

経済産業省委託調査

平成 26 年度アジア産業基盤強化等事業

(新興国における日本企業の税務対応に係る人材育成・制度整備に関する調査)

# 新興国における税務人材の現状と課税事案への対応 に関する調査

調査報告書

2015 年 3 月

EY 税理士法人



Building a better  
working world



## 目次

|            |                                               |           |
|------------|-----------------------------------------------|-----------|
| <b>第1章</b> | <b>事業概要</b>                                   | <b>6</b>  |
| 第1節        | 事業目的                                          | 6         |
| 第2節        | 調査概要                                          | 7         |
| 1.         | 調査対象国における日本企業の税務人材に関する調査                      | 7         |
| 2.         | 調査対象国における日本企業に対する課税事案に関する調査                   | 7         |
| 3.         | 2.において実態が把握された調査課税事案への対処法及び先進国との比較検討          | 7         |
| 4.         | BEPS 行動計画の行動7及び行動8-10がそれぞれの調査課税事案にもたらし得る影響の検証 | 7         |
| 5.         | 新興国における税務人材育成及び現地税制度の改善等に係る提言                 | 7         |
| 第3節        | 調査方法                                          | 8         |
| 1.         | 調査方法概要                                        | 8         |
| 1-1        | アンケート調査                                       | 8         |
| 1-2        | ヒアリング調査                                       | 8         |
| 1-3        | 文献調査                                          | 8         |
| 2.         | アンケート調査実施概要                                   | 8         |
| 3.         | ヒアリング調査実施概要                                   | 9         |
| <b>第2章</b> | <b>調査結果</b>                                   | <b>13</b> |
| 第1節        | 概況                                            | 13        |
| 1.         | 中国                                            | 13        |
| 1-1        | 関連法制                                          | 13        |
| 1-2        | 執行の現状                                         | 13        |
| 1-3        | 救済措置の現状                                       | 14        |
| 2.         | インド                                           | 15        |
| 2-1        | 関連法制                                          | 15        |
| 2-2        | 執行の現状                                         | 15        |
| 2-3        | 救済措置の現状                                       | 16        |
| 3.         | インドネシア                                        | 17        |
| 3-1        | 関連法制                                          | 17        |
| 3-2        | 執行の現状                                         | 17        |
| 3-3        | 救済措置の現状                                       | 18        |
| 4.         | タイ                                            | 19        |
| 4-1        | 関連法制                                          | 19        |
| 4-2        | 執行の現状                                         | 19        |
| 4-3        | 救済措置の現状                                       | 20        |
| 5.         | ブラジル                                          | 20        |
| 5-1        | 関連法制                                          | 20        |
| 5-2        | 執行の現状                                         | 20        |
| 5-3        | 救済措置の現状                                       | 21        |
| 6.         | ベトナム                                          | 22        |
| 6-1        | 関連法制                                          | 22        |
| 6-2        | 執行の現状                                         | 22        |
| 6-3        | 救済措置の現状                                       | 23        |
| 第2節        | 日本企業における税務人材に関する調査                            | 24        |
| 1.         | 全体概要                                          | 24        |
| 1-1        | 総括                                            | 24        |
| 1-2        | 回答企業の内訳                                       | 25        |
| 1-3        | 日本企業の税務に係る現地人材の活用の実態                          | 27        |
| 1-3-1      | 税務担当者の実態                                      | 27        |
| 1-3-2      | 税務担当者採用・育成の課題                                 | 29        |
| 1-3-3      | 税務担当者のバックグラウンド                                | 33        |
| 1-3-4      | 人材教育体制・情報収集体制                                 | 35        |

|       |                                           |    |
|-------|-------------------------------------------|----|
| 1-3-5 | 親会社への報告体制                                 | 38 |
| 2.    | 各国概要                                      | 41 |
| 2-1   | 中国                                        | 41 |
| 2-1-1 | 税務担当者の状況                                  | 41 |
| 2-1-2 | 税務担当者の人材育成及び情報収集方法                        | 41 |
| 2-1-3 | 親会社への報告体制                                 | 42 |
| 2-2   | インド                                       | 42 |
| 2-2-1 | 税務担当者の状況                                  | 42 |
| 2-2-2 | 税務担当者の人材育成及び情報収集方法                        | 43 |
| 2-2-3 | 親会社への報告体制                                 | 43 |
| 2-3   | インドネシア                                    | 43 |
| 2-3-1 | 税務担当者の状況                                  | 43 |
| 2-3-2 | 税務担当者の人材育成及び情報収集方法                        | 44 |
| 2-3-3 | 親会社への報告体制                                 | 45 |
| 2-4   | タイ                                        | 45 |
| 2-4-1 | 税務担当者の状況                                  | 45 |
| 2-4-2 | 税務担当者の人材育成及び情報収集方法                        | 46 |
| 2-4-3 | 親会社への報告体制                                 | 46 |
| 2-5   | ブラジル                                      | 46 |
| 2-5-1 | 税務担当者の状況                                  | 46 |
| 2-5-2 | 税務担当者の人材育成及び情報収集方法                        | 47 |
| 2-5-3 | 親会社への報告体制                                 | 47 |
| 2-6   | ベトナム                                      | 48 |
| 2-6-1 | 税務担当者の状況                                  | 48 |
| 2-6-2 | 税務担当者の人材育成及び情報収集方法                        | 48 |
| 2-6-3 | 親会社への報告体制                                 | 49 |
| 第3節   | 進出先国における課税事案(調査対象事案)の概要                   | 50 |
| 1.    | 移転価格課税                                    | 50 |
| 1-1   | 【事案1】異なる機能・リスクの比較対象企業の選定                  | 51 |
| 1-2   | 【事案2】機能・リスクではなく利益率のみを重視した課税               | 53 |
| 1-3   | 【事案3】連年損失を理由とした課税                         | 54 |
| 1-4   | 【事案4】無形資産の認定                              | 55 |
| 1-5   | 【事案5】受託研究開発機能・受託生産機能に対する考え方の相違            | 56 |
| 1-6   | 【事案6】画一的な利益率の適用                           | 57 |
| 1-7   | 【事案7】グループ内役務提供取引の対価の否認                    | 58 |
| 2.    | PE 認定                                     | 59 |
| 2-1   | 【事案8】出張者の PE 認定                           | 60 |
| 2-2   | 【事案9】出向者(駐在員)の人件費の立替送金                    | 61 |
| 2-3   | 【事案10】機能限定的な現地子会社の PE 認定                  | 62 |
| 2-4   | 【事案11】駐在員事務所の PE 認定                       | 63 |
| 3.    | ロイヤルティ                                    | 64 |
| 3-1   | 【事案12】ロイヤルティ料率登録の際の実質的な制限                 | 64 |
| 3-2   | 【事案13】ロイヤルティの損金算入否認                       | 65 |
| 3-3   | 【事案14】企業全体が赤字の場合に損金算入否認                   | 66 |
| 3-4   | 【事案15】ブランドの所有権を他者から買い取った場合の使用料の否認         | 67 |
| 3-5   | 【事案16】所得項目の異なった認識(サービス対価(業務委託料等)又はロイヤルティ) | 68 |
| 4.    | その他                                       | 69 |
| 4-1   | 【事案17】外国契約者税の法人部分                         | 69 |
| 第4節   | 進出先国における課税事案の検証                           | 70 |
| 1.    | 移転価格課税                                    | 70 |
| 1-1   | OECD・先進国における関連規定及び執行                      | 70 |
| 1-1-1 | OECD                                      | 70 |
| 1-1-2 | 米国                                        | 71 |
| 1-1-3 | 英国                                        | 71 |
| 1-1-4 | ドイツ                                       | 72 |
| 1-1-5 | フランス                                      | 72 |
| 1-1-6 | 日本                                        | 73 |

|        |                                                     |     |
|--------|-----------------------------------------------------|-----|
| 1-2    | 【事案 1】異なる機能・リスクの比較対象企業の選定(中国・インド・インドネシア・ベトナム)       | 74  |
| 1-2-1  | 課税の現状                                               | 74  |
| 1-2-2  | 先進国との比較                                             | 75  |
| 1-2-3  | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                             | 78  |
| 1-3    | 【事案 2】機能・リスクではなく利益率のみを重視した課税(中国・インド・インドネシア・タイ・ベトナム) | 79  |
| 1-3-1  | 課税の現状                                               | 79  |
| 1-3-2  | 先進国等との比較                                            | 80  |
| 1-3-3  | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                             | 81  |
| 1-4    | 【事案 3】連年損失を理由とした課税(中国・インド・ベトナム)                     | 81  |
| 1-4-1  | 課税の現状                                               | 81  |
| 1-4-2  | 先進国等との比較                                            | 82  |
| 1-4-3  | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                             | 83  |
| 1-5    | 【事案 4】無形資産の認定(中国・インド)                               | 84  |
| 1-5-1  | 課税の現状                                               | 84  |
| 1-5-2  | 先進国等との比較                                            | 84  |
| 1-5-3  | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                             | 86  |
| 1-6    | 【事案 5】受託研究開発機能・受託生産機能に対する考え方の相違(中国、インド)             | 87  |
| 1-6-1  | 課税の現状                                               | 87  |
| 1-6-2  | 先進国等との比較                                            | 88  |
| 1-6-3  | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                             | 89  |
| 1-7    | 【事案 6】画一的な利益率の適用(インド・ブラジル)                          | 89  |
| 1-7-1  | 課税の現状                                               | 89  |
| 1-7-2  | 先進国等との比較                                            | 90  |
| 1-7-3  | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                             | 91  |
| 1-8    | 【事案 7】グループ内役務提供取引の対価の否認(中国・インド・インドネシア)              | 91  |
| 1-8-1  | 課税の現状                                               | 92  |
| 1-8-2  | 先進国等との比較                                            | 93  |
| 1-8-3  | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                             | 94  |
| 1-9    | 日本企業以外の外資系企業における類似ケースへの対処方法及び対応策                    | 95  |
| 1-9-1  | 総論                                                  | 95  |
| 1-9-2  | 移転価格文書化－①概要及びその効果                                   | 95  |
| 1-9-3  | 移転価格文書化－②文書化の内容                                     | 96  |
| 1-9-4  | 移転価格文書化－③文書化の作成における留意点                              | 96  |
| 1-9-5  | 移転価格文書化－④企業概要及び産業分析の留意点                             | 97  |
| 1-9-6  | 移転価格文書化－⑤対象取引の分析の留意点                                | 98  |
| 1-9-7  | 移転価格文書化－⑥機能・リスク分析の留意点                               | 98  |
| 1-9-8  | 移転価格文書化－⑦経済分析の留意点                                   | 99  |
| 1-9-9  | 実務上のマネジメント体制                                        | 100 |
| 1-9-10 | 取引形態の検討                                             | 101 |
| 2.     | PE 課税                                               | 102 |
| 2-1    | OECD・先進国における関連規定及び執行                                | 102 |
| 2-1-1  | OECD                                                | 102 |
| 2-1-2  | 米国                                                  | 104 |
| 2-1-3  | 英国                                                  | 106 |
| 2-1-4  | ドイツ                                                 | 106 |
| 2-1-5  | フランス                                                | 107 |
| 2-1-6  | 日本                                                  | 107 |
| 2-2    | 【事案 8】出張者のPE認定 (中国)                                 | 107 |
| 2-2-1  | 課税の現状                                               | 107 |
| 2-2-2  | グローバルスタンダードとの比較とBEPSの影響                             | 109 |
| 2-2-3  | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                             | 114 |
| 2-2-4  | 同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策          | 114 |
| 2-3    | 【事案 9】出向者(駐在員)の人件費の立替送金 (中国・インド)                    | 116 |
| 2-3-1  | 課税の現状                                               | 116 |
| 2-3-2  | グローバルスタンダードとの比較とBEPSの影響                             | 121 |
| 2-3-3  | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                             | 125 |
| 2-3-4  | 同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策          | 126 |
| 2-4    | 【事案 10】機能限定的な現地子会社のPE認定 (インド)                       | 127 |
| 2-4-1  | 課税の現状                                               | 127 |

|       |                                                                       |     |
|-------|-----------------------------------------------------------------------|-----|
| 2-4-2 | グローバルスタンダードとの比較とBEPSの影響                                               | 128 |
| 2-4-3 | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                                               | 131 |
| 2-4-4 | 同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策                            | 131 |
| 2-5   | 【事案 11】 駐在員事務所のPE認定 (中国・インド)                                          | 134 |
| 2-5-1 | 課税の現状                                                                 | 134 |
| 2-5-2 | グローバルスタンダードとの比較とBEPSの影響                                               | 136 |
| 2-5-3 | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                                               | 137 |
| 2-5-4 | 同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策                            | 138 |
| 2-6   | PE 課税事例に共通する対応策                                                       | 139 |
| 3.    | ロイヤルティ                                                                | 148 |
| 3-1   | 【事案 12】 ロイヤルティ料率登録の際の実質的な制限(中国・ブラジル)                                  | 148 |
| 3-1-1 | 課税の現状                                                                 | 148 |
| 3-1-2 | 先進国等との比較                                                              | 149 |
| 3-1-3 | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                                               | 149 |
| 3-2   | 【事案 13】 ロイヤルティの損金算入否認(中国・インド・インドネシア・タイ)                               | 150 |
| 3-2-1 | 課税の現状                                                                 | 150 |
| 3-2-2 | 先進国等との比較                                                              | 150 |
| 3-2-3 | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                                               | 152 |
| 3-3   | 【事案 14】 企業全体が赤字の場合に損金算入否認(中国・インド・インドネシア)                              | 152 |
| 3-3-1 | 課税の現状                                                                 | 152 |
| 3-3-2 | 先進国等との比較                                                              | 153 |
| 3-3-3 | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                                               | 153 |
| 3-4   | 【事案 15】 ブランドの所有権を他者から買い取った場合の使用料の否認(インド)                              | 154 |
| 3-4-1 | 課税の現状                                                                 | 154 |
| 3-4-2 | 先進国等との比較                                                              | 154 |
| 3-4-3 | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                                               | 155 |
| 3-5   | 【事案 16】 所得項目の異なった認識(サービス対価(業務委託料等)又は、ロイヤルティ)(インド・タイ)                  | 155 |
| 3-5-1 | 課税の現状                                                                 | 155 |
| 3-5-2 | 先進国等との比較                                                              | 155 |
| 3-5-3 | 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応                                               | 156 |
| 3-6   | 日本企業以外の外資系企業における類似ケースへの対処方法及び対応策                                      | 157 |
| 3-6-1 | 総論                                                                    | 157 |
| 3-6-2 | 移転価格文書化                                                               | 157 |
| 3-6-3 | 取引形態の検討                                                               | 158 |
| 4.    | その他                                                                   | 158 |
| 4-1   | 【事案 17】 外国契約者税の法人税部分 (ベトナム)                                           | 158 |
| 4-1-1 | 課税の現状                                                                 | 158 |
| 4-1-2 | グローバルスタンダードとの比較                                                       | 161 |
| 4-1-3 | 他の新興国の国内法等との比較                                                        | 161 |
| 4-1-4 | 同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策                            | 161 |
| ➤     | コラム: ICMsの概要とビジネスへの影響                                                 | 164 |
| 第 5 節 | BEPS 行動計画の与える影響                                                       | 167 |
| 1.    | BEPS 行動計画の背景                                                          | 167 |
| 2.    | 行動 7 の概要                                                              | 167 |
| 2-1   | 行動 7 PE 認定の人為的回避を防止する                                                 | 167 |
| 2-2   | 「PE 認定の人為的回避に関するディスカッションドラフト」(2014 年 10 月公表)                          | 169 |
| 3.    | 行動 8-10 の概要                                                           | 171 |
| 3-1   | 行動 8 移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する: 無形資産                                  | 171 |
| 3-2   | 行動 9 移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する: リスクと資本                                | 173 |
| 3-3   | 行動 10 移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する: その他リスクの高い取引                          | 174 |
| 3-4   | 「移転価格の側面からの無形資産の検討に関するガイダンス」(2014 年 9 月公表)                            | 175 |
| 3-5   | 「低付加価値グループ内役務提供に関する移転価格ガイドライン第 7 章変更案」(2014 年 11 月公表)                 | 176 |
| 3-6   | 「クロスボーダーのコモディティ取引に係る移転価格の側面に関するディスカッションドラフト」(2014 年 12 月公表)           | 176 |
| 3-7   | 「グローバル・バリューチェーンにおける利益分割法の使用に関するディスカッションドラフト」(2014 年 12 月公表)           | 177 |
| 3-8   | 「移転価格ガイドライン第 I 章の改訂に関するディスカッションドラフト(リスク、再構築及び特別措置を含む)」(2014 年 12 月公表) | 177 |

|       |                                     |     |
|-------|-------------------------------------|-----|
| 4.    | 行動 7 が新興国での課税に与える影響 .....           | 179 |
| 4-1   | 課税事案への影響 .....                      | 179 |
| 4-1-1 | 事案8(出張者のPE認定) .....                 | 179 |
| 4-1-2 | 事案10(現地子会社のPE認定) .....              | 179 |
| 4-1-3 | 事案11(駐在員事務所のPE認定) .....             | 179 |
| 4-2   | 行動 7 による全般的な影響 .....                | 179 |
| 5.    | 行動 8-10 が新興国での課税に与える影響 .....        | 180 |
| 5-1   | 課税事案への影響 .....                      | 180 |
| 5-1-1 | 事案4(無形資産の認定) .....                  | 180 |
| 5-1-2 | 事案7(IGSの対価の否認) .....                | 180 |
| 5-1-3 | 事案13(ロイヤルティの損金算入否認) .....           | 180 |
| 5-2   | 行動 8-10 による全般的な影響 .....             | 181 |
| 5-2-1 | 行動8成果物による影響 .....                   | 181 |
| 5-2-2 | 行動10ドラフト(コモディティ)による影響 .....         | 181 |
| 5-2-3 | 行動10ドラフト(利益分割法)による影響 .....          | 181 |
| 5-2-4 | 行動8-10ドラフト(リスク・再構築・特別措置)による影響 ..... | 182 |
| 第 6 節 | 新興国における課税事案への対応のまとめ .....           | 183 |
| 1.    | 日本企業の現地子会社における税務人材の現状と課題 .....      | 183 |
| 2.    | 税務人材確保のための環境整備及び課税問題への対応のあり方 .....  | 183 |
| 2-1   | 人材確保対策と経営戦略との融合 .....               | 184 |
| 2-2   | 日本人と現地のコミュニケーションの深化 .....           | 185 |
| 2-2-1 | 出向者に対する取り組み .....                   | 185 |
| 2-2-2 | 親会社との協力関係の構築 .....                  | 186 |
| 2-3   | 税務リスクの見える化 .....                    | 189 |
| 3.    | 新興国当局への支援・提言 .....                  | 191 |
| 3-1   | 新興国にもたらされるベネフィット・未来 .....           | 191 |
| 3-2   | キャパシティビルディングによる支援 .....             | 192 |
| 4.    | 日本政府から企業への支援 .....                  | 193 |
| 4-1   | 総論 .....                            | 193 |
| 4-2   | 日本からの支援 .....                       | 194 |
| 4-3   | 現地からの支援 .....                       | 195 |
| 5.    | 総 括 .....                           | 196 |

## 第1章 事業概要

---

### 第1節 事業目的

海外の拡大する市場を積極的に取り込んでいくことは日本の経済成長にとって非常に重要であるところ、日本企業の海外展開を支援するため、進出先国の事業環境を整備していくことが求められている。昨今大きくクローズアップされるようになった、「新興国における税務問題」への対応もこの事業環境整備の一つとして位置づけられるものである。特に新興国においては、グローバルスタンダードから乖離した独自の課税根拠によって多額の追徴課税を受けるケースも報告されており、この改善を図ることが喫緊の課題となっている。このような課税が行われる背景には、新興国特有の要因(税務に精通した従業員の確保の困難性、進出先国における法制度の不明瞭さ、税務調査官の裁量の大きさ等)があり、これを踏まえた対応策を講じていくことが必要である。

本調査事業においては、課税事案が多く報告されている中国、インド、インドネシア、タイ、ブラジル、及びベトナムの6か国(以下「調査対象国」という。)を対象とし、これら調査対象国における税務に精通した人材(以下「税務人材」という。)の雇用の現状やそれに対する支援の在り方について調査する。その上で、税務人材の育成に当たり、考慮すべき各国の特徴的な項目を整理するため、実際に生じている課税問題を題材として、その対応策について検証する。その際、現在国際的に論議されているBEPS(Base Erosion and Profit Shifting(税源浸食と利益移転)、以下「BEPS」という。)プロジェクトの動向も見据え、海外に進出する日本企業が受け得る影響についても併せて検討を行う。

以上を踏まえ、最終的には現地の税務人材育成や現地税制度の改善等のための方策の提言につなげることが本調査事業の目的である。



## 第2節 調査概要

### 1. 調査対象国における日本企業の税務人材に関する調査

調査対象国における日本企業の税務人材の活用の実態を把握するため、調査対象国に立地する日本企業に対しアンケート及びヒアリングを実施した。

### 2. 調査対象国における日本企業に対する課税事案に関する調査

日本企業が調査対象国で受ける税務調査の傾向に関し、平成25年調査結果等にて把握された課税事案(主に移転価格、ロイヤルティ及びPEに係る課税問題、以下「調査課税事案」という。)を以下のとおり確認・精査した。

- (i) 企業実務の観点から、調査対象国における日本企業に対する特徴的な課税事案の実態について、アンケート及びヒアリングを実施した。
- (ii) 調査対象国における現地会計事務所に対し、現地の日本企業に対する特徴的な課税事案の実態につき、以下のポイントを中心に全体像をヒアリングした。
  - ▶ 税務当局の特徴
  - ▶ 把握された課税問題に関連し、税務当局からの具体的な指摘事項
  - ▶ 現地での関連規定の有無
  - ▶ 課税の対象となる企業の規模
  - ▶ BEPS 行動計画の行動 7(PE 認定)及び行動 8-10(移転価格税制)との関連から、将来の課税問題につながり得る取引

### 3. 2. において実態が把握された調査課税事案への対処法及び先進国との比較検討

- (i) 先進国 5 ヶ国(米国、英国、フランス、ドイツ及び日本)における調査課税事案と同様の事案の有無、関連する制度及び判例や、関連制度の構築に至るまでの歴史的経緯の検証
- (ii) 調査対象国に進出している日本企業以外の外資系企業との比較を通じた対処方法の検討
- (iii) 各課税事案につき、事例が報告された以外の調査対象国における、類似の取引に対する税務当局の対応の検証

### 4. BEPS 行動計画の行動 7 及び行動 8-10 がそれぞれの調査課税事案にもたらし得る影響の検証

現在進行しているBEPS行動計画の行動7及び行動8-10において、調査課税事案に関連する部分を抽出し、今度及ぼし得る影響について最新の議論を基に検証する。

### 5. 新興国における税務人材育成及び現地税制度の改善等に係る提言

上記1~4.を踏まえ、調査対象国における税務人材育成及び現地税制度の改善等に係る方策につき、調査対象国政府及び現地日本企業への提言をまとめる。

## 第3節 調査方法

### 1. 調査方法概要

調査は、アンケート、ヒアリング及び文献調査により実施した。

#### 1-1 アンケート調査

日本企業の進出先国における事業環境を整備するに当たり、税務人材の雇用の現状及びグローバルスタンダードから乖離した課税問題の発生の実態等を把握することを目的として、「日本企業における税務人材」及び「課税問題」についての調査を実施した。

#### 1-2 ヒアリング調査

ヒアリング調査は、以下のとおり実施した。

- (i) 現地日本企業ヒアリング  
アンケート回答企業の中から企業を選定し、背景事情等のアンケート回答結果の詳細についてヒアリングを実施した。
- (ii) 現地会計事務所ヒアリング  
調査対象国の会計事務所に対し、各国の税務当局の特徴、調査課税事案の内容を確認した。特に、調査課税事案に対しての現地の日本企業以外の外資系企業の対応、課税回避のためのベストプラクティス等を中心にヒアリングを実施した。
- (iii) 先進国会計事務所ヒアリング  
先進国(米国、英国、フランス、ドイツ及び日本)の会計事務所に対し、自国における調査課税事案の有無や、関連制度の変遷、判例等を中心にヒアリングを実施した。

#### 1-3 文献調査

調査課税事案に係る詳細を調査するため、OECD、国連、先進国、及び新興国においてそれぞれ定められている諸制度について文献調査を実施した。

### 2. アンケート調査実施概要

#### 2-1 調査実施時期

2014年12月8日(月)～2014年12月25日(木)

#### 2-2 調査手法

電子メール調査

## 2-3 調査対象国

中国、インド、インドネシア、タイ、ブラジル及びベトナム

## 2-4 調査項目

- ▶ 税務担当者の実態
- ▶ 税務担当者の人材育成
- ▶ 親会社への報告体制
- ▶ 日本政府に求める支援策
- ▶ 国際的な二重課税となるような課税措置を受けたケース

## 2-5 発送及び回収状況

- (i) アンケート配布先  
各国の日本商工会の税制委員会会員企業等を中心に配布
- (ii) 有効回答数  
120社

# 3. ヒアリング調査実施概要

## 3-1 ヒアリング実施時期

2015年1月7日(水)～2015年2月27日(金)

## 3-2 ヒアリング手法

電話会議又はTV会議

## 3-3 ヒアリング対象者

- (i) 中国、インド、インドネシア、タイ、ブラジル及びベトナムにおける日本企業(アンケート回答企業より抽出)及び日本商工会税制委員会委員長等(各国 3～5 社程度)
- (ii) 中国、インド、インドネシア、タイ、ブラジル及びベトナムにおける会計事務所
- (iii) 米国、英国、フランス、ドイツ及び日本における会計事務所

## 3-4 ヒアリングにおける聴取項目

- (i) 調査対象国に立地する日本企業
  - ▶ アンケート回答内容の詳細
  - ▶ アンケート項目以外の税務業務に関する課題
  - ▶ 進出先国における税務当局の特徴 /等

(ii) 調査対象国における会計事務所

- ▶ 各国の税務当局の特徴
- ▶ 各国における課税事案の実情
- ▶ 調査課税事案に対する、日本企業以外の外資系企業が採用している対策
- ▶ 調査課税事案を防止するベストプラクティス /等

(iii) 先進国 5 か国における会計事務所

- ▶ 自国における調査課税事案の有無
- ▶ 関連制度の概要・変遷、判例等 /等

## 【 経済産業省 】

経済産業省 貿易経済協力局 貿易振興課

|        |              |
|--------|--------------|
| 白井 貴之  | 課長補佐(国際租税担当) |
| 吉川 雄一郎 | 係長           |
| 清水香織   | 係長           |
| 宮寄 晃   | 調査員          |

## 【 事務局・執筆者 】

EY税理士法人

|       |                                     |
|-------|-------------------------------------|
| 関谷 浩一 | Business Tax Advisory パートナー         |
| 南波 洋  | Business Tax Advisory エグゼクティブディレクター |
| 堀江 徹  | Human Capital パートナー                 |
| 井上 裕記 | International Tax Service シニアマネジャー  |
| 登坂 峻  | International Tax Service スタッフ      |
| 別所 徹弥 | Transfer Pricing パートナー              |
| 尾形 康行 | Transfer Pricing パートナー              |
| 西村 淳  | Transfer Pricing エグゼクティブディレクター      |
| 青戸 祥倫 | Transfer Pricing マネジャー              |
| 野瀬 梓紗 | Transfer Pricing マネジャー              |
| 太田 和子 | Transfer Pricing スタッフ               |
| 松澤 沙織 | Transfer Pricing スタッフ               |

## 【略称】

本調査報告書で用いる国税当局の略称は以下のとおりである。なお、略称については、読者の便宜上、初出時と別の箇所でも再度用いられている場合、正式名称を用いている箇所や再度定義し直している箇所も存在する。

### 国税務当局

| 本文中の略称                | 説明                                            |
|-----------------------|-----------------------------------------------|
| <中国>SAT               | 国家税務総局、State Administration of Taxation       |
| <インド>CBDT             | 直接税中央委員会、Central Board of Direct Taxes        |
| <インドネシア>DGT           | 国税総局、Director General of Tax                  |
| <タイ>TRD               | タイ歳入局、Thailand Revenue Department             |
| <ブラジル>Receita Federal | 連邦歳入局、Department of Federal Revenue of Brazil |
| <ベトナム>GDT             | 税務総局、General Department of Taxation           |

## 第2章 調査結果

### 第1節 概況

#### 1. 中国

##### 1-1 関連法制

中国では、PEの定義等に関しては、非居住者はその有する機構及び場所に実質的に関連する所得について企業所得税を納付するものとされているところ、当該機構・場所を、企業所得税法实施条例第5条において定義しており、この定義がPEの定義に相当するものと言って良いように思われる。当該定義によれば、管理機構や労務を提供する場所、建設に従事する工事作業場所(期間制限なし)に加え、一定の代理人を含むものとされている。物品の保管・引き渡しという在庫保有代理人に相当する内容が明示的に記載されているほか、生産経営活動に従事する代理人を広く含んだ文言となっている<sup>1</sup>。

また、移転価格税制については、概ねOECD移転価格ガイドラインに準拠したものになっている。なお、最近の移転価格税制の導入状況については、以下のとおり。

まず、1991年に、「外商投資企業及び外国企業所得税法」において規定された。国家税務総局(State Administration of Taxation, 以下「SAT」という。)が移転価格税制の執行を担当しており、現在まで関連する多くの法令通達が公布されている。1998年には、移転価格事務運営方針を定めた、「関連企業間取引税務管理規定(試行)」(国税発[1998]59号)が公布され、2004年には同規定の改正のほか、事前確認制度(Advanced Pricing Agreement、以下「APA」という。)を定めた、「関連企業間取引の事前確認実施細則(試行)」(国税発[2004]118号)が公布された。また、2005年には相互協議の手続に係る通達(国税発[2005]115号)が発効され、2007年には新企業所得税法の可決成立を受け、第6章「特別納税調整」(41-48条)に移転価格関連規定を追記し、2008年から施行されている。さらに、2009年には移転価格同時文書化規定(国税発[2009]2号)が公布される等、近年移転価格に関するコンプライアンス監視はますます強化されている。

##### 1-2 執行の現状

中国における移転価格調査では、調査対象企業の候補を確定申告や予定納税、国外送金手続等の際に提出された納税者のデータや資料から選定し、選定された納税者に対して追加の情報要求や質問を行い、さらに調査対象を絞り込むという方法を取っている。また、最近では、通常の税務調査や修正申告の中で得た情報も利用し、移転価格調査の対象を検討する傾向も見られる。中国において、一般税務調査を受ける可能性は比較的高く、その税務調査の過程で移転価格に関する問題が検討される可能性も同様に高いとされる<sup>2</sup>。中国では、2012年に175件の移転価格調査が行われ、総額346億人民元の調整(税額ベース)が行われた<sup>3</sup>。この数字は、2011年の総額240億人民元を大きく上回っている。

<sup>1</sup> 中華人民共和国企業所得税法第2条並びに第3条及び同实施条例第5条参照。参考訳は以下参照。

[http://www.jetro.go.jp/world/asia/cn/law/pdf/tax\\_026.pdf](http://www.jetro.go.jp/world/asia/cn/law/pdf/tax_026.pdf)

[http://www.jetro.go.jp/world/asia/cn/law/pdf/tax\\_027.pdf](http://www.jetro.go.jp/world/asia/cn/law/pdf/tax_027.pdf)

<sup>2</sup> 別所徹弥『世界73ヶ国の移転価格税制ガイドブック』(中央経済社 2014年3月)

<sup>3</sup> 税総務函[2013]第139号

追徴課税額の税制単位の内訳の公表は2012年で終了し、2013年以降は追徴課税額の合計値のみが公表されている。なお、2013年の合計値は468.6億元である。

移転価格調査の対象として選定されるのは、主に以下の特徴を有する企業である<sup>4</sup>。

- ・ 関連者との取引金額が大きい、又は取引の種類が多い
- ・ 長期的に損失を計上している、僅かな利益を計上している、又は利益の変動が激しい
- ・ 利益水準が同業よりも低い
- ・ 利益水準が、負担する機能とリスクに一致しない
- ・ タックスヘイブンに所在する関連者と取引を行っている
- ・ 規則にしたがって、関連する税務申告を行っていない、又は同時資料を準備していない
- ・ その他独立企業間原則に明らかに反する企業

2013年、税務当局は、引き続き自動車、製薬及び小売産業といった特定の産業に焦点を当て、移転価格税制の執行を行った<sup>5</sup>。現地会計事務所に対するヒアリングでも、「近年、税務当局は、移転価格を含む国際取引に係る課税に特に注力している」との声が聞かれ、その中でも医薬品や自動車部品を取り扱う企業、大企業や多くの子会社を有している企業、及び関連者との取引額が多い企業が調査の対象になりやすいとされている<sup>6</sup>。

また、一般税務調査において、国外関連者に支払うサービスフィー及びロイヤルティに対する課税強化の傾向が見られる<sup>7</sup>。なお、中国の税務調査では、最初の調査後5年間追跡調査がなされる。さらに、2008年から特別納税調整制度が導入されており、過年度分の申告についても遡及的に調査や調整が行われることがある。SATは、管理・調査・サービスの角度から移転価格を取り締まり、管理では、調査後の追跡管理の実施や自主的な調整を行わせることが特徴的である。自主的な調整を行った場合、以後裁判や相互協議を活用できなくなるというデメリットがあるものの、その額は、2011年は208億人民元、2012年は283億人民元と大幅に増加している<sup>8</sup>。

PE課税に関しては、出向者PEを中心に処分又は指摘を受けるという趣旨の回答がヒアリング調査において一定程度報告されており、税務当局としてこの点に関心を持っていることが窺われる。また、駐在員事務所は税制のみならず規制<sup>9</sup>の関係で新規開設が難しくなっており、税制のみならず各種法規制と併せて動向を注視する必要がある。

### 1-3 救済措置の現状

税務当局により課税が行われた場合の国内救済手段として、企業は更正の内容について異議を申し立てることができる。しかし、異議申立てを行った場合、税務当局により今後の調査が厳しくなり、課税措置を受けやすくなるのではないかという懸念から、企業が異議申立てをしないケースが多いと言われる<sup>10</sup>。また、異議決定に不服のある企業は、行政訴訟を行うことができるが、税務当局を相手に行政訴訟を起こした場合、企業が勝訴する見込みは低いのが現状である<sup>11</sup>。

また、中国では、国際救済手段として租税条約による相互協議の申立てを行うことができる。2014年時点

<sup>4</sup> 国税発[2009]2号文第29条

<sup>5</sup> EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2014

<sup>6</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>7</sup> 国家税務総局公告 2015年第16号

<sup>8</sup> EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2014

<sup>9</sup> 2010年1月4日に駐在員事務所の管理強化に関する通達を、国家工商行政管理総局及び公安部が共同で公表した。これにより、①工商行政管理局における設立登記の審査強化、②登記証の有効期限の厳格適用、③駐在員事務所における代表人数の抑制、⑤工商行政管理局と公安期間の、駐在員事務所による違法行為の取り締まり強化、等が規定された。(工商外企字2010-4号)

EY『中国駐在員事務所の税務上の取扱いに関する最近の動向について』

<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/publications/issue/info-sensor/pdf/info-sensor-2010-06-07.pdf>

<sup>10</sup> 経済産業省「平成23年度アジア拠点化立地推進調査等事業 新興国における課税問題に関する調査報告書」

<sup>11</sup> 同上



で税務当局に相互協議を申請中の企業は、140社を超えている。2012年には、二国間APAに係る11事案、調査に係る9事案を締結し、又は合意し、64億人民元に相当する二重課税が排除された。現地会計事務所へのヒアリングによると、日中租税条約においても第25条において相互協議の規定があるものの、以前では毎年2~3回程度であったものが、現在は年間1回程度しか協議されていないのが実態である。また、年間で協議される件数も限られており、合意に至るケースも少ない。2013年8月時点で、SATの国際税務司反租税回避処の人員は7名のみとなっており、SATは省若しくは、より下級の税務機関を活用して人的資源を補っている<sup>12</sup>が、実質的に相互協議の開催は低調となっている。

## 2. インド

### 2-1 関連法制

インドでは、PEの定義等に関しては、インド所得税法において、非居住者であり、かつ、当該法人の事業の全部又は一部を行っている一定の事業上の場所と規定されており<sup>13</sup>、そこに帰属する所得はインドにおける「事業上のつながり」(business connection)等から得られた所得とされている(ただし、法令中に「事業上のつながり」に関する定義はない)。

また、移転価格税制については、概ねOECD移転価格ガイドラインに準拠したものになっている。なお、最近の移転価格税制の導入状況については、以下のとおり。

まず、2001年の財政法(Finance Act, 2001)により、基本法である1961年所得税法(Income-tax Act, 1961)に詳細が規定され(Chapter X, Special Provisions relating to Avoidance of Tax)、2002年から施行されている。現在のインドの移転価格税制は、1961年所得税法の92条から92条Fまで、及び同法の解釈規定である1962年所得税規則(Income-Tax Rules, 1962)の10条Aから10条Tまでにおいて規定されている。また、2012年財政法(Finance Act, 2012)により、独立企業間価格の検証方法に係る規定が改正されたほか、APAが導入された(同年7月に発効)。その後、同年8月には、1962年所得税規則の改正((10th Amendment) Rules, 2012)を通じて、直接税中央委員会(Central Board of Direct Taxes, 以下「CBDT」という。)からAPAに関するガイドラインが公表された。

近年におけるインドの移転価格税制の重要な改正事項として、2013年9月に導入されたセーフ・ハーバー・ルール(利益率等事前に定められた一定の条件を満たす場合、税務当局がその移転価格を受け入れる制度)が挙げられる。本ルールの対象となる国外関連取引は、ソフトウェア開発サービス、情報・技術サービス、知識処理外部委託サービスのほか、インド法人から国外関連者(100%)への貸付けや債務保証等が含まれる。

### 2-2 執行の現状

CBDTは、従来年間1億5千万ルピーを超過する国際取引を行うインド法人を移転価格に関する綿密な調査(scrutiny assessment)の対象としていたが、2014年9月2日付のCBDTによる通達(Instruction No.6/2014)により、当該調査の選定基準が改定された。これにより、2014年度から2015年度においては、「法令又は事実関係に関する重要かつ繰り返し発生している移転価格の問題に関連し、過年度に1億ルピーを超過する額の増額更正を受け、控訴裁判所で当該更正が確定した、又は審議中の事案」が綿密な移転価格調査の対象になる旨規定された。また、一般税務調査に関しては、100万ルピーが綿密な税務調査の所

<sup>12</sup> 税総函[2013]139号

<sup>13</sup> インド所得税法第9条第(1)(i)項及び第92F条第(iia)項参照。

<http://www.incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx>

また、両者の関係等についてはShefali Goradia *Business Connection and Permanent Establishment* を別途参照。

[http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user\\_upload/pdfs/Business\\_Connection\\_and\\_Permanent\\_Establishment.pdf](http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Business_Connection_and_Permanent_Establishment.pdf)

得増額更正の基準額として定められた。

移転価格課税に関して税務当局が特に注目して調査を行っている業界としては、IT、ビジネス・プロセス・アウトソーシング、銀行及び製薬が挙げられる。また、IGSやロイヤルティ取引に対して綿密な調査を受けるケースが増えてきており、IGSや無形資産の内容及び企業がそれらから受けた便益について説明を求められる傾向にある。近年では、特にマーケティング上の無形資産が注目されており、業界水準と比較して多額のブランド・プロモーション費用をインド法人が負担している場合には、否認されるケースが多い。

PE課税に関しては、現地子会社を親会社のPEと認定した事案や、出向者を理由としてPE認定する事案が多く、積極的な処分の傾向に国際的な耳目を集めている。

インドにおける調査は、全国的にその調査方法が統一されているわけではなく、事実関係の類似するケースでも、調査担当官により対応が異なる場合や地域により税務当局のポジションが異なる場合がある。実際、企業に対するヒアリングからも、「当局の調査は非常に恣意的であり、同じ論点であっても、ある税務局では認められ、別の税務局では認められないということが多々ある。また、担当者が変わると課税方法や課税根拠も異なり、およそロジカルとは思えない課税を受ける」という声が聞かれた。

なお、インドにおける税務調査は、日本のように税務調査官が企業を訪問するのではなく、企業が税務当局に出向いて説明を行うヒアリング方式で実施される。

## 2-3 救済措置の現状

税務当局により不当な課税が行われた場合の国内救済手段として、納税者は更正の内容について異議を申し立てることができる。また、異議決定に不服のある納税者は、税務高等裁判所、高等裁判所及び最高裁判所の順に不服を申し立てることが可能である。インドにおいては、調査官が安易に追徴課税を行い、裁判で争うという事態が常態化している。全世界の移転価格に関する税務裁判の約70%(件数ベース)がインドで行われているとまでいわれており、日本企業も多数訴訟を行っているのが現状である<sup>14</sup>。実際、ヒアリングにおいても「インドでは課税を受けても裁判に持ち込めば勝訴する確率も高く、実際に勝訴した実績もある」、「日本では税務訴訟には抵抗があるが、インドでは裁判は当たり前である。泣き寝入りせず、必ず裁判までやる方針である」、といった意見が聞かれ、安易な課税を裁判で是正するという実態が伺えた。ただし、当然ながら裁判には多大なコストを要するため、「勝訴に至るまでの膨大な資料作成や訴訟期間及び外部専門家の活用等も含めた様々な経費は大変な負担であった」、「判決が出るまで5年から10年は覚悟しなくてはならず、本来事業に支障が出た」、という声が聞かれた。このインドにおける税務訴訟の長期化を改善するため、2009年10月より代替的紛争処理手続<sup>15</sup>が導入され、税務当局内のプロセスの短縮化が図られたものの、「実務上はほとんど機能していない状態<sup>16</sup>」であるとされる。

また、上記税務訴訟と並行して、日印租税条約に基づく税務当局間の相互協議の申立てを行うことができる。インドの相互協議の歴史は浅く、協議の相手国は主に日本及び米国である。移転価格税制については制度導入が比較的最近であることから、相互協議の経験はそれほど豊富ではないが、近年はAPAについて合意に至る案件も出始めている。

<sup>14</sup> 東野泰典=伊藤進「税務裁判は日常的 インドの税務調査ポイント」旬刊経理情報1360号(2013年10月10日)

<sup>15</sup> Section 144C of the Income Tax Act, 1961

代替的紛争処理手続とは、税務調査官、納税者及び紛争処理パネルの三者によって紛争処理を行う制度である。別所徹弥=沼袋真司他「インド移転価格税制の最近の動向について」(EY税理士法人 平成23年2月5日)

[http://www.eytax.jp/pdf/article/2011/Kokusai-zeimu\\_2011\\_02\\_05.pdf](http://www.eytax.jp/pdf/article/2011/Kokusai-zeimu_2011_02_05.pdf)

<sup>16</sup> 前掲注14東野=伊藤

### 3. インドネシア

#### 3-1 関連法制

2002年以降、国税総局(Director General of Tax, 以下「DGT」という。)は、全国の国税組織の近代化を進めており、納税者のコンプライアンス監視の質的向上に力を入れている。

PEの定義等については、所得税法第2条第5項で規定されている<sup>17</sup>。具体的には、非居住者が事業を行う一定の施設(establishment)とされ、例示として、倉庫等の場所や従属代理人に加え、12か月の間に60日以上にわたり行われた各種サービス(形式の如何に関らない)が挙げられており、対象範囲が広く定められていることが注目される。その他、一定の保険会社の代理店・代理人や、インターネット事業の一定の代理人又は自動機器も例示されている。

また、移転価格税制については、概ねOECD移転価格ガイドラインに準拠したものになっている。なお、最近の移転価格税制の導入状況については、以下のとおり。

まず、2009年1月発効のインドネシア所得税法により、OECD移転価格ガイドラインに沿った独立企業間価格の算定方法が明記されている。2010年9月には移転価格規則(PER-43/PJ/2010)が制定され、2011年11月にはOECD移転価格ガイドラインの改訂に伴い、同規則が改定(PER-32/PJ/2011)され、これらにより同国における移転価格税制の骨格が整備された。また、2013年5月に制定された移転価格調査指針(PER-22/PJ/2013)を受け、同年12月に移転価格調査ガイドライン(SE-50/PJ/2013)が整備された。

救済措置に関しては、2010年11月の相互協議規則(PER-48/PJ/2010)の発効に続き、APAに関する規則(PER-69/PJ/2010)も同年12月に発効し、二重課税の排除を目的とした相互協議やAPAの活用が開始されたが、権限や手続が不明確であるため、正式合意に至った案件はなかった。しかし、2014年12月に、相互協議で合意された内容をDGTが実施する方法を規定する運営指針として、財務省規則「相互協議手続運営指針」(240/PMK.03/240)が発効され、さらに、2015年4月には、APA協議の結果としての合意内容をDGTが実施することを可能にするための運営指針として、財務省規則「事前確認の形成と実施に係る指針」(7/PMK.03/2015) (以下「PMK-7」という。)が発効される予定である。これらにより、相互協議やAPAの不明確さが解消されるため、今後第1号案件が出てくることが期待される。

#### 3-2 執行の現状

インドネシアは現地税法が複雑であり、制度の改正も頻繁に行われている。また、税制関連の法令・規則自体は比較的整合性のある構成となっているものの、税務調査を行う調査官の質に大きなばらつきがあり、最新の税制に調査官の知識が追いついていない場合や、調査官によって税法の解釈が異なるケースが散見される。特に、還付申告に伴う税務調査のように手続の期間が限られている場合に、期限内に課税を行おうとするあまり強引な結論が出されたという事案もある。

インドネシアの課税執行の特徴は、DGTが歳入確保機能と徴税機能を同時に有していることである。そのため、インドネシアの税務行政は、歳入確保と徴税とが直接リンクした体制となっている。DGTは毎年、「税務調査計画」を策定し、その中で掲げられる追徴目標税額に向け、各税務署は税務調査を行っている。追徴課税目標として、2014年度は24兆インドネシアルピア(約2,400億円)が掲げられている<sup>18</sup>。アンケート調査の回答からも、追徴目標税額ありきの課税執行の実態が窺われた。例えば、「たとえケアレスミスであっても、申告書上の誤りについては100%の加算税が課せられる」、「税務調査にノルマがあるため、更正ありきの無

<sup>17</sup> <http://www.expatriate.or.id/info/2008-IncomeTaxSDSN.pdf>

<sup>18</sup> 2012年度及び2013年度における追徴課税目標は、それぞれ13.3兆インドネシアルピア及び18.5兆インドネシアルピアであり、その額は年々引き上げられている。

2012年度の数値：別所徴収『世界73ヶ国の移転価格税制ガイドブック』(中央経済社 2014年3月)

2013年度の数値：EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2014



茶な調査となる」等の意見が寄せられた。また、インドネシアでは税収確保のため法人税と付加価値税について予定納税制度が設けられており、例えば、法人税については毎月予納することとなっている。また、事業年度終了時点で確定税額が予定納税額を下回れば還付を受けることができるが、その還付手続の際に必ず税務調査が実施され、結果的に還付額以上の追徴課税が行われることも多い。「税務調査計画」では、追徴目標税額のほかにも、調査対象とすべき重点産業及び重点項目が掲げられており、これらに基づき税務調査が積極的に行われている。2014年度は、①コンプライアンスの水準が前年度において低かった産業、②経済及び税収に著しい貢献をした産業、③2014年度中に著しく市場が拡大すると見込まれる産業、④著しい成長率を記録している産業、が重点産業の選定基準として掲げられた<sup>19</sup>。各税務署は追徴課税目標を達成するため、特に課税額の大きい移転価格調査に力点をおいており、移転価格調査ガイドラインに従った移転価格調査が本格化している。今後、移転価格課税については、関連者間融資、無形資産取引、IGS等が調査の際に注目される見込みである<sup>20</sup>。

インドネシアでの移転価格課税の執行に大きな影響を与えているのは、業種ごとの平均的な利益水準を指すベンチマークである。DGTは、2009年10月に初めて業種別のベンチマークを公表して以来、現在まで100以上の業種のベンチマークを公表している。テクニカル・ガイドライン<sup>21</sup> (SE-96/PJ/2009)では、企業の利益率が「ベンチマークを下回ったからといって、必ずしも納税者がその納税義務を果たしていないということにはならず、その場合には、当該納税者がベンチマークと異なった数値を示す理由を精査する必要がある」と明記されている。しかしながら、組織上、歳入確保機能と徴税機能が直接的に関連していることを考慮すると、徴税執行の現場でベンチマークの数値が一人歩きしないと限らず、納税者としては十分な備えが必要である。

PE課税に関しては、アグレッシブな処分が行われているという明確な傾向は現時点では見受けられない。

### 3-3 救済措置の現状

税務当局により不当な課税が行われた場合の国内救済手段として、納税者は更正の内容について異議を申し立てることができる。ただし、インドネシアにおいては異議申立ての審査は税務当局の職員によって実施されるため、納税者の主張が認められることは稀である。異議決定に不服のある納税者は租税裁判所に提訴できるが、異議申立ての手続を経なければ行政訴訟が行えないため、納税者にとってコスト及び時間面で多大な負担となっているのが実情である。さらに、仮に租税裁判所へ提訴したとしても、インドネシアは判例主義を採用していないため、納税者の予見可能性が確保されないという問題もある。ただし、この点については、近年訴訟に係る審議プロセスの透明性が向上しているという意見もあり、改善の兆しが見えるようである<sup>22</sup>。

