われたフィルムリースなどの商品を開示させるというのは、使い方としてありうると思います。

山川：そうですね。特定の取引や要素に注目した個別基準に当たると思います。

かつて最高裁で外国税額控除の濫用との判断が下されたスキームも現在の行動としては想像できませんが、個別基準の型としてはありえようかと思っています。過去に課税処分もなされ、裁判も確定しています。そういう規準でなければどうなるのかですね。

岩品：専門家からすると、義務的開示制度が導入されると、どのような場合に開示をしないとけないか、その要件が非常に気になります。

開示を忘れてしまって、調査において仮にお客様が課税処分を受ける場合には、税理士として損害賠償請求をされる可能性が生じるかもしれません。

山川：開示していただくようにするのでしょいうね。その効果として課税されるのかどうか読めない中では……。

吉村：GAARで脅しをかけないと、当局側には情報を取得する意味があまりありません。

もちろん現行制度でダメなものはダメなのですが、当局としては、一方でGAARがあれば集めた情報はより使いやすくなると思います。

山川：一般に、保守的な納税者はGAARに敏感で、アグレッシブな納税者はあまり反応しないかもしれませんね。

もっともスキームだけが対象になるのであれば、保守的な納税者は関係ないのかもしれませんが。OECDの議論は、単一国での租税回避スキームと国際的租税回避スキームを区別しています。いずれのmatterなのかという点もあるのかもしれませんが。

吉村：確かにこれは多国籍企業の行き過ぎた租税回避対策という意味でのBEPSの議論に乗っているのかということ、疑わしいところはあるかもしれません。

企業間の外税控除余裕枠の移転のようなスキームであれば、確かにアドバイザーがいて国際的にプランニング、アドバイスする人がいるのかもしれませんが……。

ただ、実際に制度をつくった場合にひっかかってくるのはむしろ個人向けのアドバイザーのほうが多いと思います。もちろん裾切り基準があり、想定されるタックスベネフィットの額がどこで切られるかも関係してきますが。

(2) 行動計画14 (相互協議の効果的实施)

岩品：ほかに、行動計画14についてはいかがでしょうか。

相互協議については、企業の方としては、直結する影響は多くはないと思います。概要は以下のとおりです。

■行動計画14 (相互協議の効果的实施)

- ・ ①相互協議に係る条約上の義務の誠実な履行と相互協議事案の迅速な解決、②租税条約に関連する紛争の予防及び迅速な解決を促進するための行政手続の実施、③納税者に対する相互協議の機会の保証という3つの観点か

ら、ミニマム・スタンダード及びベスト・プラクティスが提示された。

吉村：当局の方の講演等を見ていると、進出先で何か条約に疑わしい課税があったらぜひ相談に来てくださいと盛んにおっしゃっているようですね。

岩品：そのようです。

山川：大変ありがたい話です。条約違反matterが職務である中、「税の専門家として突破口の役目を」という期待もあるのかもしれませんが。

租税条約の25条3項に、この協定に定めのない場合における二重課税の除去に関する規定がありますが、実際この運用に係る国際的な判断基準が示されているわけでもなく、この規定を根拠に現地の国内法に基づく課税を実務上取り消すに至るような事例は世界的にもないのではなかろうかと思えます。そういった意味で実をあげるのとはそう簡単ではない中、当局は積極的なスタンスを示しておられるように思います。

先般のOECDの京都會議でインクルーシブフレームワークが提示・確認されましたが、これから各国の税務当局の顔が一層見えて参りますので、経団連はルール作りの場に一層積極的に声を上げていかれる意義が強まらうかと思えます。

吉村：確かに。1社で声を上げてもなかなか届きませんし、現地でも商工会議所等を通じて、ほかの外資系企業を含めて現地の当局に申し入れるといった活動が今後ますます期待されるというか、必要になっていくのではないのでしょうか。

山川：フレームワークがありますと、不当な課税の実情などを、日本の政府に知っていただく意味もあろうかと思えます。

おわりに

岩品：最後に、日本企業のBEPS対応について一言ずついただいてもよろしいでしょうか。

山川：初めて本社税務の方々にCbCRの素案を共有させていただいた時を思い出しますが、あ

れから3年の間に驚愕から意識転換、意見発信へと移り、経団連はOECDとの信頼関係を築かれ、国際課税ルール作りにおいても重きを置かれているように思います。

これから本社税務のお仕事は増えます。先日ある座談会の記事を読ませていただいたのですが、商社の方が、一層主体的な姿勢で税務に臨まれる旨のご発信をされておられました。一層主体的に、税務を管理し説明する姿勢を採ることがとても大事かと、同感いたしました。

そうしたことから、経営層に税をご理解いただき、経営課題の中に税を取り込んでいただく方向に向かっていこうかと思えますし、また外部環境もそれを必要とする方向に向いていると思えます。

これまで社内で理解が行き届くことが難しい中、事が勃発すると金額のインパクトがあり、ご苦労も相当大きかったのではなかったかと思えますが、BEPSプロジェクトが変化の良いきっかけになればと思います。

