



「海外進出した本邦企業の新興国における課税事案について」

「本邦企業のBEPSに対する認知度、期待、懸念について」

岩品信明氏



さる平成28年4月15日、銀行協会ビルにおいて、村田守弘氏（元KPMG税理士法人代表社員：公認会計士・税理士）の司会のもと、第2期第1回CFO協会国際税務部会が開催された。

第2期の第1回である今回は、岩品信明氏（TMI総合法律事務所パートナー：弁護士・税理士）より、主に海外進出した日本企業に対する現地での課税事案について報告がなされ、活発な議論がなされた。

なお、今回の岩品氏の報告は、TMI総合法律事務所が経済産業省から委託を受けた「BEPSを踏まえた各国動向及び日本企業の対応に関する調査」（以下、「本調査」という）に基づいて作成した報告書（以下、「BEPS調査報告書」という）

に基づくものである^(注)。

TMI総合法律事務所弁護士・
ニューヨーク州弁護士

文責：吉岡博之

I 新興国における課税の概要

本調査に関連して、新興国における課税事案についてアンケート調査が実施された。アンケートの対象は大企業及び国際展開を行っている中堅企業6,423社である。そのうち、1,622社から回答が得られた。

過去6年間の新興国における日本企業への課税について、国別に全体の件数に対する件数の割合を見ると、中国が42.3%、インドネシアが14.1%、そしてインドが13.5%となっており、中国が半分近くを占め、また、これらの3か国で3分の2以上を占めている（次頁資料1参照）。

新興国における課税について、問題となる国の変化についても調査を行ったが、直近の5年間においては大体この3か国が件数ベースでTOP3に位置づけられる。したがって、最近の日本企業の新興国における課税問題について

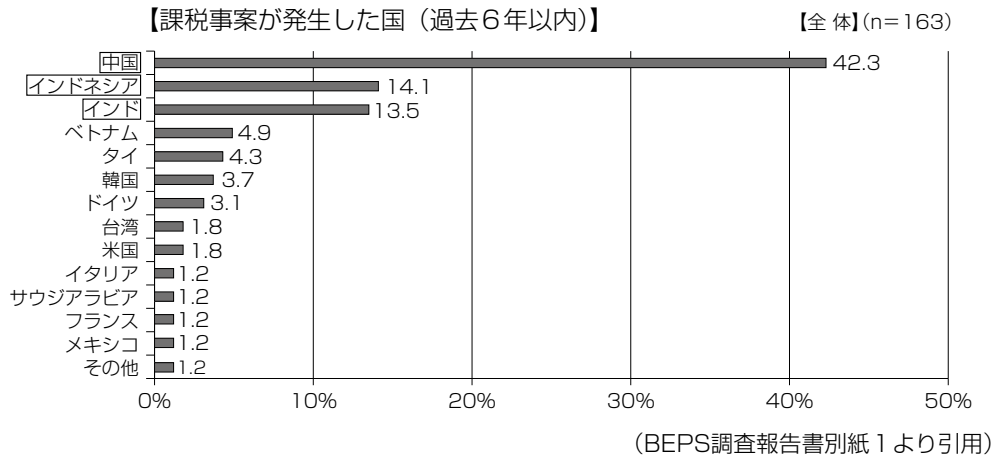
は、ほぼこの3か国に集約されると考えられる。

また、新興国における課税事案の内容についても調査を行ったところ、移転価格税制を理由とする課税が半分以上を占めており、次にPE、そしてロイヤリティに関する課税が多い（次頁資料2参照）。

以下では、新興国における課税事案について、類型ごとに、法的な視点から分析を加える。

【資料1】 新興国における課税事案 — 全体の傾向：国別 —

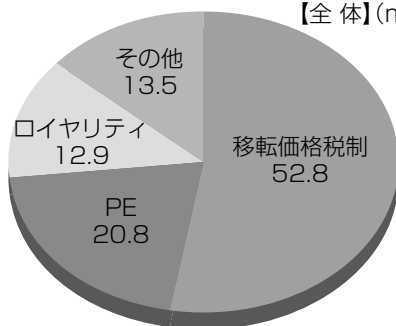
- 平成28年2月に海外進出企業を対象に課税問題に関するアンケートを実施。海外に現地法人を持つ日本企業6,423社に対して、進出先国における課税問題に係る実態を調査し、1,622社から回答を得た。
- 課税事案が生じた国として【中国】が42.3%で最も高く、【インドネシア】が14.1%、【インド】が13.5%で続いている。