また、国際的な救済手段として、租税条約に適合しない課税を受ける、又は受けるおそれがあると納税者が考える場合には、相互協議の申立てを行うことができる。従来は、納税者は申請段階で相互協議が国内救済手段かの二者択一を迫られることになり問題とされていたが、2012年1月発効の政令GR74及び前述のPMK-7の制定に伴い、先に述べた異議申立て等の国内救済手続と相互協議の申立てを同時に行えるようになった。ただし、相互協議の合意前に裁判所の判決が下りた場合には、DGT国税総局長は相互協議を終了させることとされている点については留意が必要である。

<sup>19</sup> 通達SE-15/PJ/2014

2013年度における重点産業選定基準も概ね同様であり、同年中は例えば下記の産業が重点業種として選定されている：パーム油産業、鉱業、農園業、不動産業、自動車産業、化学産業、電機事業、加工業、金融及び保険業、大規模商社、ホテル及び観光旅行業等。

通達SE-11/PJ/2013

<sup>20</sup> Global Tax Alert December 18, 2013 Indonesian Tax Authority released additional transfer pricing audit guidelines

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Indonesian\\_Tax\\_Authority\\_releases\\_additional\\_transfer\\_pricing\\_audit\\_guidelines/\\$FILE/2013G\\_CM4046\\_TP\\_Indonesian%20Tax%20Authority%20releases%20additional%20TP%20audit%20guidelines.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Indonesian_Tax_Authority_releases_additional_transfer_pricing_audit_guidelines/$FILE/2013G_CM4046_TP_Indonesian%20Tax%20Authority%20releases%20additional%20TP%20audit%20guidelines.pdf)

<sup>21</sup> “Technical Guideline for Total Benchmarking Implementation” (SE-96/PJ/2009)

<sup>22</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

## 4. タイ

### 4-1 関連法制

タイでは、PEに関して、国内法での定義はないものの、タイで「事業を行っている」(Carrying on business in Thailand)非居住者は法人税を納付することとなっており(タイ国歳入法第66条)、代理人や従業員を通じて事業を行った場合も事業を行っているものとみなすと定められている(同法第76条Bis)<sup>23</sup>。

また、移転価格税制については、概ねOECD移転価格ガイドラインに準拠したものになっている。なお、最近の移転価格税制の導入状況については、以下のとおり。

タイでは、タイ国歳入法65条第2項(4)(7)及び3項、70条第3項において、企業が関連者との取引で独立企業間価格に反した取引を行い、企業の課税所得が不当に低くなっている場合、タイ歳入局(Thailand Revenue Department, 以下「TRD」という。)が、当該取引の取引価格を市場価格に引き直して課税所得の計算を行うことができるという原則がかねてより規定されていた。しかし、それ以上の具体的な内容を明示した移転価格に関する規定は存在していなかったため、TRDは、企業に対して関連者間取引における独立企業間価格の算定方法に係るガイダンスを提供すると同時に、TRD職員へ移転価格調査における指針を示すことを目的に、2002年5月に移転価格の取扱いに関するガイドライン(Departmental Instruction No.Paw.113/2545)を公布した。このガイドラインは、概ねOECD移転価格ガイドラインに準拠した内容となっている。なお、一般的な還付申請手続については規定されているものの、移転価格課税に係る対応的調整の明文規定は存在しない。

その後、増加するAPA案件に対応するため、TRDは2010年4月にAPAに関するガイドライン(Guidelines on Advance Pricing Agreement)を発行した。

### 4-2 執行の現状

タイでは、2013年に法人税率が23%から20%に引き下げられたことを受け、税務当局による課税の執行が厳しさを増している<sup>24</sup>。移転価格に係る税務調査は税収増の目標達成のための主要戦略の一つとして位置付けられており、利益水準が低い企業が税務調査のターゲットとなる可能性が高い<sup>25</sup>。税務当局は特定の国の企業又は産業に焦点を当てているわけではなく、サービス・フィーの計上やコスト・アロケーションの実施、連続した事業年度における損失の計上、大きな利益の変動といった特徴を有する企業を重点的に調査している<sup>26</sup>。また、独立企業間レンジの算定に使用する比較対象企業については、タイ国内企業から選定するよう要求される場合が多く、その傾向は年々強まっている。

PE課税については、実際に認定を受けている事業体も存在するものの、スタンスがアグレッシブであるというわけではない。ただし、一般的にタイにおける外資系企業の中では日本企業の存在感は立地企業数、売上規模という観点で大きいため、今後も執行の状況に留意が必要であるといえる。

税務調査では、調査担当官の裁量が特に軍政に移行してから以前にも増して大きくなっており、課税理由が十分に議論されないまま処分を受けるケースも報告されている。この背景の一つとして、年度末の9月末までに何とか税収を確保したい税務当局側の意向が働いていることが想定される。ヒアリングでも、「OECD移転価格ガイドラインに根拠があっても主張が聞いてもらえない」、「同様の事案であっても企業により当局の主張が異なる」という意見もあった。ただ一方で、企業側がベンチマークスタディ等の根拠を示し、論理的に税務当局と議論を行うことも可能との意見もあった。なお、タイの税務執行の特徴として、調査の現場において承

<sup>23</sup> <http://www.rd.go.th/publish/37764.0.html#section66>  
<http://www.rd.go.th/publish/37764.0.html#section76bis>

<sup>24</sup> EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2014

<sup>25</sup> 別所徹弥『世界73ヶ国の移転価格税制ガイドブック』(中央経済社 2014年3月)

<sup>26</sup> EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2014

諾等に関する確認書にサインを求められることがある(親会社や上司に相談するとして一旦持ち帰るということも場合によっては可能)という点が挙げられる。

### 4-3 救済措置の現状

税務当局により不当と思われる課税が行われた場合、企業は国内救済手段として、更正の内容について不服申立審理委員会に異議を申し立てることができる。また、同委員会での決定に不服のある企業は、さらに租税裁判所及び最高裁判所に対して訴訟を起こすことが可能である。なお、移転価格課税について言えば、これらの裁判所で実際に訴訟が審議されたことはまだない<sup>27</sup>。

また、タイでは、租税条約による相互協議の申立てを行うことができる。ただし、タイの税務当局の相互協議に関する経験は限られており、そもそも現在TRDが相互協議申立てのための規定を起草中であるという状態である<sup>28</sup>。

## 5. ブラジル

### 5-1 関連法制

ブラジルでは、PEという概念は国内税法で定義されていないものの、ブラジルで事業を行う非居住者が納税義務を負う可能性のある規定がいくつか存在する(代理人やcommission agents (comissários)を通じた売買、支店や事実上の会社("Em comum" Enterprise)による事業等<sup>29</sup>)。

ブラジルの移転価格税制は、OECD移転価格ガイドラインに準拠しておらず、移転価格税制の対象となる出資基準が諸外国に比して著しく低い、利益に基づいた移転価格算定方法が認められない等、新興国の中でも特異な制度設計が取られている。なお、最近の移転価格税制の導入状況については、移転価格税制が1997年に導入され(法律第9.430/1996号)、その後何度かの改正を経て、最近では、2012年に大きな改正が行われている(規範的指針第1/2012号、暫定措置第563/2012号(後に法律第12.755/2012号に転換)、規範的指針第1.312/2012号及び法律12.766/2012号)。

### 5-2 執行の現状

ブラジルでは、制度の改正は頻繁に行われ、改正から施行までの期間が非常に短いことが特徴として挙げられる。改正が頻繁に行われるため、予見可能性が非常に低く、企業の対応が追いつかないのはもちろんのこと、税務当局の対応も追いついておらず、改正に伴う申告書等のフォーマット変更が適切な時期に行われないという問題も発生している。

また、現地税法が複雑であり、その解釈もグレーゾーンのところが多い。法令の解釈について税務当局が企業に説明する機会はなく、税務調査官により解釈も異なる。税務当局が設置している公式の質問窓口はあるものの、匿名での問い合わせに対しては曖昧な回答しか得られず、活用は難しい状況にある。ヒアリングでは、「質問の際には会社名を述べなければならず、これをきっかけに税務調査が入るリスク等を懸念して、活用することを避けている」といった意見もあった<sup>30</sup>。

税務調査は、連邦税・州税・市税のそれぞれについて実施されるため、企業は頻繁に税務調査を受けてい

<sup>27</sup> 下津芳夫、他「東南アジアにおける移転価格税制の最近の執行状況」国際税務34巻3号(2014)

<sup>28</sup> 同上

<sup>29</sup> EY Doing Business in Rio

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Estudo\\_Doing\\_Business\\_In\\_Rio\\_2014\\_EY\\_Brasil/\\$FILE/LR\\_doing\\_business\\_in\\_rio.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Estudo_Doing_Business_In_Rio_2014_EY_Brasil/$FILE/LR_doing_business_in_rio.pdf)

<sup>30</sup> 「匿名による質問も可能であるが、このルートではかなり適当な回答をされてしまうため、事前確認の意味がない」との回答があった。

る(連邦税に係る調査が最も多い)。

移転価格調査では、一般的に中小企業よりも大企業がターゲットとされやすく、また、自動車、製薬、化学、石油・ガス産業といった特定の産業のほか、成長産業やグループ内役務提供取引に対する調査が厳しい傾向にある<sup>31</sup>。現地会計事務所によると、税務当局が重点的に調査を実施する産業は毎年異なるものの<sup>32</sup>、この重点調査対象は州ごとに異なる傾向があり、例えば、近年、サンパウロでは物品販売に従事する企業、リオデジャネイロでは石油及びガス生産に関わるサービス企業がそれぞれ調査の対象になりやすいとのことである。ヒアリングを行った企業からは、上述のとおり頻繁な税務調査対応や複雑かつ改正の多い現地税法への対応に苦慮している現状が窺えたほか、税務当局の調査の質についての指摘もあり、「合理性に欠ける指摘を受けたこともある」との声も挙がった。この点については、現地会計事務所の見解では、「税務調査官ごとに法令の解釈が異なることがあり、それが企業にとって好ましくない解釈となることもある」とのことであり、受け止め方には幾分かの温度差があるようであった。なお、ブラジルの税務当局は、移転価格調査に関する専門調査官の人数を増やすことを予定しているため、今後は調査対象の拡大が懸念されているが、税務当局の経験が蓄積され調査の質が向上することが期待される<sup>33</sup>。

PE課税については、現地日本企業及び現地会計事務所に対するヒアリングによれば、移転価格税制に比してアグレッシブな処分は現状行われていない。しかしながら、ブラジルにおいては上述のとおり税制の変更、追加等が頻繁に発生するため、他の税制と併せて、引き続き現地の税制及び執行の状況に留意が必要である。

### 5-3 救済措置の現状

税務当局により課税が行われた場合、納税者は国内救済手段として、更正の内容について連邦税不服申立審査官に不服を申し立てることができる。さらに当該審査官の決定に不服のある納税者は、連邦税納税者審議会、上級政務審議会の順に審査請求を行うことができる。ただし、連邦税納税者審議会のメンバーが全員一致で下した決定については、上級政務審議会に審査請求を行うことはできない。

上級政務審議会の決定に不服のある納税者は、裁判所に対して訴訟を起こすことができる。その際、連邦税に関する訴えについては連邦裁判所が、州税及び市税に関する訴えについては州裁判所がそれぞれ管轄となっている。ブラジルでの税務裁判について、ヒアリングでは、「解決までには最低でも5年程度の時間が必要」、「裁判をするのが一般的で、企業は多くの税務訴訟案件を抱えている」、「常識では考えられないような案件で訴訟になるケースが散見される」との声が聞かれた。

また、日本は1967年にブラジルと租税条約を締結しており、他の国との租税条約と同様に対応的調整の規定を取り入れている。しかしながら、ブラジル側は移転価格に係る相互協議の申立てにほとんど応じていないことから、ブラジルに所在する関連者との取引につき、日本企業が日本の税務当局により移転価格課税を受けたとしても、また反対に当該関連者がブラジル税務当局から移転価格課税の更正を受けたとしても、その救済手段として日本・ブラジル間の税務当局による相互協議を活用するのは実質上困難な状況にある。また、ブラジルは国内法においてAPAを導入していないことから、予防的措置として日本・ブラジル間の相互協議を介した二国間APAを利用することもできない。このように、ブラジルでは課税の事後的及び予防的な対応の両方において相互協議が事実上機能していない。したがって、結果として裁判に頼らざるを得ないのが現状である<sup>34</sup>。

<sup>31</sup> EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2014 及び現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>32</sup> 調査の重点対象となる具体的な産業については、一般には公開されない。

<sup>33</sup> EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2014

<sup>34</sup> 別所徹弥=古瀬裕久、他「ブラジル移転価格税制について」(EY税理士法人 平成22年9月5日)

[http://www.eytax.jp/pdf/article/2010/kokusaizeimu\\_sep2010\\_brazil.pdf](http://www.eytax.jp/pdf/article/2010/kokusaizeimu_sep2010_brazil.pdf)



## 6. ベトナム

### 6-1 関連法制

ベトナムにおいては、PEの定義等については、法人税法第2条第3項で、事業所得や天然資源の採掘場所等の一定の場所、工事現場(時間的閾値なし)、サービスの提供場所、代理人、その他普段から商品役務を提供する者を指すと規定されている<sup>35</sup>。

また移転価格税制については、概ねOECD移転価格ガイドラインに準拠したものになっている。なお、最近の移転価格税制の導入状況については、以下のとおり。

移転価格税制は、1997年10月公布の通達Circular74/TC-TCTにより規定されたが、同通達の内容は極めて概略的なものであった。その後、複数の通達の発効を経て、2005年12月に移転価格の基本的なルールと文書化について明文化された(Circular117/2005/TT-BTC)。本通達は、OECD移転価格ガイドラインの内容に一定程度準拠しており、現在のベトナムの移転価格税制の基礎となっている。その後、財務省は本通達の運用を調整するため、独立企業間原則の解釈や、適用可能な移転価格算定方法等の細則を規定した通達Circular66/2010/TT-BTC(以下「Circular66」という。)を新たに公布し、2010年4月から施行している。

しかし、頻繁に法改正がされているため、法令と通達が相互に補完関係になっておらず、省令と通達が矛盾していることも多いとの意見も、ヒアリングにおいてよく聞かれた。

### 6-2 執行の現状

ベトナムでは2012年5月、移転価格税制の執行強化を目指したアクションプラン(Decision1250/QD-BTC)が財務省より公表されたほか、税務総局(General Department of Taxation, 以下「GDT」という。)に移転価格の管理専門部署が新設される等、近年移転価格課税強化の傾向が見られる。当該アクションプランでは、2012年から2015年までを対象に、全税務調査の少なくとも20%以上は移転価格関連を対象にすると明記しており、中央及び地方の税務当局によって厳格に執行されている<sup>36</sup>。ベトナムで移転価格調査の対象として選定されるのは、主に以下の特徴を有する企業である<sup>37</sup>。

- ・ 関連者との売買取引の頻度が高い、又は取引額が大きい
- ・ 同じ業種・経営条件の企業と比較して利益率が低い
- ・ 優遇税制対象企業の関連者又は租税回避地にある関連者と取引を行った
- ・ 独立企業間価格の算定時に適切でないデータを使用した
- ・ 比較対象取引に架空の取引を使用した
- ・ Circular 66 の規定を遵守しなかった

<sup>35</sup> 下記参照

[http://www.itpc.gov.vn/investors/how\\_to\\_invest/law/2009-02-24.018276/mldocument\\_view/?set\\_language=en](http://www.itpc.gov.vn/investors/how_to_invest/law/2009-02-24.018276/mldocument_view/?set_language=en)

なお、上記のとおり、調査対象国においては、概要としては、国内法のPEの定義の方がOECDモデル租税条約の定義(後記第4節2-1以降参照)よりも狭い内容となっている国はないと思われるので、本調査報告書では、プリザベーションの原則等については特に言及しない。

<sup>36</sup> EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2014

<sup>37</sup> JETROホームページ「事前確認制度の活用等で推定課税のリスク回避を-移転価格税制セミナー開催(2)- (ベトナム)」  
<http://www.jetro.go.jp/world/asia/vn/biznews/53eaceab2bb38>



また、税務調査を行う税務調査官の質に大きなばらつきがあり、最新の税制に税務調査官の知識が追いついていない場合や、税務調査官によって税法の解釈が異なるケースが散見される。ヒアリングでも、「ロイヤリティに関する知識のない税務調査官に、単に料率のみをもって問題を指摘されたことがあり、質の高い議論がなされない」、「現地税法にグレーゾーンが多く、解釈が税務担当者や調査のたびに変わることがある」、といった税務調査官の質に関する意見が聞かれた。この点に関して、現地会計事務所からは、ベトナムの国際税務実務はまだ国際水準に達しているとはいえず、現在もGDT担当者のトレーニング等を通じて水準を上げている段階である、とのコメントがあった。前述のアクションプランにも、移転価格税制の整備及び税務担当者のトレーニングが項目として含まれており、将来的な改善が期待される。

PE課税については、アグレッシブな処分が行われているという傾向は見受けられないものの、今後も引き続き税務当局の動向に留意が必要である。

### 6-3 救済措置の現状

税務当局により不当な課税が行われた場合、納税者は国内救済手段として、更正の内容について管轄の地方税務当局、GDTの順に不服を申し立てることができる。しかし、この執行も不確実性があり、例えばヒアリングにおいて、「不服申立の申請を行ったにもかかわらず、回答がないまま長期間放置された」との意見があった。また、納税者がGDTの回答に納得できない場合は、訴訟を起こすことができるが、実際に納税者が裁判所に訴訟を起こすケースは稀である。現地会計事務所によると、その理由として、①不服を申し立てても、司法がうまく機能しているとはいえない状況であり、企業側は訴訟が適正に機能することを期待していないため、②訴訟を起こすと税務当局側を敵に回すことになり、その後の対応を考慮すると、訴訟を起こさず追徴課税額を支払ってしまった方が得策であると判断するケースが多いと思われるため、③訴訟を起こすことによる金銭的、時間的負担を考慮すると支払ってしまった方が得策と判断されるケースが多いと思われるため、の3点が挙げられるということであった。

また、国際救済手段として、日越租税条約による相互協議の申立てを行うことができるものの、運用に係るガイドラインが公表されておらず、実績も少ない状況であった<sup>38</sup>。しかし、2013年12月、事前確認制度の適用に関するガイダンス(Circular201/2013/TT-BTC)が公布されたことにより、今後は相互協議の本格的な運用開始が見込まれている。

<sup>38</sup> 別所徹弥『世界73ヶ国の移転価格税制ガイドブック』(中央経済社 2014年3月)

## 第2節 日本企業における税務人材に関する調査

### 1. 全体概要

#### 1-1 総括

近年、市場・競争のグローバル化に伴い、東南アジア、BRICsを中心とした日本企業の海外進出がますます盛んになっている。中小企業の多くも、国内事業環境の悪化だけでなく、海外での需要の増加を受けて海外進出を計画している。その一方で、海外展開のために必要な人材については、税務を含めたあらゆる分野において十分に確保されていない様子が伺える<sup>39</sup>。そうした中、進出先国、特に新興国において予期しない課税に遭遇する事案が多数報告されている。

本節においては、日本企業が課税事案への対応をするために必要となる現地の税務人材について、各新興国の現状を分析・検討している。

一般に、市場・競争のグローバル化という環境変化の中で、世界規模で優秀な人材の獲得・活用を促進することが、企業生き残りのための喫緊の課題となっているといわれている<sup>40</sup>。課税問題についても個別の問題に関する税法や実務の理解、当該問題への具体的な対処法の整理といった個々の論点に係る対策もさることながら、その検討・対策の主体となる人材の獲得・育成も重要である。

このような課税問題に係る人材面の分析・検討はこれまであまり行われてこなかった。本調査において分かったことは、各国によってそれぞれ特色はあるものの、根本的な課題は共通している。まず現地採用者については、新興国においてはそもそも税務人材の候補が少なく、又、国によってはジョブホッピングが常態化している中、人材の長期的な定着のために給与・立地・職場環境等の課題に直面しているようである。また、親会社からの出向者については、限られた時間及び人員の下で現地税制の把握・実務対応を行うとともに、親会社の理解・承認を得るためのプロセスを同時並行で行う、という多忙さが見受けられた。言語・能力の観点から、当該出向者に業務が偏るケースも散見され、業務を通して培った属人的な経験、ノウハウ、現地採用者とのリレーションシップ等について、当該出向者の任期満了・帰国の際にどのように後任者に引き継ぐか、という点が課題になっているようである。

以上のような現状を踏まえ、今後も高い頻度で発生する可能性がある新興国における課税問題に対して、日本企業が今後どのように対処するかということは重要な着眼点である。その際、人材の採用及び育成の体制も含めた包括的な検討を行い、中長期的な課税問題への対処ができれば、それがひいては競争力の強化に繋がることとなろう。したがって、本調査では、上記のような観点から人材の獲得・育成に関する現地の実態について、各新興国の日本企業にアンケート及びヒアリング調査を実施し<sup>41</sup>、その内容を分析した。

<sup>39</sup> 経済産業省「平成25年度アジア産業基盤強化等事業」(国際即戦力育成を目的とした海外インターンシップ実施に向けた調査)報告書(2014年3月)

[http://www.meti.go.jp/meti\\_lib/report/2014fy/E004205.pdf](http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2014fy/E004205.pdf)

<sup>40</sup> 「グローバル人材マネジメント研究会」報告書(経済産業省経済産業政策局産業人材担当参事官室 平成19年5月)

<http://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/286890/www.meti.go.jp/press/20070524002/globaljinzai-houkokusho.pdf>

<sup>41</sup> 今回得られたデータの分析にあたっては、各国の回答については単純平均し、全体の平均については、各国の平均値を単純平均する手法を採用した。中央値・最頻値・標準偏差等による処理は行っていない。これは、各国で回答のあった日本企業の数には有意な統計処理・分析を施すに十分な数とは思われないこと、各国により回答数にばらつきがあること、本調査に係る人材の状況の分析は先行調査に乏しく、まず課題の全体像を把握することが先決であり、単純平均により全体的なレベル感を示すのが重要であること等を踏まえてのことである。

また、各質問間の相関関係等を、統計的手法を用いて分析することはしていない。これは、各説明変数間に適切な仮説を設定して分析・検討するための先行調査に乏しく、各質問の相関関係を分析(回帰分析等)するのに十分な材料が蓄積しているとはいえないと思料されるためである。

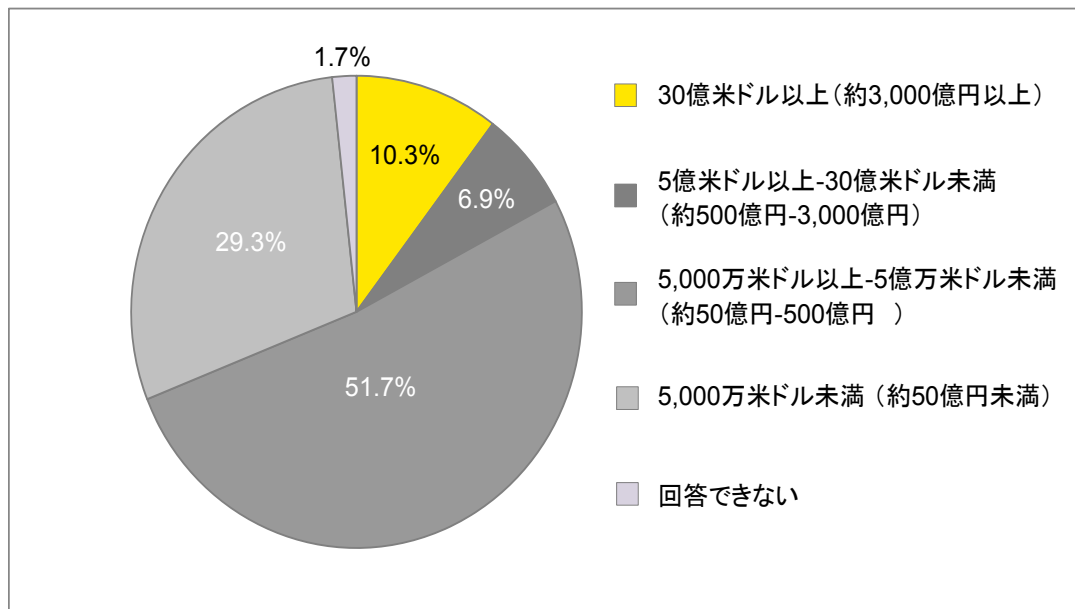
以上を踏まえ、本調査においては、まず問題の状況を整理し全体像を明らかにすることを主目的として、各項目の平均値の確認、同一質問内での回答の比較及びその内容の定性的な確認(ヒアリング)を重点的に行った。

## 1-2 回答企業の内訳

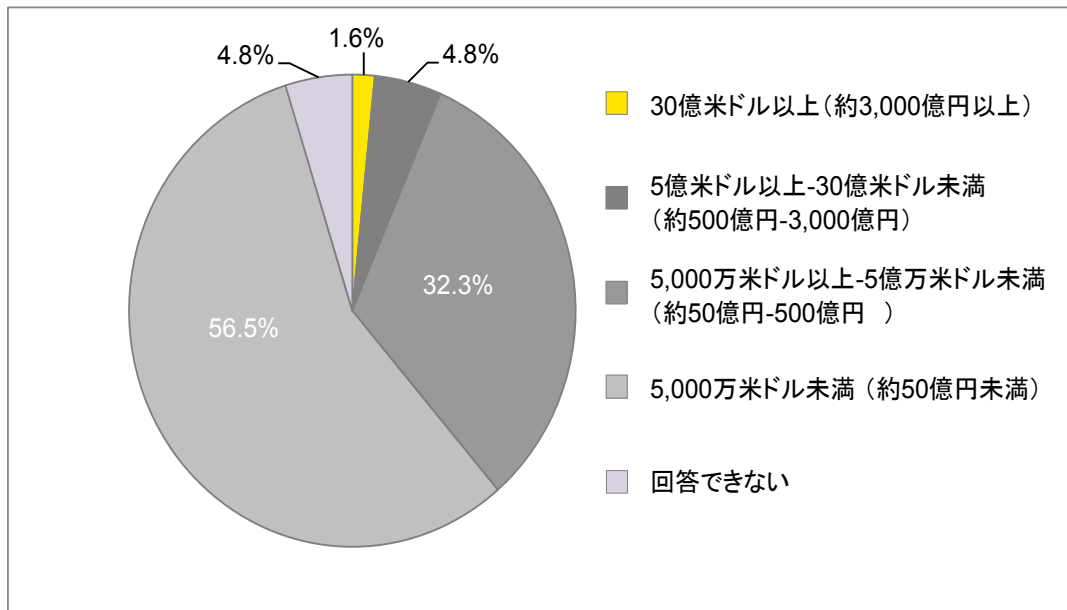
本調査結果においては、インドとその他5か国の2つに調査結果を分けて数値の集計及び図表の表示を行っているが、これは、インドの現地日本企業に対して行ったアンケートの回答数が他の5か国と比べて著しく多かったためである(ただし、結果内容については、インドもその他5か国も大勢において大きな差異はないことが分かった(詳細は後述))。

回答を得た企業は、直近事業年度の各現地子会社の売上高が、インド以外の5か国については、5,000万米ドル以上5億万米ドル未満の企業が半数を占め、次いで5,000万米ドル未満の企業が3割程度を占めている。インドについては、5,000万米ドル未満の企業が6割近くを占め、次いで5,000万米ドル以上5億万米ドル未満の企業が3割程度を占めている。大部分は、日本における大企業の現地子会社であるが、上述のとおり当該子会社の事業規模は様々であった。傾向としては、規模が小さいほど資金面や自社内のネットワークにおいて比較的资源が得られにくいことが想定されるため、その差異についても注視する必要がある。

図表 1 回答企業の現地子会社事業規模 - インド以外5か国全体

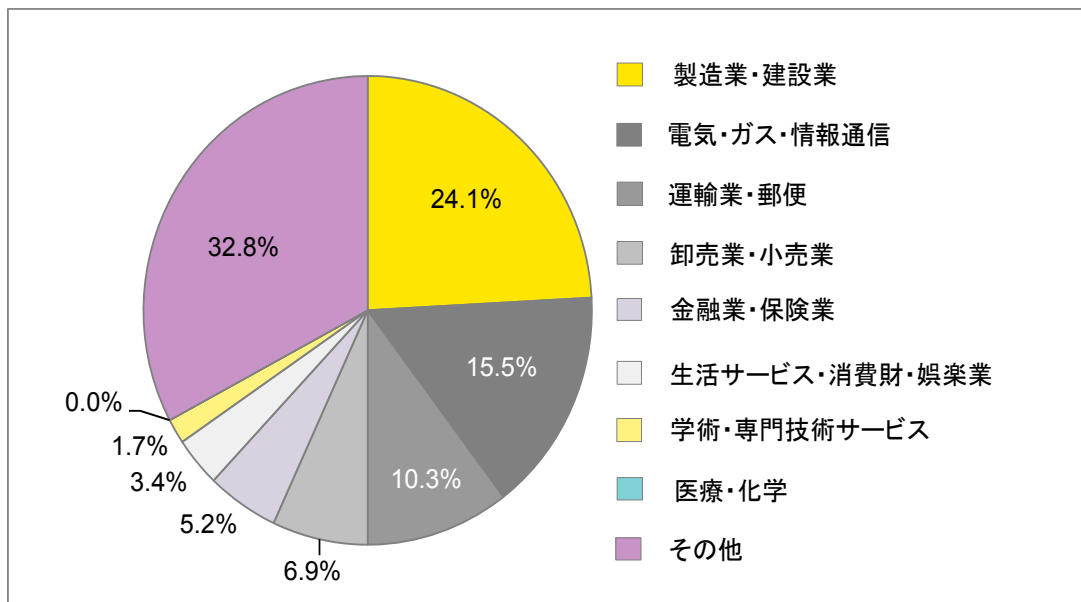


図表 2 回答企業の現地子会社事業規模 - インド

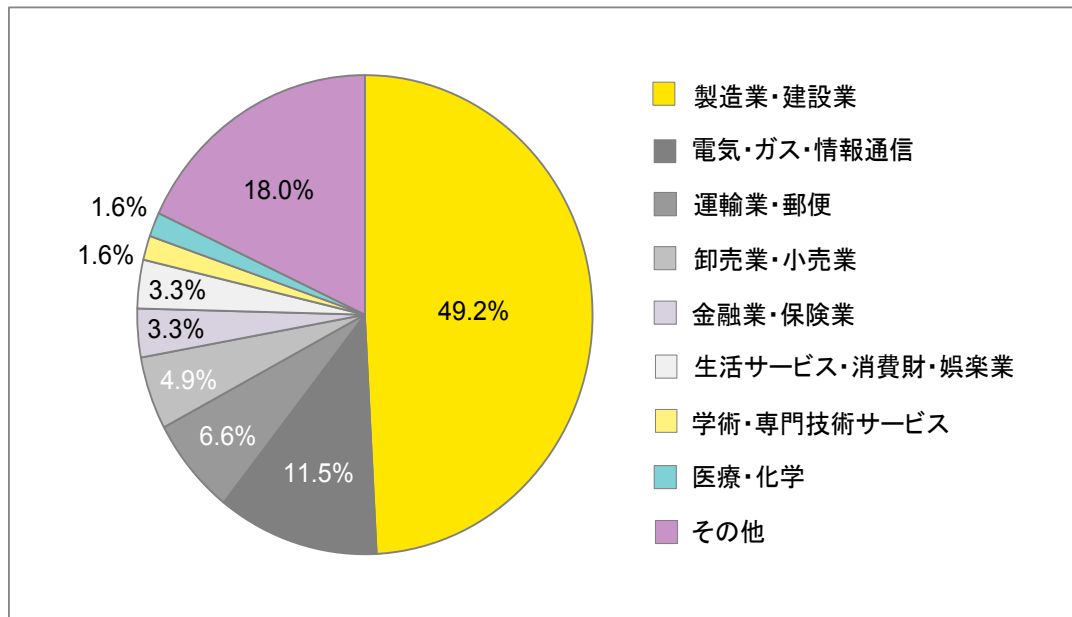


回答を得た企業の主な事業分野は、多岐に渡っている。インド以外の5か国では、卸売業・小売業が2割強と最も多かったが、インドについては、約半数が製造業・建設業であった。それ以外の幅広い業種・産業の企業からも回答を得た。

図表 3 回答企業の事業分野 - インド以外5か国全体



図表 4 回答企業の事業分野 - インド



### 1-3 日本企業の税務に係る現地人材の活用の実態

#### 1-3-1 税務担当者の実態

本調査において明らかになったのは、現地における人的リソースは必ずしも潤沢ではない中で、現地採用者や現地の会計事務所のアドバイスを活用しながら、現地の税務業務に対応しているという実態である。

具体的には、社内の税務人材リソースとしては、親会社からの出向者 1 名が、財務・税務等を兼任している現地採用者 2、3 名を監督して実務対応を行うという体制が最も典型的であった。さらに、税務の専任者は多くの企業で置かれていないこと(たとえ置かれていても 1 名程度)が明らかとなった(図表 5)。

税務業務の作業については、多くの企業において現地採用者が行っている(一部、外部委託をしている企業も存在)。一方で、作業の管理者については各社で差異があり、現地採用者が管理を行う企業もあれば、親会社出向者が管理を行う場合もあることが分かった(図表 6、7)。

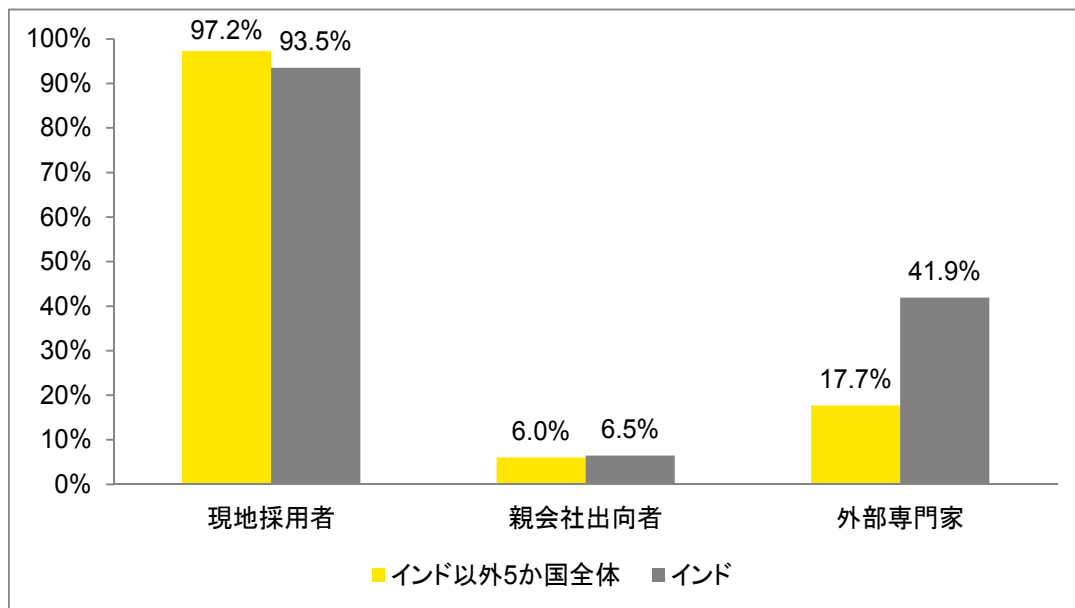
社外のリソースについては、主に監査を依頼している大手会計事務所の現地税務部門に依頼するか、監査法人とは別に大手の税理士法人や地場の会計事務所を併せて使い分けるか、企業によって方針が異なる。ヒアリングにおいては、使い分けを行っている場合は、税務申告とそれ以外のプロジェクトベースの依頼や予算・税目の違いによって使い分けを行っているといった趣旨の回答が多かった(図表 8)。

ほぼすべての税務業務を外部専門家にアウトソースしているという回答は、インドでは 4 割近かったが、インド以外の 5 か国では 2 割弱に留まった。また、税務調査対応等では、セカンドオピニオンとして契約の税理士法人以外にも複数の税理士法人から法令解釈や見解を集めているという企業もみられた(図表 9)。

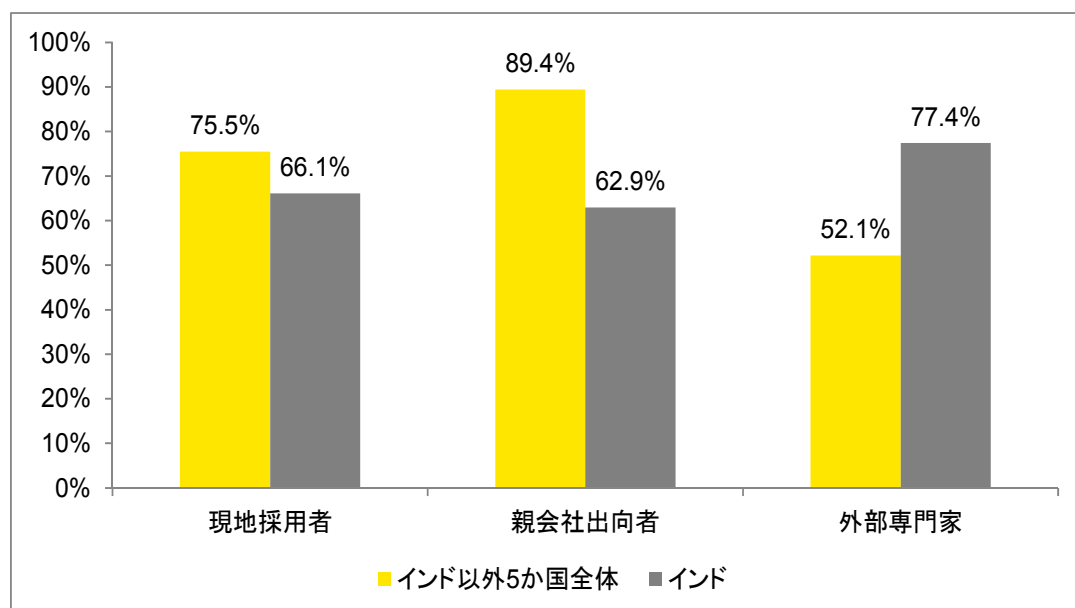
図表 5 税務担当者の実態

|        |            | 兼任(平均値) | 専任(平均値) |
|--------|------------|---------|---------|
| 親会社出向者 | インド以外5か国全体 | 0.6名    | 0.0名    |
|        | インド        | 1.2名    | 0.0名    |
| 現地採用者  | インド以外5か国全体 | 2.1名    | 1.2名    |
|        | インド        | 3.2名    | 1.4名    |

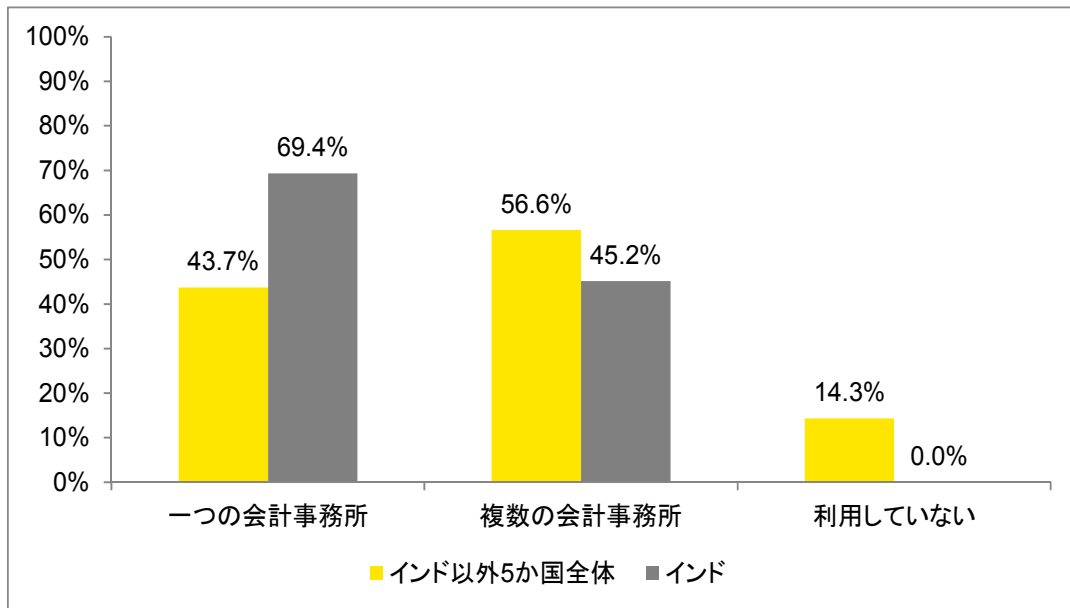
図表 6 税務業務の作業者(複数回答可)



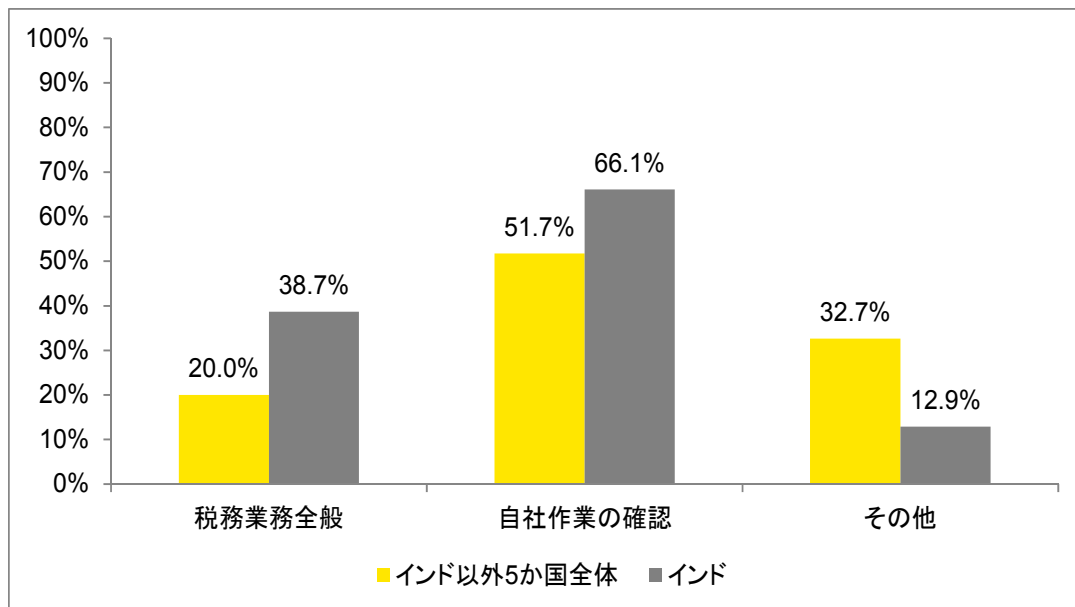
図表 7 税務業務の管理者(複数回答可)



図表 8 外部専門家の利用状況(複数回答可)



図表 9 外部専門家への業務委託範囲(複数回答可)

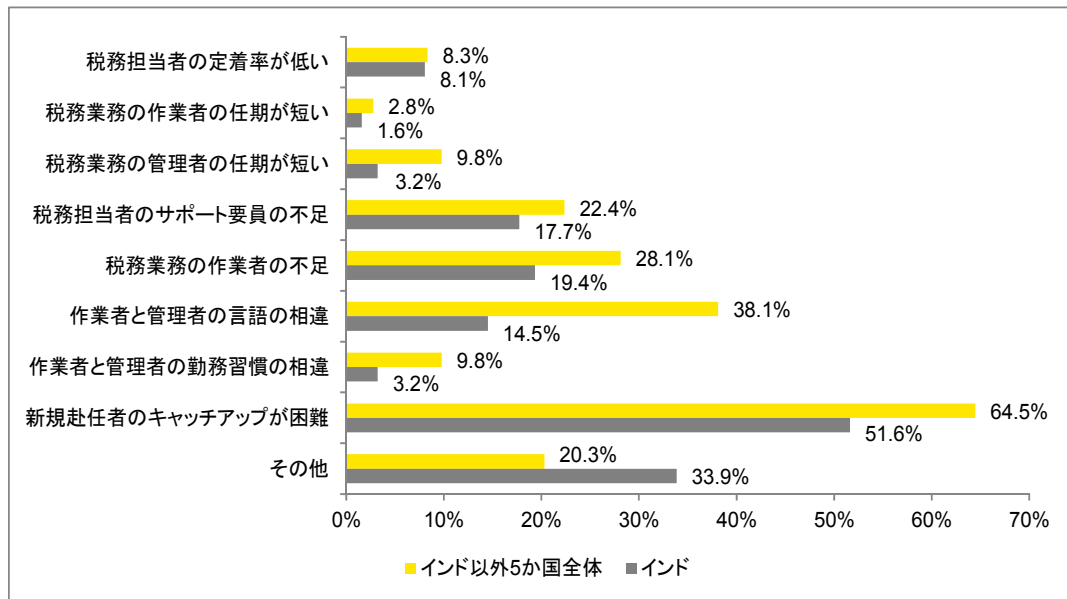


### 1-3-2 税務担当者採用・育成の課題

現地の日本人管理者が直面している課題についてのアンケート結果は、図表 10 のとおりであり、親会社からの出向者等が新規赴任時に税務当局の対応や実務的なスケジュール感、留意点等、現地の税務実務の勘所等について文書の形で見える化がされておらず(あるいは、頻繁な税制改正・税務担当者の裁量の大きさ等の原因によりそもそもそのような引継文書の作成が不可能であるため)、キャッチアップに苦勞する点が、最も多い課題として挙げられている。



図表 10 税務担当者の課題(複数回答可)



現地の人材を採用及び活用する上での課題については、給与水準の低さが最も多くの企業から挙げられ、次いで昇進できない・キャリアパスが見えないというキャリア形成上の課題が挙げられた<sup>42</sup>。

もっとも、給与水準だけが絶対的な基準ではなく、転職によるキャリアアップが一般的とされる国においても、丁寧な教育、企業全体の理念の説明等を通じて社員のリテンションに成功している事例も存在した<sup>43</sup>。なお、その他にも採用応募者の判断基準として、通勤条件や都市部から職場への距離を重視しており、都市部から離れた場所に工場を有している企業等は採用に苦労しているという傾向も見られた。

加えて、「重要案件が日本語のため関与できない」といった言語的な問題が見受けられる。ヒアリングによれば、社内公用語が英語か否かに関わらず、英語を話せる現地採用者は総じて限られており、また親会社とのコミュニケーションは英語又は日本語、さらに社内稟議や稟議添付資料については多くの企業において日本語であり、現地採用者が重要案件等に関与できないことが理由として挙げられた。なお、インド以外 5 か国全体において、「日本語能力優先」という項目が高いのは、特に中国において日本語ができる人材が一定程度マーケットに存在し、企業としてもそういった人材を求める傾向にあることが反映されている。

その他、ヒアリング調査において聞かれた声としては、一般的に日本企業では事業部での経験を含めたゼネラリスト人材が求められることが多い一方で、現地採用の税務人材はスペシャリストを求める傾向が強く、

<sup>42</sup> 同様に、日経新聞によれば、日本企業の多くがアジア現地法人における管理職等の人材の採用に苦戦しており、その主な原因は日本企業が親会社の制度に合わせて給与を定める結果、現地の財閥系企業や欧米企業に比べ、給与水準が低くなってしまうことにあるとのことである。また、他の理由としては、現地でのキャリア形成が見えにくいことが影響しているようである。

日本経済新聞「日本企業の海外法人、採用難の裏に給与水準の低さ」(2014年11月27日)参照

<http://www.nikkei.com/article/DGXMZO79799130X11C14A1000000/>

また、日本語能力が重視されるのは、日本からの現地出向者とのコミュニケーションのみならず、親会社とのコミュニケーションの問題にも関連しているものと推測される。管理職に関する調査ではないが、海外現地法人に外国籍社長を起用する際に困難な点として、親会社とのコミュニケーションが過去一貫して1位(72%)であるとする調査報告も存在する。

一般社団法人 日本在外企業協会「調査結果報告『海外現地法人の経営のグローバル化に関するアンケート調査』結果報告について」(2012年11月5日)

[http://www.joea.or.jp/wp-content/uploads/pdf/Survey\\_Globalization\\_2012.pdf](http://www.joea.or.jp/wp-content/uploads/pdf/Survey_Globalization_2012.pdf)

<sup>43</sup> 同様に、東南アジアにおける幹部人材現地採用の調査において、幹部候補人材のリテンション方法として、評価のフィードバックを入念に行う、親会社への研修派遣で能力とモチベーションをアップさせる、といった育成に関する工夫を行っている事例も報告されており、こうした一般的な幹部人材のリテンション対策と共通する点が多いものと推測される。