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：今回OECDにとどまらず、G20で制度の大枠が議論されて、それが日本に持ち込まれるという動きをとりました。今後、日本企業の方にとってみるとかなり突飛なというか、見えない制度が法制化されていくことになると思えます。

国際的な議論になりますと、そこで想定される多国籍企業像は、どうしても従来の日本企業と異なってくるので、BEPSプロジェクトに対して経団連がそうしたように、日本企業の側から発信していくことが非常に重要です。

また、欧米の多国籍企業のように、本社がグループを管理して一体的に税務リスクを管理していく姿に近づけていく努力も重要になってくるだろうと思えます。

岩品：今回、われわれの調査でのヒアリングから感じたのは、日本企業はアグレッシブなタ

ックスプランニングをしていないのに、負担ばかりこうむってしまうという被害者意識が非常に強いということでした。

とは言っても、それは吉村先生がおっしゃったように、世界の一般的な多国籍企業と日本企業は違って、日本企業は、必要なタックスプランニングがされていなかったという可能性が十分あると思えます。

世界的には、基本的に税引後利益を見ていくという傾向になっていますので、日本企業としては売上高よりも税引後利益を重視すべきです。製造業では、売上原価を低減させ、間接費を削るといったことは相当やられていて、乾いた雑巾を絞っているような状態かと思えます。

ただ、税金については状況は異なると思えます。必要なタックスプランニングがされてこなかったもので、まだ十分に絞れるだけのものがあると思えます。

もちろん租税回避を勧めるわけではないのですが、必要なプランニングをし、そのために必要な人員をつけて対応しなければ、いつまでたっても被害者意識は解消されないと思えます。

結局のところ、自らきちんとプランニングをして、税務上のメリットを得るように心掛け、そのために必要なコストとして国際税務に強い人員を育成しなければならないのではないかと考えています。

BEPSを契機に、税務コンプライアンスを強くしていくということも日本企業にとっての必要なあり方ではないかと考えています。

山川：そうですね。きちんとマネジメントすることによって企業のキャッシュフローの競争力の強化につながると思えます。

岩品：特に、外資が株主となる場合には、当然税引後利益を重視しますので、今後、適切なタックスプランニングをしているかどうかという点は絶対に指摘されるようになります。

吉村：リスク管理という観点からは、今以上に新興国・途上国の税務リスクが高まるのはも

ちろん、先進国でも租税回避に起因した評判リスクが高まっていくかと思えます。

納税をきちんとしているか、あるいはきちんと説明できるのかが問われる風潮が強まっていますので、そういった観点からも、やはりしかるべき権限を有する方がきちんと税戦略を見ることが必要だと思えます。

岩品：そろそろお時間になりました。みなさま本日はありがとうございました

山川：長丁場になりましたが、先生方誠にありがとうございました。

吉村：ありがとうございました。

(終)

お知らせ 平成28年度税務大学校公開講座の御案内(11月)

租税に関する知識の普及等に寄与することを目的として、平成6年度から公開講座を開催しております。

本年度も、「税を考える週間」に合わせて、大学教授、税務大学校職員を講師に、普段はあまり税に接する機会のない方から、税に関する仕事に携わる方まで、多くの方々に御参加いただけるよう、次のようなバラエティに富んだテーマで6講座を予定しています。

詳細は国税庁ホームページ (<http://www.nta.go.jp/ntc/kokai/index.htm>) を御覧ください。

1 日程及びカリキュラム

月日	時間	13:30 ~ 15:00 (90分)	休憩	15:15 ~ 16:45 (90分)
11月	15日 (火)	①法人税のあらまし 講師 税務大学校 総合教育部教授 土田 真弘 ★ (初級編)	15分	②タックスヘイブン、何が問題か 講師 税務大学校 研究部教授 今村 宏嗣 ★★ (中級編)
	16日 (水)	③消費税のあらまし 講師 税務大学校 総合教育部教授 林 清貴 ★ (初級編)	15分	④資産の移転と課税の特例 講師 拓殖大学 商学部教授 阿部 雪子 ★★ (中級編)
	17日 (木)	⑤少子高齢化を脱却するための税制改革の動向 講師 横浜国立大学大学院 教授 岩崎 政明 ★★★ (上級編)	15分	⑥所得税法上の給与所得とは何か -宝くじを現物給与でもらったら?- 講師 中央大学 商学部教授 酒井 克彦 ★★ (中級編)

★の数が多くほど、専門度合が高くなります。

2 実施場所 税務大学校和光校舎(〒351-0195 埼玉県和光市南2-3-7)

3 受講料 無料

4 申込方法 ホームページ・はがき・FAX(048-467-1951)

※1講座のみの受講も可能です。

※各講座は定員になり次第、受付を終了させていただきます。

5 申込期限 10月31日(月)17時まで

※ 申込みを受け付けた方には、開催日の約1週間前までに「御案内」を郵送いたしますので、申込みをされる際は、郵便番号、住所、氏名(フリガナ)、電話番号、受講希望講座は正確に御記載ください。
なお、申込住所に会社の住所を記載される方は、建物名、会社名、所属まで御記載ください。