【資料2】 新興国における課税事案 — 全体の傾向：国別 —

- 課税事案の措置内容は「移転価格税制」に関するものが52.8%で最も高く、「PE」に関するものが20.9%、「ロイヤリティ」が12.9%が続いている。

【課税事案が発生した国（過去6年以内）】 【全体】(n=163)



措置内容の内訳

カテゴリー名	n	%
移転価格税制みなし利益率による増額	39	23.9
不適切な比較対象取引を用いた増額	29	17.8
移転価格税制/その他	18	11.0
出張者・出向者のPE認定	21	12.9
駐在員事務所のPE認定	10	6.1
子会社・第三者のPE認定	3	1.8
ロイヤリティの定義・範囲の相違	11	6.7
ロイヤリティ/その他	5	3.1
ロイヤリティの料率の上限規制による増額	3	1.8
ロイヤリティの送金規制による増額	2	1.2
その他	22	13.5
全体	163	100.0

(BEPS調査報告書別紙1より引用)

Ⅱ 移転価格課税による課税

移転価格税制の概要であるが、大きく分けて3つのポイントがある。すなわち、移転価格税制とは、日本法人が①国外関連者との間で、②国外関連取引を行った場合に、③独立企業間価格で行われたものとみなすという制度であるので、①ないし③の具体的な内容がそれぞれポイントとなる。

1 国外関連者

まず、①国外関連者の内容であるが、日本の移転価格税制においては、直接又は間接に50%以上の資本関係を有する場合に加えて、実質的な支配関係にある場合も国外関連者に含まれることとなる。

もっとも、各国の移転価格税制上、国外関連者の内容は異なっている。例えば、新興国の中でもっとも課税事案の件数が多い中国では、25%の資本関係があれば国外関連者に該当する。

したがって、例えば日本と中国の関連会社との資本関係が40%である場合、日本法人が中国法人との取引について移転価格税制による課税を受けることは原則としてないが、中国法人は、日本法人との取引において移転価格税制による課税を受ける可能性がある。このように、進出先国の移転価格税制の要件の確認は重要である。

また、日本の移転価格税制においても、実質的な支配関係にある者も国外関連者に含まれるため、留意が必要である。例えば、タイやインドネシアなどの東南アジア諸国では、外資規制が厳しいために、日本法人が現地法人の持分を50%以上取得できず、持分比率は50%未満に抑えた上で、実質的に支配するというケースがある。そのような場合、現地法人は実質的には日本法人に支配されているため国外関連者に該当するとして、移転価格税制による課税がなされる可能性がある。

2 国外関連取引

国外関連取引は、非常に広い概念であり、資産の販売及び購入、役務の提供等をすべて含む。よく問題となる取引としては、経営指導契約が挙げられる。すなわち、日本法人から海外法人に経営指導を行う見返りとして経営指導料が支払われることがあるが、海外の税務当局は経営指導の実態があるのかなどについて問題視することが多い。

3 独立企業間価格

独立企業間価格は、移転価格税制において頻繁に問題となる。

独立企業間価格は、取引単位営業利益法(TNMM法)を用いて算出されることが多く、実務的には90%ぐらいの事案ではこの方法が用いられている。その場合、問題となる関連者間取引に関する国外関連者の営業利益率と、比較対象取引に関する現地の同業他社の営業利益率とを比較して差がある場合に課税がなされる可能性がある。

したがって、TNMM法においては、現地企業の営業利益率が問題になってくるが、例えば、リーマンショックがあつて営業利益率が下がっていたところ、リーマンショック前の同業他社の営業利益率を用いて課税処分がされた事例がある。

また、事業の立ち上げの時期においては出費が多く営業利益が少ないことも多いが、そういった特殊事情を考慮することなく、同業他社の営業利益率を用いて課税がなされることもある。これは比較対象取引の選定の問題であるが、特に現地の当局が移転価格税制の執行に慣れていない場合に起こりやすい。

4 その他の問題

なお、移転価格税制においては、TNMM法以外にも、利益分割法という手法が用いられることがある。この利益分割法は、今までは使用

が少なかったものの、BEPSの最終報告書では、使用を増やしていこうといったニュアンスが感じられる。

利益分割法とは、日本法人の利益と国外関連者の利益とを合算した上、これを一定の割合で分割するというものである。したがって、利益を分割するための一定の割合をどうするかが重要になってくる。例えば、日本法人と国外関連者の双方ともが研究開発を行っている場合に、全体の利益を研究開発費の比率で分けることが考えられる。このような分割ファクターが非常に重要になってくる。