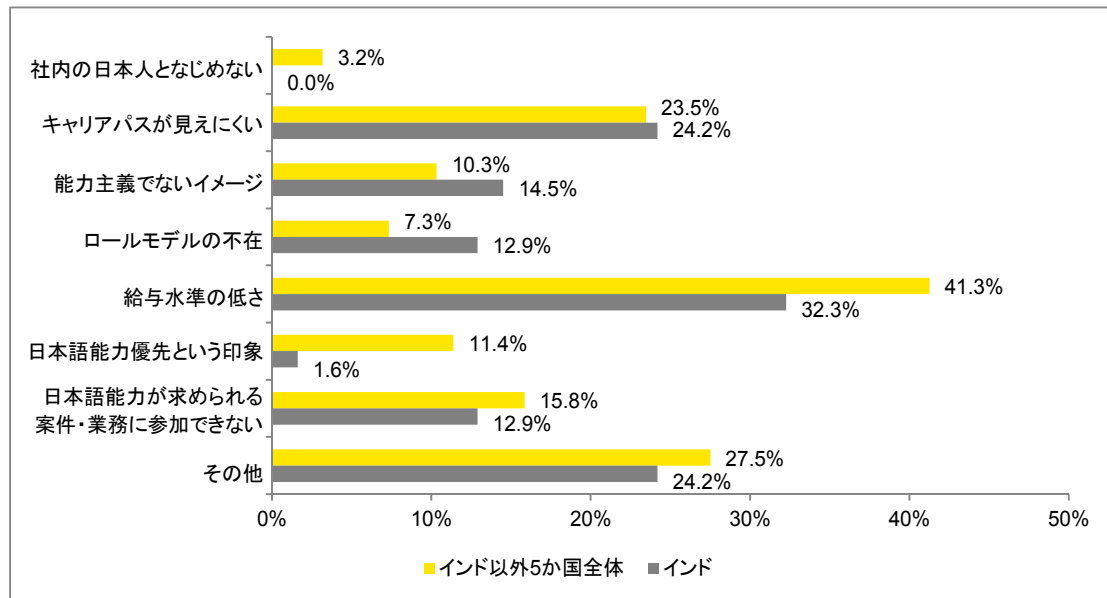
株式会社JACリクルートメント「[調査結果報告]2013年度版 東南アジアにおける日本企業の幹部人材現地採用 [概括]」(2013年11月)

<http://www.jac-recruitment.jp/service/customer/global-recruitment/report/grsreport2013.pdf>

この点で企業内のキャリアアップにマッチせず、結果として給与面やキャリア面でうまく処遇することができないという回答も複数存在した。

現地人材の採用及び活用の課題に関するアンケート結果は、図表 11 のとおりである。

図表 11 現地人材の採用及び活用に関する課題(複数回答可)



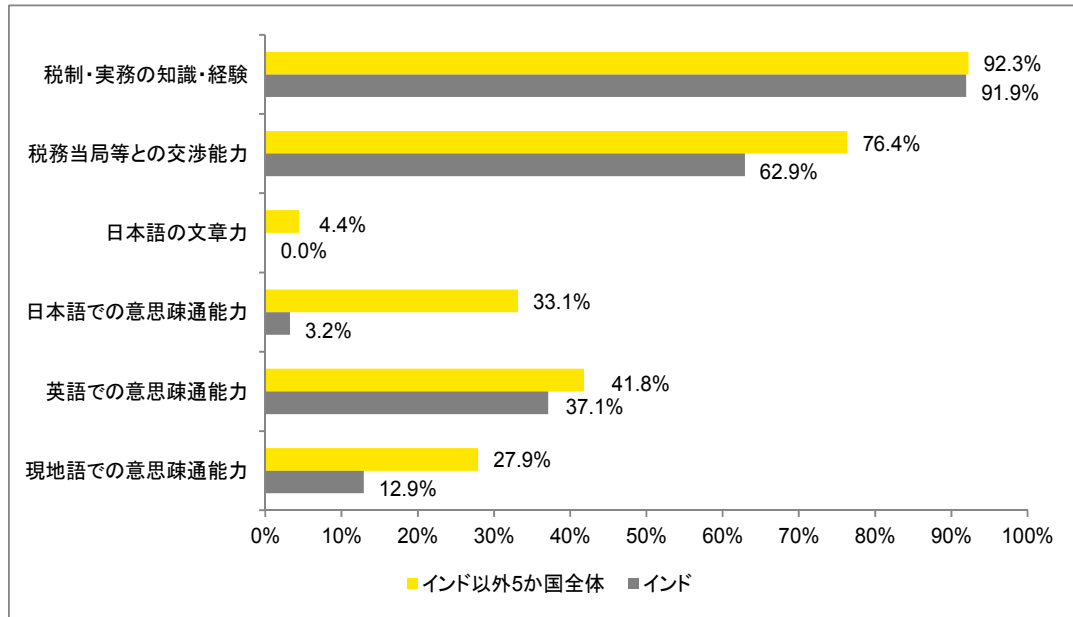
現地採用者の昇進・育成の人事評価に関しては、税務実務能力、すなわち、税制及び実務の知識や経験、税務当局等との交渉能力が最も大きな評価基準となっている。新興国における税制は複雑であり、また不明点が多いことが特徴として挙げられるため、税制及び実務に秀でた現地採用者を評価することは当然であろう。また、実務上、税務調査は現地語で行われることが大半であるため、ヒアリングでは現地採用者の税務当局との交渉能力は当該立会において非常に重要であるとの意見が多く寄せられた。中には税務担当官の裁量が非常に大きい国もあり、また飛躍した論理で課税が行われるケースもあるため、税務当局担当者との議論・交渉において自社のポジションを粘り強く主張できる論理力、説得力をもった税務人材は貴重であるという意見が見受けられた。また、日本人出向者自らが立会う税務調査であっても、現地語でのやりとりをすべて同時通訳することは不可能であるため、的を射た説明により日本人出向者の判断をサポートできる税務人材が必要であるとの意見も寄せられた。一方で、税務調査対応は外部専門家に依頼するため、税務当局との交渉能力は特に必要ないとする企業も一部見られた。

税務実務能力に次いで、英語での意思疎通能力が重要視されているが、一方で日本語での意思疎通については各国でばらつきがある。この点については、当該国の人材マーケットにおいて日本語・英語ができる人材がどの程度いるかという点に依存していると考えられる。日本語能力を重視しないとの回答が、比較的英語教育が普及している国(インド及びインドネシア)で顕著であった点からも、この事情が伺える。

なお、ヒアリング調査によれば、語学(英語又は日本語)と税務会計知識を兼ね備えた人材を進出先国において確保することは相当困難であり、多くの場合はいずれかの能力を基準として採用を行っているようである。ヒアリングにおいては、例えば語学を優先し税務会計の知識は時間をかけて教育する企業もあれば、逆に税務会計の知識を優先に採用し、別途通訳を雇うことで語学をカバーしている企業もあった。

現地採用及び人材活用の課題に関するアンケート結果は、図表 12 のとおりである。

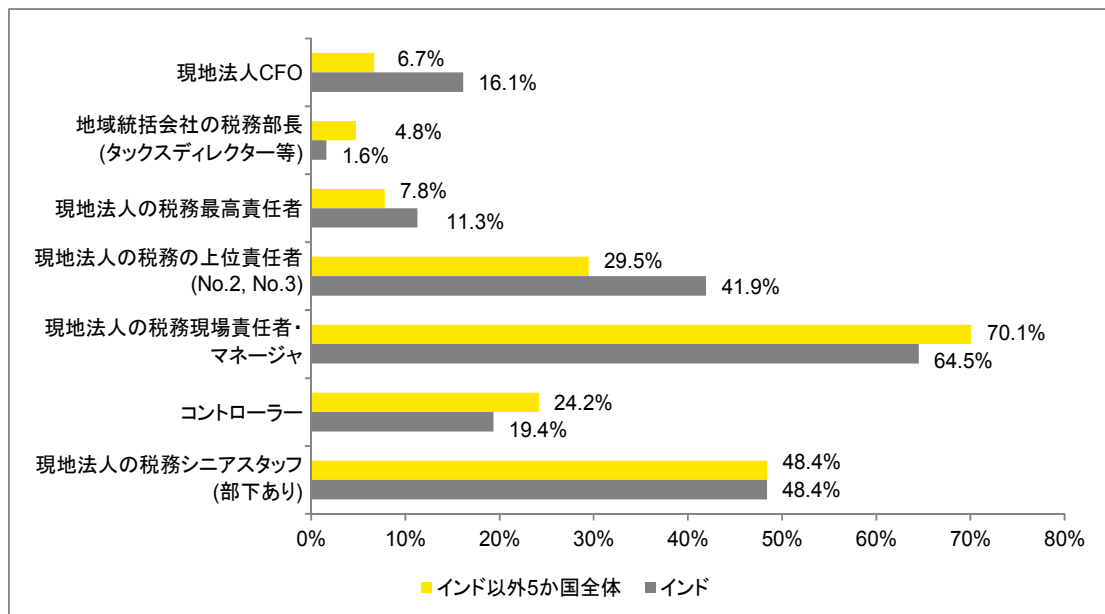
図表 12 現地採用者の昇進・育成に係る人事評価基準(複数回答可)



現地採用者が占める役職は、現地法人の税務現場責任者(マネージャークラス)又は税務シニアスタッフが中心であり、上位者になるにつれ現地採用者の割合が大きく減り、現地法人の税務の最高責任者となる例が極端に少ないことが目を引く。全体的な傾向としては、上位の職階になればなるほど現地採用者への権限移譲等が進んでいないことが見受けられる。統計上、こうした現地採用者の役職と前述した現地採用の税務人材のキャリアパス、モチベーションとの関連は必ずしも明らかではなく、拙速な評価はできない。しかし、少なくとも、日本企業全体の傾向として、現地採用の税務人材に対して、特に将来における明確なロールモデル、キャリア後期の上位の職階でのキャリア形成の道筋が現時点では示されていない可能性が高いという点は指摘することができる。

現地採用者の占める役職に関するアンケート結果は、図表 13 のとおりである。

図表 13 現地採用者が占める役職(複数回答可)



### 1-3-3 税務担当者のバックグラウンド

税務担当者の職務経歴については、作業員及び管理者のいずれにおいても日本企業及び現地又は近隣国の外資系企業における税務業務に携わっていた経験が多い。インドでは比較的外資系勤務経験者が多いが、これはインドにおける相対的な日本企業の数がインド以外の5か国と比較して少ないことが起因していると考えられる<sup>44</sup>。ただし、日本企業の採用方針として、外資系企業勤務経験者と日本企業勤務経験者のいずれかが優先的に採用されているとまでは言えない。ヒアリングにおいても特段の選好は聞かれず、日本企業経験者の方が日本企業意思決定等の執務環境に慣れているという点を評価する意見があった一方で、欧米系等の外資系企業での勤務経験によって鍛えられた担当者の能力を評価する旨の回答もあった。

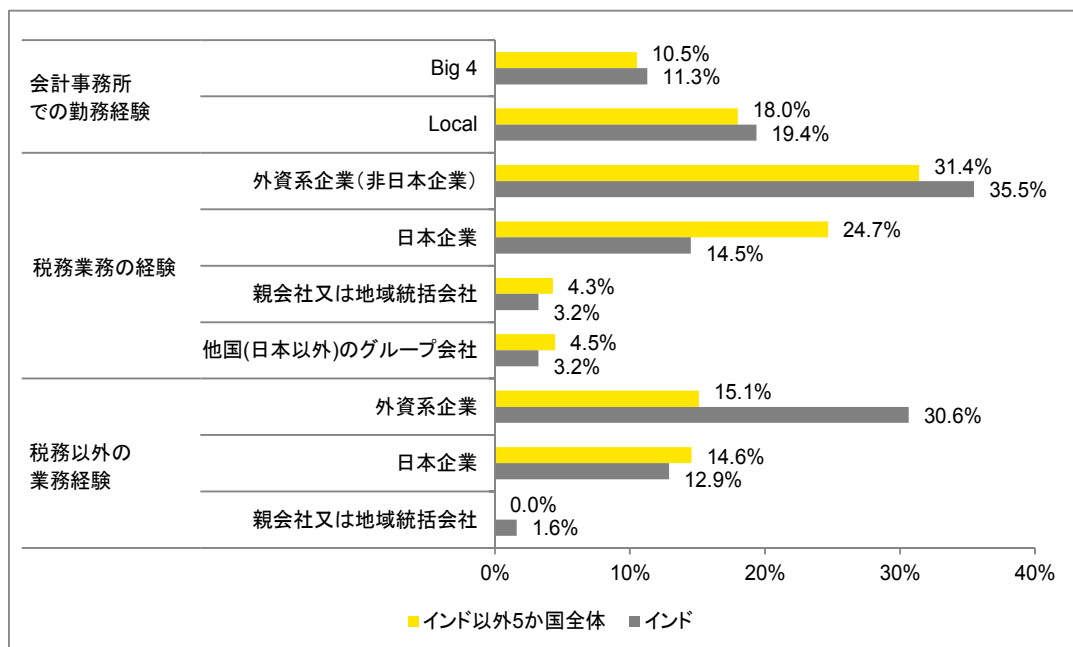
大手税理士法人及びローカル会計事務所における勤務経験者も一定程度に達しており、概ね4人に1人程度の経理部・税務部人員が、会計事務所勤務経験者であることが分かった。ヒアリングによれば、大手税理士法人勤務経験者は、若手の段階で退職して企業への就職市場に移るケースは少なく、特に作業員段階で採用候補となる例はあまり多くないといった意見等が見られた。

また、親会社、地域統括会社又はその他のグループ会社の勤務経験者の割合は非常に小さい。現状としては、現地税制に対応する人材をグループ内の他国企業に移動させる、という例は少ないものと思われる。ヒアリングによれば、キャリアアップの観点からもこういった人材の交流は有意義であると認識しつつも、親会社側の人事ポリシーとの調整で限界があり、その登用のための具体的な社内ポリシーの策定を始めたばかりである、といった回答も見られた。

一方で、前職以前に税務以外の業務に携わっていた採用者も一定程度存在していた点も特徴として挙げることができ、税務経験のない人材も交えた採用を行っていることが分かる。

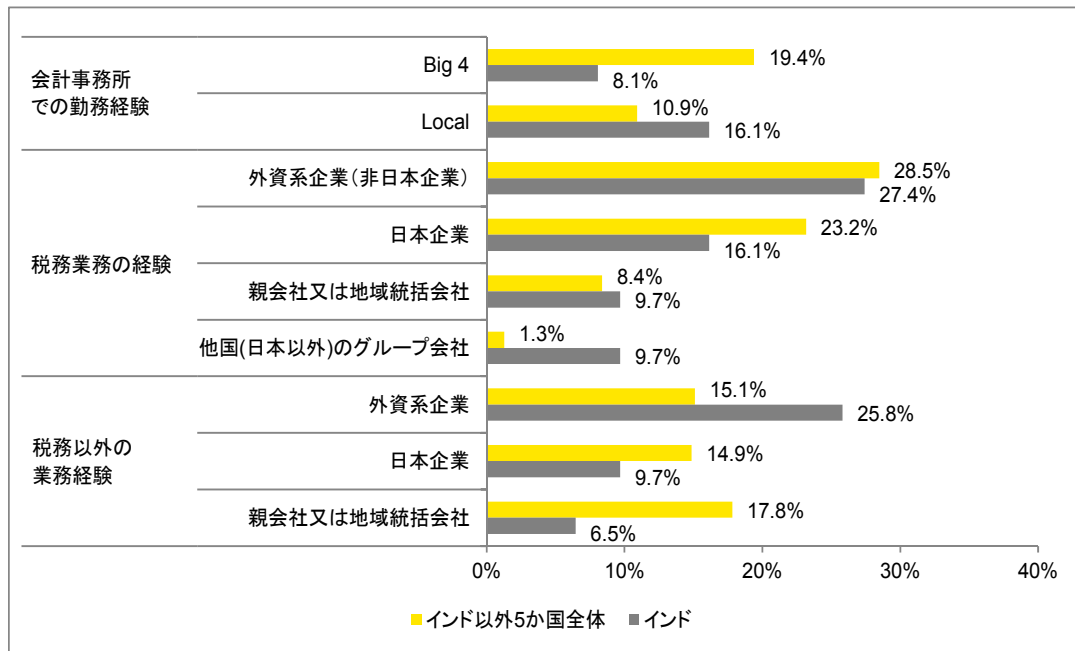
税務担当者の職務経歴に関するアンケート結果は、図表14及び図表15のとおりである。

図表 14 税務業務の作業員の経歴



<sup>44</sup> 東洋経済『海外進出企業総覧2013年』(東洋経済新報社2014年4月15日)

図表 15 税務業務の管理者の経歴

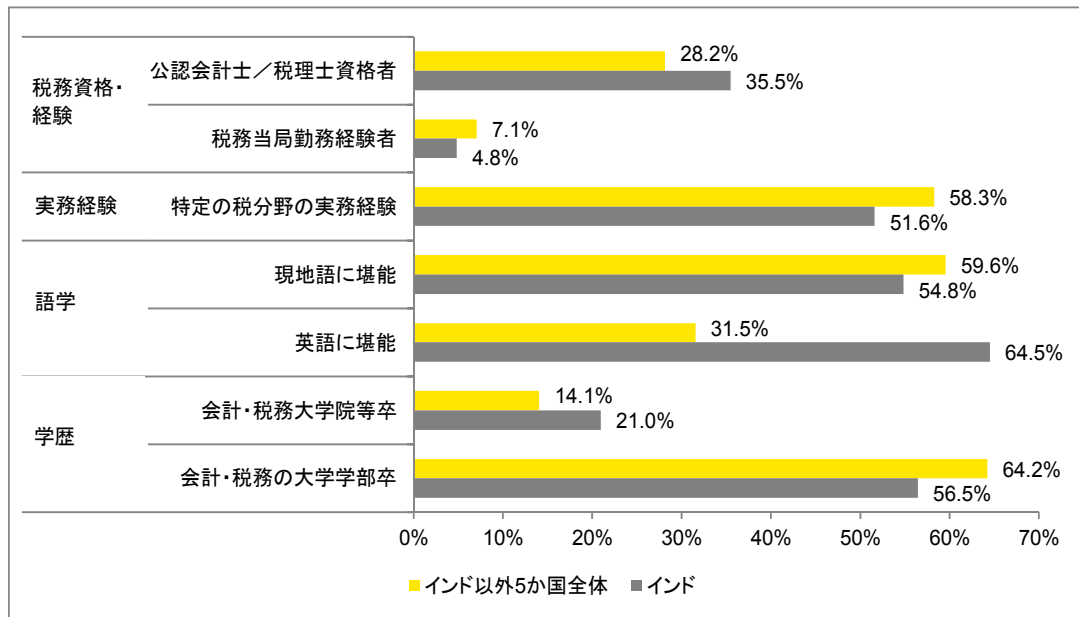


税務担当者の素養としては、実務経験及び語学がポイントとなっており、前述の人事上の評価基準と平仄が取れているといえよう。ヒアリングによれば、学歴や資格、経験等はあまり重要ではなく、むしろ教育内容がしっかりと身につく地頭の良さが重要であるという意見もあった。

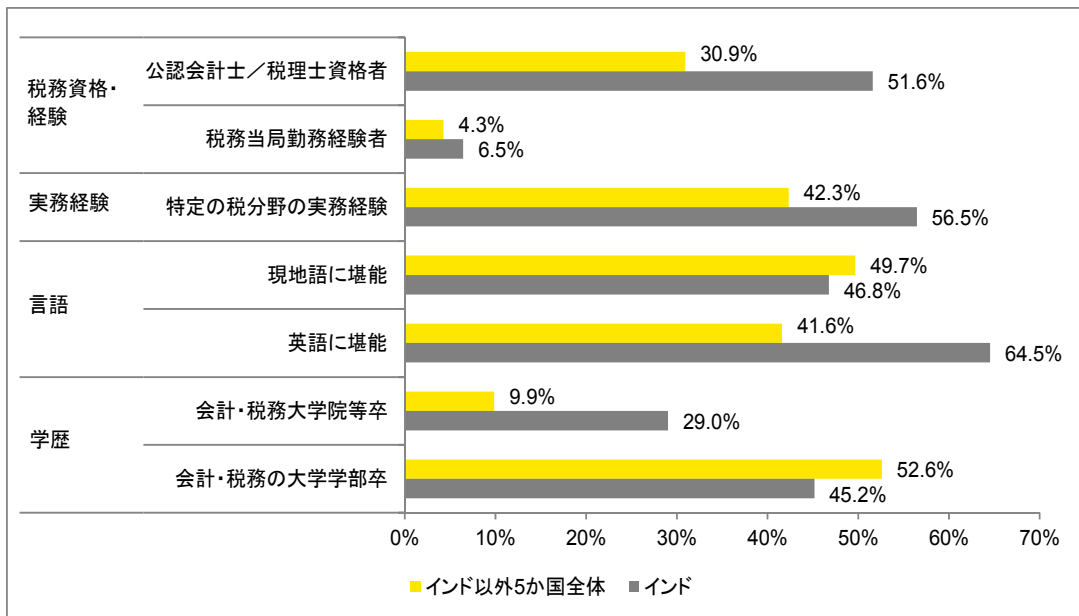
これに対して、税務当局勤務経験者を雇用している日本企業の割合は非常に低い。ヒアリングによれば、税務当局勤務経験者は採用されればかなり上位の職階になることが多く、企業としては自社で雇用するのではなく、会計事務所に勤務している税務当局勤務経験者にアドバイスを求めれば現時点では十分であるという回答が見受けられた。さらに、税務当局勤務経験者を雇用はしていないが、現地採用者が(現役の)税務調査官と密にコミュニケーションをとり、税務当局との関係維持に努めている、といった回答等が見られた。また、アンケート結果からは、日本企業が会計及び税務関連の大学院卒の人材を積極的に採用しているという傾向は見られなかった。

税務担当者の資格、実務経験、語学及び学歴に関するアンケート結果は、図表16及び図表17のとおりである。

図表 16 税務業務の作業者の素養



図表 17 税務業務の管理者の素養



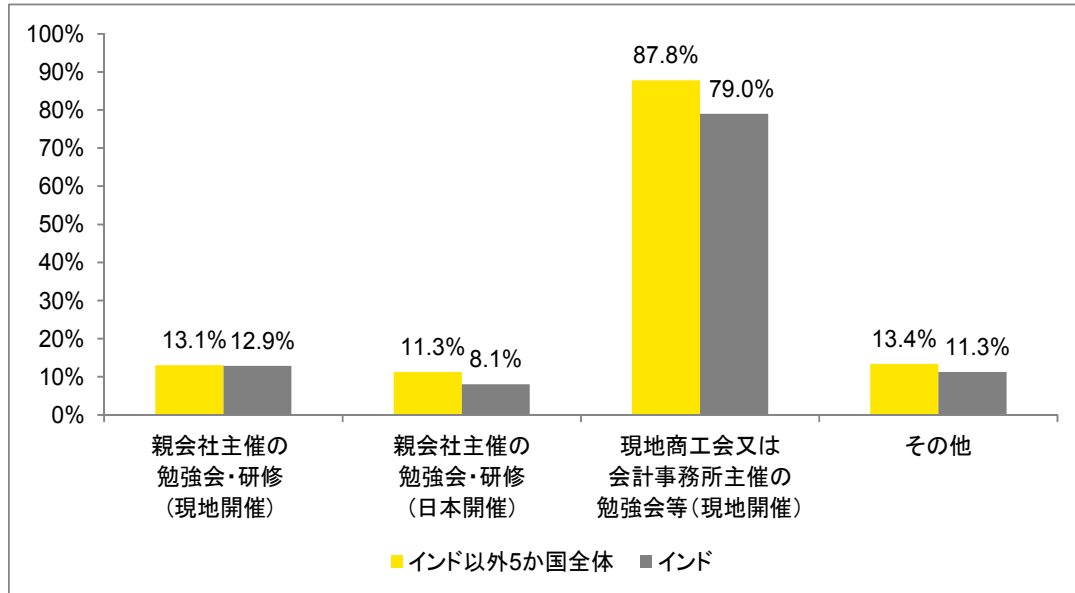
#### 1-3-4 人材教育体制・情報収集体制

現地では、会計事務所又は現地商工会主催のセミナーが現地人材の主要な研修及び情報収集の場になっている様子が、アンケート結果により見て取ることができる。また、現地税理士法人が定期的にリリースしているニュースレターや無料セミナー等についても、特に積極的に活用していることが調査対象国のヒアリング全般において聞かれた。上記セミナー等の他にも、現地商工会の情報交換会等やグループ企業内の税務担当者と情報共有する機会を活用しているという声も多数聞かれた。その他、税務に特化したものではないが、

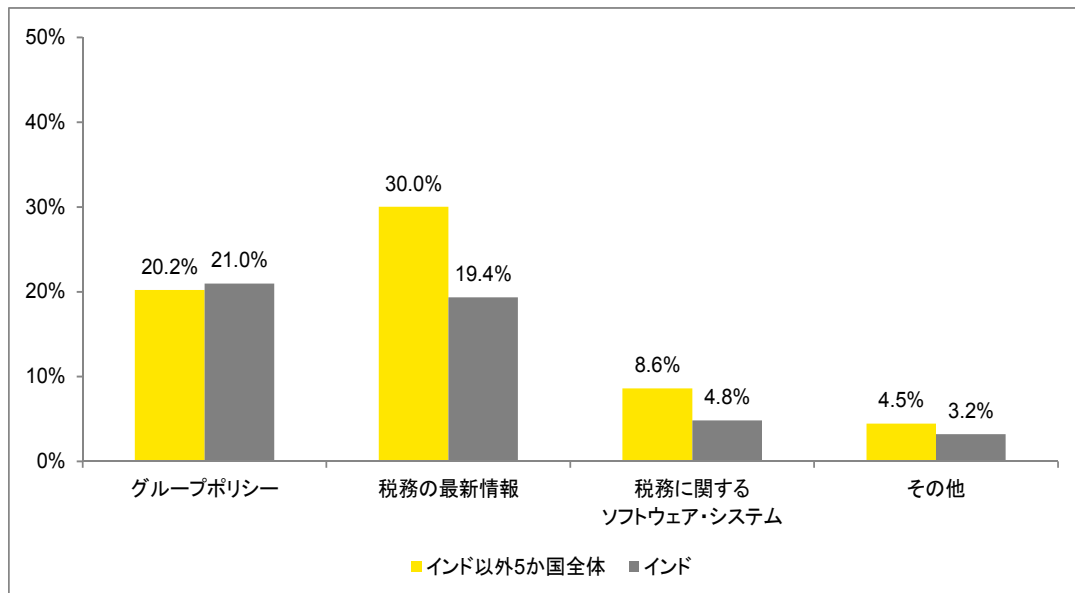
現地社員の教育を行うため年に1回程度親会社に現地採用者を呼び寄せ研修を行っているといった回答も複数寄せられた。

税務担当者に係る研修及び情報収集方法に関するアンケート結果は、図表18、図表19及び図表20のとおりである。

図表 18 税務担当者の研修及び情報収集方法

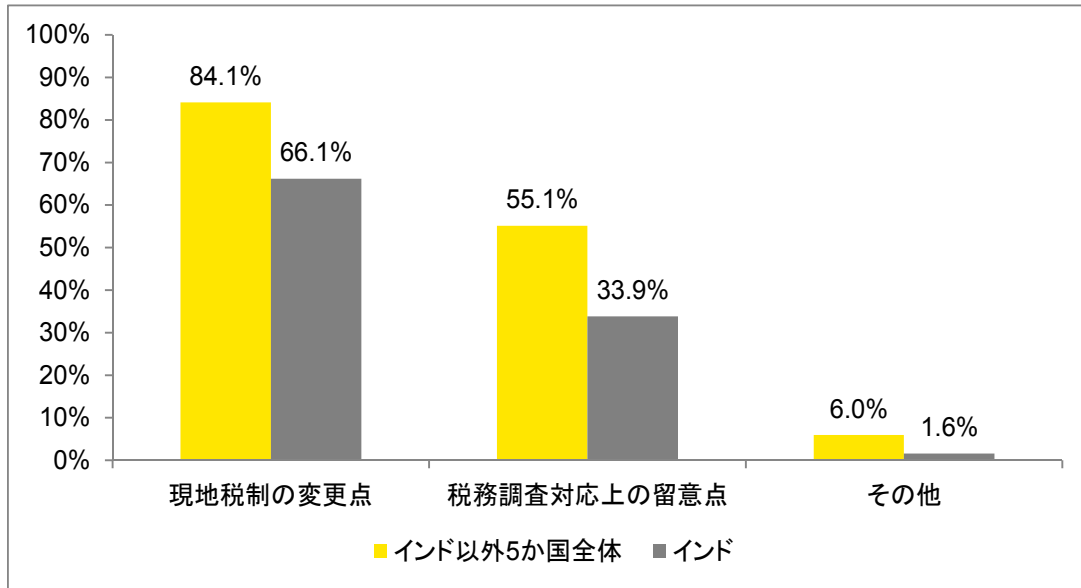


図表 19 親会社による勉強会・研修の内容





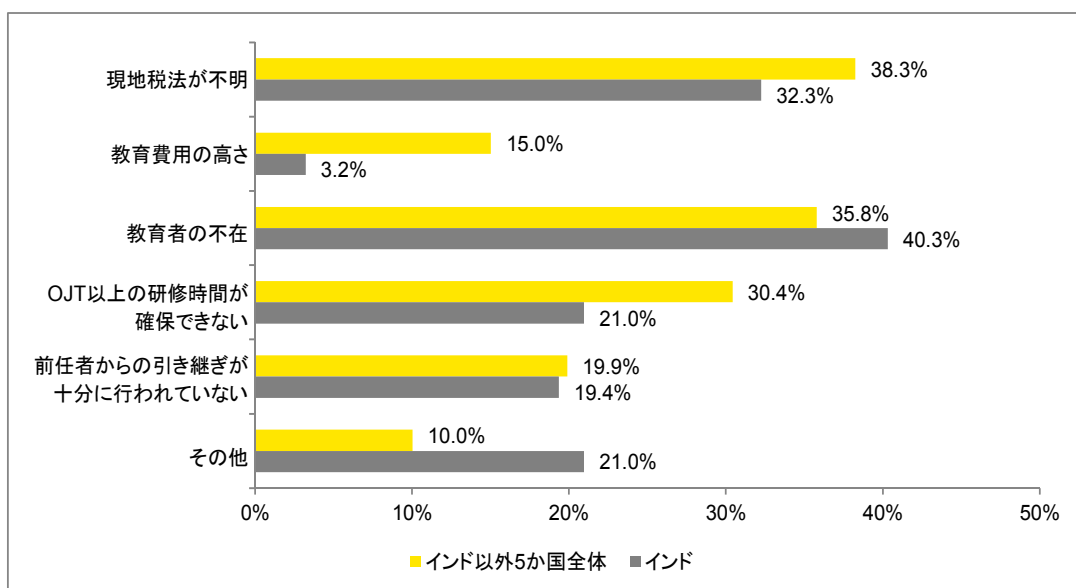
図表 20 現地商工会等による勉強会の内容



現地採用者に対する研修及び教育に当たっての課題については、現地税法の把握が困難であることに加え、時間的、人的リソースが限られている中で、現地採用者の教育に関し限界があることが伺える。税制との関係で言えば、税法が複雑であること、税制の改正が頻繁に行われることから、税制のキャッチアップが困難であること、また税制の解釈についてグレーゾーンが多いこと等の要因により研修・教育が難しい旨の回答がヒアリングにおいて複数見受けられた。

税務担当者に対する教育内容及び手法に係る課題に関するアンケート結果は、図表21のとおりである。

図表 21 税務担当者に対する教育内容・手法についての課題



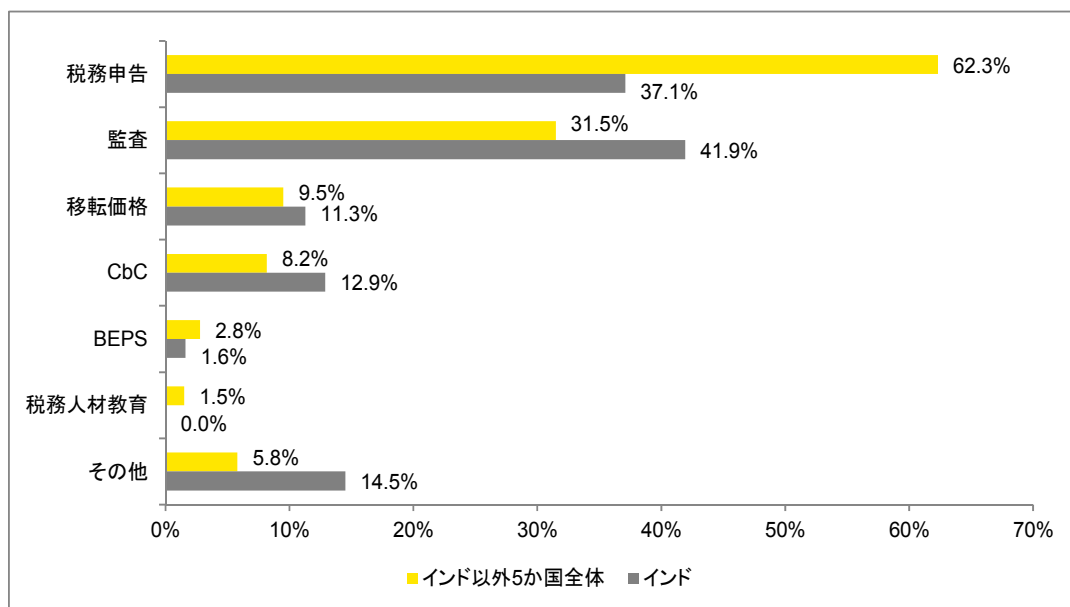


社内で運用しているソフトウェアについては、税務申告及び監査に対応するために導入している日本企業が多く見られる。ヒアリングによれば、親会社が導入しているものと同じソフトウェアを利用し連結決算等に利用している例が多い。その一方で、特定の国においては、同国の会計制度に即したソフトウェアを別途利用したり、現地法人の規模が小さいため費用対効果を踏まえて安価で機能限定的なソフトウェアを用いたりする例が複数見受けられた。

BEPS行動計画に基づき導入が予想される国別報告書(CbC、カンントリーバイカンントリーレポーティング)、移転価格のマスターファイル・ローカルファイルの作成に係る対策<sup>45</sup>については、まだ開始していない日本企業が大半であることが分かった。ヒアリングにおいても、ごく一部の企業が国別報告書に関して親会社とコミュニケーションをとっていたのみであった。

ソフトウェアの利用状況に関するアンケート結果は、図表22のとおりである。

図表 22 税務に関するソフトウェア等の導入システムとその目的



### 1-3-5 親会社への報告体制

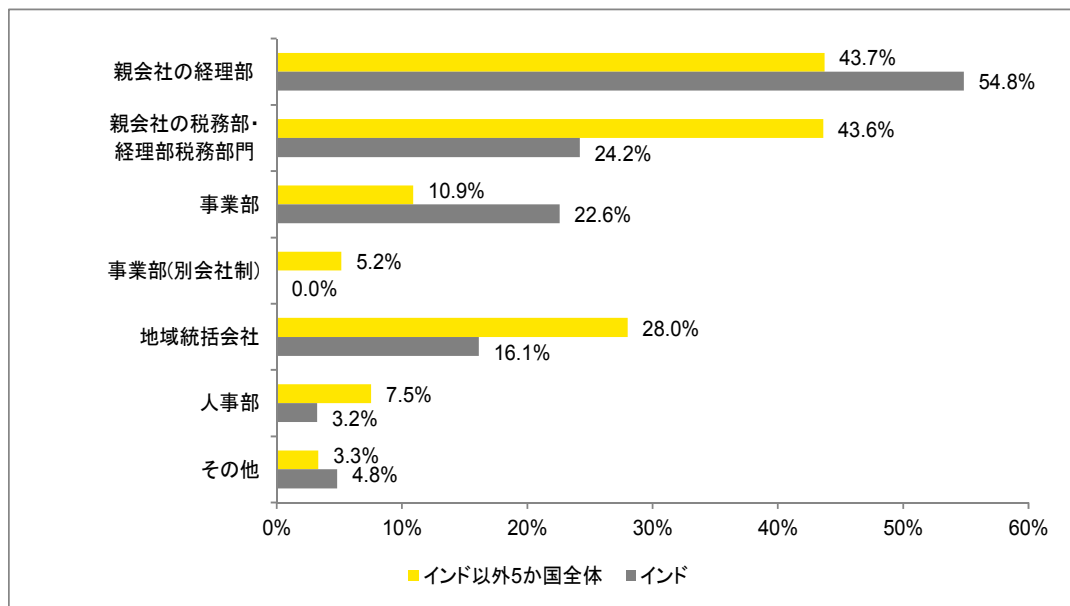
親会社と現地子会社との間のレポーティングラインについては、経理部又は税務部への報告が大半を占めたが、ヒアリングによれば、親会社経理部に報告すると同時に地域統括会社に報告する事例も一定数見られた。

なお、ヒアリングにおいては、地域統括拠点を置いてはいないものの、同一国内のグループ会社全体のシェアードサービスを行う現地法人を同国内に設立し、当該現地法人が国内の財務・税務状況を把握しておき、親会社とのやりとりは当該現地法人の税務会計責任者で行うことで効率化を図っている事例が複数認められた。

レポーティングラインに関するアンケート結果は、図表23のとおりである。

<sup>45</sup> OECDにおける議論の進捗の概要については、下記を参照。  
[http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2014/Japan\\_tax\\_alert03\\_21\\_Nov\\_2014\\_j.pdf](http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2014/Japan_tax_alert03_21_Nov_2014_j.pdf)

図表 23 親会社へのレポーティングライン(複数回答可)



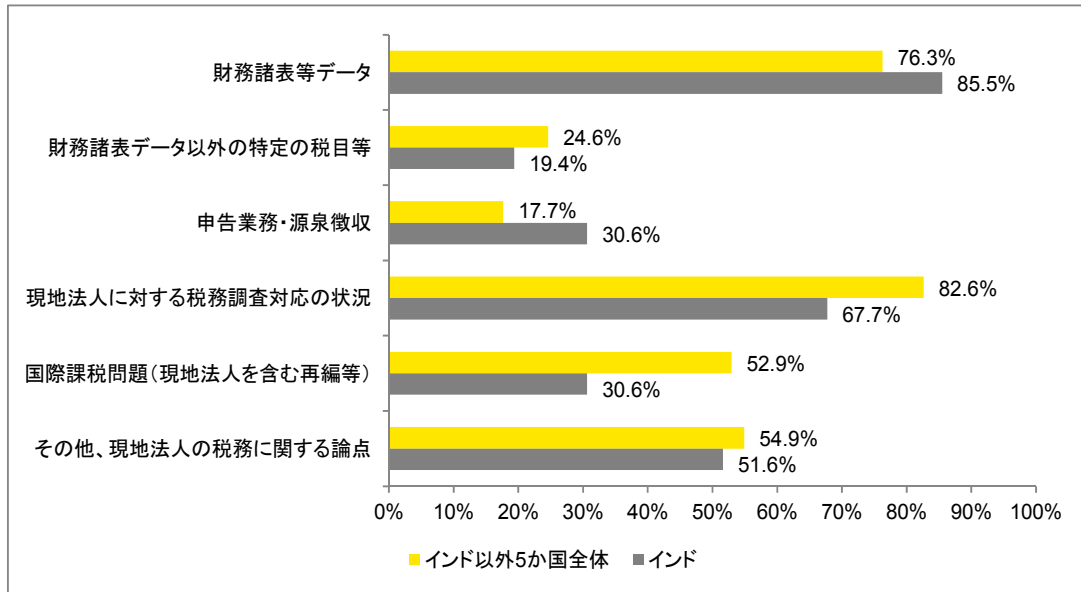
親会社へのレポーティング事項として全体的に共通する報告事項は、国際課税問題・税務調査の報告及び財務データの報告である。財務データ以外の通常の申告に係る情報は逐一報告していない日本企業も多い。なお、通常の財務データ以外の特定の税目、費目、KPIについても報告を求めている日本企業も一定数認められる。

ヒアリングによれば、国際課税問題・税務調査の親会社への報告は主に日本語で日本人出向者が行い、その他の財務データの入力には現地採用者等が直接システムに入力して報告を完結するのが最も典型的な例である。また、国際課税問題・税務調査の報告事項の一部を現地採用者が親会社の税務部・経理部に対して直接英語で報告を行っているという例も見られた。

ヒアリングにおいては、「親会社へのレポーティングは行うものの、特段親会社からのフィードバックや、報告に応じたサポート等はない」とした企業が多く見られた。一方で、一部には現地の税務についてもしっかりと把握しようと積極的に親会社に関与したり、現地子会社への出向を経験している人材を親会社における現地子会社サポート担当として配置したりと、現地とのコミュニケーションを意識している企業もあった。なお、移転価格税制に関する問題については、親会社が積極的に関与すると回答した企業が目立った。

レポーティング事項に関するアンケート結果は、図表24のとおりである。

図表 24 親会社へのレポーティング事項(複数回答可)

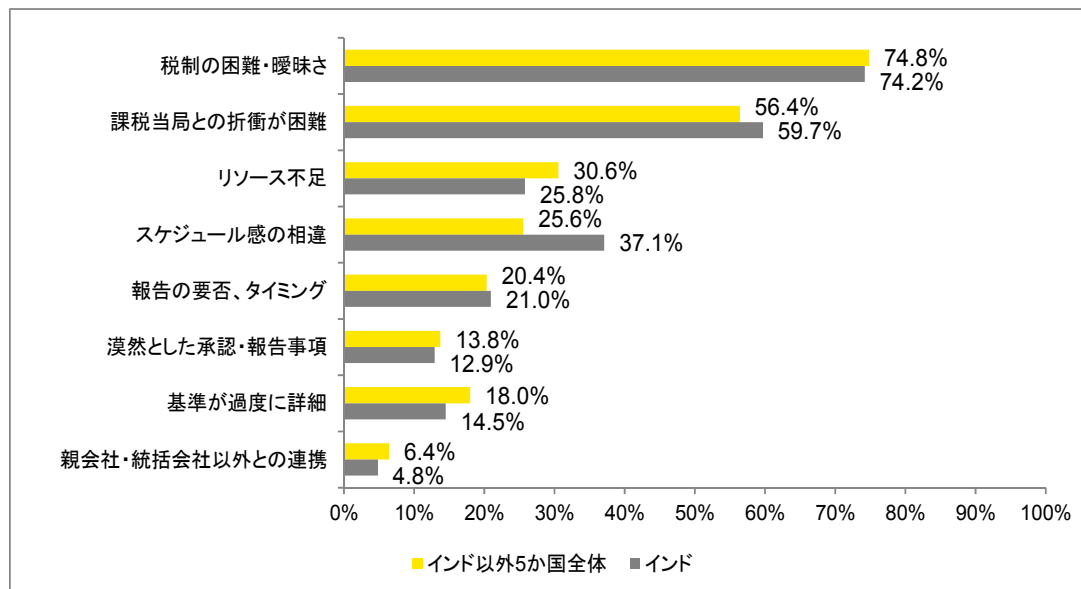


親会社へのレポーティングに係る主な課題として、親会社に現地税制の困難さや税務当局との折衝の大変さが理解されないことが挙げられている。ヒアリングにおいては、税務調査官が論理的ではない、又は法令上の根拠が明らかではないときでも更正が行われる、ということが親会社に理解されず、場合によっては現地法人自体の対応や報告に不備があるのではないかとと思われることがある、との声が多数聞かれた。

この点についても、「レポーティング事項」(図表24)の説明における記載と同様、親会社の担当部署に新興国の実務に携わったことのある担当者がいるため、円滑に実務を進めやすいという事例も報告されている。なお、スケジュール感の違いについては、親会社との決算時期のズレや現地における祝日(中国における旧正月等)との関係で問題が生じたことがある、との声も聞かれた。

レポーティングの課題に関するアンケート結果は、図表25のとおりである。

図表 25 親会社へのレポーティング事項・承認依頼事項における問題(複数回答可)



## 2. 各国概要

今回の調査対象国におけるアンケート及びヒアリングの結果をまとめると、全体的には「1.全体概要」に示したとおりの傾向を示しているが、国別の特徴的な事項等について以下に紹介する。

### 2-1 中国

#### 2-1-1 税務担当者の状況

---

アンケートの結果、全体の傾向とは異なり、中国の各企業では中国語や英語よりも日本語能力を重視する企業が多く見受けられ、ヒアリングにおいてもそのような意見が挙がった。その背景には、他国と比べて、日本語が話せる人が多いこと等の事情があるものと推測される。なお、ヒアリングによれば社内用語は中国語又は日本語が多い模様であるが、現地の外部専門家は、「他のアジア諸国では英語を社内用語としているので、今後は中国でも英語を社内用語とする企業が増える可能性がある」と述べている。その他のアンケート項目については、概ね「1. 全体概要」と同様の傾向を示している。その他、ヒアリング調査においては、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ 中国では転職してキャリアアップすることが一般的であるため、人材は流動的である。
- ▶ 日本企業で働いていた人の方が日本語及び日本企業のカルチャーを理解しているので、馴染みやすく採用しやすい。
- ▶ 北京の学生は、就職に有利ということで多くの学生が経理をはじめとしてできる限りの資格を持とうとする雰囲気がある。また、最近の学生は留学経験者が多く、中国語以外の外国語を話すことができるという特徴がある。したがって、新規に経理担当者を雇用するのみならず、社内募集をすることも選択肢としてあり得る。
- ▶ リーマンショック以降は安定を求めて国有企業が人気。外資系企業は過去にリストラを行ったこともあり、以前ほどの人気はない。
- ▶ 税務調査は中国語で進められるため、親会社出向者は、やりとりの都度何が話されているかを現地採用者に通訳してもらったり、後で聞いたりする等して対応している。しかし、すべてを訳してもらうことは難しく、重要な事項が伝え漏れていること等もある。
- ▶ 日本語も堪能であり、かつ会計税務を理解している人材を見つけるのは難しい。そのため、日本語のコミュニケーション能力より税務の知識が豊富な人を採用した。  
※逆に税務の専門知識を重視する企業もあり、いずれの要素を重視するかは各社ごとに異なる模様。
- ▶ 即戦力となる人材の採用を希望しているが、そのような人材は給与面等で良い条件を提示しないと確保が難しいことから、(専門家ではなく)大卒者を数年かけて育成する予定。
- ▶ 税務担当者には税務当局との交渉力が必要であり、ある程度税務署の状況や実態を知っている方が望ましい。※税務当局 OB を税務顧問としている企業もある。

#### 2-1-2 税務担当者の人材育成及び情報収集方法

---

税務担当者に対する研修及び情報収集方法については、「1. 全体概要」の傾向と同様に現地開催の現地商工会又は会計事務所主催の勉強会に積極的に参加する傾向が強い。場合によっては、税務当局によって勉強会が開催されることもあるようだが、現地の外部専門家によれば、時としてその主目的は企業から詳細を聞き出し、それを税務調査につなげることがあるそうである。また、ヒアリング調査では、情報収集の手段として、日常的に税務当局に相談・問い合わせを行うという声も多く聞かれた。その他、ヒアリング調査において以下のような実態が聞かれた。

- ▶ 中国国内の子会社の税務担当者を集めた、親会社主催の勉強会が年 1～2 回行われる。対象は税務の担当管理者で、税務情報の共有や対応のあり方について説明がある。
- ▶ 社内の教育プログラムを現地スタッフに作らせている。講師も社内の者とし、お互いに教え合うという体制を構築している。

### 2-1-3 親会社への報告体制

---

「1. 全体概要」の傾向と同様に、中国においても基本的に現地が主体となって問題解決に取り組んでいるものの、重要性の高い税務問題については親会社に対して報告・相談を行っている傾向が見て取れた。その他、ヒアリング調査において以下の様な実態が聞かれた。

- ▶ 定量データの報告は問題無いが、その他の情報について、どこまで親会社に共有すべきか悩ましく思っている。
- ▶ 現状の親会社へのレポートの際には与えられたフォーマットを埋めて送付しなければならず、面倒に感じている。
- ▶ 親会社に中国税制の曖昧さが分かる人がなかなかおらず、説明に手間がかかる。例えば、中国では子会社に配当する際、税務署の許可が必要であるが、規程上数か月以内に回答するとしているものの、実際は半年以上待たされる。この状況を親会社は理解せず、現地子会社の怠慢であると思われることがある。
- ▶ 親会社の個々の担当者が現地の日本人出向者にあらゆる問い合わせをしてくることがあり、それが繁忙期に集中すると対応しきれない。親会社でこれを取り纏める人材が必要であると感じている。
- ▶ だいたいの親会社からの問合せは現地採用者が対応するが、質問が高度で調整が必要な場合は、日本人出向者が仲介して対応している。
- ▶ 日中間のスケジュール感の違いに起因する問題が起こる。例えば親会社から指定された締切が中国では旧暦で大晦日に相当する日で、現地採用者からの反応が芳しくなかったことがある。

## 2-2 インド

### 2-2-1 税務担当者の状況

---

アンケートの結果、税務担当者・管理者の人数・スキル等については、概ね「1. 全体概要」と同様の傾向を示している。ヒアリング調査においては、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ インドでは転職して給与アップ・キャリアアップというカルチャーがある。
- ▶ 立地や勤務条件もあるが、インドの求職者が最も重視するのは給与であり、候補者選びの際に最も折合わないのはこの点である。
- ▶ 日本企業のイメージは、プラスもないがマイナスもない。
- ▶ 長期間継続して勤務してもらうために、給与体型や研修制度等を総合的に底上げしている。特に研修制度については、東京親会社に現地スタッフの育成プログラムが用意されており、会社の歴史、文化等を現地採用者に対しても定着させる努力を行っている。
- ▶ 当社では長期(平均 10 年程)にわたり勤務してくれる方が多く、インドでは珍しく離職率が低い。理由としては、日本の考え方を理解してくれる人間が多いこと、一般的なインド企業に比べ休日が多いこと、内部で積極的に昇進させていること、また親会社でも従業員を昇格させる様々な取組(研修等)を行っていること等が考えられる。

- ▶ なかなか謝らないというインド人特有の国民性があり、親会社出向者は現地採用者を統括する上で困難な場合がある。
- ▶ インド人はみな英語を話することができる(語学に加えて求める能力(交渉力、専門知識等)は企業によって差異あり)。

## 2-2-2 税務担当者の人材育成及び情報収集方法

---

税務担当者に対する研修及び情報収集方法については、「1.全体概要」の傾向と同様に現地開催の商工会又は会計事務所主催の勉強会に積極的に参加する傾向が強いということが分かった。ヒアリング調査においては、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ 日本語の研修をインドで3年前から行っている。この中で日本の考え方も学んでもらっている。
- ▶ 地域統括拠点で実施する、ASEAN 諸国の子会社を集めた情報交換会が情報収集手段として有用である。ここでは各国の情報に加え、インド特有の情報についても情報を提供・フィードバックしている。移転価格についてはアジア各国で同じような動きがあるため、互いに対応方法を参考にしている。
- ▶ インド日本商社会主催の勉強会が月に一度開催されており、この場で他社の親会社出向者と情報交換を行っている。
- ▶ 税務当局に対して直接問い合わせを行うようなことはなく、コンサル通じて問い合わせる形が多い。

## 2-2-3 親会社への報告体制

---

「1.全体概要」の傾向と同様に、インドにおいても基本的に現地が主体となって問題解決に取り組んでいるものの、重要性の高い税務問題については親会社に対して報告・相談を行っている傾向が見て取れた。ヒアリング調査においては、以下の様な実態が聞かれた。

- ▶ 日本親会社への報告関連で特に抱えている問題や困難さはない。親会社の現地子会社担当者の経験が長く、ノウハウが蓄積されており、互いの信頼関係があるためである。税務訴訟の際は、日本親会社の財務部門へ日本人出向者が直接コンタクトを取っている。意思疎通は非常にスムーズであり、特に問題はない。当社はインドにおける長い歴史があり、親会社にもインドで経験を積んだ人間がたくさんいる為、互いを理解して助け合っているのだと思う。
- ▶ よほど大きな問題が生じない限り、日本親会社に対する相談は行っておらず、日本親会社はインドの実情を理解していないという前提で日々の業務を行っている。
- ▶ 日本親会社は現地税制に精通しておらず、税務監査で否認された時の対応体制ができていない。
- ▶ 現地と親会社間での会計基準、税制が異なるために、現地側での報告等の負荷は大きい。また一方で、親会社側では、現地の会計基準、税制を理解している人材がいいため、親会社からのサポートは困難である。  
※なお、日本親会社とのやりとりを行っている担当者については、日本人出向者である場合と現地採用者である場合のいずれも聞かれた。

## 2-3 インドネシア

### 2-3-1 税務担当者の状況

---

アンケートの結果、他国と異なりインドネシアの各企業においては外部専門家を1社に絞るのではなく、プロジェクトに応じて複数の会計事務所を使い分けている企業が多い傾向にあった。実際にヒアリングにおいて

も複数の外部専門家を活用している企業が多く、その背景にはインドネシア税制の複雑さに起因して、企業側が複数のオピニオンを得た上で事業上の判断をしなければならないという事情があると推察される。その他のアンケート項目については、「1.全体概要」と同様の傾向を示している。その他、ヒアリング調査において、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ インドネシアにおける税制は複雑かつ煩雑であることから、社内の税務担当者は(兼務ではなく)専任者を置き、税務に特化した業務を行っている。特に付加価値税のタックスインボイス発行等のルーティン作業にかなりの手間がかかっている。
- ▶ 税務専門担当者を採用するのはとても困難であり、特にタックスマネジャーレベルに適任の人材は、インドネシアの労働市場ではなかなか見つけれない。
- ▶ 当社では現地採用者は比較的定着しているが、定着率が悪く人材関係で苦勞している日本企業も多いと聞く(特に、金融業や製造業)。
- ▶ 現在は勤続年数の長い人材がいるものの、この後任者が育っておらず、彼らが退職した際に対応ができないと思われる。
- ▶ 給料水準や勤務地の利便性が人材の集まるポイントとなっているため、中心部であるジャカルタ市内から離れた企業では現地スタッフの採用に苦勞する。
- ▶ 近年最低賃金が年々上昇している影響で、初任給が上昇していることも人材が流動的となる要因の一つとして考えられる。新入社員が入社数年目の社員の給与をすぐに追い越してしまう状態となり、これが契機となって転職する人もいると考えられる。
- ▶ 社内におけるロールモデルがおらず、日本企業では昇進できないと考えられている可能性がある。肩書きを重視するインドネシアの男性にとっては、こういったグラスシーリングが不評なのかもしれない。
- ▶ インドネシアにおける税務は難しく、想像がつかないことが多数起きるので、新規赴任の親会社出向者にとってかなりハードルが高いポストだと思う。また、インドネシアの税務業務には会計の知識も(税務訴訟に繋がるため)法律の知識も必要であるため、経験者でないと業務をこなすのが大変である。
- ▶ 税に関する原典がインドネシア語であるため苦勞する。インドネシア語から英語への翻訳は通訳会社に依頼している。

### 2-3-2 税務担当者の人材育成及び情報収集方法

税務担当者に対する研修及び情報収集方法については、「1.全体概要」の傾向と同様に現地商工会又は会計事務所主催の勉強会に積極的に参加する傾向が強い。その他、ヒアリング調査において、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ 会計事務所等によるセミナーの利用のほか、メールマガジン、ジャカルタジャパンクラブ(以下「JJC」という。)の理事会や課税問題委員会等でのコネクションを活用して他業種の情報を入手している。
- ▶ JJC のセミナーでは、DGT が講師となり、移転価格に関する説明が行われることもある(ただし、インドネシア語)。
- ▶ インドネシアでは各社に一人ずつ担当の税務調査官が配置されていることから、個別の質問は直接担当官に問い合わせている。
- ▶ インドネシア人の国民性であるのか、物事を纏めて伝えることが難しいらしく、会議もファシリテーターがいなくても、発言だけで終了するということが見受けられる。同様の原因により、引継ぎがうまくいかないことも問題となっている。



### 2-3-3 親会社への報告体制

「1.全体概要」の傾向と同様に、インドネシアにおいても基本的に現地が主体となって問題解決に取り組んでいるものの、重要性の高い税務問題については親会社に対して報告・相談を行っている傾向が見て取れた。その他、ヒアリング調査において、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ 現地の税制の困難さ、あいまいさが親会社に理解されにくい。親会社にも、「インドネシアは理解できない国」という認識がある模様で、この認識は現地化・現地人材の登用を進めるに当たっても信頼性の観点で弊害となっている。
- ▶ 親会社が求める内容に即して報告を行っているが、それに対するフィードバックがない。現状、移転価格関係はお互いに議論しながら進めているが、それ以外にも現地の税務調査への帯同等、親会社の関与をより強めて欲しい。
- ▶ 親会社は問題が起こると一気に口を挟むようになり、面倒。親会社の子会社グリップ度合いは 3～4 割程度が理想かと思う。
- ▶ 問題が生じた時には現地採用者も交えて英語で親会社とテレビ会議を行っている。親会社の担当者に現場の臨場感を感じて欲しいという思いから、現地採用者を同席させている。
- ▶ 親会社によるサポートのみならず、グループでアジア地域のリージョナルミーティングを開催している。ミーティング等を通して、ローカルスタッフ同士の横のコミュニケーションの強化を図っている。

## 2-4 タイ

### 2-4-1 税務担当者の状況

アンケートの結果、税務担当者・管理者の人数・スキル等については、「1.全体概要」と同様の傾向を示しているが、特に税務担当者が不足しているという実態が明らかとなった。ヒアリングにおいても人材不足の実態について多くの発言があり、語学及び会計・税務の知識といった税務担当者に求められるスキルを有した人材が労働市場で不足しているため、採用活動に苦労しているという声が多く聞かれた。その他、ヒアリング調査において以下のような実態が聞かれた。

- ▶ タイには高い数字リテラシーを身に着けた事務作業向きの人材がそもそも少ない。
- ▶ 英語と会計税務の両方ができる人材が少ない(したがって企業によっては、会計税務ができる人材を雇用し、言語については別途通訳を雇う場合もある)。
- ▶ タイでは会計士資格がないと最終的な会計処理ができない仕組みとなっているため、資格保持者は貴重な存在となっている。
- ▶ タイでは事務を担当する人材は女性の方が多い。
- ▶ タイ人は自国愛が強いため、就職先として外資系企業よりも自国企業の人気の方が高い。優秀な人材は官僚になるか、自国企業に勤める傾向にある。
- ▶ 近年タイに進出する日本企業が増えたため、優秀な人材の奪い合いになっている。
- ▶ 人材の流動化が激しく、現地採用者は教育してスキルが身についた途端、より高額な給与を求めて辞めてしまう傾向がある。現地採用者は就職の際に給与の額を重視するため、雇用体系が類似している(年功序列ではなく、働き方に応じた給与額を支給する)欧州企業の方が優秀な人材を確保しやすい状況にある。
- ▶ 離職率を低下させるためには、何か一点が改善されるだけでは不十分であり、研修制度、英語での情報提供、給与、その他諸条件を包括して試していかなければならない。

- ▶ 現地採用者が税務当局等との交渉力を持っていることが望ましい。税務調査対応時、難しい内容になると税務当局からの説明はタイ語となるため、日本人には理解できないという事情がある。

#### 2-4-2 税務担当者の人材育成及び情報収集方法

---

税務担当者に対する研修及び情報収集方法については、「1.全体概要」の傾向と同様に現地開催の現地商工会又は会計事務所主催の勉強会に積極的に参加する傾向が強い。その他、ヒアリング調査において以下のような実態が聞かれた。

- ▶ 税務担当者の人数が限られている中で、日常業務(付加価値税や源泉税の申請関連のルーチン業務)に追われ、研修時間の確保が困難な状況にある。
- ▶ 体系的な法律になっていないため、どのように調べれば良いか分からず、かつ通達のような公的な補完解釈がないことが、税法解釈をより困難にしている。税法の規定を詳しく調べようとしてもほとんどタイ語であり、日本語はもとより英語での情報源がない。
- ▶ タイ税務当局による説明会は存在する(タイ語にて開催)。

#### 2-4-3 親会社への報告体制

---

「1.全体概要」の傾向と同様に、タイにおいても基本的に現地在が主体となって問題解決に取り組んでいるものの、重要性の高い税務問題については親会社に対して報告・相談を行っている傾向が見て取れた。ヒアリング調査においては、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ 親会社とは詳細な部分までコミュニケーションを取っている。四半期ごとにレポートを提出するほか、税務調査の指摘事項や同業種の企業による情報交換会の内容等も随時報告し、リアルタイムでコミュニケーションをとっている。
- ▶ 税務調査が入れば当然親会社に報告している。ただ当社の場合は、親会社は子会社の対応等についてあまりグリップしていない。
- ▶ 親会社には海外勤務経験者もいるので、現地の状況を理解してもらうのに苦労するというよりは、報告に手間がかかる。

### 2-5 ブラジル

#### 2-5-1 税務担当者の状況

---

アンケート結果において、税務担当者・管理者の人数・スキル等については、「1.全体概要」の傾向と同様の傾向を示しているものの、税務を担当している現地採用者の人数が比較的多い傾向にあった。これは、税制の複雑さ等により日常的に膨大な作業が必要となることによるものと推察される。実際ヒアリングにおいても、間接税を中心に作業量が多く対応に苦労するという声があった。その他、ヒアリング調査においては、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ モノの動きに合わせてインボイス(紙媒体)の発行が必要になり、特に間接税の手続作業がかなり多い。間違えると即刻ペナルティがかかるため、チェックを慎重に行っている。
- ▶ 現地の人材はすぐジョブホッピングする傾向にある。また企業側も簡単に人材を切る。会社のブランドよりは、自分のキャリアアップに主眼を置いている。キャリアアップと良い給与が見込めないと、人材はなかなか定着しない。教育もジョブホッピングを防ぐ手段にはならない。

- ▶ ブラジルのカルチャーとしては転職によりキャリアアップを目指す傾向にあるものの、日系人であれば割と一カ所の会社に長く務めてもらえるので、採用する側としては助かっている。ただし、今後は(3世4世の増加により)日系人という条件より財務会計の知識やその他能力の高さを重視して採用しなければならないと思われる。
- ▶ 現地採用者の給与水準はかなりハイレベルで、日本人出向者より高いこともある。
- ▶ 現地の人材に英語が話せる人はあまりいない。ましてや英語ができて、会計・税務の専門知識もある人材はかなり少ない。
- ▶ ローカルスタッフに親会社と直接やり取りをしてもらうこともあるため、英語の文章力・会話力も重要。
- ▶ 税務当局等との交渉能力は重要。頻繁に税務調査対応が必要になるので、コミュニケーション能力が大切。

### 2-5-2 税務担当者の人材育成及び情報収集方法

---

税務担当者に対する研修及び情報収集方法については、「1.全体概要」の傾向と同様に現地開催の現地商工会又は会計事務所主催の勉強会に積極的に参加する傾向が強い。その他、ヒアリング調査においては、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ 税制が複雑なため、新規赴任者のキャッチアップのためにマニュアルを作っておくことも難しい。税制を理解するだけでも苦勞する。
- ▶ ほぼ毎日のように税制が変わるので、ポルトガル語だが、ニュースレターをキャッチアップするように気を付けている。商工会の勉強会にも積極的に参加している。
- ▶ 商工会の他、会計事務所や弁護士事務所が勉強会を開催しており、主にポルトガル語によって開催される。日本語の説明会は、年に1、2回程度。
- ▶ 訴訟になることが多いため、数名の弁護士を雇っている。また、頻繁な税制の変更に対応するためには、専門家を雇って常にアンテナを張らなければいけない。

### 2-5-3 親会社への報告体制

---

「1.全体概要」の傾向と同様に、ブラジルにおいても基本的に現地在主体となって問題解決に取り組んでいるものの、重要性の高い税務問題については親会社に対して報告・相談を行っている傾向が見て取れた。その他、ヒアリング調査においては、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ 日本親会社は、グローバル化とコンプライアンス重視のため、現地法人が抱えている問題についてはある程度把握しようと努力をしていると受け止めている。日本親会社に新興国に勤務した経験者がいるので、現地の状況についても理解が早い。
- ▶ 親会社には定期的にデータを送付している。それに対する反応はあまりなく、たまに質問が来る程度。
- ▶ 現地側からすると、完全にグリップを握られるというよりは、現地で予測ができないようなことが生じた場合に対応してもらうというスタンスが望ましく、ある程度現地での機動力が確保されている方が良いと思う。
- ▶ 稟議システムに基づき、かなり細かいところまで親会社へ報告しなければならないこととなっているが、そこまで詳細に報告する暇はなく、また、稟議書は日本語と英語の併記となるため、作成が大変。
- ▶ 親会社から法律の根拠は何かということをよく聞かれるが、理屈では説明できないものもあり、回答に窮することがある。

## 2-6 ベトナム

### 2-6-1 税務担当者の状況

アンケートの結果においては、税務担当者・管理者の人数・スキル等について、「1.全体概要」と同様の傾向を示している。ヒアリング調査においては、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ 親会社から出向者を間接部門に送り込む余裕がない会社が多く、記帳を含め会計事務所に事務を丸投げしている企業も多い。
- ▶ 日本企業は現地採用者に対する指導・教育がしっかりしているという評判が立っている模様。
- ▶ 現在ベトナム経済が急速に成長しているため、他外資系(韓国系企業等)より提示された好条件を理由に担当者が容易に転職してしまう傾向がある。外資系企業は給与等の待遇面で、特に有利な条件を提示していることが伺える。
- ▶ 人材の流動性が高いこともあり、外資系(韓国系企業が多い)から転職する者も多い。このような人材は、ハードな仕事内容を経験しているため、優秀な人材が多い。
- ▶ 勤務地が離職率に大きく影響している。他の新興国においても見られるように、ベトナムも女性が活躍している社会であるため、出産後も多くが職場復帰する。したがって、給与水準と併せて勤務地等通勤条件も現地採用者を集める上でのポイントとなる。
- ▶ 現地採用者や管理者は、税務調査の際の解釈論に対応することができないことが多いのが難点であり、調査官が主張している解釈・理論を鵜呑みにしている傾向にある。このように政府の主張に基本的に反論しないのは、もしかしたら社会主義国であるベトナムの国民性でもあるかもしれない。
- ▶ 人事評価の際に重視されるのは、税務当局との交渉力である。法律を字面通りに記憶することはできるものの、立法背景等を理解している者が少ないため、調査官が条文にひねりを効かせたり、例外的な解釈をもって指摘されたりすることに対して反論できない担当者が多く、「なぜそうなるのか」と考えることができるスキルが重要である。

### 2-6-2 税務担当者の人材育成及び情報収集方法

税務担当者に対する研修及び情報収集方法については、「1.全体概要」と同様、現地開催の現地商工会又は会計事務所主催の勉強会に積極的に参加する傾向が強い。その他、ヒアリング調査においては、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ ベトナム国民はあまり文書で記録を残す文化がないらしく、記憶ベースで仕事をしていることが多い。したがって、特に引継ぎの場合に苦労する。
- ▶ 税務担当者によるとベトナム税務当局のウェブサイトは内容が充実している模様。
- ▶ ベトナム政府の税務関係の公式相談窓口が存在し、質問文書を受け付けているが、その回答はあくまでも「勧告」であるため、参考資料扱いにすぎない(税務調査において、当該回答を論拠とすることはできない)。
- ▶ かなり頻繁に税制改正が行われるため、関連通達又は実務解釈等を、複数の外部専門家から入手している。ベトナムでは法改正が多く、法律も抽象的であり、税務当局の立場も曖昧であるため(担当者によって解釈が異なる等)、なるべく多くの解釈を複数の情報源から入手するよう努めている。
- ▶ 解釈が曖昧な部分については、税務担当者から会計事務所や税務当局担当者に直接確認している。

### 2-6-3 親会社への報告体制

---

「1.全体概要」の傾向と同様に、ベトナムにおいても基本的に現地が主体となって問題解決に取り組んでいるものの、重要性の高い税務問題については親会社に対して報告・相談を行っている傾向が見て取れた。その他、ヒアリング調査においては、以下のような実態が聞かれた。

- ▶ ベトナム税務は難しいため、親会社は報告を受けているものの、判断はある程度現地に任せている企業が多いと思う。
- ▶ 親会社には、税務調査を受けた事実やその結果と対応状況を報告することになっている。通常は、親会社に報告して終わるが、追徴課税となった理由を説明すると税法の解釈が調査担当官によって違うということさえ理解してもらえないことが多い。
- ▶ 現地の経験者と親会社との人事交流もまだまだ活発ではないため、親会社への報告時には、現地の税制の困難さ、人材確保の困難さ、流動性等について理解されない傾向がある。
- ▶ 親会社への報告時にレポートを日本語に直さなければならないことが負担である。

### 第3節 進出先国における課税事案(調査対象事案)の概要

本節においては、調査対象国において日本企業が実際に課税されている代表的な事案<sup>46</sup>（調査対象事案）について、その概略を整理する。

#### 1. 移転価格課税<sup>47</sup>

親子会社、兄弟会社等の関連企業の間では、種々の理由から、相互に独立した当事者間の取引において通常設定される対価(独立企業間価格: Arm's Length Price、以下「ALP」という。)とは異なる対価取引を行う傾向がある。このように、正常対価と異なる対価で取引が行われた場合には、取引の当事者である企業の間で所得が移動するため、各企業の所得は適正所得とは異なるものとなる。特に、国境を超えてそのような取引が行われた場合には、所得の国際的移動が生じ、正常対価で取引が行われた場合に比して、国家の税収が増加したり減少したりする。

この問題は、移転価格の問題と呼ばれ、一般的に租税条約では、異なる国家に存在する関連企業の間で独立の企業間とは異なる条件で取引が行われた場合には、正常な条件で取引が行われたとした場合に算出される利益に対して課税することを認めている。

OECD移転価格ガイドラインにおいて挙げられている移転価格算定方法は、下記のとおりである。

図表 26 移転価格算定方法の概要

| 移転価格算定方法  | 算定の考え方                                                                                      |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| 独立価格比準法   | 国外関連取引に係る価格と比較対象取引に係る価格を比較してALPを算定する                                                        |
| 再販売価格基準法  | 販売関連者の売上から比較対象取引に係る売上総利益を控除してALPを算定                                                         |
| 原価基準法     | 製造関連者の売上原価に比較対象取引に係る売上総利益を加算してALPを算定                                                        |
| 取引単位営業利益法 | 販売関連者の売上から同関連者の販管費と比較対象取引に係る営業利益を控除してALPを算定<br>製造関連者の売上原価に同関連者の販管費と比較対象取引に係る営業利益を加算してALPを算定 |
| 残余利益分割法   | 取引に係る合算利益から、両当事者に基本的利益を配分した後、残余利益を無形資産の保有割合等で両当事者に配分するようALPを算定                              |
| 寄与度利益分割法  | 取引に係る合算利益を貢献割合で当事者に配分するようALPを算定                                                             |
| 比較利益分割法   | 取引に係る合算利益を類似の第三者間取引における利益配分割合で当事者に配分するようALPを算定                                              |

<sup>46</sup> 新興国課税問題に関するアンケート(平成26年3月経済産業省実施)より抽出  
[http://www.meti.go.jp/policy/external\\_economy/toshi/kokusaisozai/shinchoku140107/PDF/kazeimondai.pdf](http://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozai/shinchoku140107/PDF/kazeimondai.pdf)

<sup>47</sup> 全体につき金子宏『租税法 第19版』(弘文堂 2014年4月15日)参照。

移転価格課税の本来の趣旨は上記のとおりであるが、特に新興国では、税收確保等を目的として、日本企業を含む外資系企業が関与する取引を不当な所得の海外移転とみなし、追徴課税をしていくケースが多くみられる。

### 1-1 【事案1】異なる機能・リスクの比較対象企業の選定

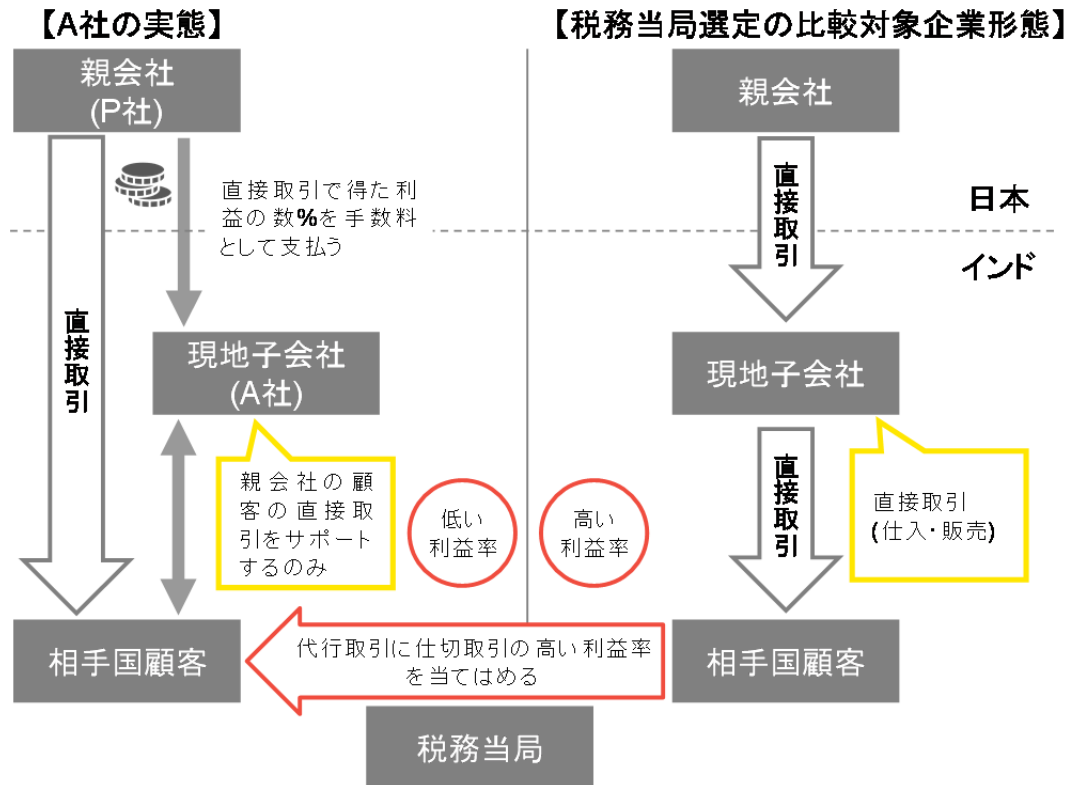
税務当局が独立企業間価格を算出するに当たり、再販売価格基準法、原価基準法及び取引単位営業利益法といった調査対象企業の取引価格又は利益率を基にした移転価格算定方法として適用する際に、調査対象企業と異なる機能・リスクの比較対象企業を選定する場合がある。仮に業務の特徴等の類似点が見出されるのであれば、異なる機能・リスクの比較対象企業を選定することは許容されうるが、(調査対象企業が申告した利益率を否認する目的で)そのような類似点がない比較対象企業を税務当局が提示してくることがある。また、企業が選定した比較対象企業から損失が生じている企業を、機能・リスクを考慮せずに除外する等して、適用する利益率を上方修正して課税を行う場合がある。この事案は、調査対象企業による文書化義務の不履行や取引形態の法的外形と経済的実態との不一致等を理由として、税務当局が①シークレットコンパブルを適用<sup>48</sup>、又は②取引形態を否認及び再構築、等の形で課税することが多い。

#### ・ 具体例 1

インドの現地子会社(A社)は、親会社(P社)と現地顧客との直接取引に付随したサポート活動を行っている。インドにおいて移転価格調査を受けた際、税務当局が自ら選定した比較対象企業の利益率を提示してきた。通常、比較対象企業選定の際は、検証対象法人の事業実態や取引形態を勘案する必要があるところ、税務当局が選定した比較対象企業は、A社の取引実態(下図左の取引)とは異なり、直接売買取引(下図右の取引)を行う現地子会社であった。A社は自らが行っているサポート活動に付随する機能及びリスクの観点から低い利益率にて申告をしていたが、機能及びリスクが高い物品販売業者が比較対象企業として選定されたため、高い利益率をもって追徴課税が行われた。

<sup>48</sup> シークレットコンパブルとは、「課税庁が類似の取引を行う第三者から提出された申告書や調査において入手した情報、質問検査により入手した情報等の非公開情報に基づいて比較対象取引を証明することを言う。」岡直樹「移転価格税制における情報義務と独立企業間価格の証明方法に関する考察-納税者・課税庁双方の利益を目指して-」(税務大学校論叢59号(2008年))  
なお、シークレットコンパブルに関しては、国内法で禁止されているか、その使用に対して厳しい要件が設けられている国が多い。

図表 27 異なる機能・リスクの比較対象企業の選定





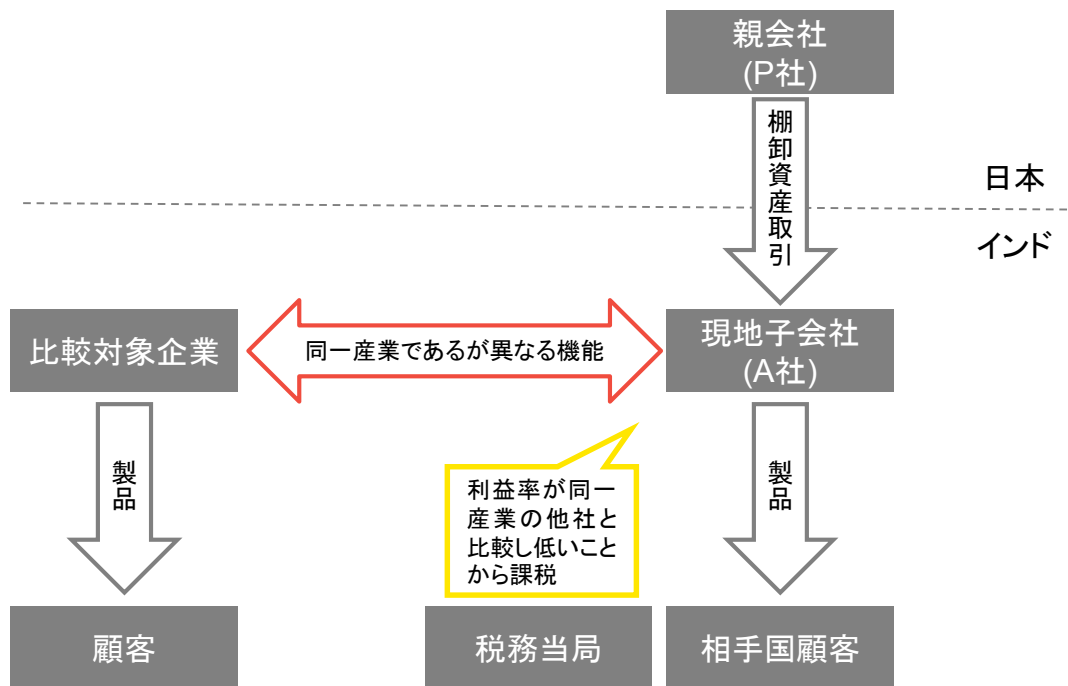
## 1-2 【事案2】 機能・リスクではなく利益率のみを重視した課税

税務当局が、所得移転の蓋然性を検討する際に、企業の果たす機能及び付随するリスクを考慮すべきところ、企業の利益率のみを重視し、問題を指摘する場合がある。また、税務当局により行われる修正の際には、【事案1】と同様に、利益率が低い企業や損失が生じている企業を比較対象企業から除外する等して、適用する利益率を調整し課税を行う場合がある。

### ・ 具体例 2

インドの現地子会社(A社)は、製造販売活動を行っており、親会社(P社)との間で棚卸資産取引を行っている。A社は、利益水準が低いことを端緒として税務当局より移転価格調査を受け、その調査においても同社の機能・リスクは勘案されず、同一産業内ではあるもののA社とは異なる機能を果たす高い利益率の別企業が比較対象企業とされ、その利益率のみを根拠に追徴課税を受けた。

図表 28 機能・リスクではなく利益率のみを重視した課税



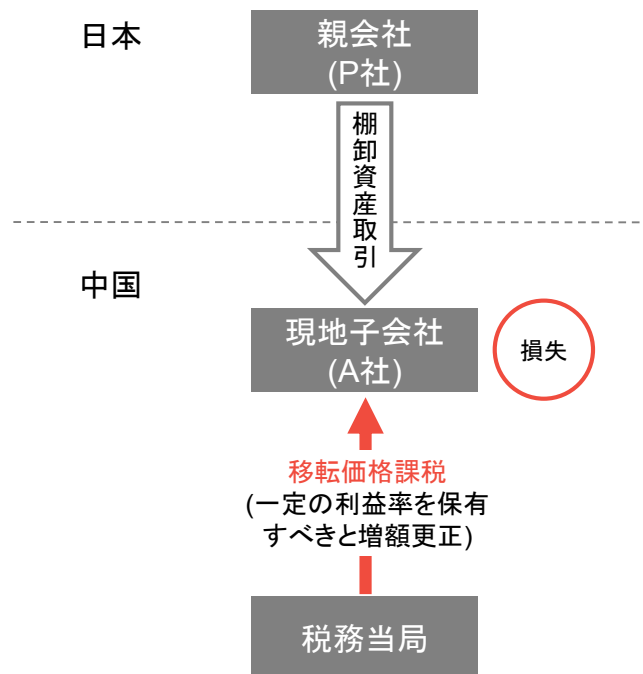
### 1-3 【事案3】 連年損失を理由とした課税

企業が連年損失を計上していることを理由に税務当局の調査先として選定され、移転価格課税を受ける場合がある。その調査の際の指摘事項の典型例としては、納税者の機能・リスクが限定的であるという観点から、ロイヤルティの支払い又はグループ内役務提供の対価支払いの否認等が挙げられる。

- 具体例 3

中国の現地子会社(A社)は、親会社(P社)との間で棚卸資産取引を行っている機能限定的な受託製造会社である。A社は、中国において税務当局より移転価格調査を受けたが、税務当局は国外関連取引の内容の検討を行わないまま、長年営業赤字が継続していることのみを理由に追徴課税を行った。税務当局の主張は、「限定的な機能を果たし、リスクを負担しない企業であるならば、営業損失が継続することではなく、一定の利益が確保されるべきである」というものであった。

図表 29 連年損失を理由とした課税



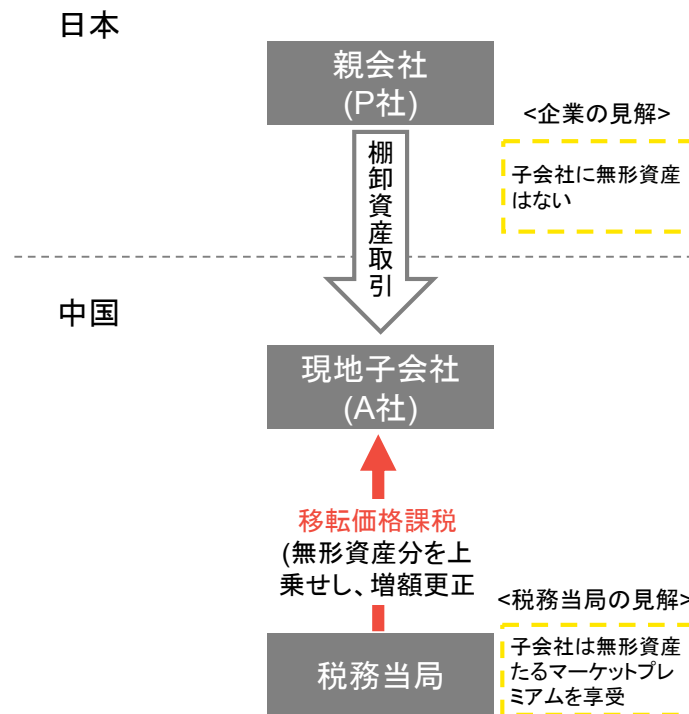
#### 1-4 【事案4】 無形資産の認定

OECD移転価格ガイドラインによれば、「無形資産」とは、特許、商標、商号、デザイン、型式等の産業上の資産を使用する権利が含まれる<sup>49</sup>。特にある企業が平均的な資産収益率よりも高い収益を得ている場合、そこには無形資産が存在する可能性があるため、当該無形資産を伴う取引に対しては高い収益が期待されるべきと考えられている<sup>50</sup>。近年、新興国から、安価な人件費を利用することにより創出された利益(ロケーションセービング)や活況なマーケットにおける販売量の増加により生じた利益(マーケットプレミアム)は、当該活動の所在国に帰属すべき無形資産であるという議論が活発化しており、実際にこのような指摘を税務当局から受け、課税されたケースがある。

・ 具体例 4

中国の現地子会社(A社)は、親会社(P社)との間で棚卸資産取引を行っている。A社は、税務当局より移転価格調査を受け、いわゆるマーケットプレミアムがA社に帰属しているとして、当該マーケットプレミアムに係る利益相当分を上乗せして、追徴課税された。

図表 30 無形資産の認定



<sup>49</sup> 『2010年版OECD移転価格ガイドライン』パラ9.80

<sup>50</sup> 山川博樹 『移転価格税制-二国間事前確認と無形資産に係る実務上の論点を中心に』 (税務研究会出版局 平成19年7月20日)

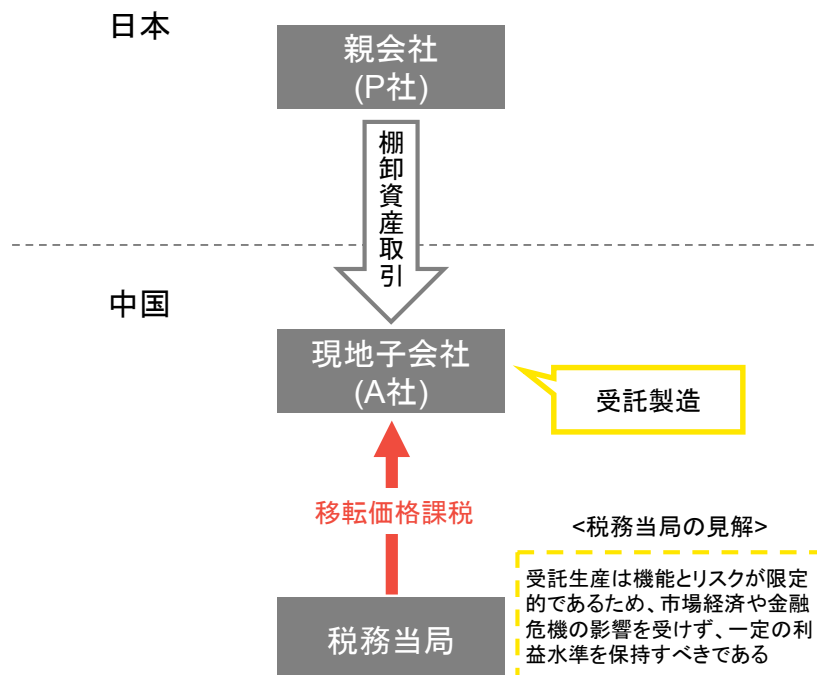
## 1-5 【事案5】 受託研究開発機能・受託生産機能に対する考え方の相違

受託研究開発・受託生産とは、委託者が研究内容・製品・プロセスの詳細設計、組立図面等を受託者へ支給し、場合によっては技術指導を行って研究開発・生産を委託する契約をいう。受託研究開発・受託生産では、受託者のコスト及びリスクが最小限に抑えられる契約内容となっているため、通常は受託者が稼得する利益も、製造コストに一定のマークアップを乗じて算出される等して、基本的に損失が生じることのないように価格設定されている。税務当局はこの取引形態に着目し、損失が生じている受託研究開発企業・受託生産企業に対し、その負担するリスクは限定的であり、常に一定の利益を稼得すべきとして、増額更正を行う場合がある。

### ・ 具体例 5

中国の現地子会社(A社)は、親会社(P社)との間で棚卸資産取引を行っている。A社は、受託生産契約に基づき、P社から購入した材料を中国において加工し、P社へ販売している。A社は、利益率が低い年度や赤字の年度があったため、現地において税務当局より移転価格調査を受け、「受託生産は機能とリスクが限定的であるため、市場経済や金融危機の影響を受けず、一定の利益水準を保持すべきである」として、増額更正を受けることとなった。

図表 31 受託研究開発機能・受託生産機能に対する考え方の相違



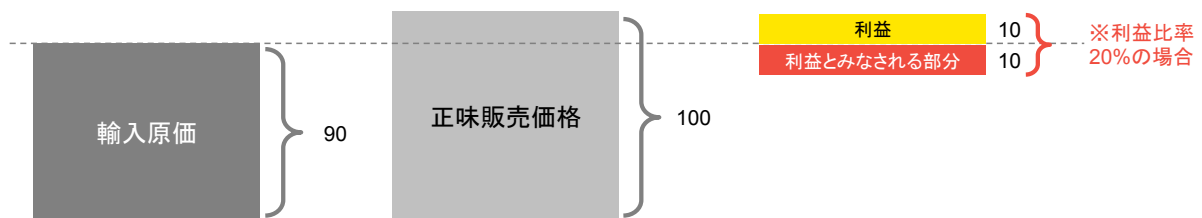
## 1-6 【事案6】 画一的な利益率の適用

税務当局が、企業独自の状況及び市場の動向を考慮せず、機械的に画一的な利益率を適用し、課税を行う場合がある。特に当該利益率が法令で定められている場合は、企業は独自の機能・リスク及び市況の動向を理由とした反論をすることができない。(ロイヤルティに関しては【事案12】を参照。)

### ・ 具体例 6

ブラジルの現地子会社(A社)は、親会社(P社)から製品を購入し、ブラジルで再販売を行っている。A社のP社製品販売に係る実際の利益率は10%であるにもかかわらず、ブラジルの移転価格税制上、A社の属する産業及び取扱製品が計上すべき法定利益率は20%と規定されているため<sup>51</sup>、A社はこれに応じた税額の算出を行う必要がある。このような法定利益率の適用においては、A社の機能分析・リスク分析が全く行われな  
いまま利益率が決定される。

図表 32 画一的な利益率の適用



輸入原価90のものを100で販売した場合であっても、販売利益は20であると画一的に決められ、課税。

<sup>51</sup> 適用される利益率は産業や製品によって異なる。第4節1-7参照。

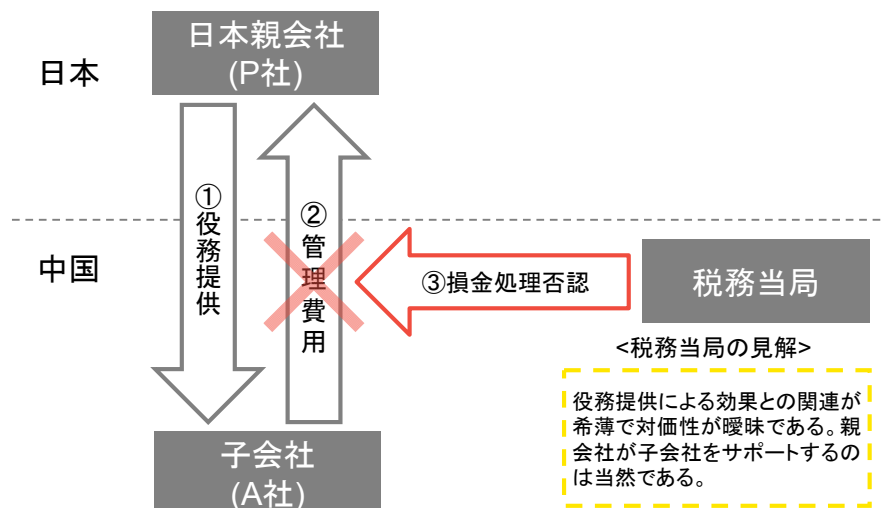
## 1-7 【事案7】 グループ内役務提供取引の対価の否認

グループ内役務提供取引(以下「IGS」という。)の実質性、必要性、又、役務提供の対価の合理性が立証されないとして、税務当局が当該IGSの対価を損金不算入とする場合がある。税務当局が、親会社が子会社の経営を管理・サポートするのは当然であり、その行為への対価を支払う必要はないといった考えを持っていることもある。

### ・ 具体例 7

中国の現地子会社(A社)は、親会社(P社)に対して、P社で発生している子会社の管理費用(役務提供費用)のうち、A社負担分を支払っている。しかし、現地において税務当局より移転価格調査を受け、当該費用の損金算入が否認された。親会社における管理費用は役務提供による効果との関連が希薄で対価性が曖昧である、というのが税務当局の主張であり、特にマネジメントフィーとして配賦される親会社の役員の費用(一部)については、理解を得られなかった。

図表 33 IGSの対価の否認



## 2. PE 認定

PE(恒久的施設、Permanent Establishment)とは、事業を行う一定の場所であって、企業がその事業の全部又は一部を行っている場所のことを示す。租税条約上、海外で事業を行っている場合に現地政府より事業所得に課税されるのは、原則としてPEが存在する場合のみと規定されている。また、その場合の課税対象範囲はPEの事業活動から得た所得のみとなる。PEの範囲は個別の租税条約の規定によって差があるものの、例えば以下のようなものが典型的にはPEに該当する。

### PEの代表的な例

1. 支店、工場、駐在員事務所等
2. 建設工事現場
3. 一定の役務提供者(「出張者」、「出向者」など)【サービスPE】
4. 源泉地国以外の居住地国企業の名において反復して契約を締結するような代理人【代理人PE】

規定上は各国の国内法及び二国間租税条約によってPEの範囲が規定され、二重課税が排除されるはずだが、執行上は、規定の文言の解釈の詳細や、事実認定に関する見解の相違により、二重課税が生じている。

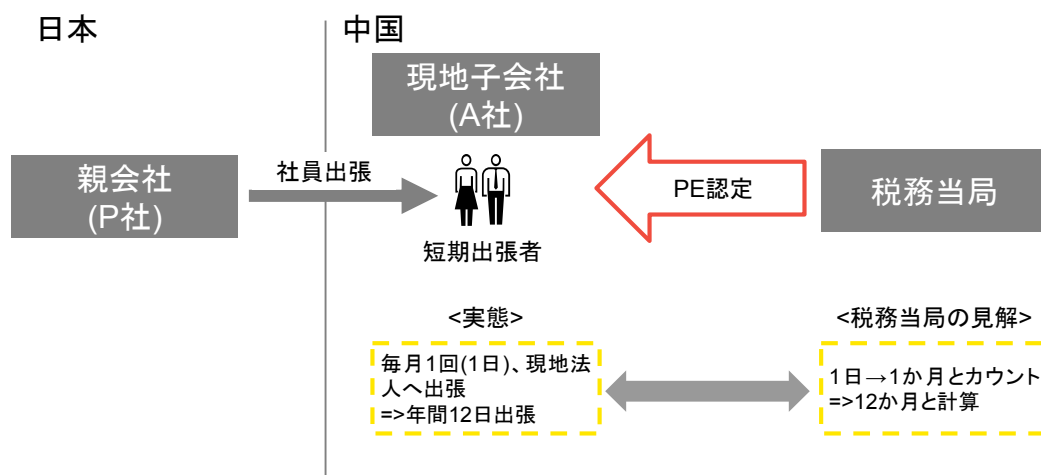
## 2-1 【事案8】出張者のPE認定

親会社が現地子会社に対し長期的な出張者派遣等を行う際、税務当局が当該出張者をPEと認定し、出張者に帰属する所得に対して課税を行う場合がある。

### ・ 具体例 8

日中租税条約第5条第5項は、単一の工事又は複数の関連工事について12か月の間に、「合計6か月」を超える期間行われる場合にPEを認定する旨規定しているが、この、「合計6か月」の認定に際して、定義が曖昧である。親会社(P社)の社員が1か月に1日ずつ中国に滞在し技術支援等を行っていたが、それが6か月を超えた時に<sup>52</sup>、税務当局より、「滞在した日のある月を1か月としてカウントすべき」として追徴課税された。

図表 34 出張者のPE認定



<sup>52</sup> 1日以上滞りを1か月とカウントするという実務につき、事案を単純化している。



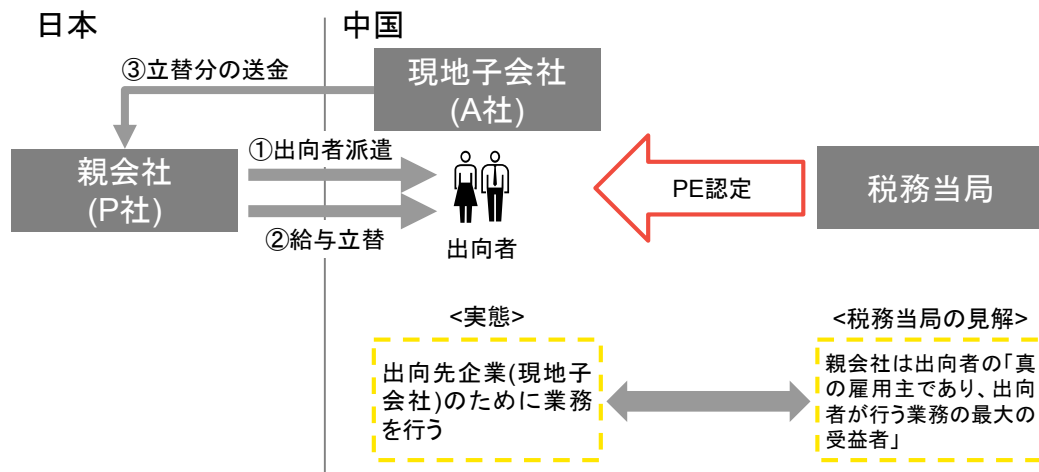
## 2-2 【事案9】 出向者(駐在員)の人件費の立替送金

親会社が現地子会社に対して派遣した出向者(駐在員)について、親会社が当該出向者の給与を立替えていることを理由として、税務当局が派遣元の親会社のPEとして認定する場合がある。

### ・ 具体例 9

日本の親会社(P社)は中国の現地子会社(A社)に出向者を派遣し、その際の契約において、P社は出向者の給与を一時的に立て替えて支払い、その後A社が立替金全額をP社へ送金することとした。しかし、このように出向者の給与を一時的にP社が立て替えていたことを根拠として、出向者がP社の支配下にあるとPE認定され、課税を受けた。また、このPE認定を受け入れなければ、海外送金の許可を得ることができなかった。