また、ロケーションセービングという概念があるが、これは新興国では人件費や設備費が安いために製造費用が安くなるが、それは新興国で製造を行うことに起因するものなので、費用の低下により生じた利益は、新興国に所在する法人に帰属するべきだという理論である。新興国は利益分割法を使用する際に、自国に所在する企業にロケーションセービングによる利益が帰属することを主張することがある。

5 議 論

以上の報告を踏まえ、パネリスト及び参加者の間で活発な議論が展開された。

近藤章氏（元AIGジャパン・ホールディングス副会長）からは、中国では移転価格の紛争が多いとのことであるが、中国での移転価格税制の紛争について、事前又は事後でどのような対応が考えられるのかという質問がなされた。岩品氏からは、事前の対応という点では、中国とのAPA（事前価格合意）が考えられるが、申請しても合意に至らない場合もあるようであるという回答がなされた。

また、ヒールシャー・魁氏（デロイトトーマツ税理士法人エグゼクティブオフィサー）からは、税務調査が始まりそうになると、税務調査を牽制する目的でAPAを申請することもあり、その意味で成功しているAPAも存在するとの

ことである。

なお、参加者からは、移転価格税制における国外関連者と連結会計上の子会社の概念の関係について質問がなされたが、村田氏によれば両者は異なる目的を持つ制度であり、同一ではないとの回答がなされた。

Ⅲ PE認定による課税

新興国における課税事案で移転価格税制による処分に次いで多いのが、PE認定による課税である。具体的には、①駐在員事務所、②出張者及び③出向者等がPEと認定されて現地で課税がなされている。

1 駐在員事務所

駐在員事務所は、原則としてPEには該当しない。駐在員事務所では、本社への情報提供、広告宣伝、市場調査といった限定的な業務しか行うことができないが、その代わりに、駐在員事務所の所在国ではPEと認定されず、納税義務がない。しかしながら、実際には駐在員事務所です営業活動がなされており、PEに該当するものと認定されて、課税がなされるというケースがある。したがって、駐在員事務所では営業活動を行わないように留意する必要がある。

なお、駐在員事務所には収入がないのが通常であり、PEと認定された駐在員事務所に帰属する所得の金額が問題となるが、中国では、駐在員事務所の経費の額に基づいて計算された企業所得税が課税された事案が存在する。

2 出張者

また、日本法人から新興国に出張している役員や従業員がPEと認定される事案が存在する。

例えば、日中租税条約では6か月を超えない短期滞在である場合についてはPEを構成しないと定められているが、中国の当局が、1か月に1日の中国出張を6か月超にわたって繰り返

した場合に、滞在日数は合計で数日に過ぎないにもかかわらず、6か月の滞在があったものとしてPE認定した事例がある。

1日の滞在を1か月とカウントする計算方法はそもそも不合理であるが、現地税務当局がそのような考え方をとる以上、それを前提として対応を考える必要がある。このような事例への対処法としては、例えば、1月に1週間まとめて出張をし、他の月には出張に行かないようにするなどの対応が考えられる。

3 出向者

3つ目の類型としては、日本企業から新興国の子会社に従業員が出向している場合に、出向者がPE認定を受けるといことがある。これは、事例としては、非常に多く、新興国のPE認定の事案の7～8割を占める。

まず、原則論としては、現地子会社への出向者は現地の法人のために業務を行っているものであって、日本法人のために業務を行っているものではない。したがって、日本法人は現地で事業を行う一定の場所を設けておらず、代理人も有しておらず、現地においてPE認定されないのが原則である。しかしながら、日本法人が出向者に定期的な業務報告を求めたり、出向者に関連する経費を立て替えたりするなど、日本法人が出向者に強い関与をしているような場合、日本法人は出向者を通じて現地で業務を行っているものとして、PEとして認定されることがある。

4 議論

岩品氏の報告を受け、参加者から、PEの問題を避けるために経理部において契約書を確認するための体制について、質問がなされた。

とある企業によれば、人事部が、海外出張や出向についてすべて把握することとしており、PEや、経費統制、そしてビザの観点から問題がないか検討している。その上で、法務でも、PEや移転価格の観点を含めて、契約書を確認

するようにしている。このような検討の中で、問題点が生じた場合には経理部に報告がされることとなっているとのことである。

しかしながら、多くの企業では、十分な体制が構築されていないようである。

この点について魁氏からは、アグレッシブなタックスプランニングを行っていなくても、適切なプロセスを構築していないと、結局リスクを高めるので、留意が必要だという指摘がなされた。