図表 35 出向者(駐在員)の人件費の立替送金



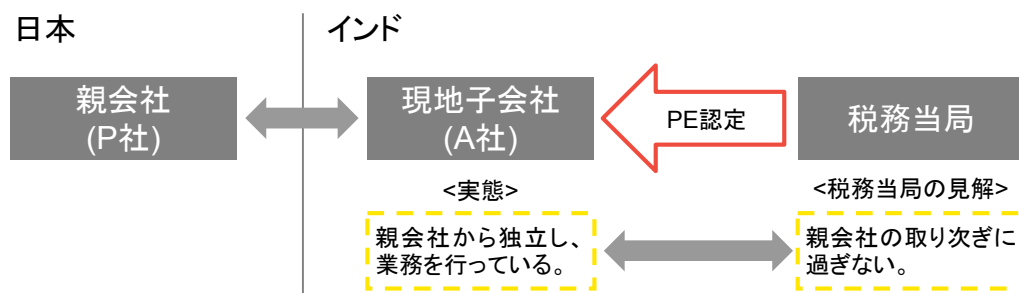
## 2-3 【事案10】 機能限定的な現地子会社のPE認定

機能限定的な現地子会社は、独立した意思決定能力を有さず親会社の指示に基づいて活動を行っているに過ぎないとして、親会社のPEに認定される場合がある。

- 具体例 10

インドの現地子会社(A社)は、親会社(P社)から製品を仕入れて現地の顧客に販売する取引(仕入取引)を行っている。A社は、P社から独立して業務を行っているにもかかわらず、税務当局より、「A社は何のリスク負担もないため、P社の取り次ぎに過ぎない」という主張に基づき、P社のPEであると認定された。

図表 36 機能限定的な現地子会社のPE認定



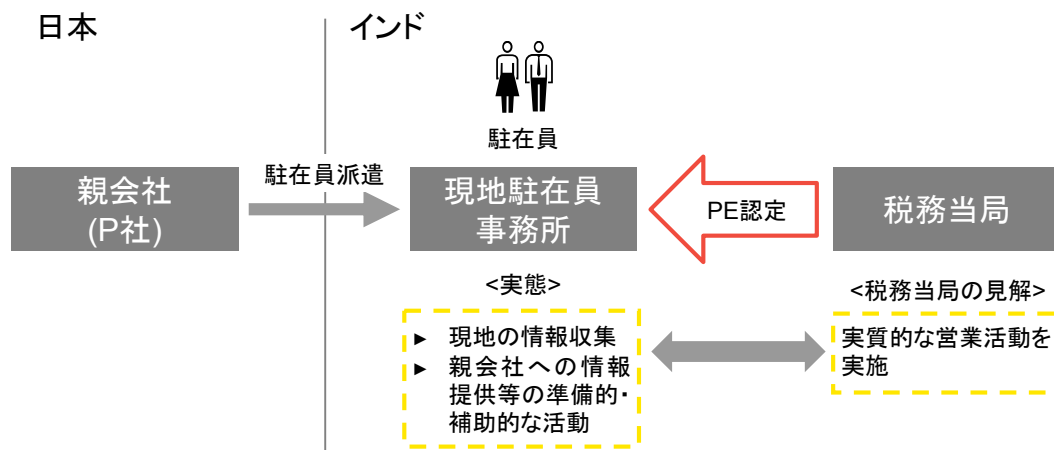
## 2-4 【事案11】 駐在員事務所のPE認定

駐在員事務所とは、外国企業が日本で本格的な営業活動を行うための準備を行う拠点として設置する拠点で、市場調査、情報収集、事務機器等の物品の購入、広告宣伝等の活動を行うことができるが、収益を伴う直接的営業活動を行うことはできない。駐在員事務所に対するPE認定については事実認定及び事実の評価に依るところが大きく、税務当局の判断に大きく左右される。したがって、同様の駐在員事務所につき、同様の駐在員事務所がある国ではPE認定され、一方で他国では認定されないという事態が生じる可能性がある。

### ・ 具体例 11

親会社(P社)はインドへ駐在員を派遣し、駐在員事務所を設立して、現地の情報収集、親会社への情報提供等の準備的・補助的な活動を担当させている。このように実際には営業活動を行っていないにもかかわらず、従業員数が多いという理由により、税務当局からPE認定され、当該事務所に帰属する所得を推計され課税された。

図表 37 駐在員事務所のPE認定



### 3. ロイヤルティ

海外において事業を行う場合に、親会社から製造技術や特許権の使用許諾等を行い、現地子会社からそれに係る対価(ロイヤルティ)を回収することがある。このような対価は、移転価格の観点から提供される価値に見合う値である必要があるが、このロイヤルティの額の算定は無形資産の対価という観点からも納税者と税務当局の間で見解が相違することも多く、子会社所在国の税務当局との間で問題となる場合が多い。特に、赤字企業がロイヤルティを支払っているケースでは、ロイヤルティ料率の算定根拠の妥当性に依らずに課税されるようなケースも見受けられる。

#### 3-1 【事案12】 ロイヤルティ料率登録の際の実質的な制限

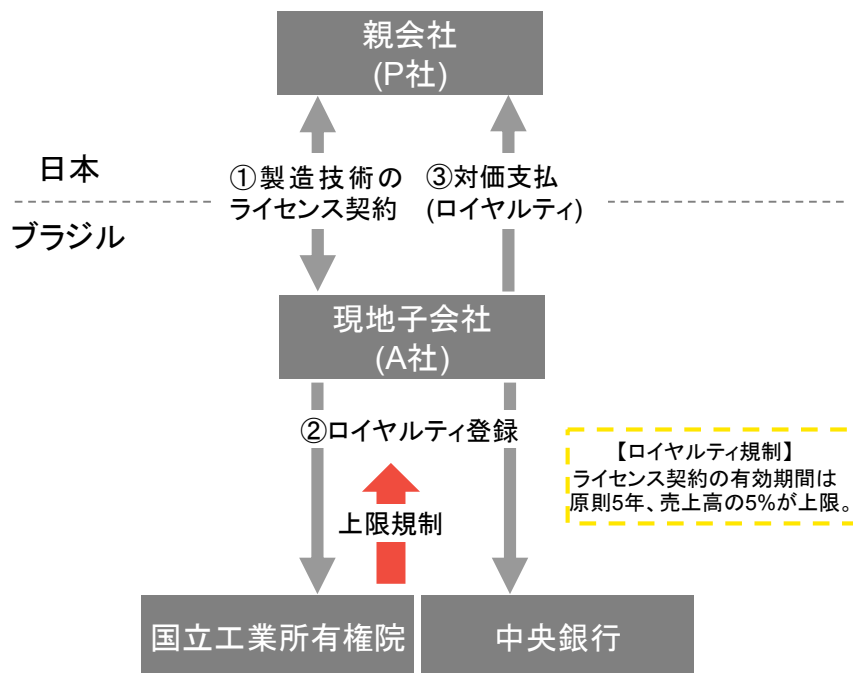
関係会社間におけるロイヤルティの支払いに際しては、国内法により、ロイヤルティの支払いに係る契約書の提出又はロイヤルティ料率の登録を義務付けている場合がある。また登録に際し、(法令上は明記されていない)実質的には様々な制限が設けられている場合がある。

- 具体例 12

ブラジルの現地子会社(A社)は、親会社(P社)から製造技術の使用許諾を受け、ブラジルにおいて製品を製造している。

ブラジルにおいては、ブラジルの国立工業所有権院とブラジル中央銀行に当該ロイヤルティ契約の登録が必要であるが、その際に実質的にはロイヤルティの料率が一定水準以下でなければ受理されず、結果的に十分なロイヤルティを回収することができない。

図表 38 ロイヤルティ料率登録の際の実質的な制限



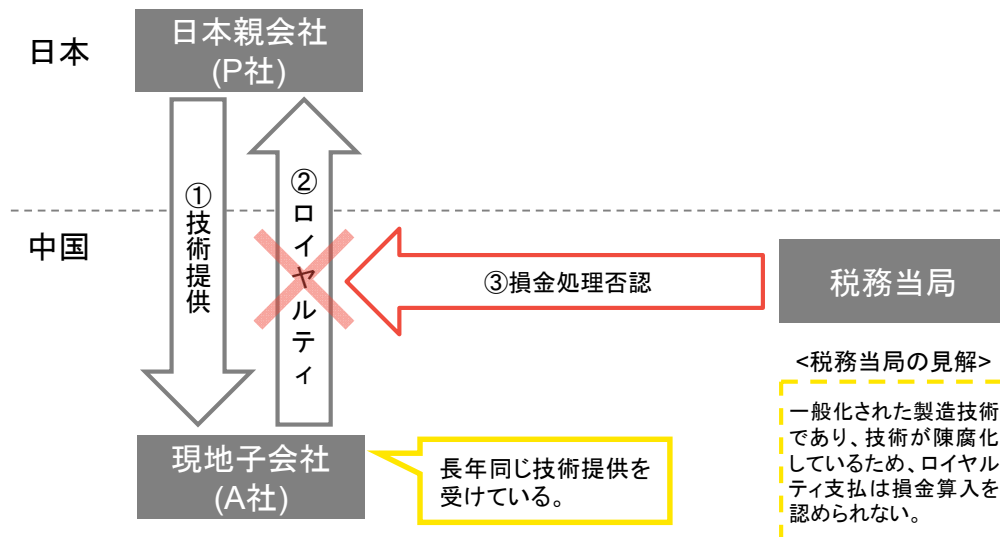
### 3-2 【事案13】 ロイヤルティの損金算入否認

ロイヤルティの損金算入性について、「ロイヤルティの算出根拠が不十分である」、「現地にノウハウが十分にあるため技術提供を受ける必要がない」等の理由により、損金処理を否認される事案がある。

・ 具体例 13

中国の現地子会社(A社)は、親会社(P社)から製造技術の使用許諾を受け、長年、当該使用許諾契約に基づき、中国において製品を製造していた。ロイヤルティはあくまで許諾される技術等に係る対価であり、開発した時期にかかわらず、それが価値を生み出している場合には適切な対価が支払われるべきである。しかし税務当局は、許諾期間の長さのみから、「技術が陳腐化している」と判断し、P社に対するロイヤルティの損金算入を否認した。

図表 39 ロイヤルティの損金算入否認



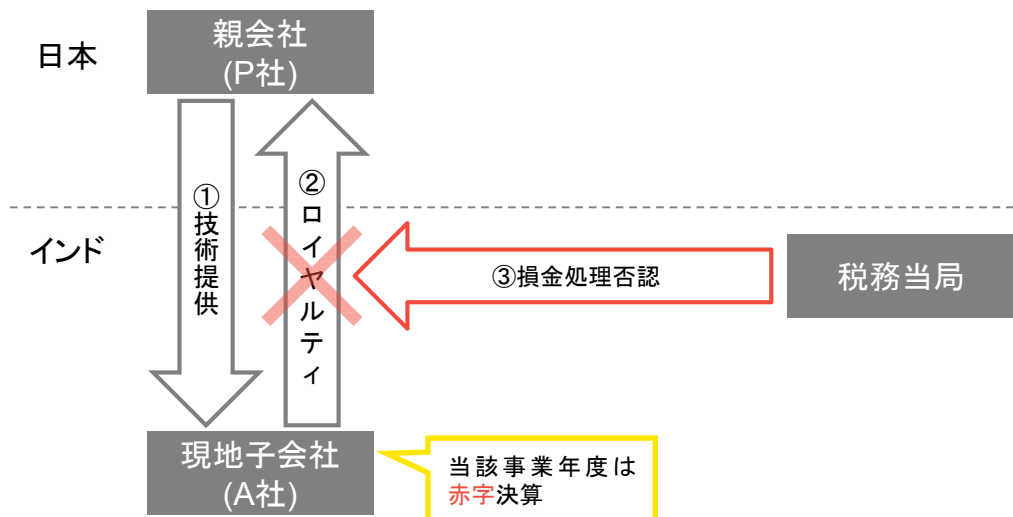
### 3-3 【事案14】 企業全体が赤字の場合に損金算入否認

ロイヤルティはあくまで許諾される技術等に係る対価であり、企業全体の収益とは必ずしも関係しない(当該技術が収入を増大させる一方で、他の要因により大きな支出が発生し全体として損失が生じる等の状況も考え得る)。しかし、企業全体が赤字の場合に、それだけを理由にして、「提供を受けている技術が企業の収益に貢献していない」と結論付けられ、当該技術に係るロイヤルティの支払いの損金算入が否認される場合がある。

- 具体例 14

インドの現地子会社(A社)は、親会社(P社)から製造技術の使用許諾を受けている。他の要因によりA社が損失を計上したところ、税務当局より、「ロイヤルティは利益に係る対価であり、結果として利益が生じていない場合は、技術提供の便益を享受していないと考えられる」として、ロイヤルティの損金処理が否認された。

図表 40 企業全体が赤字の場合に損金算入否認



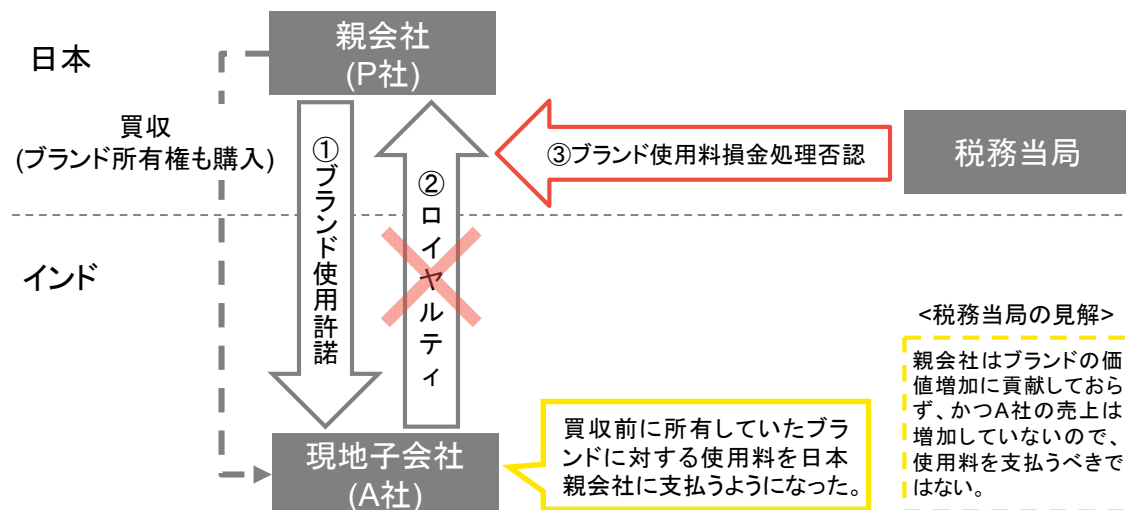
### 3-4 【事案15】 ブランドの所有権を他者から買い取った場合の使用料の否認

ブランドの所有者が、直接的にそのブランドを創造又は価値を向上させていない場合に、たとえ、法的には所有権の所在が明確であったとしても、経済的には何ら貢献をしていないとして、ブランド使用料の損金算入が否認される場合がある。特に論点となるのは、ブランド使用者が属する市場におけるブランドの価値がどこで高まっているかという点であり、仮に現地子会社の貢献によって価値が高まっているとみなされた場合は、損金算入性がないとされる。

#### ・ 具体例 15

親会社(P社)は、インドの企業(A社)を買収し、同時にA社が従前使用していたブランドの所有権を買収した。A社は、P社の子会社となった後も、引き続き当該ブランドを使用し続けるとともに、P社に対してブランド使用料を支払うこととなった。現地における税務調査において、P社はブランドの所有者であるものの、ブランド価値の向上に貢献しておらず、又、A社がブランド使用料を支払っているにもかかわらずインドにおける売上が増加しているという事実もないことから<sup>53</sup>、A社はブランドによる便益を享受していないとして、ブランド使用料の損金算入が否認された。

図表 41 ブランドの所有権を他者から買い取った場合の使用料の否認



<sup>53</sup> 当初A社が所有していたブランドの所有権がP社に譲渡されたことにより、新たにA社がブランド使用料を支払うようになったため、A社の売上が増加(つまり課税所得が増加)しない限り、ブランド使用料の支払い分はインド税務当局にとって税収の純減となる。このような背景事情もあり、本来であればブランド所有権の譲渡による対価とその後のブランド使用料が比較考量されるべきところ、それがなされなかったことで生じた課税事例であると考えられる。

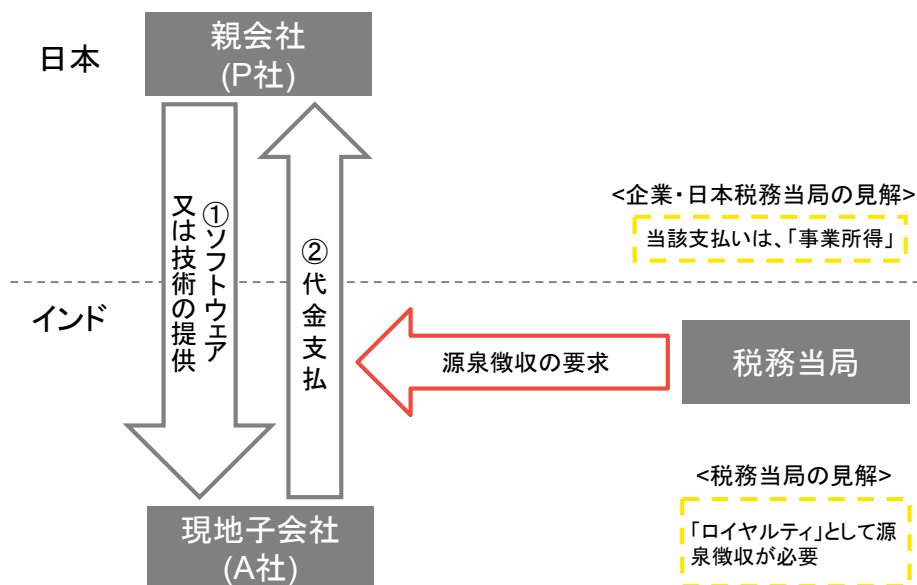
### 3-5 【事案16】 所得項目の異なった認識(サービス対価(業務委託料等)又はロイヤルティ)

ある所得に関して、納税者と税務当局で所得項目の認識に齟齬が生じ、課税される場合がある。

- 具体例 16

親会社(P社)からインドの現地子会社(A社)へソフトウェアの提供を行った際、P社ではその対価を事業所得と認識する一方で、A社が所在する税務当局はソフトウェアの提供を、「技術の提供である」と認識し、その対価をロイヤルティであるとして源泉徴収を行った。

図表 42 所得項目の異なった認識





## 4. その他

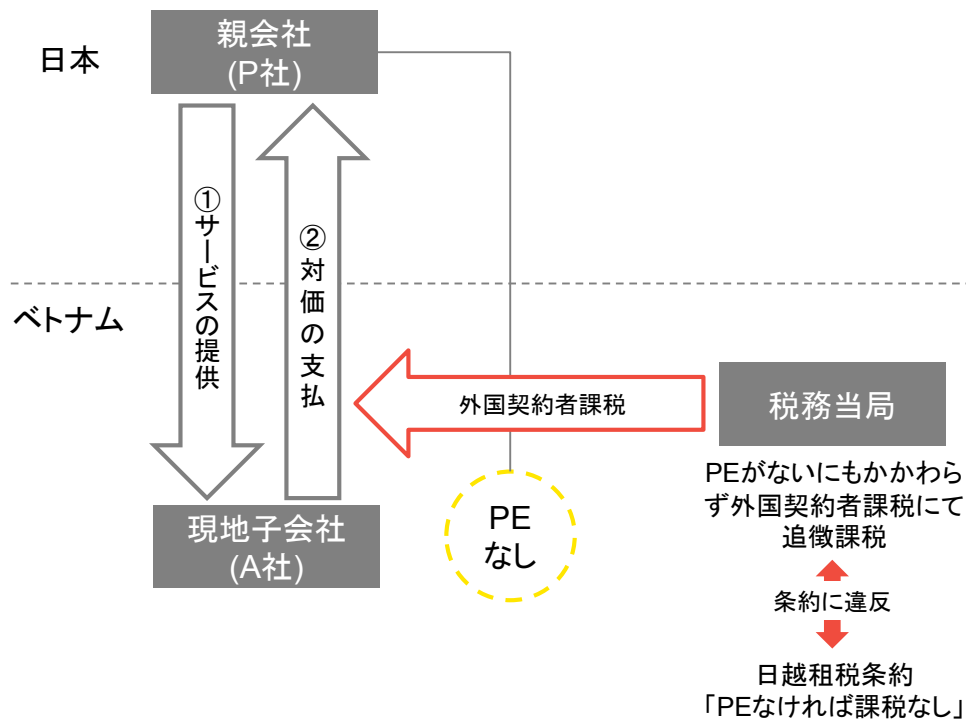
### 4-1 【事案17】 外国契約者税の法人部分

日越租税条約においては、「PEなければ課税なし」と明記されている。しかし、企業がベトナム企業にサービスを提供しその対価を受領する場合には、ベトナムにPEを有するか否かを問わず、外国契約者税が課される。国内制度上、免税申請手続自体は存在するが、日本企業の実務においては実質的にあまり機能していない。

#### • 具体例 17

親会社(P社)は出張者をベトナムの現地子会社(A社)へ派遣し、ベトナムにてサービスの提供を行った。当該サービスは、日越租税条約において規定するPEには該当しないものの、ベトナム国内法の、「外国人契約者税」の規定に基づき、当該サービスに帰属する所得に対して課税が行われた。

図表 43 外国契約者税の法人税部分



## 第4節 進出先国における課税事案の検証

本節においては、第3節で取り上げた代表的な課税事案について、より深く検証を行う。具体的には、先進国5か国(米国、英国、フランス、ドイツ及び日本)における関連する制度等をまとめた上で、①課税の現状、②グローバルスタンダードとの比較、③他の新興国における類似の取引に対する税務当局の対応、④日本企業以外の外資系企業における対処方法等について整理する。なお、各事案における「①課税の現状」において検証する国は、第3節と同様に経済産業省における調査事業等をベースとし、その中で課税の実態が複数確認された国とする。

### 1. 移転価格課税

#### 1-1 OECD・先進国における関連規定及び執行

##### 1-1-1 OECD<sup>54</sup>

経済協力開発機構(以下「OECD」という。)は 1979 年に作成した移転価格に関するガイドライン<sup>55</sup>を改訂するために 1993 年から租税委員会において検討を重ね、その成果として 1995 年 7 月にガイドラインの基本的な部分を公表して以降、順次改訂を行っている。直近では、2010 年に改訂版(『多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針』、以下「OECD 移転価格ガイドライン」という。)が発表された。各国の移転価格税制にはそれほどの差があるわけではないが、その執行・適用は、単に事実関係を確認し法律に照らして課税されるべきかどうか判断すればよいという単純なものではなく、「何が合理的な取引価格であるか」という実態をどう解釈するかという深遠な問題に対処する必要がある。そこで実際の執行においては、その判断過程が複雑であること及びその判断基準が必ずしも一定していないことなどから、各国によって差異が生じることが多い。このような中において、OECD では、各国の適切な課税標準を確保し、かつ、二重課税を回避することによって、税務当局間の衝突を最小限にとどめるための指針を示すことを主要な目的として掲げており、その取組の一つが上記の移転価格に係るガイドラインの整備である。これにより、税務当局と多国籍企業との間の課税に関する紛争を減少させることによって国際貿易及び投資が促進されるという効果も期待される。

各国とも基本的にはこの OECD 移転価格ガイドラインに沿って移転価格税制を執行し、特に二重課税が発生した後の相互協議の場における共通認識の提供という意味において、同ガイドラインは重要な役割を果たしてきた。また各国は、租税委員会の下に設置された作業部会において、適正な移転価格のあり方について議論をしてきた。

OECD 移転価格ガイドラインは、移転価格に独立企業間原則を適用する困難性、具体的には複雑な事例の存在、管理上の負担の重さ、情報入手の難しさなどを十分に認識しつつも、他の手法と比較し、独立企業間原則が最も市場原理を反映している移転価格算定方法であるとし、この原則を支持している。OECD 移転価格ガイドラインでいう独立企業間原則とは、比較可能な状況下での比較可能な取引において、独立企業間であれば得られたであろう利得を参考とし、関連者の利益を調整しようとするものであり、多国籍企業の構成企業を、統合された事業体の中の切り離すことができない一部分ではなく、別個の事業を行う主体として扱うというアプローチであるとしている<sup>56</sup>。

OECD 移転価格ガイドラインは、各国に強制して適用されるものではないが、OECD はこのガイドラインにおいて、OECD 加盟国及び非加盟国双方の税務当局と、移転価格問題に対する満足のいく解決を見出すための方法を示すため、各国税務当局及び多国籍企業に対し、このガイドラインを遵守することを推奨している。

<sup>54</sup> 羽床正秀・古賀陽子『移転価格税制詳解-理論と実践ケース・スタディ』(大蔵財務協会 平成21年6月)

<sup>55</sup> 『移転価格と多国籍企業』(Transfer Pricing and Multinational Enterprises)(OECD 1979年7月)

<sup>56</sup> 『2010年版OECD移転価格ガイドライン』パラ1.6

### 1-1-2 米国<sup>57</sup>

#### (i) 関連規定

米国では、内国歳入法(Internal Revenue Code)482条、6038A条、6038C条及び6662条並びに7701(o)条において移転価格に関する規定が定められている。その他関連法令は、米国財務省規則(Treasury Regulations §1.482、1.6662、1.6038A、1.6038C)及び歳入手続(Revenue Procedure 99-32、2006-9、2006-54、2007-13)において詳則が定められている。

米国の税務当局である内国歳入庁(Internal Revenue Service、以下「IRS」という。)は、上記移転価格関連法令が全体的にOECD移転価格ガイドラインに沿った形で制定されていると考えている。なお、国内の移転価格問題においては、OECD移転価格ガイドライン自体が価格算定方法の裏付けになるわけではないが、納税者が権限ある税務当局による二重課税からの救済措置又は二国間APAを求める場合には、OECD移転価格ガイドラインは関連性を持ち、国際的な諸原則の遵守を証明するために用いることができる。

#### (ii) 執行

米国では、一般の税務調査の中で移転価格についても調査が行われる可能性は高く、リスクの高い取引を行った際には、税務調査の可能性が特に高まる。ただし、納税者が詳細な移転価格文書を用意している場合は、本格的な移転価格調査に移行する可能性は低くなる傾向にある。

IRSは最近、移転価格に特に重点を置き、国際取引の調査に集中的に取り組むため多数の行政措置を講じており、関連規定についても詳細かつ網羅的にその内容を定めている。人材面でもIRSの大規模事業者・国際部門内に「副長官(国際担当)(Deputy Commissioner (International))」及び「移転価格業務ディレクター(Director of Transfer Pricing Operations)」の職位が新たに設けられ、また多数の移転価格の専門家を採用するなど、移転価格に対して重点的な取り組みを行っている。

### 1-1-3 英国<sup>58</sup>

#### (i) 関連規定

英国では国内の移転価格税制の関連税法が統合され、現在は2010年租税(国際法及びその他の規定)法(Taxation (International and Other Provisions) Act 2010、以下「TIOPA 2010」という。)4章において定められている。これは、国際取引及び英国国内の取引を対象としている章であり、同章の147条(独立企業間価格原則)、164条(OECD移転価格ガイドラインへの言及)、及び148条(関連者の定義)などにおいて、移転価格に関する原則が定められている<sup>59</sup>。

英国の移転価格税制には、OECD移転価格ガイドラインが事実上取り込まれており、その解釈において用いることが要件となっている。2011年財政法には、2011年4月1日以降に終了する会計年度については、英国の移転価格関連法令の解釈に2010年版のOECD移転価格ガイドラインを用いるべきであることを確認する条項が含まれている<sup>60</sup>。

#### (ii) 執行

英国の税務当局である歳入関税庁(Her Majesty's Revenue and Customs、以下「HMRC」という。)では、所得移転の蓋然性が見込まれる事案に対し、その内容を精査し、移転価格のスペシャリスト達による照会を開始するかどうかを決定するプロセスがある。HMRCはこのプロセスを踏むことにより、専門的な移転価格調

<sup>57</sup> 別所徴弥『世界73ヶ国の移転価格税制ガイドブック』(中央経済社2014年3月)

<sup>58</sup> 別所徴弥『世界73ヶ国の移転価格税制ガイドブック』(中央経済社2014年3月)

<sup>59</sup> European Union, Joint Transfer Pricing Forum *Transfer Pricing Profile-United Kingdom* (January 2014)  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/profiles/tpprofile-uk.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/profiles/tpprofile-uk.pdf)

<sup>60</sup> TIOPA 2010第164条では、英国の移転価格条項が、OECDモデル租税条約の第9条及びこれに関連する移転価格ガイドラインに沿って解釈されるべきであることを確認している。  
別所徴弥『世界73ヶ国の移転価格税制ガイドブック』(中央経済社2014年3月)

査官のリソースを、よりの絞った調査対象に投入することができる。

なお、一般的に英国では、調査等に対してリスク評価のアプローチをとっているため、年次税務調査を受ける可能性は低い。財務諸表又は税務申告書に事業構造の変化、損失、マージンの激しい変動、高付加価値機能等が存在する場合には、移転価格調査のリスクは高くなる。

#### 1-1-4 ドイツ

##### (i) 関連規定

ドイツでは、国際取引課税法第1条、ドイツ法人税法8条(3)項、ドイツ所得税法4条(1)項、ドイツ法人税法指令の指令R40、ドイツ租税基本法90条(3)項、162条(3)項、及び162条(4)項、租税基本法90条(3)項に関する大統領令などにおいて移転価格に関する規定が定められている。

ドイツの税務当局は、移転価格関連法令はOECD移転価格ガイドラインに一致したものであると考えているものの、国内で利用する際の一助となるに留まり、拘束力のある法律を構成するものではないと位置付けている。実際に、ドイツの移転価格の規則及び慣行は、特定の問題(取引単位利益法の適用、文書化要件、機能移転の取扱いなど)に関し、OECD移転価格ガイドラインとは異なる内容となっている。

##### (ii) 執行

ドイツでは一般の税務調査を受ける際に、移転価格問題についても調査を受けるリスクは高い。また文書化義務及び2008年1月1日に施行された国際取引課税法第1条<sup>61</sup>において、移転価格に関する規定が従前以上に厳格化されたことを考慮すると、税務調査における移転価格問題への関心は、今後も高まっていくことが予想される。特に、文書化条項における「機能移転等の例外的取引<sup>62</sup>」は、税務当局の注視の対象となる。また、ドイツへの(商標)ロイヤリティ料及びマネジメント役務費用の配分についても税務調査で重点的に取り扱う対象となっている。

#### 1-1-5 フランス

##### (i) 関連規定

フランスでは、移転価格は主にフランス税法(French Tax Code、以下「FTC」という。)57条(独立企業間原則)、及び238A条(タックスヘイブンの場合の举证責任者の転換)の他、フランス税運用法(French Procedural Tax Code、以下「FPTC」という。)L10、L13AA、L13AB、L13B、L80B及びL188A条などに規定されている<sup>63</sup>。

フランス税務当局は、フランスの移転価格規則は、OECD移転価格ガイドラインに沿ったものであるとしているものの、必ずしも国内法規定の解釈に直接引用されるものではなく、国内において拘束力を持つものではないとしている。また、ドイツと同様に、フランスの移転価格の規則及び慣行の中にはOECD移転価格ガイドラインとは異なる規定がされているものもある。

<sup>61</sup> 国際取引課税法第1条及び関連法令

同条文では、「賢明な企業経営者原則」、「仮定の独立企業間における価格の算定方法」、「事業再編後の所得と移転機能」などが定められている。

居波邦泰「国際的事業再編取引への対応について-移転価格税制の観点から-」(税務大学校論叢75号(2012年))

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/75/03/01.pdf>

<sup>62</sup> 「例外的取引」とは、ドイツにおける文書化規定(租税基本法90条3項)のうち、特に速やかな文書化義務が求められている取引をいう。具体的には①事業再編時における資産譲渡、②企業の機能及びリスク負担の重要な変更、③移転価格の設定に重要な影響を与える事業戦略の変更に関する取引、及び④重要な長期契約及び変更(文書化内容政令3条)。

前掲注61居波参照。

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/75/03/01.pdf>

<sup>63</sup> European Union, Joint Transfer Pricing Forum Transfer Pricing Profile-France (May 2014)

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/profiles/tpprofile-fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/profiles/tpprofile-fr.pdf)

(ii) 執行

フランスでは通常の税務調査において移転価格の問題が調査されるリスクが高く、近年、移転価格に関する調査の数は著しく増加している。フランス税務当局(French Tax Authority。以下「FTA」という。)からの質問は、より広範囲にわたり精緻なものとなってきたが、それはFTAが法的根拠だけでなく経済的根拠にも依拠するようになってきているからである。次のような移転価格上の論点は、特に厳しく調査される傾向にある。

- ・ 事業再編(無形資産や顧客の移転、補償等)又は営業利益の急激な減少
- ・ 過少又は過大とみなされる製品販売価格(特に企業が欠損の場合など)
- ・ マネジメントフィー
- ・ 代理人又は問屋としての業務(販売者から代理人への転換なども含む)
- ・ PE(状況に応じて、PE 関連事案だったとしても移転価格事案として調査を実施する)
- ・ 閉鎖・転換費用
- ・ 無形資産及び経済的所有権
- ・ ベンチマーク分析の結果(検証対象企業がフランス法人である場合、FTA は国内データベースによる分析を求め、通常はフランス以外の企業を比較対象企業とすることは一般的に認められない)

1-1-6 日本

(i) 関連規定

日本の移転価格課税の基本となる法律は、租税特別措置法第66条の4「国外関連者との取引に係る課税の特例」であり、連結法人については租税特別措置法第68条の88「連結法人の国外関連者との取引に係る課税の特例」が適用される。関連施行令等は下記のとおりである。

- ▶ 租税特別措置法施行令第 39 条の 12、第 39 条の 12 の 2(連結法人の場合は第 39 条の 112、第 39 条の 112 の 2)
- ▶ 租税特別措置法施行規則第 22 条の 10、第 22 条の 10 の 2(連結法人の場合は第 22 条の 74、第 22 条の 75)
- ▶ 租税特別措置法関係通達第 66 の 4(連結法人の場合は第 68 の 88)

また、「移転価格事務運営要領の制定について」(以下「事務運営指針」という。)と、それに別冊として添付された「移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」(以下「参考事例集」という。)も、実務上の指針として重要な役割を果たしている。

日本の移転価格関連法令はOECD移転価格ガイドラインに準拠しており、事務運営指針1-2(3)においてもOECD移転価格ガイドラインを参考にする旨が述べられている<sup>64</sup>。ただし、国税庁は必ずしもOECD移転価格ガイドラインに法的拘束力は持たせておらず、国内法令における記載内容が優先して解釈に用いられている<sup>65</sup>。

(ii) 執行

日本の国税庁は非常に積極的な調査体制を敷いており、中規模から大規模企業に対しては定期的な移転価格調査が実施されている。実地調査の際は、納税者の事前の同意のもと、調査項目を「法人税」とする

<sup>64</sup> 事務運営指針1-2(3)「移転価格税制に基づく課税により生じた国際的な二重課税の解決には、移転価格に関する各国税務当局による共通の認識が重要であることから、調査又は事前確認審査に当たっては、必要に応じOECD移転価格ガイドラインを参考にし、適切な執行に努める。」

<sup>65</sup> EY 2013 Transfer pricing global reference guide  
<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Transfer-Pricing-and-Tax-Effective-Supply-Chain-Management/2013-Transfer-pricing-global-reference-guide---Japan>



「一の調査」を、移転価格調査とそれ以外に区分して扱うことができる<sup>66</sup>。つまり、納税者の同意があることを前提として、原則としては移転価格調査と一般の法人税の調査は一緒に行われるが、納税者の同意を事前として、両者を区分することができるとされた。

調査対象として選定されやすい取引又は法人は、一般的に下記のとおりである。

- ・ 国税庁が定める重点産業に属する法人
- ・ 日本における利益が低水準又は損失が生じている法人
- ・ 国外関連者において高い利益率が生じている法人
- ・ 利益率の変動が激しい法人
- ・ 軽課税国との取引規模が大きい法人
- ・ 利益率が高い産業

## 1-2 【事案1】異なる機能・リスクの比較対象企業の選定(中国・インド・インドネシア・ベトナム)

### 1-2-1 課税の現状

#### (i) 中国

中国において、調査対象企業の業態や業種、ひいては機能やリスクが考慮されずに比較対象企業が選定される事例として頻繁に見られるのは、税務当局がシークレットコンパラブルを使用する場合である。移転価格関連法<sup>67</sup>では、税務当局が公開情報及び非公開情報を使用して、独立企業間原則に合致しているか評価、分析を行うことができるとして、シークレットコンパラブルの使用を容認している<sup>68</sup>。調査対象企業が行った移転価格分析が直ちに否定されるわけではないものの、算定された独立企業間価格が結果的に現地企業の利益率よりも低くなっている場合には、シークレットコンパラブルを適用される可能性が高くなる。なお、シークレットコンパラブルが適用されない場合であっても、調査官の解釈や選定基準がそれぞれ異なるため、結果的に納税者と異なる業態や機能、ひいては異なる機能やリスクを有する比較対象企業が選定されるケースも多く、企業側においては大きなリスクとなっている<sup>69</sup>。

#### (ii) インド

インドでは、下記のような事案が業種を問わず多く報告されている<sup>70</sup>。

- ▶ 国内に所在する 50 以上の財閥企業が多く産業で高い市場シェアを占めている中、現地子会社がこうした財閥企業と比較され、財閥企業の高い利益率を適用されることによって、追徴課税を受けた
- ▶ 総合商社のビジネス実態が理解されず、実際に行っている取引(代行取引)とは別の取引(仕切り取引)と比較される結果、実際よりも高い利益率を適用され、追徴課税を受けた
- ▶ 直接材料費率が高く、営業経費率(販管費／売上高)が低い製造業の取引に対して、直接材料費率が低く、営業経費率が高い他社の取引の直接材料費率に関する部分だけを比較され、結果として高い利益率を適用されることによって、追徴課税を受けた

<sup>66</sup> 国税通則法第7章の2(国税の調査)関係通達3-1(4)イ

<sup>67</sup> 特別納税調整実施弁法2号第37条

<sup>68</sup> Baker & McKenzie Client Alert January 2009,  
<http://www.bakermckenzie.co.jp/material/dl/supportingyourbusiness/newsletter/tax/tax090121.pdf>

<sup>69</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>70</sup> 『新興国における課税問題の事例と対策(詳細版)』(経済産業省貿易経済協力局貿易振興課 平成25年9月)  
[http://www.meti.go.jp/publication/downloadfiles/shinkoukoku\\_syosai.pdf](http://www.meti.go.jp/publication/downloadfiles/shinkoukoku_syosai.pdf)

また、本調査では、日本親会社と現地子会社が関与する取引において、現地子会社に配賦される収益が不十分であるとして、現地子会社と業態が異なる比較対象企業を用いて課税が行われたという事案が報告された<sup>71</sup>。

インドの税務当局によるこのような課税については、特にシークレットコンパラブルが適用される場合に多く見られる。シークレットコンパラブル適用の際は、税務当局は独自の非公開情報より比較対象企業を選定し、納税者と異なる産業より比較対象企業を選定することがある。これは主に高い利益率の企業を比較対象企業として選定し、追徴課税を行うことを目的としている。

シークレットコンパラブルの適用に関する具体的指針は、インドの移転価格税制に規定されていないものの、税務当局がシークレットコンパラブル又は非公開情報を使用した場合は、納税者に対し、これら選択された情報及び比較対象企業を精査する機会を与えなければならないとする判決が下されている<sup>72</sup>。

### (iii) インドネシア

インドネシアでは、税務当局が調査対象企業の実態を無視したセグメント損益を独自に作成し、その上で業態の異なる比較対象企業を抽出したという事案が報告された<sup>73</sup>。なお、インドネシア税務当局では、比較対象企業選定の際は公開データベースを用いることとされており、シークレットコンパラブルの適用は無いが、国内企業を比較対象企業として選定することが強く好まれる傾向にある<sup>74</sup>。

### (iv) ベトナム<sup>75</sup>

ベトナムではシークレットコンパラブルが適用される事案が頻繁に見られ、税務当局より提示された比較対象企業を納税者が検証することができないという事案が発生している。税務当局の説明上、シークレットコンパラブル適用の際は、検証対象企業と全く異なる業態・業種からは抽出しないとしているが、これを担保する公的文書はない。

## 1-2-2 先進国との比較

### (i) OECD

OECD 移転価格ガイドラインでは、独立企業間原則の適用は、一般に、関連者間取引の条件と独立企業間取引の条件との比較の上に成り立っており、この比較を有効なものとするためには、比較対象とされる状況における経済的な特徴が十分に比較可能でなければならないとされている<sup>76</sup>。そこで、比較対象取引の選定にあたって検討すべき要素として、①移転された資産又は役務の特徴、②(使用した資産や引き受けたりスクを考慮した)当事者が遂行する機能、③契約条件、④当事者の経済状況、⑤当事者が遂行している事業戦略が挙げられている<sup>77</sup>。また、これらの要素の一つである「機能分析」では、単なる事業分類上の業種に留まらず、経済的に重要な活動及び責任が加味される必要があり、納税者及び税務当局が特定し比較する機能には、「例えば、設計、製造、組立、研究開発、役務の提供、購入、販売、市場開拓、宣伝、輸送、資金管理及び経営が含まれる」とされている<sup>78</sup>。

シークレットコンパラブルを使用する際には、上記の比較可能性分析が税務当局によって無視されかねないため、1990年代後半から先進国において問題提起されており、OECD 租税委員会でも2006年5月の移転価格ガイドライン草案の中で大きく取り上げられた。OECD 加盟国間でもその使用については意見が大き

<sup>71</sup> インドにおける調査アンケートより。

<sup>72</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

なお、該当する判例は次のとおりである：

*Exevo India P. Ltd v. DCIT [TS-527-ITAT-2012(DE)]* -

*Genisys Integrated Systems India P. Ltd v. DCIT [TS-509-ITAT-2011-(Bang)]* -

*Integral India Software Development Centre Pvt. Ltd [TS-822-ITAT-2011(Bang)-TP]*

*American Express (India) P. Ltd [TS-665-ITAT-2012(DE)]-TP)*

*Bayer Material Science P. Ltd [TS-741-ITAT-2011(Mum)]*

<sup>73</sup> インドネシアにおける調査アンケートより。

<sup>74</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>75</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>76</sup> 『2010年版OECD移転価格ガイドライン』パラ1.33

<sup>77</sup> 『2010年版OECD移転価格ガイドライン』パラ1.36

<sup>78</sup> 『2010年版OECD移転価格ガイドライン』パラ1.42及び1.43

く二つに分かれており、手続の公平と透明性の観点から反対する意見と、課税を行うに当たって税務当局が所有している非公開情報以外に利用可能な情報がない場合には、課税の公平性の観点から使用もやむを得ないとする意見とが拮抗していた<sup>79</sup>。

2010 年 OECD 移転価格ガイドラインでは、パラグラフ 3.36 において、シークレットコンパラブルの問題について以下のように記載し、条件付での適用を認めている<sup>80</sup>。

OECD移転価格ガイドライン パラグラフ3.36

税務当局は、他の納税者の調査から又は他の情報源から、納税者に開示されない情報を得るかもしれない。しかしながら、そのようなデータに基づいて移転価格算定方法を適用することは公平でないであろう。ただし、税務当局が国内の守秘義務の範囲内でそのようなデータを納税者に開示することができ、それによって、納税者が自己の立場を擁護するための及び裁判所による効果的な司法的コントロールを守るための十分な機会が納税者に与えられる場合、この限りでない。

また、シークレットコンパラブルを適用しない場合であっても、税務当局が企業の行う取引形態を「経済的実態が異なる」などの理由で否認する場合がある。この場合、税務当局は取引形態が異なる比較対象企業を選定し、この比較対象企業における利益率を調査対象企業に適用させ、追徴課税を行う。このような「取引形態の否認」については、OECD 移転価格ガイドラインのパラグラフ 1.65 において、税務当局が適正かつ合法的な手続に則っていることを前提とし、次のような場合に例外的に認められる旨が述べられている。

- ・ (企業が行った)取引の経済的実質がその(企業が提示する)取引の形式と異なる場合
- ・ 取引の経済的実質と形式は同じであるが、取引に係る取決めが、独立企業が行うであろう商業的合理性のある取決めとは異なり、かつ、実際の仕組が税務当局による適切な移転価格の認定を実務上妨げる場合

これらの例外的な場合については、税務当局は企業が行った取引の形式を無視し、経済的実質に沿った課税、又は商業的合理性に沿った課税を行うことができるとしている。この点については、現在 BEPS の論点の一つにもなっている(第 5 節参照)。

(ii) 米国

米国では 1990 年まではシークレットコンパラブルの使用が可能であったものの、透明性の欠如、政府への不信感などを背景として、国内での批判が高まり、近年ではほとんどその利用はない。法律上、税務当局は、「納税者に対して公平かつ開かれた反論の機会」を与えなければならないとしており、判例においても、税務当局によるシークレットコンパラブルの使用を否定しているケースがある<sup>81</sup>。

(iii) 英国

英国では、細かい移転価格算定方法については OECD 移転価格ガイドラインを直接利用しているため(第 4 節 1-1-3 参照)、独立企業間原則の遵守を大原則としている。HMRC は必要に応じて検証対象企業が属する産業外より比較対象企業を選定する場合があるものの、その場合は類似の機能、保有する資産及び負担するリスクが類似していることが前提条件であり、かつ、これについては税務当局がその立証をしなければならないとされている<sup>82</sup>。

また、英国では、企業が比較対象企業を選定する際、実務上 HMRC と同じ公開データベースを利用しているため、HMRC が独自に保有する情報を用いて比較対象企業を選定するということも行われていない。し

<sup>79</sup> 望月文夫「シークレット・コンパラブルに関する考察」(税大ジャーナル20号 2012年)  
<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/journal/saisin/mochizuki.pdf>

<sup>80</sup> 『OECD 移転価格ガイドライン 2010 年版 主たる改訂部分についての仮訳』(国税庁 平成22年8月)

<sup>81</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>82</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。



たがって、シークレットコンパラブルを利用するということもなく、実務上もほとんどシークレットコンパラブルを用いた課税は行われていない。

(iv) ドイツ

ドイツでは、税務当局が課税を行う際は、納税者が反論可能であるようにその根拠を明示しなければならない旨が義務付けられている<sup>83</sup>。したがって、まったく異なる業種又は業態から比較対象企業が選定されたとしても、納税者はこれに対して反論できる機会が法律により保証されている<sup>84</sup>。

またシークレットコンパラブルについては、税法上その使用が禁止されているわけではないものの、1990年代後半に連邦財政裁判所が下した判決により、使用の際に一定の条件<sup>85</sup>が明示された。そして、税務当局が条件を満たす場合、立証責任は税務当局から納税者に転嫁され、納税者が税務当局の推定を覆すことができない限り、課税が維持される。しかし、実務上は納税者保護の観点より、税務当局によりシークレットコンパラブルが使用された事案はほとんど見られない。

なお、納税者が行った取引形態の否認について、ドイツの租税通則法 41 条 2 項では、「課税は虚偽行為及び偽装行為によって妨げられない。虚偽行為によって他の法律行為が隠蔽されている場合には、課税は当該隠蔽されている行為に基づいて行われる。」として、取引実態に基づいて課税する権限を税務当局に留保している<sup>86</sup>。しかしながら、当該規定の適用は納税者による租税回避の意図の存在が必要となるなど、非常に限定的な場合に限られて<sup>87</sup>おり、移転価格課税に用いられることは非常にまれである。

(v) フランス<sup>88</sup>

フランスでは、納税者に対する課税は公平であり、かつ、開かれた議論が行われなくてはならないとされている。したがって異なる業種又は業態が選定された場合であっても、納税者の反論可能性は担保されている。

またシークレットコンパラブルについても、その利用が法令によって明確に禁じられているわけではないものの、使用された場合は「開かれた議論が行えない」として裁判にて争うことができる。かつてはシークレットコンパラブルを用いて否認した事案も見られたが、現在は税務当局も公開データベースを使用して比較対象企業を選定するようになったため、シークレットコンパラブルが使用される事案はほとんど見られなくなった<sup>89</sup>。

(vi) 日本

日本では、OECD 移転価格ガイドラインの考え方を継承し、検証対象取引と比較関連者との類似性を判断する為、棚卸資産の種類及び役務の内容等、売手又は買手の果たす機能、契約条件などを考慮する必要があるとしている<sup>90</sup>。また、同通達では類似性を判断するための細かい規定が定められており、基本的にこの規定に沿った調査が実施されている。ただし、実務上、比較対象企業の母数が非常に限られている業種や業態である場合は、類似業種より複数の比較対象企業を選定し、独立企業間利益率に比較的広い幅をもた

<sup>83</sup> 立証責任の原則において、税務当局は納税者に対して課税の詳細について証拠を提示しなければならないとしている(ドイツ連邦税務裁判所 1989年2月15日判決及びドイツ連邦税務裁判所 2002年4月4日判決)

<sup>84</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>85</sup> 立証責任が納税者に転嫁される条件とは、(納税者が行った移転価格分析において)「公表データベースを用いた場合、納税者の国外関連者との価格が通常の独立企業間レンジを外れること、一定の要件を満たした場合にシークレットコンパラブルを用いたとしても同等の結果が出ること、または納税者が通常のベースである3年を超えてスタートアップ・ロスを出していることを示すことができること、および長期にわたり合理的な利益を示せること」とされている。前掲注79望月参照

<sup>86</sup> 松丸憲司「租税回避に対する法人税法132条等の行為計算否認規定のあり方」(税務大学校論叢51号(2006年))  
<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/51/07/ronsou.pdf>

<sup>87</sup> 前掲注86松丸413頁には次の記述がある。「租税回避行為の否認の要件について、判例をもとに、①租税回避として納税者の法的形成を否認するためには、納税者の側における租税回避の意図の存在がその要件の1つとされていること、②租税回避の意図も含めて租税回避として否認するための要件が存在することについては、立証責任は税務官庁側にあるというのが、一貫した判例の態度であること、③否認の対象となる法的形成の範囲について、規定の文言から必ずしもはっきりしないが、一般的に、経済的な取引行為に限って否認することができると解されていることの3点を挙げられている」

<sup>88</sup> 本項目における内容はすべて現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>89</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

なお、最も最近でシークレットコンパラブルが利用された例としては、ネスレのフランス子会社に関する判例があり、控訴審では税務当局によるシークレットコンパラブルの使用が問題視されている。(Paris Admin Court App, No.12PA00469 2013年2月5日判決)(脚注139参照)。

<sup>90</sup> 租税特別措置法関係通達第66の4(3)-3

せることが必要であるため、このような場合においては同一ではない産業・業種による検証を可能としている<sup>91</sup>(例えば、製薬会社の比較対象企業として医療業務を行う企業を選定するなど)。

日本におけるシークレットコンパラブルの適用については、かねてより税務当局による「推定規定<sup>92</sup>」に基づいて行われており、価格決定の根拠となる資料などの収集にあたって企業より協力が得られない場合は、これを放置することによって課税の公平が損なわれることのないよう、税務当局が独自の情報源を用いて比較対象企業を選定することを認めていた<sup>93</sup>。しかし、国内からの批判<sup>94</sup>及びアドビ・システムズ事件<sup>95</sup>をきっかけとして<sup>96</sup>、平成 23 年度税制改正において、シークレットコンパラブルに対する厳格な適用制限が設けられた。この中では、納税者の予見可能性の確保という観点から、シークレットコンパラブルが運用される際の基準<sup>97</sup>を一層明確にするとこと、シークレットコンパラブルを用いる際は守秘義務に反しない範囲でその内容を説明することが義務付けられた。当該税制改正の影響もあり、シークレットコンパラブルによる課税は行われなくなっている。

### 1-2-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

#### (i) タイ

タイはシークレットコンパラブルの適用を法律で明確に禁止している。タイの税務当局は独自のデータベースを用いており、そのデータベースの対象となるすべての企業において調査が行われているため、非常に正確な情報源となっている。また、調査の際、税務当局は比較対象企業の妥当性について検討し、その妥当性に疑義が生じた場合は税務当局が独自の比較対象企業の選定を行うが、異なる業態・業種より選定されることはほとんどない。なお、納税者はタイ以外に所在する比較対象企業を選定することもできるが、税務当局は国内企業を追加するよう要求する傾向にある<sup>98</sup>。

#### (ii) ブラジル<sup>99</sup>

ブラジルでは業態・業種の違いに関係なく法定利益率が製品種類ごとに適用されるため、当該事案は見受けられない。

<sup>91</sup> 独立企業間利益率に幅を持たせる分析方法では、通常四分位範囲(interquartile range)の利用が、日本をはじめとする移転価格税制を積極的に導入する米国や中国を含めた多くの国々で利用されている。同一ではない産業や業種の比較対象企業を選定する際など特別な事情がある場合は、四分位範囲より範囲の広いフルレンジを用いる場合がある。

藤森康一郎『実務ガイダンス 移転価格税制(第3版)』(中央経済社 2013年7月10日)

現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>92</sup> 租税特別措置法第66条の4第6項

<sup>93</sup> 大蔵財務協会編『平成 22 年度版 改正税法のすべて』(2010年)

<sup>94</sup> 日本公認会計士協会による「平成19年度税制改正に対する日本公認会計士協会の意見・要望書」(2006年6月15日)では、シークレットコンパラブルに対する問題点を顕著に表明している。

<sup>95</sup> 東京高裁平成20年10月30日判決(未公開)

<sup>96</sup> 前掲注79望月参照

<sup>97</sup> 事務運営指針2-5では、税務当局が依頼した提出書類を期限通りに提出しなかった場合、合理的な理由があれば当該期限の再設定により延長を認めるが、再設定を繰り返し相当な期間が経過した場合でなお書類の提出が見込まれないときに、シークレットコンパラブルの適用があるとしている。

<sup>98</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>99</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

### 1-3 【事案2】 機能・リスクではなく利益率のみを重視した課税(中国・インド・インドネシア・タイ・ベトナム)

#### 1-3-1 課税の現状

##### (i) 中国<sup>100</sup>

中国では、税務当局が利益率の低い外資系企業に対し、利益率が高い現地法人や外資系企業の利益率を比較対象企業として課税を行う事案や、国内第三者向け取引による粗利益率よりも国外関連者向け販売による粗利益率が低いということで課税を行う事案がある。この際、調査対象企業と比較対象企業(取引)の機能・リスクの類似性はあまり重視されず、利益率を最大の基準として選択を行っているようである<sup>101</sup>。

##### (ii) インド

インドでは、事業実態に変化がないにも関わらず、利益が低下したことを理由として、従来認められていた関連者に対する支払金額の損金算入が否認されたという事案がある<sup>102</sup>。また、同国の税務調査では、比較対象企業に損失企業を認めない傾向があるといった報告も散見されている<sup>103</sup>。

インド課税当局は、「多国籍企業は事業運営上の数多くのメリットをインドにおいて享受しているため、高い利益率が達成されているはずである」として、それに見合う税収を要求している傾向がある<sup>104</sup>。このような課税事案に対して、裁判においては比較対象企業選定の際の機能及びリスク分析が重視されており、税務当局が機能及びリスクを適切に分析できていないことを理由に、課税が取り消される判決が多々存在している<sup>105</sup>。

##### (iii) インドネシア

インドネシアでは、一般的には企業が準備した移転価格分析に基づき調査が実施されるため、調査対象企業の機能及びリスク分析が考慮されているといえる。ただし、企業に損失が生じている場合はこの限りではなく、利益率に重点をおいて調査が進行される傾向にある<sup>106</sup>(事案3参照)。

##### (iv) タイ

タイでは、移転価格課税の際、税務当局が目標とする税収に合わせ、逆算する形で利益率又は独立企業間価格が調整され課税されたという事案がある<sup>107</sup>。このような事案は、特に企業が十分な移転価格分析を準備していなかったと税務当局にみなされる場合などによく見られる。この際税務当局は、利益率の高いタイ国内企業を選定することにより、結果的に高い利益率を適用することを頻繁に行う<sup>108</sup>。

<sup>100</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>101</sup> ただし、現地会計事務所に対するヒアリングによれば、中国では担当者により課税アプローチの方法が異なるため、全体の傾向とは言えない点に留意が必要とのことである

<sup>102</sup> インドの日本企業に対する調査アンケートより。

<sup>103</sup> インドの日本企業に対する調査アンケートより。

<sup>104</sup> 東京税理士会「新興国の移転価格に対する考え方(ロケーション・セービングを中心に)」『グローバル・タックス・サテライト』(東京税理士会 2014年10月1日)

<sup>105</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

なお、該当する判例は次のとおりである：

Mentor Graphics (109 ITD 101)

E- Gain Communications Pvt Ltd (118 ITD 243)

Sony India (114 ITD 448)

Philips Software (26 SOT 226)

Honeywell Automation India P Ltd (2009 TIOL 104 ITAT)

Mitsubishi Corporation India TS-330-ITAT-2014(DEL)-TP

Adaptec India Limited, Hyderabad. TS-484-HC-2014(AP)

Behr India Limited TS-369-ITAT-2014(PUN) -

<sup>106</sup> インドネシアでは調査官の税務調査手順についての新しい通達が行われた(SE-50/PJ/2013)

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--Indonesian-Tax-Authority-releases-additional-transfer-pricing-audit-guidelines>

<sup>107</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>108</sup> タイにおける調査アンケートより。

<sup>109</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

(v) ベトナム

ベトナムでは、損失が生じている企業や利益率の低い企業に対しては、機能及びリスクを考慮せずに課税を行う事案が散見されている。たとえば、移転価格文書を備えていた場合であったとしても、長期にわたる損失が生じている場合に一定の利益率をもって課税が行われるケースがある(第4節事案3参照)。

### 1-3-2 先進国等との比較

(i) OECD

OECD 移転価格ガイドラインにおいては、比較対象取引の選定に当たって検討すべき要素は先述のとおりであり、機能及びリスク等に鑑みて独立企業間価格を決定すべきとしている。ただし、現在の OECD 移転価格ガイドラインは、従前に比べ機能及びリスクの考慮を最優先とする立場より一歩下がり、「取引」の結果である「利益」への着目が強まったと考えられる。これは、2010 年の改訂 OECD 移転価格ガイドライン以前は、「取引価格」を重視した伝統的な移転価格算定方法が他の移転価格算定方法より優先適用されると位置づけられていた一方で、2010 年の改訂 OECD 移転価格ガイドラインではこの優先適用規定が撤廃されて、「移転価格算定方法は最も適切な方法を採用すべきである<sup>109)</sup>」(パラ 2.2)としたベストメソッドルールが導入された点から伺うことができる。結果的に、比較対象企業との「利益」を比較する取引単位営業利益法<sup>110)</sup>(双方に無形資産が存在する場合は利益分割法<sup>111)</sup>)も、それが最適な方法であると立証されれば使用が可能となっており、実際に多くの国においてこれら「利益率」を重視した方法が最も使用される移転価格算定方法となっている<sup>112)</sup>。

ただし、検証対象企業の機能及びリスクの重視は、依然として移転価格算定方法における最も重要な原則であり、現在進行している BEPS 行動計画 8、9 及び 10 においても引き続き関係会社間取引の経済的な特徴、各当事者のリスクの正確な特定を前提とした上での議論が進んでいる(詳細は第5節参照)。

(ii) 米国<sup>113)</sup>

米国では内国歳入法第 482 条関連の財務省規則(§1.482-1(d)(1))において、比較可能性の諸要素として①機能、②契約上の条件、③リスク、④経済的条件、及び⑤資産又は役務、の 5 要素の分析を行う必要があると規定している。また、国内歳入マニュアル(Internal Revenue Manual、以下「IRM」という。)の第4部において規定する調査手続においても、調査官が十分な量の文書及び情報を審査すること、文書及び情報を審査する量並びに調査の深度は、専門的観点に基づき実施されなければならないこと(IRM4.46.4.1)、調査の質及びその一貫性を確保するため調査官に調査報告書の作成すること(IRM4.46.6.6)<sup>114)</sup>が明記されている。これらの規則により、納税者の実態に基づいた移転価格調査が実施されることを担保している。

(iii) ドイツ<sup>115)</sup>

ドイツでは、行政原則手続規則<sup>116)</sup>において比較可能性分析について定めており、価格設定に影響を与える次の 5 要素(①資産又はサービスの特徴、②機能、負担するリスク及び保有する資産、③契約条件、④関連市場における経済状況、⑤事業戦略)について検討が行われなければならないとされている。当該 5 要素

<sup>109)</sup> 『OECD移転価格ガイドライン』パラ2.2

<sup>110)</sup> 取引単位営業利益法とは、関連者間における売手と買手の稼得した営業利益(率)と比較対象取引である第三者間取引における営業利益(率)を比較する方法である。(『OECD移転価格ガイドライン』パラ2.58～2.105) 第2章第3節1-1参照

<sup>111)</sup> 利益分割法とは非関連者間の配分割合を用いて合算した営業利益を分割する方法である。(『OECD移転価格ガイドライン』パラ 2.1082.145) 第2章第3節1-1参照

<sup>112)</sup> 水野忠恒『国際課税の理論と課題(第四巻)』(税務経理協会 平成17年2月10日)

羽床正秀=古賀陽子『移転価格税制詳解-理論と実践ケース・スタディ』(大蔵財務協会 平成21年6月)。

なお、特に無形資産においては、基本三法に限界があると論じられている。

中里実=太田洋=弘中聡浩=宮塚久『移転価格税制のフロンティア』(有斐閣 2011年7月15日)

<sup>113)</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>114)</sup> 羽床正秀=古賀陽子=木村俊哉『米国における移転価格税制の執行』(大蔵財務協会 平成21年11月30日)

<sup>115)</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>116)</sup> Note 3.4.12.7 (Comparability) Administrative Principles Procedure as of the 12th April 2005

は OECD 移転価格ガイドラインに準拠している内容となっており、利益率にのみ着目した課税は禁じられている。

(iv) 英国及びフランス

英国及びフランスでは、基本的に調査対象企業の機能、負担するリスク及び保有する資産などを考慮して調査が実施されるため、利益率のみが重視されるということはない。

(v) 日本<sup>117</sup>

日本では、基本的に利益率のみで課税を行うということではなく、移転価格税制導入当時より企業の機能及びリスクを考慮して移転価格分析を行っている。ただし、2000 年代までは利益率の算定方法について、製品毎や材料ごとにその利益率を分析するという手法を頻繁に行っていた。この手法は分析対象とする商品や材料の区分方法によっては、恣意的な利益率の作成が可能となり(チェリーピッキング)、切り分けられた低い利益率を根拠として課税を行うということが散見された。この手法については国内世論や有識者より多くの批判を浴び、その結果、法人全体の事業実態と損益とを考慮し、合理的な取引単位に基づいて利益率の検討が行われるようになった<sup>118</sup>。なお、関連者間取引価格で原価割れを計上している製品や取引については、検証する取引単位に関わらず、独立企業間では考えにくい価格設定であるとして課税が行われる可能性が高い。

### 1-3-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

➤ ブラジル

ブラジルでは産業ごとの法定利益率が製品種類ごとに適用されるため、当該事案は見受けられない。検証対象企業の機能及びリスクを考慮せずに独立企業間価格が算定される。

## 1-4 【事案3】 連年損失を理由とした課税(中国・インド・ベトナム)

### 1-4-1 課税の現状

(i) 中国

中国では、連年損失である企業に対し、【事案 1】及び【事案 2】と同様に、税務当局が調査対象企業と比較対象企業の業態や機能の類似性を十分考慮することなく課税を行うことがある<sup>119</sup>。また、損失が生じている企業の事業内容が、受託生産など機能限定的な場合や機能限定型の販売会社の場合、単一機能企業は一定の利益水準を確保すべきとして、所得移転の蓋然性につき厳しく調査を実施する傾向がある(第 4 節事案 5 参照)。

(ii) インド

インドでは、連年損失に関する特別な規定はないものの、連年損失が続いている理由が事業上の特殊事情に起因する場合であっても、通常その主張は受け入れられず、利益率を上方修正した上で課税が行われるといったことが頻繁に行われる。また、納税者が行った差異調整<sup>120</sup>が損失の発生又は利益率の低下の一因であった場合は、(その妥当性を吟味されることなく)この差異の調整自体が認められないという事案も多くみられた。このような事案に対しては、納税者が行った適切な差異調整(運転資本調整、稼働率調整、貿易

<sup>117</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>118</sup> 複数の国外関連取引があり、これを一つの取引として独立企業間価格を算定することが合理的と認められる場合には、一体として捉えて算定することができるとされている(租税特別措置法関係通達第66の4(4)-1)。

<sup>119</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>120</sup> 検証対象企業と比較対象企業との間において、機能その他に差異がある場合に、その比較可能性を高めるために加える必要な調整のことをいう。

条件など)は否認されるべきではなく、検証対象企業と比較対象企業との間にある差異を減少させるためには認めなければならないとする数多くの判決<sup>121</sup>が下されている<sup>122</sup>。

(iii) ベトナム<sup>123</sup>

ベトナムでは、企業のスタートアップは、損失が生じる合理的な理由であるとして受け入れられる傾向にあるが、スタートアップ期間の経過後も長期間にわたり損失が継続している場合には、たとえ納税者が十分な移転価格文書を備えていたとしても、税務当局が提示した一定の利益率が適用され、課税が行われる傾向が強い(第4節事案2参照)。また、企業全体としては損失が生じていない場合でも、取引の種類ごとに損益を検証し、損失が生じている特定の取引についてはこれに対して課税が行われるというケースも見られる。ただし、そもそもこのような詳細な調査は損失が発生している企業か、又は著しく低い利益率の企業に対して行われるため、一定以上の利益率を維持している企業に対しては行われにくい。

## 1-4-2 先進国等との比較

(i) OECD<sup>124</sup>

OECD 移転価格ガイドラインでは、一般に、法人に損失が生じているからといって、直ちにそれが移転価格により生じた結果であるとは言えず、多額のスタートアップ費用、不利な経済条件、非効率、その他の正当な事業上の理由から、損失が生じているのかどうかを検討及び立証する必要があるとしている。ただし、独立企業は、継続的な損失に耐えることは不可能であり、最終的にはそのような条件の下で事業を行うことをやめようという考え方を前提として、損失が生じている取引について正確にその要因を調査する必要があるとしている。なぜなら、多国籍企業は独立企業と異なり、グループ全体の利益につながるものであれば、現地企業に意図的に損失を計上させることも可能であるとも考え得るからである。

(ii) 米国

IRS は、損失が生じている企業に対する移転価格調査は比較的消極的であるといえる。移転価格制度が導入された当初は、IRS も多くの欠損法人に対する調査を行っていたが、調査を重ねるに伴い、結果的に投下する IRS の人員及び労力に比して増差税額が非常に限られることが、経験則上明らかとなったからである。また、国税調査官の評価基準として、例えばタイなどでは時間当たりの増差所得が使用されるのに対し、IRS では時間当たりの増差税額が使用されるため、欠損法人に対する調査は、調査官にとっても好ましくない調査対象となった。したがって、米国では、欠損法人への調査よりも所得が発生している大規模法人を中心とした調査を積極的に実施するようになっている。

(iii) 英国<sup>125</sup>

連年損失を計上している企業に対する HMRC のアプローチは、まずどの企業が主要なリスクを負っているかを正しく決定するところから始まる。仮にリスクが生じ得る主要な決定が現地企業で行われている場合には、HMRC はその企業の有する性質(単純機能の企業であるかどうか)と一貫性が保たれているかを精査し、利益率とのバランスを勘案する。例えば、機能限定的であるとされる製造会社が損失を計上していた場合、取引関係においてだれがリスクの負担者であり、かつ管理者であるのかを精査し、フルフレッジの製造会社であると認定されれば、遡って負担するリスクに対応する収益分の課税を行うといったアプローチが見られている。

<sup>121</sup> 該当する主な判例は次のとおりである。  
*Demag Cranes & Components (India) Pvt. Limited* (ITA No. 12-/PN/2011)  
*Dupont India Pvt Ltd* [I.T.A No. 5336/D/2010]  
*Global Vantedge (P) Ltd.* [2010 37 SOT 1]  
*Fiat India Private Limited* [2010-TII-30-ITAT-MUM-TP]  
*Skoda Auto India (P) Ltd.* [2009 30 SOT 319]  
*Philips Software Centre Private Limited* (ITA No. 218(BNG))  
*Philips Software Centre Private Limited* (12(2)) (ITA No. 218(BNG))

<sup>122</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>123</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>124</sup> 『2010年度版OECD移転価格ガイドライン』パラ1.70、1.71、1.72及び3.65

<sup>125</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。



(iv) ドイツ

ドイツでは、特に外資系企業が連年損失を継続させている場合は、所得移転の蓋然性ありとして、調査対象に選定される傾向にある。しかし、スタートアップ期間の損失など合理的な理由による一定期間の損失については認められ、この点については判例などにおいて明確化されている。1993 年の租税裁判所における判決<sup>126</sup>では、物流法人など機能が限定的な企業であったとしても、3 年間のスタートアップ期間の損失は認められるとされ、その後の別の判決<sup>127</sup>では 5 年間のスタートアップ期間も同様に認められた。なお、スタートアップ期間以後は、当初計上した損失を相殺できるような利益が必ず計上されなければならないとも述べられている<sup>128</sup>。一方、別の判例<sup>129</sup>では、機能が限定的な企業がスタートアップ期間ではないにもかかわらず連年損失が生じているような場合は、独立企業であればこの状態を継続するとは到底考えることができず、企業が独立企業間原則に則って取引を行っていると言い難いとし、主張が差し戻される事案も存在している<sup>130</sup>。

(v) フランス

フランスでは、著しい長期間の損失でない限り、直ちに所得移転の蓋然性が疑われるということはなく、スタートアップ期間を理由とする主張も合理的な説明として受け入れられやすい。ただし、スタートアップ期間の損失は、スタートアップ期間経過後に利益が計上されなければ、合理的な損失であったとは認められず、否認される可能性が高い。また、スタートアップ期間ではないにもかかわらず、連年損失が生じている外資系企業に対しては、その機能やリスクを検証し、企業の備え持つ機能が単純機能であると認定されれば、一定の利益率が獲得されるべきとして課税を行うというアプローチが見られる。

(vi) 日本<sup>131</sup>

日本では、例えば機能が限定的な企業が計上している損失については、機能の一貫性が欠けているとして移転価格調査の端緒となりやすい。ただし、日本では米国に先立ち、欠損企業に対する調査の実質的な税収効果という観点より、欠損法人に対する調査よりも、所得が発生している大規模法人や急成長業種などに対して調査の重点が置かれている。

### 1-4-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

(i) インドネシア

インドネシアでは、第 4 節事案 2 のとおり、損失が生じている法人に対しては、利益率を重視して調査が実施される傾向にある。

(ii) タイ

タイでは、連年損失が継続したことにより直ちに課税が行われるということはない。ただし、受託生産など機能限定的な企業の損失は認められない傾向にある(第 4 節事案 5 参照)。

(iii) ブラジル

ブラジルでは、産業ごとの法定利益率が製品種類ごとに適用されるため、当該事案は見受けられない。なお、当然ながらスタートアップ期間の損失などの例外についても認められていない。

<sup>126</sup> Federal Tax Court as of 17th February 1993 (I R 3/92, BStBl. II 1993, 457)

<sup>127</sup> Federal Tax Court Decision dated 23. 5. 2007 - X R 33/04

<sup>128</sup> Federal Tax Court as of 17th February 1993 (I R 3/92, BStBl. II 1993, 457)

<sup>129</sup> Federal Tax Court as of 17 October 2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004

<sup>130</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>131</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

## 1-5 【事案4】 無形資産の認定(中国・インド)

### 1-5-1 課税の現状

#### (i) 中国

中国では、中国の有する市場の特殊性、例えば安価な労働力や地代による恩恵については、通常無形資産取引がある場合に適用される残余利益分割法を用いて移転価格の算定が行われ、中国市場で事業活動を行うことによる追加利益分を認定する傾向にある。なお、このような特定の場所に存在する資産、自然資源、政府の産業政策又はインセンティブ等から発生する生産におけるプレミアムをロケーションセービングといい<sup>132</sup>、このような理論は、特に外資系企業に対する調査の際に用いられることが多い。また税務当局が、企業が選定した比較対象企業が中国以外の企業である場合に、「検証対象企業が中国市場で享受しているプレミアムは、(中国以外の)比較対象企業との間に看過できない重要な差異を構成している」として中国企業のみを比較対象企業として選定することを主張するケースや、逆に中国には比較対象企業が存在しないとして中国以外の比較対象企業にプレミアムを載せるように要求するケースが見受けられる<sup>133</sup>。

#### (ii) インド

インドでは、サプライチェーンマネジメントやロケーションセービングといった、インド市場特有のプレミアムについて、近年、より重点を置いた調査が行われている。この背景には、多くの外資系企業がマネジメント機能やオペレーション機能をインドに設置していることが挙げられる。税務当局は、グループ企業内の一部の機能をインドに委譲することによって得られた便益は、インドと親会社所在地国との間で分割すべきであるとして、残余利益分割法などを用いて利益を配分する傾向にある。

このような概念を根拠とした課税に関する判例については、数は少ないものの存在しており、結論としてはロケーションセービングを根拠とした課税は不当であるとして否認されている<sup>134</sup>。

### 1-5-2 先進国等との比較

#### (i) OECD

OECD における無形資産の議論としては、BEPS 行動 8 において関連者間で無形資産が移転されることによる BEPS を防止するためのルールが議論されており、その結果として 2014 年 9 月 16 日に“Guidance on Transfer Pricing Aspect of Intangibles”(以下「行動 8 ドラフト」と言う。)というレポートを公表し、OECD 移転価格ガイドラインの第 1 章及び第 6 章の改訂案が提示された。まず第 1 章の改訂案において、ロケーションセービング等の市場固有の特徴、集合労働力、グループシナジーについては「無形資産ではない」と明示され、第 6 章において無形資産の定義を提示した。それによると、無形資産は「有形資産や金融資産ではなく、商業活動に使用するにあたり所有又は支配することができ」るものとし、「比較可能な状況で非関連者間による取引において発生した場合に、その使用又は移転によって報酬が生ずるものを指すことを意図している」と定義される。したがって、OECD 移転価格ガイドラインの観点からは、ロケーションセービング等の市場固有の特徴は比較可能性分析において考慮されるべきであるとしている<sup>135</sup>。

<sup>132</sup> 前掲注104東京税理士界「新興国の移転価格に対する考え方(ロケーション・セービングを中心に)」『グローバル・タックス・サテライト』(東京税理士会 2014年10月1日)

<sup>133</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>134</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

なお、該当する判例は次のとおりである：

Watson Pharma Pvt Ltd (TS-3-ITAT-2015(Mum)-TP)

Mitsubishi Corporation India Pvt Ltd (TS-458-ITAT-2014(DEL)-TP)

GAP International Sourcing (India) Pvt. Ltd (TS-667-ITAT-2012(DEL)-TP)

<sup>135</sup> 行動8ドラフトについては、2013年7月に公表されたドラフトを基にした解説としては、経済産業省により2014年4月4日に公表された『BEPSへの対応と我が国企業への影響に関する調査』(経済産業省貿易経済協力局貿易振興課委託調査報告書)を参照。  
[http://www.meti.go.jp/medi\\_lib/report/2014fy/E004206.pdf](http://www.meti.go.jp/medi_lib/report/2014fy/E004206.pdf)

また、2013年7月に公表されたドラフトから行動8ドラフトへの変更点については、EY税理士法人「Japan Tax Alert OECD、BEPS行動8 移転価格の側面からの無形資産の検討に関する改訂指針」(2014年11月21日)を参照  
[http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2014/Japan\\_tax\\_alert02\\_21\\_Nov\\_2014\\_j.pdf](http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2014/Japan_tax_alert02_21_Nov_2014_j.pdf)



## (ii) 国際連合

現行の OECD 移転価格ガイドラインでは、マーケットプレミアム等を無形資産として認めていない一方で、国際連合(以下「国連」という。)の国際租税協力専門家委員会では、従前より途上国の意見を取り入れた議論が行われており、2012 年 10 月に公表された「途上国のための移転価格に関する実務マニュアル」(以下「実務マニュアル」という。)では、新興国の独自市場の優位性に起因する無形資産について積極的に論じられている。

なお、当該実務マニュアルは、法的拘束力を持つものではなく、作成過程も利害関係者が多く関与していることから(特に第 10 章ではブラジル、中国、インド、南アフリカといった特定国の事案が各国の立場で述べられている)、その位置づけは移転価格関連法令のモデルではなく、実務上のマニュアルであることを、前文において明確にしている。

ロケーションセービング等の新興国が主張する無形資産については、実務マニュアルにおいて「ロケーション・スペシフィック・アドバンテージ」(以下「LSAs」という。)として、以下のとおり説明されている<sup>136</sup>。

- **ロケーションセービング**  
高コストの所在地から低コストの所在地に移転することにより実現するネットのコスト削減であり、労働賃金コスト、原材料コスト、運輸コスト、賃貸料、研修コスト、補助金、免税等のインセンティブ、インフラコストといった要因からなる。
- **LSAs**  
ロケーションセービング以外の所在地移転により享受する地理的配置に伴う便益であり、多国籍企業の利益獲得性を高める上でも、関連者間のバーゲニングパワーを決定する上でも重要であるとされている。ただし、LSAs は価値の源泉であるので、実務マニュアルで二重にカウントされないようにすべきと注意喚起がされている。
- **ロケーションレント**  
LSAs を活用して得られた超過収益を指すが、LSAs がロケーションレントを生み出すかどうかは、最終製品と LSAs への一般的アクセスに関する競争要素に依存する。LSAs が存在しながらロケーションレントが発生しないケースとして挙げられている例は、最終製品の市場が高度に競争的であり、かつ、潜在的な競争者が当該 LSAs へアクセスしているケースである。当該ケースでは、価格の引き下げにより超過収益は顧客に移転してしまうからである<sup>137</sup>。

なお、実務マニュアルにおいて、LSAs は、比較可能性分析上重要な項目の一つである「市場の地理的配置」を説明する文脈の中で説明されている。その中で、LSAs は「市場の地理的配置」から得られる便益の一つであり、また、市場の差異が調整不可能であるため、市場が異なる企業は比較対象企業とはなり得ないとしている<sup>138</sup>。

## (iii) 米国

米国の IRS では、ロケーションセービングといった概念に対して積極的な理解はなく、新興国との二国間相互協議の場を除き、これらの概念が移転価格の議論に用いられることはない。この背景として、一般的に米国市場は競争が激しく、競争者同士の価格の引き下げにより最終的な超過収益が顧客に移転するケースが見られるため、インバウンドの場合はこれらの概念を用いた米国市場の優位性といった主張はされにくい傾向にある。

## (iv) 英国

英国の HMRC は OECD 移転価格ガイドラインの立場に従っており、一般的にはロケーションセービングといった概念を無形資産として認定しない。

<sup>136</sup> 『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方』(21世紀政策研究所 研究プロジェクト 2013年5月)参照  
<http://www.21ppi.org/pdf/thesis/130617.pdf>

<sup>137</sup> 同上

<sup>138</sup> この根拠として、「2008年の金融危機の際の、いくつかの銀行や自動車メーカーの破綻(グローバルには巨大な赤字を計上したが、新興国市場では相当の利益を上げていた状況)を掲げている。」(『国連マニュアル』5.3.2.35)(邦訳は『グローバル時代における新たな租税制度のあり方』(21世紀政策研究会 2013年5月)より。)

(v) フランス及びドイツ

フランスでは、大陸法の原則に則り、法的地位や法的性格が重視される。したがって、法的保護の対象とならない資産には明確な線引きがあるため、ロケーションセービングといった概念は概して無形資産として認められない。また、ドイツにおいてもこれらの概念は認められていないという点で同じ立場をとっており、APAの場においてもその概念の容認には消極的である<sup>139</sup>。

(vi) 日本

日本では、過去、ブランド品や医療機器の業界において内外価格差が大きく、そのようなプレミアムは日本がとるべきとして、同様の製品を日本で輸入販売している独立系企業の利益率を独立企業間利益率として課税していた経緯がある。しかし、比較対象として用いられていた独立系の輸入販売会社が外資系ブランドの子会社となり比較対象企業がなくなっていったことに加えて、独立系輸入販売会社の利益率も下がっていったことから、マーケットプレミアムがあるという主張ができなくなったことなどを受け、このような形で課税される案件は減ってきた。現在では、マーケットプレミアム等の概念については欧米諸国と同様消極的であり、比較可能性を基にした議論が包括的に行われるようになっている。

### 1-5-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

(i) インドネシア、タイ及びベトナム

インドネシア、タイ及びベトナムでは、ロケーションセービングといった概念を用いた議論はあまり行われないう。この背景として、これらの国々では比較対象企業となりうるような国内企業の数がそもそも少ないことが挙げられる。

先述のとおり、このような概念は、新興国の税務当局が自国の国内企業を比較対象企業として選定すべきであると主張する際の根拠として用いられる。したがって、これは国内に比較対象として選定可能な企業が多く存在していることによって初めて用いることができる概念である。しかしながら、一般的に比較対象企業は財務データの入手可能性の観点より、多くの場合は上場企業に限って選定されるため、国内の上場企業数がそもそも少ない国にとっては、この概念は利用されにくいといえる。

また、国によっては、この概念を用いて納税者を説得するに足る精緻な議論が展開できるまでに調査官の教育が追いついていないという事情もある<sup>140</sup>。

一方、調査の際に用いられずとも、APAの場においては、中国及びインドと同様このような概念を展開するといった場面が、インドネシア及びタイにおいては見受けられる。ただし、いずれにおいても国内法上で認められている無形資産ではないため、この概念を前面に主張するというよりは、税務当局が要求する利益配分の補助的説明として用いられている<sup>141</sup>。

(ii) ブラジル

ロケーションセービングといった概念のプレミアムは認められていない。したがって、当該事案は見受けられない。

<sup>139</sup> フランスでは、無形資産という言葉は使用されないものの、国際的事業編成に係る機能移転に関し、移転価格課税が行われている。(Paris Admin Court App, No.12PA00469 2013年2月5日判決)この判決では、フランス法人が関係会社間の資金プール管理機能をスイスの本社に移転したことに対して、重要な機能及びリクスが移転したことによる対価の授受が必要であるとして課税が行われた。課税に際し、シークレットコンパブルが使用されたことを要因として、控訴審では税務当局の主張が認められず、資金プール管理機能の移転に関し対価の授受が必要かの一般的判断までは行われなかった。

神山幸「移転価格税制の適用における無形資産の取扱いについて」(税務大学校論叢79号(2014年))

また同じくドイツでも機能の移転(Transfer of Function Doctrin)については、移転価格調査の際に大いに注視されている。(ドイツ外国税法第1条3項9文及び10文2008年1月1日導入)

現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>140</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>141</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

## 1-6 【事案5】 受託研究開発機能・受託生産機能に対する考え方の相違(中国、インド)

### 1-6-1 課税の現状

#### (i) 中国<sup>142</sup>

中国では、国営函[2009]363号<sup>143</sup>において「受託生産は戦略の失敗、稼働不足、製品の滞留などの原因によるリスク及び損失を負担するべきではなく、一定かつ最低限の利益水準を保つ必要がある<sup>144</sup>」としており、低い利益率を容認しつつも、損失の発生については、スタートアップを含めいかなる例外も認められないとしている。特に現地法人が外資系企業である場合は、「一定の利益が達成できないのは本社が移転価格で利益水準を操作しているためである」とし、実際の取引よりも高い利益率を適用し、移転価格課税を受けるケースが報告されている<sup>145</sup>。

また一方で、限定的な機能であるとする前提を否定しようとするアプローチも多数見受けられる。具体的には、中国の現地子会社のみを与えられている機能やリスクのみに着目するのではなく、現地子会社が属するグループ企業が展開するグローバルバリューチェーンの全体像を把握し、現地子会社の実質的な位置づけを把握しようとするものである。この考え方に則れば、例えば現地法人単体では機能限定的な受託生産企業であったとしても、グループ企業全体の売上の大部分が中国において稼働されている場合に、当該現地法人は機能及びリスクが限定的であると主張することが困難となる可能性がある。

別のアプローチとしては、受託生産企業に無形資産が備わっているとして、超過収益分に対する課税を試みることがある。この場合、税務当局は研究開発や技術提供に係る受託契約書や委託者との取決めに精査することにより、外見的な機能ではなく実態を把握しようとする。税務当局により無形資産の存在を認定された場合は、移転価格算定方法にコストプラス方式を利用せず、残余利益分割法を適用し、認定された無形資産に帰属する利益に対して課税が行われる。

#### (ii) インド

インドでは受託研究開発機能に関しては、移転価格の観点から近年激しい議論が行われている。通常多国籍企業がインドに設立する受託研究開発企業は、ルーティン業務のみを実施し、重要な資産を持たず、重要なリスクも負わないことを前提としている。したがって、そのような企業は、概ねコストプラス方式で対価を受領し、無形資産に帰属する利益は、研究開発のコスト及びリスクの負担者であった委託者(多くの場合が親会社)が稼働することとなる。インドの移転価格調査においては、この点、現地子会社が受領する対価のマークアップ料率について精査されるだけでなく、そもそも現地子会社が実施している研究開発活動を付加価値の高いサービスとみなし、残余利益分割法を用いて課税を行う場合がある。この際、インド税務当局の調査官は、「現地子会社が実施している研究開発活動の遂行のためには、①先端的な研究設備等の重要な投資、②訓練された技術力の高い人材が投入されているはずであり、結果的に、このような付加価値の高い研究開発活動を通じて無形資産が移転されている」とみなして、現地法人における追加的な利益を認定するといったことがある。

この点については判例が多少存在しており、その中で政府に対し、委託研究開発機能に適用できる新たなコストプラス方式等の算定手法を定め、その指針を明確化し、ひいては訴訟件数の縮小に貢献しなければならぬと言及されている<sup>146</sup>。また、2013年7月に公布された通達<sup>147</sup>においては、税務当局が受託研究開発企業に重要な無形資産が備わっていると主張する際に参照すべきガイドラインが示されており、当該議論に対する一定の整理が行われている。

<sup>142</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>143</sup> 同内容は2007年に公布された国税函[2007]236号において既に述べられていたが、そこでは進料加工や来料加工といった単一の生産機能のみを担う企業が対象となっていた。国税函[2009]363号では、進料加工等のみではなく、卸販売受託研究開発に従事する企業も新たに追加された。

<sup>144</sup> Baker & McKenzie Client Alert (January 2009)  
<http://www.bakermckenzie.co.jp/material/dl/supportingyourbusiness/newsletter/tax/tax090121.pdf>

<sup>145</sup> 前掲注70『新興国における課税問題の事例と対策(詳細版)』(経済産業省貿易経済協力局貿易振興課 平成25年9月)

<sup>146</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>147</sup> Honda R&D India Private Limited [TS -32-ITAT-2015]。

通達No.06/2013

また、受託生産企業については、企業が選定した比較対象企業の妥当性について、税務当局より疑問が呈される場合がある。インドでは、受託生産企業は多く所在しているものの、その多くが多国籍企業のグループ企業であるため、比較対象企業として選定することはできない。一方で、比較対象企業として選定可能な(多国籍企業のグループ企業ではない)上場企業は、公開データベース上フルフレッジな生産会社しか掲載されておらず、機能限定的な受託生産企業については限られた情報しか入手できない。したがって、適切な比較対象企業の選定が一般的に困難であるという事情が存在する。このような場合、納税者は比較可能性を向上させるため適切な差異の調整を加えるよう税務当局より要求されるということがあり、場合によっては、最終的にフルフレッジの生産会社を比較対象企業として採用させられるといったことがある。

## 1-6-2 先進国等との比較

### (i) OECD

OECD 移転価格ガイドラインでは、受託製造及び受託研究開発に対する移転価格上の特性及び考え方について、パラグラフ 7.40 及び 7.41 において述べられている。受託生産企業は、一般的に生産品、生産量及び品質についての十分な指示が与えられており、かつ指定された基準を満たしていれば、生産品はすべて購入されることから、このような契約に基づく生産機能については、果たす機能も負担するリスクも僅少であり、コストプラスによる対価回収方法が妥当であるとしている。また、受託研究開発についても、通常研究開発機能においては、研究結果によって市場価値のある成果が生まれなかった場合におけるリスクを負担しているが、受託研究開発については、研究成果に関わらず、一定の報酬を得ることができることから、このような形態の企業についても、コストプラスが妥当な対価報酬方法であるとしている。

これら機能限定的な企業に対する考え方の前提として、OECD 移転価格ガイドラインの第二章で述べられているとおり、機能及びリスクと期待収益との比例関係が存在している。独立企業の販売会社であれば、自己の資源をリスクにさらし、自らマーケティング及び宣伝活動を行った場合、当該活動に対する期待収益は活動に応じて高くなる。一方で、委託製造業者や委託調査会社など限定的なリスクしか引き受けていない場合には、通常、限定的な収益しか期待されないとしている<sup>148</sup>。

### (ii) 米国<sup>149</sup>

米国は、特に外資系企業の調査の際に、受託生産又は受託研究開発といった限定的な機能を認定することにより、一定の利益率をもって課税するという手法を採ることがある。

### (iii) 英国<sup>150</sup>

英国では、機能が限定的であるかについて、企業の機能、リスク及び資産の観点から総合的に調査を実施するため、機能が限定的であることのみを理由に、一定の利益率をもって課税することはない。ただし、機能限定的な企業が連年損失を計上している場合においては、その負担するリスクの所在に着目した調査をより詳細に実施することとなる(第4節事案3参照)。

### (iv) ドイツ<sup>151</sup>

ドイツでは、判例<sup>152</sup>に基づき、機能限定的な法人の損失は認められていない(第4節事案3参照)。

### (v) フランス<sup>153</sup>

フランスでは、受託開発は比較的調査対象として選定されやすい傾向にあるものの、受託生産についてはその形態や低い利益率について容認される傾向にある。これは、フランスに親会社を置く多くの企業が、国外

<sup>148</sup> 『2010年度版OECD移転価格ガイドライン』パラ1.48

<sup>149</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>150</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>151</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>152</sup> Federal Tax Court as of 17th February 1993 (I R 3/92, BStBl. II 1993, 457)

Federal Tax Court Decision dated 23. 5. 2007 - X R 33/04

Federal Tax Court as of 17 October 2001 - I R 103/00, BStBl. II 2004

<sup>153</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

において生産活動を行っているため、受託生産会社に対する課税が逆鞘となることを避けているということが背景として考えられる。

(vi) 日本<sup>154</sup>

日本では、基本的には OECD モデル租税条約に即した機能とリスクを踏まえた調査がなされているが、第4節事案3のとおり、日本では機能限定的な法人の損失については、機能面から疑義が持たれやすい。

### 1-6-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

(i) インドネシア<sup>155</sup>

インドネシアでは、概ね機能限定的な企業実態は容認され、スタートアップ期間の低水準の利益についても比較的寛容であるといえる。ただし、これらの企業が得る報酬対価のマージンの妥当性については厳しく精査される傾向にある。

(ii) タイ<sup>156</sup>及びベトナム<sup>157</sup>

タイ及びベトナムにおいては、機能限定的な企業が計上する損失は容認され難く、利益率と機能及びリスクとの一貫性がないとして課税されるリスクが高い傾向にある。

(iii) ブラジル

ブラジルでは、産業ごとの法定利益率が適用されるため、当該事案は見受けられない。

## 1-7 【事案6】 画一的な利益率の適用(インド・ブラジル)

### 1-7-1 課税の現状

(i) インド<sup>158</sup>

インドでは、原則的に納税者が行った移転価格分析を考慮するが、企業間補償契約やライセンス契約など特定の取引について、類似の取引が過去の判例において存在しているときには、判例において示された利益率が独立企業間価格であるとして適用される場合がある<sup>159</sup>。

(ii) ブラジル<sup>160</sup>

ブラジルの移転価格税制は、OECD 移転価格ガイドラインを規範としておらず、日本や米国などの OECD 加盟国とは異なる移転価格算定方法を独自に設定するなど、概して国際基準から乖離していることが特徴的である。その税制は、主に以下の点において多くの新興国が準拠する OECD 移転価格ガイドラインとは異なっている。

- ・ 事前確認制度が導入されていない
- ・ 利益に基づいた移転価格算定方法が認められない<sup>161</sup>

<sup>154</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>155</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>156</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>157</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>158</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>159</sup> Nimbus Communications Ltd. (TS-167-ITAT-2013(Mum)-TP)

Godrej Household Products Ltd. (TS-330-ITAT-2013(Mum)-TP)

<sup>160</sup> 現地会計事務所におけるヒアリングより。

- ・ 機能リスク分析に関する概念が税制に取り入れられていない
- ・ 「製品等」の種類ごとに利益計算を行う必要がある
- ・ 法定利益率が適用されている<sup>162</sup>

法定利益率は、輸入取引、輸出取引、コモディティ商品取引及び金融取引の別、移転価格算定方法の別、産業の別及び製品(又はサービス)種類の別により定められている。このような固定的な利益率は、機能及びリスクの分析や利益率の検証などが不要であるものの、事業実態による差異が全く認められず、企業の機能に比して過大な税負担が強いられるという事態も生じ得る。さらに、法定利益率は定期的に変更されるものではないため、市場の動向や景気の波に応じた柔軟性が欠けているといえる。

さらに、移転価格の算定は取引単位で行う必要があり、他の取引と相殺することはできない。また、スタートアップ期間にかかった多額の特別費用は、商品毎やサービス毎の取引には考慮されない。したがって、企業がいかなる状態であっても取引単位の損益計算上は損失の発生が認められない。

通常、多国籍企業が、移転価格ポリシーや文書化など移転価格課税への対策を講じる場合、主軸となる方針の策定や移転価格分析を実施し、これを各国の現地子会社における移転価格課税対策に援用するという形が主流であるところ、ブラジルについては、独特の移転価格税制に応じた分析及び文書化を行う必要があり、親会社の大きな負担となっている。

### 1-7-2 先進国等との比較

#### (i) OECD

OECD 移転価格ガイドラインでは、画一的な利益率の適用については、第4章セクションEにおけるセーフハーバー(事前に定めた一定の条件を満たす場合、税務当局がその移転価格を受け入れる制度)に関する規定の中で述べられている。当セクションについては2013年5月16日に改訂が承認され、セーフハーバー制度は多くの問題があるとしながらも、限定的条件下ではその利用が推奨されるとされている<sup>163</sup>。

当セクションでは、セーフハーバーの利用によるメリットを次のように述べている：

- ・ 独立企業間原則の適用による税務当局及び納税者の負担の減少及び簡素化
- ・ (セーフハーバーを、小規模納税者や小規模取引に適用した場合の)税務当局のリソースの効率利用
- ・ 納税者にとっての高い確実性及び煩わしいコンプライアンス義務からの解放

一方で、セーフハーバー適用によるデメリットを次のように述べている：

- ・ 関連者間取引を行う企業の価格決定に悪影響を与え、不適切なタックスプランニングを誘発する
- ・ (一国が単独で適用するセーフハーバーの場合、)一方の国のセーフハーバーに合わせた価格設定を行うため、取引相手国における(独立企業間原則に基づく)価格設定との間に差異が生じ、二重課税又は

<sup>161</sup> ブラジルの移転価格税制は、製品等の輸入・輸出取引に対して独立価格基準法、再販売価格基準法、原価基準法といった基本三法の適用を認めている一方、日本やOECD移転価格ガイドラインが適用を認めている取引単位営業利益法や利益分割法といった利益を基準とした移転価格算定方法については、その適用を容認していない。また、適用可能な移転価格算定方法は、輸入取引、輸出取引、コモディティ商品取引及び金融取引別にそれぞれ規定されており、納税者は製品等ごと、申告年度ごとに選択することができる(「ベスト・メソッド・ルール」は採用されていない)。

<sup>162</sup> 基本的に、産業ごとに利益率が固定されており、該当産業は法人登記の際の申請内容に基づいて分類される。また、ロイヤルティ料率も種類ごとに固定されている(概ね1-5%)。法律で定められた利益率の変更を容認する規定はあるものの、実質的にこの行政手続は採用されていない。例えば、輸入取引については法律12,715/2012号において事業分野別の利益率が規定されている。

<sup>163</sup> 『2010年度版OECD移転価格ガイドライン』パラ4.93～4.167



二重非課税のリスクが増加する

- ・ 政府間の合意により二重課税/二重非課税を解消する相互協議が適用できない
- ・ 独立企業間原則からの逸脱
- ・ 異なる状況にある納税者に対しても同一の利益率が適用されかねない不公平性

これらの点に鑑み、移転価格上のリスクが低い小規模な納税者又は簡易な取引の利用に限って利用することが最も効果的であるとしている。また、適用の際は二国間合意に基づく適用が望ましく、単独での適用は避けるべきであるとも提言されている。

(ii) 米国、英国、フランス

米国、英国及びフランスのいずれにおいても、当該事案は見受けられない。

(iii) ドイツ<sup>164</sup>

ドイツの移転価格税制上、いずれの取引においても法定利益率は存在していないものの、付加価値が低い機能(ルーティン機能)を持つ企業については、関連者から受領する対価が 3%から 10%程度のマークアップ料率に設定されているれば容認されるとしたポジションペーパーが、2010 年に欧州連合の移転価格協議会に提出されている<sup>165</sup>。このポジションペーパーが根拠となり、限定機能の企業については、3%から 10%の間に料率が収まっている場合、追徴課税は受けないこととなる。この考え方は、OECD 移転価格ガイドラインの上記改訂セクション E における考え方を一部採用した形となっている。

(iv) 日本

日本では、固定的な利益率の設定は無いものの、ロイヤルティなどの特定の取引に関しては、調査対象企業が属する業界の標準的な料率をもって課税を行うことが散見されている。ただし、過去の裁決においては、業界の標準的な料率の適用自体は否定しないものの、調査対象企業が属する業界と比較対象の業界の比較検討に際して、生産される製品の相違及び取引形態の差異を考慮すべきである旨が述べられている<sup>166</sup>。また、東京地裁平成 18 年 10 月 26 日の判決<sup>167</sup>では、「市場価格等の客観的かつ現実的な指標により国外関連取引と比較可能な取引を想定することができる時は、そのような仮想取引を比較対象取引として独立企業間価格の算定を行うことも可能」であるとしている。したがって、例えばコモディティ市場など一般的に広く普及されているような市場がある場合は、これをもって独立価格比準法を適用し、独立企業間価格の算定を行うことも許容されている。

### 1-7-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

(i) 中国

中国では、以前、グループ内役務提供取引に対し、みなし利益率として 5%のマークアップ料率を定めていたことがあった<sup>168</sup>。現在はこの法令が失効し、特定の産業や業態に適用される利益率というものはなくなり、執行においても調査の当初から固定の利益率を納税者に強制するということはない<sup>169</sup>。

(ii) インドネシア、タイ及びベトナム

インドネシア、タイ及びベトナムでは、当該事案は見受けられない<sup>170</sup>。

## 1-8 【事案7】 グループ内役務提供取引の対価の否認(中国・インド・インドネシア)

<sup>164</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>165</sup> EU Joint Transfer Pricing Forum JTPF Report: Guidelines on low value adding intra-group services (February 4, 2010).