Ⅳ ロイヤリティの課税

新興国における課税事案では、現地に所在する関連法人から日本法人へのロイヤリティの支払が問題視されることも多い。

1 営業利益率

ロイヤリティは、知的財産権等の使用の許諾の対価であり、使用の許諾を受けたライセンサーが当該知的財産権等を使用している限り、ライセンサーに利益が生じているか否かにかかわらず、ロイヤリティを支払わなければならないのが通常である。すなわち、通常は、ロイヤリティの金額は売上金額の一定割合とされることが多く、ロイヤリティの金額が利益の額に比例して定められることは少ない。

しかしながら、新興国においては、ロイヤリティの金額は売上金額の一定割合という形で当事者間で合意しているにもかかわらず、現地法人の営業利益率が低い場合に、ロイヤリティの支払が否認されることがある。

2 重複した支払

また、ライセンス契約を締結するとともに技術支援を行う場合の人件費について損金算入を否認されるケースも多い。日本法人が新興国の関連法人に無形資産をライセンスした上で、無形資産の利用の仕方等について日本法人が現地

に従業員を派遣して指導することがある。無形資産に対するロイヤリティの金額は売上金額に対する一定割合という形で定められ、技術支援の件数については、派遣された従業員の1日当たりの単価に、人数及び日数を乗じて計算することが多い。

このように、技術支援の件数は、無形資産のライセンス料とは別個の費用であるが、税務当局は、無形資産のライセンス料に含まれるべきという主張をすることがあるため留意が必要である。

3 議論

ロイヤリティについて、参加者から、営業利益率が低い場合にロイヤリティの支払いが否認されるのであれば、逆に営業利益率が高い場合には、より高額なロイヤリティが認められるべきではないかという質問がなされた。

魁氏によれば、利益によってロイヤリティの率を変動させることは、独立当事者間価格の考え方からすると、税務当局は基本的には許さない。しかしながら、例えば、販売数量に応じてロイヤリティの額を定めることで、同様の効果の達成が可能である。

すなわち、販売数量が一定数を越えた場合、固定費を回収できて営業利益が出ることになるが、そのように販売数量が一定数を越えた場合については、ロイヤリティの率を引き上げることで、利益が上がる場合に、高率のロイヤリティを支払わせることができ、税務当局もこれを認めていることが多いとのことである。

V BEPSと日本企業

1 概要

最後に、BEPSを受けた日本及び諸外国における税制改正とそれに対する日本企業の対応について、報告がなされた。

ア BEPSに関するアンケート

まず、本邦企業におけるBEPSの認知度や懸念といった点について、本調査で実施されたアンケートの結果をもとに説明がなされた。アンケートの対象企業は前述①で述べたとおりである。

BEPSの認知度について確認したところ、回答があった企業のうち、約40%の企業は「何も知らない」という回答であった。残りの約60%のうち、社内的な対応を始めている企業、すなわち「具体的に把握した上で、何らかの社内対応を既に始めている」と回答した企業は、全体の約9.2%に過ぎなかった。

次に、懸念点としては、一番多いのはコンプライアンスコストの増加という点であり、その中でも、全体の約64%の企業が文書化の導入について懸念されているとのことである。次に懸念されているのは、新興国を中心とした各国における課税制度や運用の厳格化である。中国等、OECDに加盟していない国では、BEPSの中で自国に都合のよい部分のみを選択的に採用する可能性もある。3つ目は、「二重課税の増加」である。租税条約は二重課税を回避するために締結されているが、しばしば二重非課税のために濫用されている。BEPSはかかる二重非課税への対処を1つの目的としているが、今度はそれによって再び二重課税が増えるのではないかと懸念されている。

イ BEPSの最終報告書を踏まえた各国の動向

BEPSの最終報告書を踏まえた各国の税制改正の動向について、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスといった欧米の主要国や、中国、インド、インドネシアといったアジアの主要国を中心に調査を行った。

結論から言うと、海外での税制改正は全体的にあまり進んでいない。EUではBEPSに対応するためのDirectiveの制定が検討されたり、イギリスでは多くの法改正がなされるなど、欧州では積極的に改正がなされているようであるが、逆にそれ以外の国では改正はあまり進んでいない。

ウ 日本の国際課税の方向性及び日本企業の対応に関する有識者のヒアリング

BEPSの最終報告書を受けた日本の国際税務の方向性及び今後の日本企業の対応について、租税法学者や大企業の経理部長等、有識者に対してヒアリングを行った。

詳細はBEPS調査報告書を検討いただきたいが、例えば、日本企業では税務に関連する項目がKPIに入っていないために節税に関する意識が低いという意見がある。

また、企業の有識者からは、行動計画4に関してはグループ全体の資本構成に影響するので財務部門を交えた検討が必要であるとか、行動計画8-10に関連して、研究開発部門の理解も深める必要があるなどの声があった。さらに、行動計画13に関連して、今後文書化により各国で税務調査が増えることが予想されるので、税務調査の基本方針を定めた対応マニュアルを各国の現地法人に配布したという企業もあった。