<sup>166</sup> 羽床正秀・古賀陽子『移転価格税制詳解-理論と実践ケース・スタディ』(大蔵財務協会 平成21年6月)

当該裁決は平成11年3月31日に行われている。

<sup>167</sup> 東京地判平成18年10月26日訟月54巻4号922頁

<sup>168</sup> 国税発[2002]128号

<sup>169</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>170</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

### 1-8-1 課税の現状

#### (i) 中国<sup>171</sup>

SAT は、2014 年 7 月に「国外への多額の費用支払による租税回避防止調査に関する通知」(弁法[2014]146 号、以下「146 号通知」という。)を発表し<sup>172</sup>、関係会社間への役務提供取引に関する新たな通達を公布するとともに、IGS 及びロイヤルティに関する調査をさらに強化する旨が発表された。これを受けて、中国に所在する外資系企業は、今後 IGS 及びロイヤルティに対してさらなる慎重な対策が求められると予想される。

上記通知は、従前の SAT の IGS に対する考え方を整理したものが含まれており、IGS に対する方針がより明確化された。ここで明確にされた考え方は、①IGS の対価は独立企業間価格の原則を遵守しなければならない、②経営管理費(マネジメントフィー)については、通常これは株主活動に係るものであるため、現地法人の損金算入の対象とならない、ということである。経営管理費については、契約書においてそのように称されていないと、役務提供の本質を精査して判断されるため、実質的に経営管理費であると判断されれば、損金算入が否認される。

また、IGS の対価が現地法人の税務申告上損金の対象になるか否かについては、①受益性、②必要性、③重要性、④価値創出性、⑤対価性、⑥真実性の観点から判断されることとされた。判断の際に重要となるのは、現地法人の事業との関連性であり、例えばコンサルタントサービスフィーを支払っている場合、当該コンサルティングが真に現地法人の事業運営上重要であり、また現地子会社に与えられている経営裁量の範囲内において必要な支出であると説明できることを確認する必要がある。

さらに、国外に支払う役務提供対価は、支払ロイヤルティと同様に外貨規制の制度の対象となっているため、送金の際の書類準備や送金に係る審査など、煩雑な手続を要することも大きな弊害となっている(第 4 節 事案 12 参照)。

#### (ii) インド

インドでは、IGS については特別な規定はないものの、法人税法上の要件と移転価格上の要件の両方が満たされない限り、IGS に係る支払対価は損金算入することができない。外資系のインド現地子会社が支払う IGS については、その多くが税務当局より指摘を受けており、訴訟も数多く提起されている。IGS について着目される点は、使用される費用配賦方法、現地法人が得る利益、重複活動の有無などであり、これらに関する証拠資料を企業側が税務当局に提示する必要がある。

また IGS に関しては、OECD 移転価格ガイドラインに沿った考え方を採っており、判決においても、企業側だけではなく税務当局が勝訴する判決も多く出されている<sup>173</sup>。したがって、予測可能性を高める目的で、IGS については APA を申請する企業も多い。

#### (iii) インドネシア

インドネシアでは、役務提供の単なる名目によってその損金算入が否認されるということは無いものの、IGS は税務当局により重点的に調査される傾向にある。調査の際は、企業側が IGS によって得る利益を明確に提示することができなければ、損金算入の否認を回避することは非常に困難である。

また、役務提供対価はコストプラス方式で算出されなければならない、コミッション形式(売上をベースとした割合)であってはならないことが指示文書<sup>174</sup>により定められている。その他、同指示文書では、IGS の対価設定について、①調査の際は、経費配賦基準に重点が置かれること、②(対価算定の基礎となる)ベースコスト

<sup>171</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>172</sup> 同年、SATは、IGS及び管理費に関する意見書を求める国連からの要請に対し、上記の2点を含めたSATの見解を正式な回答書として提出し、次回更新版の「国連移転価格マニュアル」に盛り込まれるよう提案している。

<sup>173</sup> AWB India Private Limited (4454/Del/2010)  
Cushman & Wakefield India India Private Limited (3933/Del./2010)  
Abhishek Auto Industries Ltd (2010-TII-54-ITAT-Del-TP)  
Dresser-Rand India Private Limited. (8753/Mum/2010)  
Ericsson India Private Limited (5141/Del/2011)  
Gemplus India Private Limited (ITA No.352/BANG/2009)

<sup>174</sup> SE-50/PJ/2013



トについては、外部監査人などによりその妥当性を分析することが非常に重要であること、などが述べられている。

## 1-8-2 先進国等との比較

### (i) OECD

OECD 移転価格ガイドラインの第 7 章では、多国籍企業がグループ内において実施する役務提供について述べられており、移転価格上二つの要素について検討が必要であるとしている<sup>175</sup>。

一つ目に検討すべき要素は、実際に役務提供が行われているかという点であり、これは物理的な役務提供が行われているかに留まらず、役務提供の依頼側が対価を支払うに値すべき役務が提供されているかという点からも検討されなければならないとしている。つまり、役務提供の依頼者の商業上の状態を改善させるような経済的又は商業的価値が、提供された役務提供にあったかどうかを判断する必要がある。なお、親会社グループ企業に対して何らかの役務提供を行っている場合、OECD 移転価格ガイドラインで明示的に対価の回収を不要としている役務提供は、①株主活動、②重複費用である<sup>176</sup>。

二つ目に検討すべき要素は、対価の妥当性である。役務提供が、一対一の関係で行われた場合は、検討すべき事項はベースコストの把握やマークアップ料率でよいが(直接配賦法)、一社が複数の企業に対して便益を生じさせるような役務提供を行った場合には、その対価のベースを各社に配分する(間接配賦法)という検討がさらに必要となる<sup>177</sup>。

いずれの検討事項において最も重要であるのは、それが独立企業であれば取引が成立していた役務提供契約であったか、又は支払っていた対価であったかという点であり、OECD 移転価格ガイドラインの基本原則である独立企業間価格に則った方針を示している。

なお、上記の通り、間接的に配賦される経営指導料や本社費については、配賦のベースとなる費用としてどのようなコストが含まれるべきか、またどのような基準によってそれぞれの配賦額を決定するかが重要となるものの、第 7 章では、前者については特にその具体的な基準については記載されておらず、後者についても売上や従業員数を用いて配賦することが可能かもしれないといういくつかの例示はあるものの、具体的にどのようなケースにおいてどのような配賦基準を使うべきかに関して、踏み込んだ議論はされていない。このような形で間接的に配賦される経営指導料や本社費は、そのサービス提供者が低税率国にあることを通じて BEPS につながる可能性があるという観点から、その適正化に向けた試みが『BEPS 行動計画』に含まれた。それを受けて OECD は、2014 年 11 月 3 日に BEPS 行動 10 に関連して“BEPS Action 10: Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-Adding Intra-Group Services”(以下「行動 10 ドラフト(IGS)」という。)を公表した(第 5 節参照)。

### (ii) 米国

IGS については、米国において特に活発な議論が行われており、IGS に関する規則も非常に詳細な規定となっている。ただし、一般的に税務当局が IGS に対して特に厳しく否認を行うということはなく、OECD 移転価格ガイドラインの原則を踏襲し、一般的に中立の立場をとっている。この背景の一つとして、米国に所在する多くの法人が IGS の受益者である一方で、IGS の提供側である米国法人も多く所在しているため、自国に逆輸となる課税については、慎重な姿勢を見せていることが伺える<sup>178</sup>。

なお上述の通り、IRS では、6 年間の活発な議論を経て IGS に関する法令の整備を 2009 年 8 月 4 日に最終化させた。この改正において特徴的な点は、①役務提供に係る費用のみを請求する(つまり、マークアップを要さない)対価算定方式が適用できる役務提供の種類を広く認めたこと(従前の 48 種から 101 種へ大幅に拡大されたこと)、②製造、販売、開発、金融など、企業グループに重要な価値をもたらし得るサービスについては、詳細な移転価格分析が必要であるとしたことである。これらの改正が行われた背景の一つとして、付加価値の少ない役務提供に対する移転価格分析が、納税者に対する負担を増大させかねないという批判に

<sup>175</sup> 『2010年度版OECD移転価格ガイドライン』パラ7.5

<sup>176</sup> 『2010年度版OECD移転価格ガイドライン』パラ7.9～7.11

<sup>177</sup> 『2010年度版OECD移転価格ガイドライン』パラ7.19～7.28

<sup>178</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

対応したものであり、納税者がより付加価値の高い役務提供に係る移転価格分析に注力できるようにすることを目的としている<sup>179</sup>。

(iii) 英国及びフランス

基本的に OECD 移転価格ガイドラインの原則を踏襲しており、株主活動等を除き、調査対象者の機能やリスク、サービス内容などに鑑み、その受益性や対価算定方法が検証される。

(iv) ドイツ<sup>180</sup>

ドイツにおいて最も注目されるのは、親会社を実施した役務に関して現地子会社に配分する費用である。受益性の有無及び株主活動の範囲内か否かを重視して調査を実施する旨が、移転価格関連指針において定められている<sup>181</sup>。

受益性の有無については、概ね OECD 移転価格ガイドラインと同様、真に受益者の利益となっているかどうか精査される。したがって、単に親会社がすべての子会社に対し普遍的に提供しているサービスであるのみでは不十分であり、子会社が享受する便益を、実例をもって立証する必要があるとしている。

また、株主活動については、規則によりその範囲が詳細に規定されている。特筆すべき点としては、ドイツにおいては、スチュワードシップコストをいわゆる「株主活動」よりも幅広く認識しており、スチュワードシップコストに係る費用すべてを損金算入できるとしている<sup>182</sup>。

(v) 日本

日本の移転価格関連法令上、IGS の規定は概ね OECD 移転価格ガイドラインに沿っている。すなわち、①株主活動<sup>183</sup>、②重複活動<sup>184</sup>(重複費用)に該当する取引は経済的又は商業的価値を有するものではないとして、対価の回収を要しないとされている<sup>185</sup>。

平成 22 年度の税制改正では、推定課税(現行租税特別措置法 66 の 4 第 6 項)発動の要件となる文書化規定の中に新たに「役務の内容を記載した書類」<sup>186</sup>が明記された。これにより、役務提供に係る取引についても文書化の際に重点を置くべき旨が明確になったといえる。

### 1-8-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

(i) ブラジル

ブラジルにおける IGS については、まずは法人税上の損金算入性の要件を満たしているかについての検証が厳密に行われる。最近では、次の条件を見たす場合、損金算入することが可能であると明示的に規定されている。

- ▶ 実際に受領した物品、又はサービスに関連するものであること
- ▶ 支払者の事業活動にとって必要、かつ一般的・標準的なものであること
- ▶ 費用の配賦が合理的、かつ客観的な基準に基づき、事前に合意されており、当事者が署名した法律文書によって適切に文書化されていること
- ▶ 費用の配賦の基準が各社の実質的な費用と整合性があり、物品・サービスに対する総支払額が一般的な会計原則を遵守して算出された売上高等を用いて算出されていること

<sup>179</sup> 株式会社コスモ国際マネジメント『米国が役務提供取引に関する改正移転価格規制を最終化』  
<http://www.cosmos-international.co.jp/news/09-8.html>

<sup>180</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>181</sup> BMF-Letter as of 23 February 1983 par. 6.2.2.; par. 6.3.2., Administrative Guidelines (Verwaltungsgrundsätze) 1983

<sup>182</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>183</sup> 株主活動とは、国外関連者に対し株主としての地位を有する企業が、専ら自らのために行う株主としての法令上の権利の行使又は義務の履行に係る活動で、例えば①親会社を実施する株主総会の開催や株式の発行など、親会社が遵守すべき法令に基づいて行う活動、②親会社が金融商品取引法に基づく有価証券報告書等を作成するための活動、等をいう。(事務運営指針2-9(3)ロ)

<sup>184</sup> 重複活動とは、企業が国外関連者に対し、非関連者が当該国外関連者に行う役務の提供又は当該国外関連者が自らのために行う事務運営指針2-9(1)の活動と重複する活動を行う場合における当該重複する活動をいう。(事務運営指針2-9(3)イ)

<sup>185</sup> 事務運営指針2-9(3)

<sup>186</sup> 租税特別措置法施行規則第22条の10第1項第1号(イ)

- ▶ 物品・サービスの取得を一元管理する企業が、採用する配賦基準に基づいて関連する部分のみを配賦していること  
また、費用を一元管理する企業への支払いについては、マークアップの上乗せは行わないとしている。

(ii) タイ<sup>187</sup>

タイの税務当局は IGS について積極的に調査を実施しており、本調査のアンケートでも、実際に当該論点にて課税を受けている旨の報告が挙げられた。税務当局が特に着目する点としては、①役務提供の内容及びその本質の把握、②タイ現地子会社が享受する明確な利益の存在及びその証拠(報告書など)、③マークアップの元となるベースコストの妥当性、④費用配分指標の妥当性、⑤適正なマークアップ率、である。

(iii) ベトナム

ベトナムでは、ロイヤリティ及び IGS に対して、近年、課税が強化されている。税務当局が特に着目する点は、親会社に対する経営管理費の支払であり、調査の際は①親会社からの配付費用の金額、②当該役務提供による実質的な便益の有無(特に子会社が損失を計上している場合)、③役務提供に係る証拠の有無、などが重点的に調査される。外資系企業が、実務上すべての役務提供又は配付費用に対する証拠が確保できず、損金算入を自主的に諦めるケースも多く見られる。

## 1-9 日本企業以外の外資系企業における類似ケースへの対処方法及び対応策

### 1-9-1 総論

各現地会計事務所によれば、各移転価格課税関連事案は、日本企業特有の問題ではなく、様々な外資系企業が同様の事案で追徴課税を受けているとのことである。一方で、総じて日系以外の外資系企業は、比較的グループ会社のガバナンスが行き届いており、調査時の対応が迅速であるため、税務当局より指摘を受けた際の被害を最小限に留めることができているようである。

各移転価格課税関連の事案における対応策は、以下の3点に分けて論じることができる。

- ・ 移転価格文書化
- ・ 実務上のマネジメント
- ・ 取引形態の検討

### 1-9-2 移転価格文書化—①概要及びその効果

移転価格課税を回避するためには、国内法における移転価格文書作成義務の有無に係らず、文書化の事前準備が最も基本的な対応策である。文書化とは、国外関連者との取引が独立企業間価格で行われたことを証明する書類等を作成し、保存することをいい、課税当局に対して移転価格が適正であることを示すことで本格的な移転価格調査に移行するリスクを軽減することができる。その他に文書化をしておくことで得られる効果は(個々の国内法による規定によってその効果は異なるものの)下記の通り挙げることができる。

- ・ (文書化の不備による特定のペナルティが定められている場合)当該ペナルティの回避
- ・ 税務当局による機能及びリスクを無視した課税に対する抗弁の論拠の提供
- ・ 移転価格分析の起点の提供
- ・ シークレットコンパラブルによる課税の回避
- ・ 本社主導の文書化により、企業グループ内の移転価格方針の共有及びその統一性の確保

概ね大部分の国においては、移転価格文書を作成しておけば、一義的な立証責任が税務当局に発生する国が多いため、最低限の法律上の要件を必ず満たし、税務当局による独自の移転価格分析の余地を与えないことが重要である。その際、文書化の不備、内容の不足又は事実との相違、あるいは遅延(調査時におけ

<sup>187</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

る税務当局からの資料提出依頼に対する遅延を含む)が発生しないためにも、親会社主導の連携が不可欠であるといえる。

なお、以下においては、事案1から事案7への対処方法に触れながら、文書化作成時及び移転価格分析(企業分析、産業分析、機能分析、経済分析)における留意点について述べる。

### 1-9-3 移転価格文書化－②文書化の内容

移転価格文書化における記載事項の詳細は各国により様々であり、各国の国内法において定められているが、一般的には、BEPS 行動 13 において要請されているローカルファイルの記載項目に近い内容が求められていると思われる。ローカルファイルの内容は以下の図表 44 のような構成となっており、このような内容の資料を、各国法制に則り、国外関連取引を行っている各社それぞれについて作成する必要がある。

図表 44 BEPS行動13 ローカルファイルの記載項目

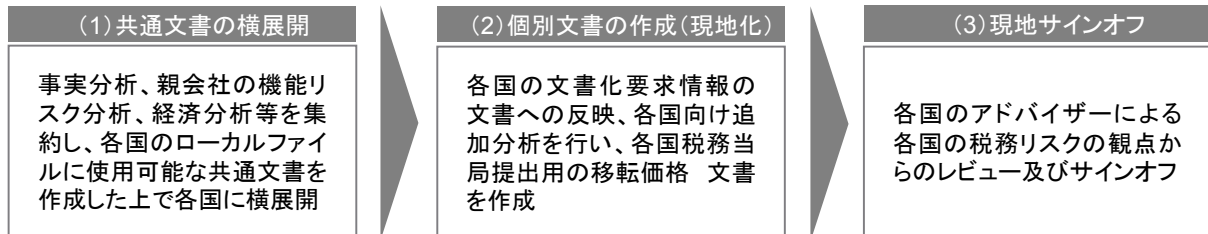
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>▶ 対象法人(各国の法人)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 対象法人の組織図、経営及び運営形態、及び対象法人の管理者が報告する被報告者の氏名及びその者の所在する国に関する説明</li> <li>▶ 当年度又は過年度において、対象法人が関与した、あるいは影響を受けた、事業再編もしくは無形資産譲渡の有無(影響を与えた取引とその影響の説明を含む)</li> <li>▶ 主要競合他社</li> </ul> <p>▶ 関連者間取引に関する重要な情報</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 取引の概要(製造、製品販売等)及び取引に付随する状況(事業活動、MNCグループの金融活動、費用分担契約等)の説明</li> <li>▶ 関連者取引の取引額</li> <li>▶ 各関連者間取引に係る関連当事者の特定及び関連者間の関係</li> <li>▶ 対象法人が締結している関連者間契約</li> <li>▶ 各関連者間取引に関する詳細な機能分析(それぞれの法人の果たす機能、使用した資産、負担するリスク等)</li> <li>▶ その他の関連する関連者間取引</li> <li>▶ 最適な移転価格算定方法の選定、その選定理由、並びに検証対象法人の選定理由</li> </ul> | <p>▶ 関連者間取引(続き)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 移転価格算定方法を適用するにあたっての重要な前提条件、また、複数年度検証を実施する理由の説明(必要に応じて)</li> <li>▶ 選定された独立した比較対象企業又は比較対象取引の選定方法及びその情報源の説明</li> <li>▶ 実施した差異の調整に関する説明</li> <li>▶ 選定した算定方法の適用した結果、対象取引が独立企業間原則に則って行われたと結論付ける理由の説明</li> <li>▶ 移転価格算定方法を適用するにあたり使用した財務情報</li> <li>▶ 上記の関連者取引に関する、現地税務当局が参加していないAPA(ユニラテラル・バイラテラル・マルチラテラル)・その他のルーリング</li> </ul> <p>▶ 財務情報</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 対象法人の対象年度の財務諸表</li> <li>▶ 移転価格算定方法の適用に際して使用する財務データ(セグメント損益等)が、対象年度の財務諸表からどのような調整、計算がなされているかについての情報</li> <li>▶ 比較対象企業に関する財務データのサマリーとその情報源</li> </ul> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

### 1-9-4 移転価格文書化－③文書化の作成における留意点

各国のグループ企業が文書化を展開していく上で最も重要な点は、それぞれの文書化の内容が互いに整合しているかという点である。各現地子会社が独自に移転価格文書を作成する場合、子会社間で移転価格算定方法に不整合が生じることが多い。したがって、親会社主導によりグローバル・ドキュメンテーションを実施し、文書化内容の一括管理を行うことが最も望ましい作成方法である。ある米国系外資系企業では、グループ企業の中に文書化に特化した専門部門を設置していたという例がある。当該企業では、全世界のグループ企業に移転価格専門者を適宜設置すると同時に、文書化の専門部門においても 20 名程度を配置させ、年間 1,000 本程度の移転価格文書を作成していた。この部門は、各グループ企業に対し毎年インタビューを実施の上、各企業の移転価格文書を作成・更新することにより、効率的に整合性のとれた文書化の作成を可能にしている。また、当該企業の地域統括会社では、各社の利益率の変動より潜在的移転価格課税リスクを把握すると同時にその原因を調査したり、組織再編や取引形態に変更があった際にも、移転価格上の問題がないかを重点的に調査するなどして、グローバル全体の移転価格リスク管理を行っていた。

なお、グローバル・ドキュメンテーションとは、具体的には、(1)共通文書の横展開、(2)個別文書の作成、(3)現地サインオフという連のプロセスを経て作成される(図表 45 参照)。

図表 45 グローバル・ドキュメンテーションの作成プロセス



ただし、ブラジルについてはグローバルスタンダードと異なる特有の文書化要件があるため、留意が必要である。国内法によって定められている法定利益率は固定されているものの、移転価格算定方法については選択が可能であるため、選択の根拠とその妥当性について所定の要件を満たしている文書化を備えておくことが、ブラジルにおける移転価格リスクを低下させる最も有効な手段の一つである。共通文書の横展開に限度がある点と、国内税制の複雑さも伴って、現地企業にとっては大きな負担ではあるものの、最低限文書化要件の不備などによるペナルティなどを避けるよう、特別な準備を行うことが重要であるといえる(【事案 6】)。

#### 1-9-5 移転価格文書化—④企業概要及び産業分析の留意点

企業概要及び産業分析では、企業の取り扱う製品の特色や企業が属するマーケットの特色等について説明を行うが、この際企業の利益率や取引価格に影響を及ぼす市場構造(完全競争、寡占、独占等)・市場規模/シェア及び市場の動向(拡大・縮小等)を明記しておく必要がある。企業自身のビジネスに関する詳細な説明とともに、所属するマーケットに対する説明を明記することにより、企業の事業実態を無視した課税(【事案 1】)等を阻止する、又は無視された場合であっても即座に抗弁することが可能となる。

また、併せて産業特有の費用構造についても、明記が必要であり、具体的には、資本集約型産業であるか、規模の経済は働くか、稼働率はどうか、労働集約型産業であるかなどについて、産業特有の費用構造を分析する必要がある。この点を、企業の現状と併せて分析することにより、企業が欠損又は低利益率である場合に、それが産業固有のビジネスサイクルや景気動向に起因するものであると説明し、移転価格以外に原因がある旨を合理的に説明することができる(【事案 2】【事案 3】)。

さらに、各所在地国における特有の政府規制が、取引価格に影響を与えている場合は、この点についても明記する必要がある。特に政府規制が独立企業間価格の算定上障壁となっている場合は、(国によっては税務当局による調整が免れない場合があるものの)グループ企業による意図的な価格操作ではないことの合理的な根拠となる。

総括すると、本課税事案の関連上、企業概要及び産業分析において留意すべき点は下記のとおりである。

- ✓ 企業のビジネスや取扱い商品/サービスの特色が明記されているか
- ✓ 所属するマーケットや顧客のマーケットについて正しく明記されているか
- ✓ 企業が属する産業の経済的特色が明記されているか
- ✓ 費用構造について説明がなされているか



#### 1-9-6 移転価格文書化—⑤対象取引の分析の留意点

一の企業が複数の事業を行っている場合は、検証対象とする関連者間取引を最も合理的な単位に切り分けて分析を行う必要がある。検証単位は複数の取引を一つの取引にまとめることもできるため、日本企業以外の外資系企業の中には、棚卸資産の中にロイヤルティ分を含めたり、ロイヤルティの中に役務提供取引に係る対価を含めるなどして、各所在地国で課税が受けやすい所得項目による対価の授受を回避するといった対策も聞かれている(第4節3-6参照)。最も重要なのは、検証単位の切り分けによっては、損失が発生したり、利益が出たりするなど、切り分け方によって各単位での利益率が変わるため、税務当局により恣意的な切り分けが行われていると疑義が持たれないようにする必要がある。したがって、切り分けを行う際の根拠なども併せて説明を行う必要がある。これは、税務当局による一方的な損益計算が行われた場合の抗弁となりうる。(【事案2】)。

IGSについては、いずれの新興国においてもその対価性(現地子会社が便益を得ているか)という点が税務当局に重視される傾向にある。したがって、役務提供の具体的内容や、現地子会社が享受している便益について、文書化の段階で事前に説明可能な状態にしておくことが一般的な対処方法であるといえる。また、移転価格算定方法についても事前の分析を要し、特にマークアップ料率については、ベンチマーク分析において独立企業間原則に則しているか検討が必要となる。さらに、国内法や関連通達にに応じて、対価を要する役務提供とされないもの(株主活動や、中国における経営指導料等)についても、実際の役務提供の内容と抵触しないよう、記載方法に注意を要する(【事案7】)。一般的に文書化において網羅されるべき各ポイントは下記のとおりである。

- Point 1: 各部署が提供している役務提供の把握
- Point 2: 経済的便益の有無の確認
- Point 3: ベースコストの把握及びその妥当性
- Point 4: 役務提供先が複数社である場合の費用配賦基準
- Point 5: マークアップ料率の妥当性

また、無形資産については、法律上の権利のみならず、各国内法においてどこまでが無形資産の対象となっているかを把握し、現地企業に何が備わっているかを確認する必要がある。この無形資産が正しく把握されることにより、後述(第4節9-7及び9-8)する分析結果が正確に行われることとなる。換言すれば、現地企業が保有する又は使用している無形資産が正しく認識されていない場合は、税務当局によって想定外の無形資産について指摘され、課税されるリスクが高まるといえる。

総括すると、本課税事案の関連上、対象取引の分析において留意すべき点は下記のとおりである。

- ✓ 検証単位が適正に切り分けられているか
- ✓ IGSについて、対価性、費用配分方法等の説明に漏れがないか
- ✓ 法的保護の対象とならない無形資産(ノウハウ、顧客網、事業秘密等)についても把握されているか

#### 1-9-7 移転価格文書化—⑥機能・リスク分析の留意点

機能分析では、実施された(又はされる)活動、使用された(又はされる)資産、工場及び設備の使用、無形資産、従業員等を特定することによって行われ、またリスク分析では市場リスク(投入原価・在庫・需要変動・価格変動等によるリスク)、財務リスク(外国為替や金利等の変動によるリスク)、研究開発リスク、貸倒リスクなどを検証する。この機能・リスク分析及び保有資産によって、企業の外形的な事業概要が実態と一致している旨を説明できるようにしておかなければならない。各税務当局は、機能やリスクの負担状況及び無形資産の有無と期待利益は相関関係にあると考えるため、機能限定的な現地子会社(受託製造や受託研究開発)における文書化についてはこの点について特に慎重に文書化する必要がある(【事案5】)。

また、企業単体における外形と実態との一致に加え、企業グループ全体における事業実態とも一貫性が保たれているかという点についても説明できることが重要である。例えば、中国の現地子会社が機能限定的な事業形態で低い利益率を計上しているにもかかわらず、グループ全体の売上のほとんどが中国から発生

している場合は、例えば企業単体の外形と機能・リスクが一致していたとしても、グループ全体の中の位置づけとしては一貫性がないとみなされてしまう。一貫性がないとされた場合は、文書化の内容全体に疑義が呈され、税務当局による独自の移転価格分析がされかねないため、注意が必要である(【事案 6 以外の全事案】)。この点については、近年の BEPS における Country by Country Reporting<sup>188</sup>(多国籍企業の各拠点の収益や納税状況等の情報を国別にまとめたもの)も同様のアプローチを行うものである。

総括すると、本課税事案の関連上、機能・リスク分析において留意すべき点は下記のとおりである。

- ✓ 企業の外形的な(登録上又は法律上の)事業内容と、果たす機能・負担リスク・保有資産(無形資産含む)が一致しているか
- ✓ 現地企業単体の機能・リスクが、グループ企業の展開するグローバルバリューチェーン上における機能・リスクと一致しているか

### 1-9-8 移転価格文書化－⑦経済分析の留意点

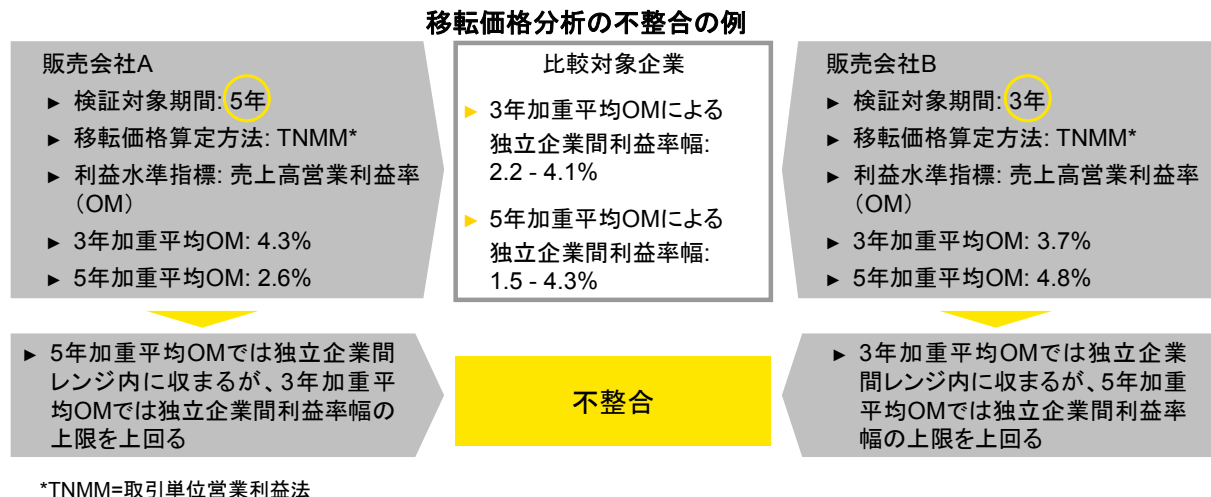
経済分析では、具体的な取引価格を、ベンチマーク分析を行うことにより決定し、取引価格又は利益水準が独立企業間である場合と相違ないことを証明する。この時、特に現地子会社が損失を計上しているか、又は低利益率である場合、税務当局は経済分析の中で行われている移転価格算定方法の選択、比較対象企業の選定過程、経済的調整の内容あるいは利益水準指標の選択において、何らかの操作が行われていないかを細かく精査する傾向が、いずれの調査対象国においてもみられた。したがって、前述の企業概要及び産業分析部分において述べた産業特有の事情や経済状況、並びに現地子会社のステータス(スタートアップ期間など)と併せて、その損失・低利益の説明を行う必要がある。また、比較対象企業に欠損法人が含まれている場合は、当該欠損法人の監査済財務報告書の監査人意見あるいは欠損の要因について確認を行い、比較対象企業足りうるか検証を行う必要がある。結果として比較対象企業の損失が当該法人に特有の事情によるものであった場合は、これを選定対象から除外する必要がある。さらに、先述の取引単位の合理性についても、経済分析の結果と併せて検証を行う必要がある。例えば、企業全体では損失(したがって納税額がない)であるにもかかわらず、文書化上の経済分析では商品ごとの取引単位で検証を行い、黒字であると結論付けたとしても、そもそもその検証取引単位が合理的ではないとされ、検証結果が否認される場合もある。したがって、ベンチマーク分析結果のみならず、検証を行う取引単位等の前提条件も併せて検証を行う必要がある(第 4 節 9-7)。(【事案 3】)

比較対象企業の地理的条件も、各国の移転価格課税の実務に合わせて考慮される必要がある。税務当局によっては実務上国内企業のみを比較対象企業として認めている場合や、逆に自国内の上場企業の数に限定的であることを理由として、アジア全般の比較対象企業の選定を容認している国もある。税務当局によっては、比較対象企業の地理的要件を理由に、企業が行った経済分析を否認し、シークレットコンパラブルを適用するという事案も報告されているため、周辺国の他のグループ企業の経済分析を単に横展開するのではなく、必ず現地税制や実務上の取扱につき専門家の意見等を確認するのが望ましい(【事案 1】)。さらにロケーションセービングといった概念を頻繁に主張する傾向のある国においては、第 4 節事案 4 のとおり、税務当局は国内企業のみを比較対象企業として選定してくるため、ベンチマーク分析の際に当初から現地法人を選定しておくことが有効な対処方法として挙げられる。(【事案 4】)

また、比較対象企業選定の際に用いるデータベースについては、ほとんどの調査対象国の税務当局は世界的な公開データベース(Bureau van Dijk 社の Osiris データベースなど)の使用につき、ある程度の信頼をもっているため、特別な事情がない限りこれらのデータベースを利用することが信憑性の確保につながると考えられる。仮に税務当局が通常使用している公開データベースがあるのであれば、そのデータベースを用いることによって、税務当局との経済分析結果に一定の整合性を持たせると言う意味で(予測可能性の確保と併せ)有効な手段の一つであるといえる。(【事案 6 以外の全事案】)

<sup>188</sup> See OECD Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (February 6, 2015)  
<http://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>

最後に注意を要する点は、グループ企業間における経済分析の過程及びその内容に一貫性が持たれているかどうかを、各社の分析結果を集約の上、検討しなければならないことである。事業内容が類似している同一グループ企業間の経済分析に差異がある場合、税務当局は一貫性がないとして恣意的な経済分析が行われているとの疑義を呈する可能性が非常に高い。具体的には、同じアジア地域に所在するグループ企業Aは、検証対象期間を5年とする一方で、同アジア地域に所在するグループ企業Bは検証対象期間を3年とするなどの差異がある場合である。この差異により、たとえ結果的に各グループ企業の独立企業間利益率の幅が比較対象企業の幅と一致していた場合であったとしても、一貫性がないとして税務当局より指摘され、企業が行った分析結果が否認される可能性が高い。〔事案6以外の全事案〕



総括すると、本課税事案の関連上、経済分析において留意すべき点は下記のとおりである。

- ✓ (特に低利益率又は損失法人の場合、)移転価格算定方法の選択、比較対象企業の選定、経済的調整等のそれぞれにつき合理的な説明がなされているか
- ✓ 比較対象企業に欠損法人あるいは連年損失の企業が含まれている場合、比較対象企業の独立性や継続企業の前提(going concern)が確認されているか
- ✓ 比較対象企業選定の際、地理的合理性が説明されているか
- ✓ ロケーションセービング等が認定されやすい国の場合、比較対象企業は国内企業から選定されているか
- ✓ 比較対象企業の選定に使用するデータベースは、税務当局による信頼が持たれているものか
- ✓ グループ企業間における経済分析に一貫性はあるか

#### 1-9-9 実務上のマネジメント体制

上に述べた文書化の信憑性の向上及びその正当性の担保のため、証拠書類の作成及びその保持を適切に行う必要がある。事業実態(機能やリスク)を表す証拠書類(商品発注書・出張記録書・出張命令書・各契約書等)の多くは、税務担当部門ではなく他部署において作成・保管されるため、税務部門のみならず各部門においても、価格算定方法や契約内容がグループ企業全体の移転価格ポリシーと相反していないかどうかを常に確認する意識を醸成する必要がある。また、何かあれば各部門から税務担当者へ速やかに確認の連絡が来る体制を構築することも重要である。この点につき、外資系企業の中には、毎年、移転価格文書作成



(更新)の際に税務部門が事業部を含む他部門の担当者に対してインタビューを行い、移転価格ポリシーの内容と相反する価格設定や契約締結がなされていないかを確認することにより、現場の意識を徹底させている企業もある。

#### 1-9-10 取引形態の検討

---

日本企業以外の外資系企業の中には、所在地国の税務当局が重点項目としている取引形態を避けるため、取引自体の仕組みを工夫させることにより課税リスクを低下させている企業も存在する。例えば IGS については、親会社が第三者にサービスを委託し、現地法人に対しては委託サービスの実費のみを配賦して請求するという手法が挙げられる。このように第三者との役務提供対価をそのまま現地法人に請求することは、移転価格による課税を回避する手段としては非常に有効であるといえる。また、予見可能性が低く、課税リスクが高い新興国に対する IGS については、できるだけ間接配賦法ではなく、直接配賦法を用いてコストベースを算出するなどの対策をとっている日本企業以外の外資系企業も多い<sup>189</sup>。

---

<sup>189</sup> また一方で、IGSにおける課税リスクが高い国においては、そもそも対価の回収を断念するというポリシーの外資系企業も多い。

## 2. PE 課税

### 2-1 OECD・先進国における関連規定及び執行

#### 2-1-1 OECD

##### (i) OECD モデル租税条約

OECDでは、外国法人の事業所得に対する課税権を発生させる端緒となる恒久的施設(以下「PE」という。)の定義や、その他国内税法に係る定義のモデル自体は特に定めていない。しかし、国際的二重課税を防止し、国内法に基づく課税権の制約、調整<sup>190</sup>のために定められた2か国間の租税条約のモデル(以下、単に「OECDモデル租税条約」<sup>191</sup>という。)において下記のとおり定義している。

##### OECDモデル租税条約 第五条

- 1 この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。
- 2 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。
  - (a) 事業の管理の場所
  - (b) 支店
  - (c) 事務所
  - (d) 工場
  - (e) 作業場
  - (f) 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所
- 3 建築工事現場、建設若しくは据付けの工事については、これらの工事現場又は工事が 12 か月を超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとする。
- 4 1 から 3 までの規定にかかわらず、次のことを行う場合は、「恒久的施設」に当たらないものとする。
  - (a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。
  - (b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。
  - (c) 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。
  - (d) 企業のために物品若しくは商品を購入し又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
  - (e) 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
  - (f) (a)から(e)までに掲げる活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、当該一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。

<sup>190</sup> 2か国以上が同一の対象に対し同一の期間に同一の納税者に対して同様の課税を行う、いわば法的な二重課税(以下「二重課税」という)ことは、商品役務の資本、技術及び人の動きに悪影響を及ぼすため、そうした二重課税による国際的経済発展の障害を取り除くことがその目的であり、そのために、源泉地国又は居住地国の課税権を制約し課税権の調整を図っている。Integrated texts of the OECD Commentaries of 1977 and 1992 (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 and 2014), “In general”, paragraph 1. Van Raad Kees, *Materials on International, TP and EU Tax Law 2014-2015, Volume 1* International Tax Center Leiden, 14th ed., (2014). (以下「OECDコメンタリー」又は「現行OECDコメンタリー」という。なお、日本語の書籍として、川田剛、徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説(2008 年改訂版)』参照(税務研究出版局、2009)

<sup>191</sup> OECD Model Tax Convention with respect to Taxes on Income and on Capital 2014.  
<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>

(続き)

5. 1 及び 2 の規定にかかわらず、企業に代わって行動する者(6 の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。)が、一方の締約国内で、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その者の活動が 4 に掲げる活動(事業を行う一定の場所で行われたとしても、4 の規定により当該一定の場所が恒久的施設とされない活動)のみである場合は、この限りでない。
6. 企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされない。
7. 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業(恒久的施設を通じて行われるものであるか否かを問わない。)を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実によっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の恒久的施設とはされない。

International Monetary Fund 法務部により作成された新興国向けの税法作成のためのマニュアル(Tax Law Design and Drafting)の補遺である Tax Law Note によれば、恒久的施設に係る国内法の定義は、通常、概ね OECD モデル租税条約又は国連モデル租税条約(後記(ii)参照)の定義に沿っており、一部当該国の特別な状況が加味されているものが多いと言われている<sup>192</sup>。

(ii) 参考: 国連モデル租税条約

OECD 同様に国連でも PE に関する定義を定めていないものの、国連モデル租税条約(後記参照)において定義付けがなされている。OECD モデル租税条約との相違点は 2 点である。1 点目は、OECD モデル租税条約では建設工事現場等が 12 か月を超える期間存続した場合に PE に該当すると規定しているのに対し、国連モデル条約では「6 か月を超える期間」と規定されていることである。2 点目として、OECD モデル租税条約では明文化していない「建設、据付工事の管理業務」や「コンサルタントの役務提供」等についても PE であると明記していることである。

なお、国連モデル租税条約(United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)とは、1979 年に国連の経済社会理事会(Economic and Social Council(ECOSOC))が中心になって作成したモデル租税条約であり、国連租税協力専門家委員会(the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters)<sup>193</sup>が確認及びアップデートの義務を負っている<sup>194</sup>。国連モデル租税条約が作られた理由は、先進資本主義国と新興国ではどうしても資本の所在等が先進資本主義国に偏るため、相互主義的な考え方に基づいて作られた条約は新興国側に不利になることから、OECD モデル租税条約とは異なった観点で基準を作ることが必要とされたと言われている<sup>195</sup>。双方には幾つかの違いがあるが、基本的には国連モデル租税条約においては新興国側の課税権をより強め

<sup>192</sup> International Monetary Fund Legal Department, *Tax Law Note: Definition of Permanent Establishment* Last Updated: December 02, 2004

<http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2004/notes/eng/perm.htm>

<sup>193</sup> 税務国際協力特別専門家グループ(Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters)から改称された。ECOSOC Resolution 2004/69

<http://www.un.org/en/ecosoc/docs/2004/resolution%202004-69.pdf>

その他、当局間の対話のフレームワークの提供や新しい問題の検討に加え、途上国の法執行等の Capacity Building(なお BEPS で途上国参加を促す際に OECD も同じ表現を用いている。後掲注参照)や技術的サポート、及びこれらの点の検討に際し新興国に特に注意を払うこと等をその義務(mandate)としている。

<http://www.un.org/esa/ffd/tax-committee/about-committee-tax-experts.html>

<sup>194</sup> <http://www.un.org/esa/ffd/tax-committee/about-committee-tax-experts.html>

<sup>195</sup> 概要につき、参議院外務委員会(1989年11月9日) 丹波寛説明員(注:当時外務省条約局審議官)発言

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/sangiin/116/1110/11611091110001c.html>

る方向に規定をしている<sup>196</sup>。

なお、一般的にはOECDモデル租税条約が基本とされることが多いと考えられるものの、新興国との間の租税条約の条項の解釈において、国連モデル租税条約との比較も参考になる。また、OECDは近時、BEPSという各国間の課税ベースの浸食への共同対抗措置(詳細は第5節参照)<sup>197</sup>について、OECD加盟国だけでなく新興国もより強く巻き込もうとする(Strengthening the Involvement)戦略を明確にしている。こうした中で、言わば新興国寄りの国連モデル租税条約の議論の蓄積を顧みて、内容を理解することは、OECDモデル租税条約やBEPSの今後の方向性を占う上で理論的な重要性を有するだろう。

#### コラム: PE概念の誕生と発展

PEはドイツで生まれた<sup>198</sup>。Betriebsstätteという事業に用いる場所を示す概念がドイツ(19世紀のプロシア)で税法以外の法令に用いられるようになり、その後、地方団体間の財源調整<sup>199</sup>のための概念として用いられるようになった。プロシア・ザクセン間の租税条約等を経て、1909年ドイツ税法には、基本的なルールの核となる要素、すなわち、①事業を行う場所の存在、②特定の地理的な位置に当該場所が存在すること、及び③事業の永続性(permanence of business)といった要素が確定した。その後、ドイツの締結する条約には事業の一定の場所「を含む」というキャッチオール条項(“including other fixed places of business”)が導入され、代表的には1925年ドイツ・イタリア間租税条約には一般的な定義が導入された。

その後、国際的な流れとしては、1927年国際連盟モデル租税条約草案では、チリによる居住地国課税重視に対する源泉地国課税の観点からの反発<sup>200</sup>等もあったが、その後紆余曲折を経て、第二次世界大戦後でのOECDモデル租税条約での合意形成につながっていく。

こうしたPEの概念は、各国の「訪問するビジネスマン」を課税したいという欲望を抑制し、そういったアプローチに内在する執行上の負担を防ぐことを意図していたと言われている<sup>201</sup>。

### 2-1-2 米国

#### (i) 国内法

米国はPEについてOECD加盟国の多くの国が行っているような明確な定義付けをしていない。もっとも、以下に示す通り、①課税されるきっかけがあるか、②どの程度の金額が課税されるか、という観点で整理がなされているという意味では、基本的な考え方は類似している。

米国の国内法は、ヨーロッパ大陸諸国の「PE」や「帰属」といった概念をソースルールの基礎とする建付けは採用していない。事業活動から生ずる所得という所得源泉は存在せず、1つ1つの取引、項目(item by

<sup>196</sup> 国連モデル条約に対する日本政府の理解と我が国の租税条約交渉等における重要性に関しては、安倍晋太郎外務大臣(1983年当時)の国会答弁が参考になる(衆議院外務委員会(1983年3月25日)安倍晋太郎国務大臣発言)

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/098/0110/09803250110003a.html>

大要、開発途上国との条約締結交渉に当たって、基本的にOECDモデル租税条約に沿いつつも、国連モデル条約が策定された趣旨も念頭に置きながら、先方の開発途上国としての立場に配慮した規定をも取り入れるか否かも検討して交渉する旨が述べられている。

<sup>197</sup> Generally see, *Developing Countries and BEPS*

<http://www.oecd.org/ctp/strategy-deepening-developing-country-engagement.pdf>

その他、有料オンラインデータベースとして、オランダの条約等の調査機関であるInternational Bureau of Fiscal Documentation (以下「IBFD」という。)が昨年5月に発表されたGlobal Tax Treaty Commentariesも有力な解釈のリソースであると思われる。

[http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/IBFD\\_Press\\_release\\_GTTC.pdf](http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/IBFD_Press_release_GTTC.pdf)

<http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Global-Tax-Treaty-Commentaries>

Richard Vann教授、Hugh Ault教授等をはじめとする各国の学会から関与しており、日本からは増井良啓教授が編著者として参加されている。

<sup>198</sup> Generally see, Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* Kluwer, 1991)

<sup>199</sup> 後掲注203水野25頁参照

<sup>200</sup> Supra note 198, at 84. 雑駁に言えば、現在のOECDモデル租税条約と国連モデル租税条約の対比に見る居住地国課税と源泉地国課税の対立の原点が見られるということもできよう。なお、チリはその後、2010年にOECDに加盟した。

<sup>201</sup> Alex Postma, *Zero-sum tax games not good for economic growth – The OECD should not widen its definition of “permanent establishment”*

[http://en.vergidegundem.com/documents/15002/840876/aug2012\\_makale2.pdf](http://en.vergidegundem.com/documents/15002/840876/aug2012_makale2.pdf)



item)を類型化し、所得が生じた場所(源泉地)を判定するというソースルールを用いて源泉地を判定する。非居住者の場合、以前は、その事業(Trade or Business)を行っている者の所得について、当該ソースルールに基づき国内に源泉があると判定された所得は、帰属するか否かを問わず、すべて総合課税の対象とされていた<sup>202</sup>。これに対し、PE に帰属しないものまでも無理やり所得を引き寄せるものである(force of attraction(吸引力理論))という批判が主にヨーロッパ諸国からなされ、「事業に実質的に関連する所得のみに課税する」という建付けに変更された(1966 年外国投資家税法(Foreign Investor Tax Act, FITA))<sup>203</sup>。

現在の法制においては、非居住者の①「従事している事業」(Engaged in Trade or Business(以下「ETB」という))<sup>204</sup>の②「実質的に関連する所得」(Effectively Connected Income(以下「ECI」という。))<sup>205</sup>に課税すると定められている<sup>206</sup>。①ETB に該当する場合に②ECI に課税されるという建付けは、①PE がある場合に、②PE に帰属する(attributable)所得に課税されるという建付けと類似しているように見える。

ただし、PE 概念との比較をする際には、以下の三点に留意が必要である。下記のような違いを踏まえると、米国内税法上の ETB の議論から PE の範囲を類推する際には細心の注意が必要であることが分かる。

- ▶ ETB と PE の機能は異なり、ETB は、源泉徴収すべきか申告納税による徴収によるべきかという課税方法を決定する基準に過ぎないのに対して、PE は源泉管轄及び課税方法を同時に決定する基準として機能しているという違いがある<sup>207</sup>。
- ▶ 事業の一定の場所(fixed place of business)において事業がなされた場合に課税を限定する<sup>208</sup>機能を、①ETB ではなく、②ECI の概念が担っている<sup>209</sup>。ただし、②ECI が、fixed place of business の概念を、国外源泉所得への課税管轄の主張の根拠、すなわち、経済的な起源(genesis)を持ち米国と結び付き(nexus)のある所得の要件として定めた点自体については、PE 概念との類似性が認められるとされている<sup>210</sup>。
- ▶ 結果として、ETB よりも PE の方が認定の閾値が高く、ETB として認定される活動の方が質的にも量的にも広いとされている<sup>211</sup>。

## (ii) 租税条約

米国が締結する租税条約は概ね2006年米国モデル租税条約<sup>212</sup>に沿っており、また同条約の第5条及び第7条第1項においては大要OECDモデルとほぼ同様の文言が用いられているため<sup>213</sup>、当該PEの解釈は基

<sup>202</sup> Generally see, Michael J. Graetz and Michael M. O'Hear, *The Original Intent of U.S. International Taxation*, 46 Duke Law Journal 1021 (December, 1997)  
<http://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1001&context=dj>