2 議 論

岩品氏の報告を受けて、村田氏から会場の参加者に対して、①税務を専門に扱う部門が社内にあるか、及び②税務部門がある場合、そのKPIはどのようなものかという質問がなされた。

税務部門は存在するという企業が多いものの、その人員は2、3名にすぎない企業が多いようである。また、税務部門のKPIについては、設定してないという企業もある反面、ROEやEPSをKPIとしている企業も見受けられた。

Ⅵ パネリストからのコメント

最後に、各パネリストからコメントがなされた。

渡辺裕泰氏（早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授、元国税庁長官）によれば、日本企業は10年ほど前まではタックスプランニングをまったく考えない企業も多く見受けられたが、今後は外国企業と競争する上でタックスプラン

ニングは不可欠という意見が述べられた。しかしながら、同時に、BEPSに基づく規制の強化に対して留意が必要であり、特に新興国による不当な課税の強化のリスクには注意すべきとのことである。

また、高原宏氏（元武田薬品工業 コーポレートオフィサー経理部長、EY税理士法人 シニアアドバイザー）からも新興国における課税リスクについて懸念が示された。これまで積極的に課税処分を行っていた中国、インド及びインドネシアにおける課税リスクがさらに高まるのはもちろん、それ以外の新興国でも、移転価格税制等を有している国は多いのであり、BEPSを受けて、それらの国でも課税処分が増えるリスクが指摘された。

加本亘氏（ホーガン・ロヴェルズ法律事務所 パートナー：弁護士・ニューヨーク州弁護士）からは、日本企業は、実効税率を下げるという攻めのタックスプランニングを欠くだけでなく、更正処分を受けないという守りのタックスプランニングも不十分な可能性があるという指摘がなされた。

さらに、魁氏によれば、BEPSによる新興国における課税リスクの向上のみが注目されているが、先進国同士での議論も増えるとのことであり、行動計画8-10と行動計画7によれば、日系企業が多く採用しているヨーロッパの統括会社及び日米間の委託開発活動という2つのビジネスモデルに関するルールが先進国間で変わる可能性があるという指摘がなされた。

Ⅶ 私 見

本日の岩品氏による報告は、主に日本企業が新興国において直面している課税問題について、具体的事例を踏まえて整理したものであり、複雑なタックスプランニングを実行しない日本企業であっても、海外で課税のリスクにさらされている現状を示すものとして、興味深い。

筆者は外資系企業の税務調査の案件を担当す

ることも多いが、外資系企業においては、海外本社又は地域統括会社が、税務調査を含めて日本子会社の税務コンプライアンスを管理している場合が多い。

今後、BEPSの最終報告書による文書化の導入で当局が入手できる情報が増えたこと、新興国を中心にPE課税等が強化される可能性があること、また、世界的な景気の減速により、当局は税収不足を補う必要があることから、各国の税務当局が執行を強化する可能性もあり、海外各国における税務コンプライアンス及び税務リスクの低減を推進するためにも、本社の税務部門の強化を図ることはやはり重要である。V1ウにおいて、税務調査の対応マニュアルを現地法人に配布した企業があることを述べたが、本社による統一的な税務リスクの管理を行う事例として注目される。

また、企業は税引後利益を最大化するという使命を負っているので、タックスプランニングの強化も同様に重要であるが、BEPSの最終報告書やパナマ文書の影響もあり、国際的にはタックスプランニングに対する規制が厳しくなりつつあるので、留意は必要である。

すなわち、パナマ文書では、大企業や政治家がタックスヘイブンを利用していたことが明らかになり、大きな波紋を呼んでいる。取引自体は合法である場合も多いと考えられるが、パナマ文書の開示がタックスヘイブンを利用せずに納税を行っている一般市民の不公平感を駆り立て、例えば先進国におけるタックスヘイブン対策税制の強化であったり、タックスヘイブンに対する情報開示の要求等、今後租税回避に対して規制が厳しくなる可能性はあると考えられる。現に、5月23日、財務省はパナマとの間で租税情報交換協定の締結に実質的に合意したと発表した。

さらに、今後パナマ文書と同じような情報漏えいがあり、企業が租税回避を行っていることが明らかになった場合、取引自体が合法であっても、レピュテーションに影響する可能性もある。タックスプランニングにおいては、専門家を交えた慎重な検討が必要である。

(注) http://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/2015report.html