<sup>203</sup> 全体につき、水野忠恒『国際課税の制度と理論－国際租税法の基礎的考察－』(有斐閣、2000)32頁乃至36頁及び税制調査会(第1回国際課税ディスカッショングループ)議事録(2013年10月24日)岡村忠生委員発言参照  
[http://www.cao.go.jp/zei-cho/news/2013/\\_icsFiles/fieldfile/2013/11/26/25dis11kai\\_1.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/news/2013/_icsFiles/fieldfile/2013/11/26/25dis11kai_1.pdf)

<sup>204</sup> 内国歳入法第864条(b)項参照。

<sup>205</sup> 内国歳入法第864条(c)項参照。

<sup>206</sup> 内国歳入法第882条(a)項第(1)号参照。

<sup>207</sup> 前掲注203水野34頁参照

<sup>208</sup> 内国歳入法第864条(c)項第(4)号(B)参照

<sup>209</sup> *Id.*

<sup>210</sup> 前掲注203水野及び同50頁記載脚注164並びに165引用の各文献参照。

<sup>211</sup> LB&I International Practice Service Transaction Unit, *Creation of a Permanent Establishment (PE) through the Activities of Seconded Employees in the United States*, (last updated September 3, 2014)  
[http://www.irs.gov/pub/int\\_practice\\_units/TRE9450\\_06\\_02.pdf](http://www.irs.gov/pub/int_practice_units/TRE9450_06_02.pdf)

なお、LB&Iとは、米国税務当局(IRS)の大規模事業・国際部門(Large Business & International division (Lar&ILa)を指す。

<sup>212</sup> *United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006.*

<http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf>

なお、米国モデル租税条約第7条第1項はいわゆるOECD 承認アプローチ(AOAアプローチ)導入に係るOECDモデル租税条約第7条改訂前の文言(1963年版)と同様となっている。AOAアプローチの概要の日本語での説明については21世紀政策研究所「グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方」報告書(2013年5月)及び同書脚注1記載の各文献を参照。

<http://www.21ppi.org/pdf/thesis/130617.pdf>

また、条約へのAOAアプローチ導入等に関連した、日本の国内法への具体的な影響の例としては、EY税理士法人「平成27年度税制改正金融関連税制」(2015年1月26日)

[http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2015/financial\\_tax\\_alert\\_26\\_Jan\\_2015\\_j.pdf](http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2015/financial_tax_alert_26_Jan_2015_j.pdf)

<sup>213</sup> ただし、OECDモデル租税条約の本文に存在しない類型であるいわゆるサービスPEを規定している条約も存在する。この点は他の先進国にもあてはまる。

本的にOECDコメントリーの解釈に沿うものと考えられる<sup>214</sup>。

### 2-1-3 英国

#### (i) 国内法

英国の国内法では下記のとおり PE が定義されている(2010 年法人税法(Corporation Tax Act 2010)第 2 章第 4 編第 1141 条<sup>215</sup>)。詳細に関しては別途注意深い分析が必要であるものの、英国の国内法における PE の定義も大要としては OECD モデル租税条約第 5 条及び第 7 条と同様の考え方を採用しているように見受けられる。

- ① 当該場所を通じてその全部又は一部の事業を行う一定の場所を有する場合(it has a fixed place of business there through which the business of the company is wholly or partly carried on)、又は
- ② 会社のために事業を行う権限を有し、当該権限を常習的に行使する、会社の代理人(an agent acting on behalf of the company has and habitually exercises their authority to do business on behalf of the company)

この他、同条第 1 項第 a)号に係る事業の管理の場所等の例示(同条第(2)項)、独立代理人・準備的補助的活動の制限に服する旨(同条第 3 項及び第 1142 条並びに第 1143 条等<sup>216</sup>参照)等が記載されている。

また、これらの PE に帰属する利益を、PE を別の企業体とみなして計算すると定められている。

#### (ii) 租税条約

傾向としては、OECD モデル租税条約に沿った内容になっていると思われる。

### 2-1-4 ドイツ

#### (i) 国内法

ドイツ国内法では下記のとおり PE が定義されている。そもそも PE の概念はドイツ発祥であり(前記 2-1-1 コラム参照)、大要としては OECD モデル租税条約第 5 条及び第 7 条と同様の考え方を採用しているように見受けられる。

- ① 場所的 PE: 企業の事業を行う(serving)一定の事業の場所又は施設  
例示: 事業の管理の場所、支店、事務所、工場、倉庫、買付オフィス、セールスアウトレット、鉱山、工事現場<sup>217</sup>等(ドイツ財政法第 12 条<sup>218</sup>)
- ② 代理人 PE: 指示を受けて限定された方法(sustained manner)により会社のために事業を行う者をいう。特に、限定された方法(sustained manner)により会社のために、
  - (I) 契約を締結する、ブローカー又は注文を勧誘する者、又は
  - (II) 在庫商品の保管を行うもの又は在庫からの配達(delivery)を行う者が該当する。

<sup>214</sup> Generally see, United States Model Technical Explanation Accompanying the United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006

<sup>215</sup> <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>

<sup>216</sup> <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/section/1141>

<sup>217</sup> <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/section/1142>

<sup>218</sup> 工事現場に関しては6か月の期間要件が定められている。同法第12条第8項参照。

<sup>219</sup> [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Laws/2014-01-01-fiscal-code.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Ministry/Laws/2014-01-01-fiscal-code.pdf?__blob=publicationFile&v=3)

このように、代理人 PE につき準備的補助的な活動の例外を定めていないことが特徴的である<sup>219</sup>(同法第13条<sup>220</sup>)。

(ii) 租税条約

傾向としては、OECD モデル租税条約に沿った内容になっているものと思われる。

## 2-1-5 フランス

(i) 国内法

フランス税法では特に PE の定義はなく、判例法で規定されるとされており、一定の事業を行う場所と一般的に解釈されており<sup>221</sup>、OECD モデル租税条約の理解と整合的といえよう。

(ii) 租税条約

傾向としては、OECD モデル租税条約に沿った内容になっているものと思われる。

## 2-1-6 日本

(i) 国内法

日本の PE の定義は下記のとおりである。大要としては、一定の場所による PE や代理人による PE を定めており、OECD モデル租税条約と類似するといえる。もっとも、いわゆる在庫保有代理人及び注文取得代理人が追加されている点<sup>222</sup>が OECD モデル租税条約との相違点であり、また、一定の役務提供に係る PE 条項(以下「サービス PE 条項」という)が存在しない点が国連モデル租税条約との相違点といえる(法人税法第141条各号、同法施行令185条各項並びに同施行令186条各項及び法人税法基本通達20-2-1乃至20-2-7)。

- ① 支店、出張所、事業所、事務所、工場、倉庫業者の倉庫、鉱山・採石場等天然資源を採取する場所。ただし、資産を購入したり、保管したりする用途のみに使われる場所は含まない。
- ② 建設、据付け、組立て等の建設作業等のための役務の提供で、1年を超えて行うもの。
- ③ 非居住者のためにその事業に関し契約を結ぶ権限のある者で、常にその権限を行使する者や在庫商品を保有しその出入庫管理を代理で行う者、あるいは注文を受けるための代理人等(代理人等が、その事業に関わる業務を非居住者に対して独立して行い、かつ、通常の方法により行う場合の代理人等を除く)。

(ii) 租税条約

傾向としては、OECD モデル租税条約に沿った内容になっているものと思われる。

## 2-2 【事案8】出張者のPE認定 (中国)

### 2-2-1 課税の現状

日本企業の社員が新興国に合計6か月以下の短期間で出張する場合に、PE 課税がなされている事案が散見される。ヒアリング調査等によれば、特に中国において比較的アグレッシブに指摘を行う傾向が窺われた。

<sup>219</sup> Peter H. Dehnen and Silke Bacht *Recent Problems of Definition and Taxation of German Permanent Establishments* 58 *Bulletin for International Taxation*, number 10, 2005, at 446.

<http://www.tiagnet.com/files/Specialty%20Group%20News/German%20Permanent%20Establishm.pdf>

<sup>220</sup> *Supra* note 218.

<sup>221</sup> COUNTRY SURVEY – FRANCE.

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/ir\\_dir\\_fr\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ir_dir_fr_en.pdf)

<sup>222</sup> 法人税法施行令186条2号及び3号



日中租税条約第5条5項では、12か月のうち6か月を超える期間、同一又は関連したプロジェクトを行う場合にPEを有すると規定されている。PE認定時のポイントのうち、中国では特に、(i)関連プロジェクトの解釈、及び(ii)6ヶ月基準の判定につき税務当局と納税者との間で見解が異なるケースが見られる。

(諸規定及び当局の主張)

(i) 関連プロジェクトの解釈

同一者が複数のプロジェクトに携わった結果、中国での滞在期間が合計で6か月を超える際、中国の課税当局から、滞在期間と各プロジェクトとの関係についての説明を個別に求められることがある。この時、個別プロジェクトが相互に関連しているか否かという点について納税者と課税当局で見解が異なることがある。

日中租税条約第5条第5項はいわゆるサービスPE条項であり、一方の締約国の企業が他方の締約国内において使用人その他の職員を通じてコンサルタント等の役務を提供するときに、当該活動が「単一の工事又は複数の関連工事(connected projects)について」12か月の間に合計6か月を超える期間行われる場合に限り、当該企業がPEを有するものと定めている。この「単一の工事又は複数の関連工事」の認定に際して、中国当局による通達(国税発[2010]75号)では下記の5つの考慮要素により判断されるものと定められている<sup>223</sup>。

- ① 同一の包括的な契約に含まれるか
- ② 同一契約でない場合、契約者は同一又は関連者か
- ③ 同一契約でない場合、前後のプロジェクトのつながりに必然性があるか
- ④ 同一の性質のものか
- ⑤ 同一の人員により実施されているか

本通達は「所得に関する二重課税の回避及び脱税の回避のための中華人民共和国政府とシンガポール共和国政府との間の協定及び議定書」に係る条文の解釈を示しているが、実務上は当該条約に限らず同様の文言の条約の検討に際して参照されており、これらの要素を踏まえた判断・適用が行われることが多い。

(ii) 6か月基準の判定

日中租税条約第5条第5項は、上記のとおり、単一の工事又は複数の関連工事について12か月の間に「合計6か月」を超える期間行われる場合にPEを認定する旨規定している。中国ではこの「合計6か月」の認定に際して、定義が曖昧であるという指摘があり、例えば1日でも滞在した日のある月を1か月としてカウントするという考え方にに基づき課税する例等も従前から報告されている。こうした例は、具体的には下記の経緯に基づいているものと推測される。

- ▶ 中国・香港間租税協定解釈通達(国税函[2007]403号通達)において、30日以上連続して不在であれば、当該月を除くことができるという文言が存在するため、逆に1日でも中国にいれば当該月は加算することができるという運用がなされていた。
- ▶ 同協定の文言が183日に変更され、183日基準で判断するものとされ(国税函[2008]70号通達)、国税函[2007]403号通達も廃止された(中国国家税務総局公告2011年第2号)ものの、中国税務当局の一部では6か月という文言を有する条約の解釈・運用について上記通達通りの取扱いを維持しているといわれている。

なお、この点に関しては、特に先進国は中国との間の租税条約におけるサービスPE条項の期間の閾値が6か月ではなく183日とされている例が多く、ヒアリング等によれば、日本企業以外ではあまり問題になっていないようである(例えば、近時、中仏租税条約が改正されている<sup>224</sup>)。

<sup>223</sup> 国際協力銀行「JBIC中国レポート」2010年12月号参照  
[http://www.jbic.go.jp/wp-content/uploads/reference\\_ja/2010/12/2737/jbic\\_RR\\_J\\_2010041.pdf](http://www.jbic.go.jp/wp-content/uploads/reference_ja/2010/12/2737/jbic_RR_J_2010041.pdf)

<sup>224</sup> EY Global Tax Alert New China-France Tax Treaty and Protocol enter into force (March 15, 2015)  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/New\\_China-France\\_Tax\\_Treaty\\_and\\_Protocol\\_enter\\_into\\_force/\\$FILE/2015G\\_CM5288\\_New%20China%20France%20Tax%20Treaty%20and%20Protocol%20enter%20into%20force.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/New_China-France_Tax_Treaty_and_Protocol_enter_into_force/$FILE/2015G_CM5288_New%20China%20France%20Tax%20Treaty%20and%20Protocol%20enter%20into%20force.pdf)

## 2-2-2 グローバルスタンダードとの比較と BEPS の影響

### (i) 既存の OECD モデル租税条約との比較

#### (a) 関連プロジェクトの解釈

まず、OECD モデル租税条約自体には、出張者の派遣により(代理人 PE 以外で)PE を構成する旨の条文は規定されていないものの、OECD コメンタリーには、人員を通じて単一のプロジェクト又は複数の関連プロジェクトについて(6 か月ではなく)183 日超にわたり役務を提供した場合、PE を構成する旨の条文案(サービス PE の条文案)が提案されている(現行 OECD コメンタリー5 条、パラ 42.23 サブパラグラフ b.参照)。また、「単一のプロジェクト」の解釈に関しては役務提供者の観点から判断すべきであり、受益者の観点から判断すべきではないとされている(同パラ 42.40 参照)。一方で「関連プロジェクト」の解釈に関しては、単一の基本契約でカバーされているか、異なる契約に基づいているかに関わらず、「同一者又は関連者により契約が締結されており、後日の追加の契約締結が最初の契約締結時に合理的に期待されたか、プロジェクト間での仕事の内容が同一か、プロジェクトを行っている者が同一か」、といった考慮要素を踏まえて判断するものとされている(同パラ 42.41 参照)。

これら OECD コメンタリーの考慮要素と中国における通達(国税発[2010]75 号)の考慮要素とを比較すると、表現は似通っており、適用されるべきルールの認識としては OECD コメンタリーの理解と乖離しているとは言いがたいのではないと思われる。実際、これらの要素から乖離した判断が行われた事案があるという回答や情報は本調査においては得ていない。

上記パラグラフ 42.41 においては、判断要素に係る視点として、商業的まとまり(Commercial coherence)を挙げられている。この概念は、第 5 条第 1 項の事業の場所の認定の視点として記載されており(パラ 5.3 及び 5.4)、この点からも、サービス PE の判断にも同条項の物理的な場所的 PE の判断につながる点があることが窺われる。

なお、商業的つながりは、一般に、複数のプロジェクトの積み上げや組み合わせで、納税者がシナジー効果を出せる場合に認識されるという議論もある<sup>225</sup>。

#### (b) 契約の細分化に係る議論と関連プロジェクトの解釈との関係

プロジェクトが 12 か月のうち 6 か月継続するか否かの判定にあたり、契約を細分化し他の関係会社が契約締結者になる等の潜脱的な対応が想定されるため、(一方の締約国の)法令又は司法上の租税回避否認条項の適用等があり得ることが示唆されている(現行 OECD コメンタリー5 条、パラ 18 第 5 文及び第 6 文参照)。そして、サービス PE についても、同様の観点から、法令又は司法上の租税回避否認条項の適用等があり得るが、締約国の方針によっては、条約上に当該一般否認規定として、関連企業が実質的に同一の事業を行う場合には、関連するプロジェクトを行っているものとみなす旨の規定を条約に規定することもあり得る旨がコメンタリーにおいて提案されている(同パラ 42.45)。

#### (c) 6 か月基準の判定

上記のとおり、OECD モデル租税条約は日数(183 日)を基準に判定しており、月数を基準に判定する文言とはなっていない。OECD モデルコメンタリーにおいては、当該日数は実際にサービスが提供された日を基に判定されるべきであり、通常は当該個人の勤務日数と一致すること、待機自体にチャージが発生する場合には、実際に当該個人が仕事をしないで待機していただいであっても、当該個人をすぐ対応できる状態に置いておいたこと自体が役務の提供であると考えられることがそれぞれ述べられている(現行 OECD コメンタリー5 条、パラ 42.42 第 2 文及び第 3 文参照)。

この点は、直ちに日中租税条約における月数の判定方法の解釈につながるわけではないものの、出張者が待機状態にもなく役務を提供していない日を含む 1 か月全体を月数にカウントするのは、コメンタリーの考え方と整合しないものと考えられる。

#### (d) 建設 PE の月数判定との関係

OECD モデル租税条約の PE に係る規定において、月数の判定が求められているのは、建設 PE に係る OECD モデル租税条第 5 条 3 項である。同条項に係る OECD モデルコメンタリーにおいて、建設 PE の 12 か月超要件の判定に際しては、建設現場は完成か工事放棄のいずれかまでは存続するのが原則であり、一

<sup>225</sup> Ekkehart Reimer, in Reimer & Rust (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th ed. (2015), Article 5 at m.no.414.

時的な作業の中断や季節等の事由による作業の中断によっては期間の算定を中断しない旨の記載がなされている(現行 OECD コメンタリー5 条パラ 19 参照)。もっとも、同パラグラフに記載されるような、工事現場が存続するという性質は、工事現場に特有のものであり、オフィスワーカーについて一般的にあてはまる議論ではないものと思われる。同コメンタリーも、オフィスでの勤務と工事現場での勤務が併存する場合に、オフィスでの勤務の PE 該当性については工事現場と別途検討する旨を述べており(現行 OECD コメンタリー5 条、パラ 16 第 3 文参照)、オフィス勤務と工事現場での勤務の性質が異なることを前提としているように思われる(同パラ第 4 文参照)。

これらの点を踏まえると、建設 PE に係る OECD モデル租税条約 5 条 3 項の月数の判定方法は、あくまで同条項に係る建設現場の性質に基づく固有のものとするのが合理的であり、月数の判定により PE の判定を行う際に、日数による判定とは異なる基準を用いるべきという趣旨のものではないものと思われる。

かかる理解及び上記(c)の議論を踏まえると、OECD コメンタリーにおいては、月数の判定に際して日数のカウント以外の方法による認定を行うことは特に予定していないものと思われ、滞在した日のある月を 1 か月としてカウントするといった方法は、同コメンタリーに整合する内容とは考えにくいものと思われる。

#### (ii) BEPS が OECD モデル租税条約に与える影響

OECD は PE 認定の人為的回避に関する行動 7 に関連して、2014 年 10 月 31 日に Discussion Draft を公表し、PE の定義について提案を行っている。本 Discussion Draft では、関係会社間の企業活動の細分化や契約の分割について提案がなされているため、今後の動向に注意が必要である(第 5 節参照)。

#### (iii) 先進国が締結している条約等との比較

先進国間の条約でサービス PE に関する規程は多くなく、サービス PE を積極的に認定する状況にはない。ただし、いくつかの先進国間の条約においてサービス PE が規定されているところ、調査対象国を含む新興国を相手方とする租税条約におけるサービス PE の解釈に有用であることから、その規程及び運用について以下に紹介する。

##### ▶ 米国・カナダ租税条約

本条約では、商業的及び地理的にまとまっていれば(constitute a coherent whole)、「関連」プロジェクトといえる、と解釈されている。この判断要素として、米国財務省発行の米加租税条約 technical explanation においては、下記の 3 点が挙げられている<sup>226</sup>。

- ▶ 税務プランニングの観点があれば 1 つの契約で締結されていたであろうといえるか
- ▶ 業務の性質が同様か
- ▶ 役務を提供している人員が同様か

※なお、業務をカバーする契約が 1 つか複数かは関係があるが決定的ではないとされている<sup>227</sup>。

当該基準のあてはめとして米加租税条約 technical explanation において挙げられている例は下記のとおりである。

図表 46 米加租税条約 Technical explanation 「関連」プロジェクトの解釈例

|   | 事案の内容                                                                     | 結論及び理由付け                             |
|---|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| 1 | 技術コンサルタントがコンピューターの備付け契約(10 か月)を、同条項を潜脱(circumvent)する目的で 5 か月の契約 2 つに分けた場合 | 結論明記せず(商業的まとめ有りと思われる) <sup>228</sup> |

<sup>226</sup> 米加租税条約technical explanation (DEPARTMENT OF THE TREASURY TECHNICAL EXPLANATION OF THE PROTOCOL DONE AT CHELSEA ON SEPTEMBER 21, 2007 AMENDING THE CONVENTION BETWEEN THE UNITED STATES OF AMERICA AND CANADA WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL DONE AT WASHINGTON ON SEPTEMBER 26, 1980, AS AMENDED BY THE PROTOCOLS DONE ON JUNE 14, 1983, MARCH 28, 1994, MARCH 17, 1995, AND JULY 29, 1997)  
<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/tecanada08.pdf>

<sup>227</sup> Id.

|   | 事案の内容                                                                                     | 結論及び理由付け                            |
|---|-------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| 2 | 技術コンサルタントが同じ顧客との間で、コンピューターの備付け契約と、そのコンピューターシステムと無関係の他のコンピュータソフトウェアの使用につき社員をトレーニングする契約とを締結 | 個別に日数計算<br>※商業的まとまり無し               |
| 3 | 法律事務所が、税務アドバイスと、トレードアドバイスをそれぞれ別の者(portion of staff)から行う <sup>229</sup>                    | 個別に日数計算<br>※商業的まとまり無し               |
| 4 | コンサルタントが、1つの契約に基づき、同一の銀行の異なる都市にある各支店をそれぞれ監査(execute separate auditing projects)           | 個別に日数計算<br>※商業的まとまり有り<br>※地理的まとまり無し |

なお、現行 OECD コメンタリーにおいては、サービス PE の要件ではなく、5 条 1 項の事業の場所の認定の視点として、移動を伴う活動につき商業的及び地理的なまとまり(Commercial and geographic coherence)という視点が記載されている(パラ 5.1)。例えば、他の(関係者でない)複数の顧客との個別の契約に基づく同一の建物の塗装は商業的なまとまりを欠く(同パラ 5.3)、異なる場所にある銀行支店におけるトレーニング業務の提供は地理的なまとまりを欠く(同パラ 5.4)、といった視点が紹介されており、上記の technical explanation と発想が類似していることが窺われる。

(iv) 国連モデル条約との比較

(a) 関連プロジェクトの解釈

国連モデル租税条約 5 条第 3 項第 b 号は、使用人その他の職員を通じて役務を提供(コンサルタントの役務提供を含む)するときには、当該活動が「単一の事業又は関連する事業(connected project)について」12 か月の間に合計 183 日を超える期間行われる場合に限り、PE を構成する旨規定している。

▶ 国連専門家委員会<sup>230</sup>のレポート記載の具体例

国連専門家委員会の依頼に基づき作成された Claudine Devillet 委員のレポートでは、関連プロジェクトについて下記の通り事例の検討を行っている<sup>231</sup>。

図表 47 Claudine Devillet委員報告書記載の「関連」プロジェクト事例

|   | 事案の内容                                                                                                              | 判断                                          |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
| 1 | 介護施設で用いられる医療機器のメンテナンスサービス及び最近当該顧客に対して販売した別の機械を使用する医療人員のトレーニングを行う会社が存在する。<br>両契約は別の部署名で契約され、役務の種類は別であり、提供する人員も別である。 | 別プロジェクト<br>※ただし、顧客の観点から同一又は関連プロジェクトとする国もある。 |

<sup>228</sup> 地理的にも商業的にもまとまりがある1つの契約を恣意的に2つに分割しており、潜脱防止の趣旨が該当するものと思われる。

<sup>229</sup> この事例及び結論に類似するものとして、前記OECDコメンタリー第5条42.40で、税務アドバイスと、他の税務に関連しないトレーニングとは、顧客(サービスの受け手)から見たら関連するかもしれないが、サービス提供者から見た際には関連していないという事例及び結論が記載されている。

<sup>230</sup> 国連モデル租税条約の正式な解釈というよりは各委員が国連に依頼に基づいて行った見解の表明と位置づけられている。

<sup>231</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth Session Article 5: the meaning of "the same or a connected project" (Geneva, 27-31 October 2014) E/C.18/2014/CRP.11.  
[http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/10STM\\_CRP11\\_Art5Project.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/10STM_CRP11_Art5Project.pdf)



|   | 事案の内容                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 判断                                                                                                                                          |
|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2 | 多くの関係会社が使用している似たような数個の機械のメンテナンスサービスをある会社(A)が行っていた。提供側の会社 A と、他の会社の親会社の代表者が 1 つの契約にサインした。役務は同じ人員が提供していた。<br>契約では、多くの機械の利用を考慮した有利な取引条件であった。                                                                                                                                             | 同一又は関連プロジェクト                                                                                                                                |
| 3 | コンサルタントが Y 国の銀行の新しいコンピューターシステムを備え付けるために雇われた。当該コンサルタントの活動は、当該国の中にある、銀行の本店及びいくつかのそれぞれ別の支店で行われる。<br>すべての活動は 2 つの契約でカバーされる。<br>1 つ目の契約は、本店で行われる活動をカバーする。                                                                                                                                  | 関連プロジェクト                                                                                                                                    |
| 4 | コンサルタントが銀行の特定のコンピューターシステムを備え付けるために雇われた。本プロジェクトの最後に、複数の専門家から提示されていくつかの相見積を比較し、当該比較に基づき、同じ会社と別の契約を締結した。<br>当該別契約は、最近当該コンサルタントが備え付けたコンピューターシステムとは関係ない新しいソフトウェアの利用法につき社員を訓練する内容だった。                                                                                                       | 別プロジェクト<br>※ただし、顧客の観点から関連プロジェクトとする国も有り。                                                                                                     |
| 5 | ハードウェア会社 XYZ は 2010 年 6 月に Y 国の居住者とサービス契約を締結した。当該契約に基づき、同社は、自社の保有のブランドの、顧客が使用しているハードウェアについて幅広いサポートを提供していた。サポートには、専門的アドバイス、メンテナンス及び訓練があり、当該サービスは異なる別の社員により提供されていた。<br>さらに、当該サービス契約では、上記ハードウェアがサポートから外れた場合には、他のブランドのハードウェアを追加することができると定められていた。<br>2012 年 7 月、TILL というブランドのハードウェアが追加された。 | 関連プロジェクト<br>※本契約(マスター契約)は、訓練やメンテナンスなどの異なる性質の他の人員による活動をカバーしているが、役務提供契約の範囲の広さ及び柔軟さがセールスポイントとして重要なので、当該全活動は商業的に見て関連プロジェクトというフレームワークで提供されたといえる。 |

(b) 6 か月基準の判定

国連モデル租税条約は日数(183 日)を基準に判定しており、月数を基準に判定する文言となっておらず、国連モデル租税条約コメントリーでも、明確な解釈の基準は示されていない。もっとも、同コメントリー5 条パラグラフ 10 によれば、一部の新興国からは、(a)現代の建設や組立加工等においては短期間に大きな利益を上げることができる、(b)外国からの人員が活動のために源泉地国に滞在した日数は新興国の課税権とは無関係である、(c)資本輸出国により源泉地国の課税を回避されるために利用される傾向がある、といった理由により、期間制限自体を削除すべきであるという主張する例もあるとのことである。

なお、国連モデル条約自体の改正において、1 月の一部をどのようにカウントするかの違いが生じることをさけるために 183 日と記載したと伺われる点もある<sup>232</sup>。

<sup>232</sup> Economic and Social Council Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Fourth session, *Proposal for Amendments of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Further Issues Relating to Permanent Establishment*, para. 87.  
[http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/4STM\\_EC18\\_2008\\_CRP3.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/4STM_EC18_2008_CRP3.pdf),  
Economic and Social Council Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Fifth session, *Note by the Secretariat on Definition of Permanent Establishment: Proposed Amendments* Paragraph 105,  
[http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/5STM\\_E-C18-2009-CRP1.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/5STM_E-C18-2009-CRP1.pdf)

参考: サービスPEについて

サービスPE条項は、一般的には先進国と新興国が締結する租税条約に多く見られる規定である。ただし、米加租税条約<sup>233</sup>、ノルウェー・ポーランド租税条約<sup>234</sup>等一部の先進国間の条約においても導入されている<sup>235</sup>。

サービスPEの導入状況はIBFDによる調査によって明らかにされており、OECD加盟国間の条約でも約17%(39/224)の条約において、サービスPEが導入されていると報告されている<sup>236</sup>。この結果を踏まえると、サービスPEの条項を単純にいわゆる新興国と先進国との間での課税ベースの綱引きのための条項と結論付けるのはやや拙速であると考えられる<sup>237</sup>。なお、昨今、サービスPE条項が各国で導入されている動きがある背景として、役務提供については非常に多額の支払が絡むことも多く、その対価を支払う側の源泉地国としても簡単に課税権を放棄できない事情があるのではないかと、という指摘もある<sup>238</sup>。

図表 48 サービスPE条項を含む租税条約(1997年～2013年締結分)<sup>239 240</sup>

|            | サービス PE<br>あり | サービス PE<br>なし | 合計   | 割合    |
|------------|---------------|---------------|------|-------|
| UN/UN      | 440           | 322           | 762  | 57.7% |
| OECD/UN    | 290           | 535           | 825  | 35.2% |
| OECD/OECD  | 39            | 185           | 224  | 17.4% |
| 97-2013 全体 | 769           | 1042          | 1811 | 42.5% |

<sup>233</sup> 米加租税条約technical explanations参照。Also see, Brian J. Arnold, *The new services PE rule in the Canada-U.S. Treaty Protocol*, 51 Tax Notes International (July 14, 2008), p.189. Also generally see, Joel Nitikman, *More on Services PEs - What is a Connected Project?*, 62 Canadian Tax Journal, number. 2, 2014.  
<http://ssrn.com/abstract=2473710>.  
Its updated version, Joel Nitikman, *More on Services PEs -- What is a Connected Project?*, 76 Tax Notes International, number 9, 2014.

<sup>234</sup> Generally see Blażej Kuźniacki, *The Service PE Concept in Light of the Poland-Norway Income Tax Treaty* (2009) (2014) 54(1) European Taxations 16-28.

<sup>235</sup> 全体的な概要については、下記各文献参照。

伴忠彦「第63回IFA総会におけるPE認定を巡る議論—Is there a permanent establishment?」税大ジャーナル13号(2010)

[http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/13/pdf/13\\_09.pdf](http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/13/pdf/13_09.pdf)

伴忠彦「恒久的施設の範囲に関する考察—AOAの導入と人的役務に係るPE認定」税務大学校論叢67号(2010年)

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/67/15/pdf/015.pdf>

<sup>236</sup> 各国の条約の締結状況等に関しては、前掲のIBFDの調査結果と同様に、IBFD Research Platformを通じて、個別の締結国ごとに締結済の条約をすべて調査することにより個別に確認可能だが、本書作成にあたり独自の調査は行っていないことに留意されたい。  
<http://online.ibfd.org/>

その他、アジア諸国の条約締結状況と比較しながらアフリカ諸国の条約締結状況等を論じるものとして下記参照。

Veronika Daurer and Richard Kreyer, *Choosing between the UN and OECD Tax Policy Models: an African Case Study* EUI Working Paper RSCAS 2012/60.

[http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/24517/RSCAS\\_2012\\_60rev.pdf?sequence=3](http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/24517/RSCAS_2012_60rev.pdf?sequence=3)

<sup>237</sup> 将来的には、事業形態間のPE課税の課税の均衡を取り、PE課税の信頼性を維持する普遍的な要請であると位置づける税務当局者の論考として、前掲注235伴(税務大学校論叢)参照。

<sup>238</sup> 岡直樹・居波邦泰「2012年度 IFA 年次総会(ボストン大会)報告会」租税研究760号230頁岡直樹発言参照

<http://www.ifa-jb.com/media/20130213sozeikenkyuIFABoston.pdf>.

<sup>239</sup> 詳細については、See W. Wijnen and J. de Goede, *The UN Model in Practice 1997–2013*, 68 Bulletin for International Taxation, number 3, 2014.

[http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/11/9STM\\_FinalPublishedVersionIBFD.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/11/9STM_FinalPublishedVersionIBFD.pdf)

<sup>240</sup> Brian J. Arnold, *Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, Draft Paper No.2, *The Taxation of Income from Services*,  
[http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604\\_Paper2\\_Arnold.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604_Paper2_Arnold.pdf). See also, W. Wijnen, J. de Goede and A. Alessi, *The Treatment of Services in Tax Treaties* 66 Bulletin for International Taxation, number 1, 2012. また、1997年から2010年に締結された租税条約のうち134の条約が、技術上の役務に対する料金についての源泉地国の課税についての規定を有しているとされる(前掲注238岡・居波230頁脚注4参照)。

### 2-2-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

他の調査対象国に関しては、いずれの国でも状況次第で出張者が PE 認定されるリスクはあるが、実務上特に大きな懸念があるという認識はされていないことが窺われた。

#### (i) 関連プロジェクトの解釈

調査対象国においては、特段の認定方法による特殊な方法に基づく PE 認定及び課税処分を行っている国は不見当であるが、関連プロジェクトの解釈について、タイ及びベトナムからは以下のような報告があった。

##### (a) タイ

現地会計事務所へのヒアリングによれば、一般に、建設系の EPC 事業(設計調達建設事業(engineering, procurement, and construction))は、建設、備付け、監督等について別の契約になっていても、同じ工場についてのプロジェクトについては合算する傾向があるとのことである。

##### (b) ベトナム

Circular 205 (Circular 205/2013/TT-BTC on 24 December 2013)によれば、明確な定義はないものの、PE があると考えられる場合が記載されている(Article 11 Example 12)。具体的には、日本の会社 A が同一年のうち 4 か月間、発電所の建設に関するコンサルタント業務契約に基づく役務提供を行い、他の 3 か月間に同じ発電所の据付けに関するコンサルタント業務契約に基づく役務提供を行った場合に、A 社の 2 つの役務提供について同じ発電所に物理的に所在する必要があることを理由に、関連プロジェクトとみなされる、という説明がなされている(同 Circular 内の設例 12)。

#### (ii) 6 か月基準の判定

調査対象国各国の現地会計事務所に対するヒアリングによれば、調査対象国が締結している条約上の文言が月数で規定されていないこともあり、中国以外に、1 月の一部の滞在を 1 か月と計算して加算するという問題が生じている国は不見当であった。

なお、上記2つの論点に限らず、「出張者に係る PE 認定」についての各国のスタンスを確認したところ、中国以外の調査対象国からは特段アグレッシブであるとの回答等は得られなかった。ただし、これは PE 認定事案が全くないということの意味するわけではなく、引き続き下記 2-2-4 を参考にしつつ対応を検討する必要があると考えられる。

### 2-2-4 同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策

日数のカウントについては、現地会計事務所へのヒアリングによると、同国に進出している日本企業以外の外資系企業ではあまり大きな問題となっていない現状にある。その原因の一つとして、前述のとおり、先進国と調査対象国との間の租税条約では PE の判定期間が「183 日」と記載されている条約が多いという点があげられる。その他、総じて日本企業以外の外資系企業では日本企業に比べてグループ会社のガバナンスがしっかりとされている企業が多く、調査対応・更正後の対応等について比較的被害を最小限に留めることができるということも考えられる。

#### (i) 考えられる対応の方向性

一般的に本事案に係る日本企業の対応の方向性として、以下の3パターンが考えられる。

- ▶ 出張以外の他の方法による代替  
出張による役務提供等を可能な範囲で避ける(現地法人の人員等で代替する)
- ▶ 日数の調整・モニター  
6 か月基準を超えないように調整する
- ▶ 183 日以内の出張であることを主張する

これらの選択肢は、親会社からの役務提供及びそれに係る出張についての、「必要性」、「代替可能性」によって決まる部分が大きい。また、複数の出張について、それが「関連性」があるか否か、という点についても検討が必要となる。

以下、各対応案の内容について検討する。



(ii) 各対応案の内容

(a) 出張以外の他の方法による代替

▶ 必要性

まず、ビジネス上 PE 認定されるリスクを冒してまで出張する必要があるか否か、以下の点を中心に確認が必要である。

- ▶ その出張者の技術・人的関係等が不可欠か
- ▶ 当該人員の目的・ミッションは明確か
- ▶ どのような活動を当該国・地域で行う必要があるのか
- ▶ 想定される日数

▶ 代替可能性

業務(役務提供等)に必要性がある場合には、それが出張ではない方法で対応することができないかという代替可能性について確認が必要である(現地人員による代替、テレビ会議システムの活用等)。

(b) 日数の調整・モニタリング

▶ 関連性

6 か月基準を超えないように調整するには、他の出張及びプロジェクトとの関連性の検討が必要である。中国のように通達が発出されている場合にはそれらに留意するとともに、以下の点について整理することも考えられる。

- ✓ 契約書、指示書等の書面においてプロジェクトの実態を反映し、個々の人員の職掌、役割、業務のスコップ(対象となる事業)等を示し、プロジェクトごとの取引相手、目的、提供している役務、プロジェクトの関係等を明確にする

▶ モニタリング体制

6 か月基準を超えないように調整するためには、企業内のモニタリング体制の整備も検討事項として考えられる。現地会計事務所へのヒアリングによれば、自社内で滞在日数等をすべてトラックし、かつ、滞在先で行ってよいこと、行ってはいけないこと等をまとめて指導しているという会社も存在した。また、これを人材派遣会社等にアウトソースし、日数管理及び人事上のローテーション等の運用管理に活用している例もあることが分かった。

なお、この点についてどの程度まで対応するかはリスクや費用対効果の観点を検討し上で個別に結論を出すべきものである。

(c) 183 日以内の出張であることを主張する

出張が 183 日以内であること、つまりは出張期間のカウント方法は日数ベースであることを主張することは対応の一つの方向性としてあり得る。

しかしながら、この場合には最終的に PE として認定され課税されるリスクがあることを踏まえた上での対応が必要である。その対応の一つとして、文書を適切に作成することが挙げられる。

具体的には下記の点を文書化しておくことが望ましい。人事部等が手続上作成している書類と重複するものも多いと思われるが、網羅的でない可能性も高いので、個別の連携が必要である。

- ✓ 滞在者と各滞在者の滞在日数
- ✓ 滞在時の活動
- ✓ 当該活動が関連するプロジェクト
- ✓ 当該活動が寄与している内容及び利益の有無(概算、上限)

## 2-3 【事案9】 出向者(駐在員)の人件費の立替送金 (中国・インド)

### 2-3-1 課税の現状

日本の親会社(以下「出向元企業」という)から現地子会社(以下「出向先企業」という)に対して社員を出向させ、当該出向者(駐在員)給与の一部を出向元企業にて一時的に立て替えて支払い、後日、出向先企業に請求し、出向先企業から日本に送金する場合に、出向者が出向元企業の支配下にあると PE 認定され課税される、また、PE 認定を受け入れなければ海外送金の許可を得ることができないといった事案が生じている。ヒアリング調査等によれば、中国及びインドにおいて比較的アグレッシブな指摘を行う傾向が窺われた。

当該日本親会社が当該社員を通じて現地に PE を有しているか否かの判定に際しては、出向元企業、出向先企業及び当該社員という言わば三角関係(triangular relationship<sup>241</sup>)が存在する場合において、①当該社員は日本の出向元企業の社員として現地で働いているのか否か、②日本の出向元企業の社員として働いているとしても、その内容は PE を構成すべき内容なのか、ということが問題となる。

(諸規定及び当局の主張)

#### (i) 中国

中国において、当該出向者は出向先企業の業務を行っているのではなく、出向元企業の社員としての業務を行っているとして、税務当局が PE 課税を行うことがある。

これに関して中国では、非居住者企業が派遣した人員を通じて中国国内において行う役務提供に対する企業所得税の徴収に関する通達(国家税務総局公告[2013]19号<sup>242</sup>)が存在し、(a)非居住者企業が派遣者の作業成果に対して一部或いは全部の責任及びリスクを負担し、(b)非居住者企業が派遣者の業績の評価を行っている場合、非居住者企業は当該派遣者を通じて中国国内で役務を提供したとして、一定の場合に PE を構成すると定めている。

PE 認定に際しては、以下の要素が総合的に勘案される。

- ▶ 役務の提供を受ける中国居住者企業が、非居住者企業に管理費又はサービス費の性質を持つ費用を支払っていること
- ▶ 中国居住者企業が非居住者企業に支払った費用の額が、非居住者企業が立替えて支払った派遣者の給与報酬、社会保険料及びその他の費用の額を超えていること
- ▶ 非居住者企業が中国居住者企業から受取った費用の全額を出向者に支払わず一部の金額を自社に留保していること
- ▶ 非居住者企業が負担した出向者の給与報酬の全額に対して中国国内で個人所得税の納税を行っていないこと
- ▶ 非居住者企業が出向者の人数、資格、報酬基準及び中国国内での勤務場所を決定していること

現地会計事務所へのヒアリングによれば、実務上も、これらの基準に沿って検討している例が多いことが窺われる。

なお、中国におけるサービス PE の規定については、2-2-1 参照。

また、送金実務については、近年制度改正がなされている。具体的には、サービス貿易等項目の対外支払税務届出の関連問題に関する公告(中国と香港との租税条約に係る国家税務総局国家外貨管理局公告2013年第40号)により、一定の貿易収入等を除く、5万米ドルを超える対外送金につき、以前の対外送金前に税務証明を申請・取得する手続に代わり、税務当局へ対外支払税務届出表を提出することとなった。これにより、以前の許可制に比して制度上は柔軟になったと言われている。ただし、実際の送金の際には、送金元の銀行の実務により対応が異なることもあり、依然として、中国における送金実務には留意が必要である。

<sup>241</sup> See *infra* note 279, Article 15 at m.no.28.

<sup>242</sup> 概要についてはEY中国「JBS Newsletter中国税務及び投資速報(抄訳)2013年5月」(2013年6月25日)2頁以降参照  
<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/China-2013-06-25.pdf>

(ii) インド

インドにおいては、上記の中国のような立替金に係る取扱いについての文書は特段発出されていないものと思われる。

また、日印租税条約では、注文取得代理人及び在庫保有代理人の規定はあるものの(同条約第5条第7項第b号及び第c号)、米印租税条約等と異なり、明確なサービス PE の規定がない。したがって理論的には、(該当する条項が存在せず、インドの課税権が条約により制約されるはずである以上、)サービス PE 条項に基づく出向社員の出向元企業の PE 認定は行われないはずである<sup>243</sup>。

しかしながら、本調査のヒアリングにおいても出向者に係る PE 認定の事例が報告されており、また、日本企業以外の外資系企業による判決も多数存在する。

以下その内容を記載する。

ポイントは、出向者に関する、(a)真の雇用者の認定及び(b)真の雇用者が外国親会社であった場合のサービス PE を構成し得る業務の範囲にある。

一般的な議論の構造としては、まず、(a)真の雇用者については、納税者が「インド子会社であり、給与分立替金については給与支払時の源泉徴収で課税が完結しており、その後の立替金の日本への送金はインドでの課税を受けない」との主張に対して、税務当局は、「真の雇用者は出向先企業ではなく、出向元企業あり、出向元企業がインドに PE を有するものとして納税する必要がある」、と主張する形である。

また、仮に(a)真の雇用者について税務当局の主張が受け入れられた場合、納税者としては、(b)出向者の業務の内容を踏まえれば出向元企業が出向者を通じて自己の業務を行ったものとはいえない、と反論することが考えられる。

<sup>243</sup> 場所的PE(同条約5条1項)等、他の条項に基づくPE認定の可能性は別論である。

(a) 真の雇用者の認定

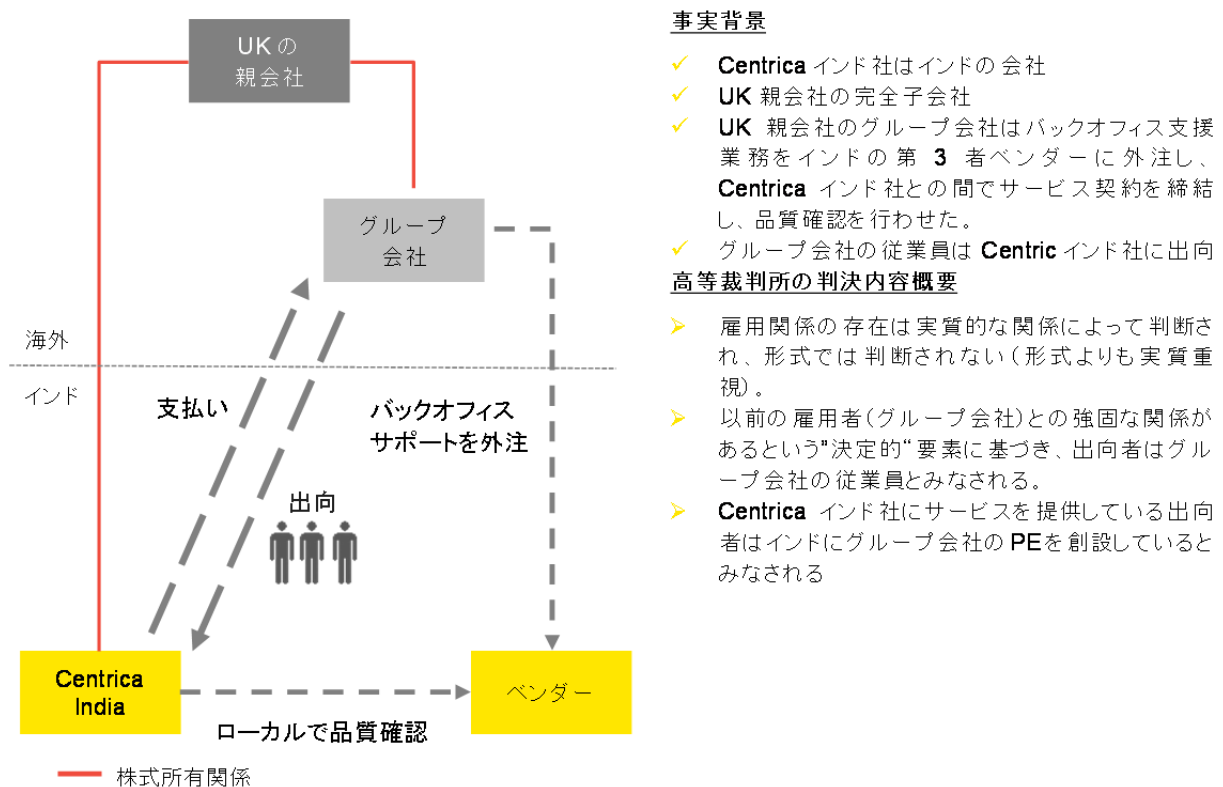
この点に関し、成文法で要件を定めたものは不見当である。

実務的には、従業員に対して監督及び支配を及ぼしているのが出向元企業か、出向先企業かにより真の雇用者が決まる。この時、重要となる要素は下記2点である。

- ▶ 人事権及び業務内容の管理支配
- ▶ 給与の支払

もっとも、近時のニューデリー高等裁判所の Centrica 判決(Centrica India Offshore Pvt. Ltd.: 249 CTR 11(AAR)<sup>245</sup>)においては、下記のとおり多国籍企業の人事プロセス自体をサービス PE の認定の判断要素としていることが窺え、多国籍企業の実務に影響があることが予想される<sup>246</sup>。事案の概要は下記図のとおりである。

図表 49 Centrica判決 事実関係概要図



Centrica 以前にも経済的雇用者について問題となった事案はいくつかあったが<sup>247</sup>、当該事案においては従前と異なった新しい判断要素が加えられている。同判決は、OECD コメンタリー第 15 条パラ 8.14(判断要素)を引用<sup>248</sup>し、雇用契約の成否は法形式ではなく実質(substance)による検討を行うべきという納税者の主

<sup>245</sup> <http://www.indiankanoon.org/doc/79087507/>

<sup>246</sup> 概要の日本語での説明としては、松田博司=城市武志=小林祐介=早坂周子「JBSフラッシュニュース」(2014年6月号)2頁参照  
[http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/India\\_jbs\\_201406r.pdf](http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/India_jbs_201406r.pdf)

<sup>247</sup> Generally see, IDS Software Solutions (India) Pvt. Ltd. v. ITO [2009] 122 TTJ 410 (Bangalore ITAT), Cholamandalam MS, In re: (2009) 178 Taxman 100 (AAR), Tekmark Global Solutions LLC: 2010 38 SOT 7, AT & S India Pvt. Ltd.: 287 ITR 421 (AAR)

<sup>248</sup> Supra note 245, paragraph 28.

張自体は是認<sup>249</sup>した上で、下記要素を総合判定し、経済的な雇用者は出向元企業であり、出向元企業の PE が存在すると認定した<sup>250</sup>。

- ① 業務の内容及び方法に関する指示、指揮、管理及び監督は誰が行うか
- ② 出向者がどの程度子会社の業務への統合がなされているか
- ③ 当該出向者による業務のリスク及び利益がどうなっているか
- ④ 従業員を選択する権利及び解雇する権利(Right to select the employee/suspend in case of disobedience)は誰が保有しているか
- ⑤ 業務の承認の権限は誰が保有しているか
- ⑥ 給与支払
- ⑦ インド現地の法令を遵守しているか<sup>251</sup>
- ⑧ インド子会社が海外会社との間の雇用を終了させる権限を有するか
- ⑨ 海外会社の退職金・社会保障プランに入ったままか否か<sup>252</sup>
- ⑩ 出向終了後、海外の会社に戻る予定か<sup>253</sup>

このうち、⑧～⑩は、多国籍企業の社員であれば必ずあてはまるであろう性質の要素であり、海外企業の通常の出向システム自体をサービス PE 認定の肯定の材料として用いているとも言える。つまり Centrica 事件は、OECD 等の先進国の議論を利用した上で、新興国の源泉地課税を確保する立場を採用した事案であるという評価が可能であろう。この点に関して、PE に係る 2012 年 10 月 19 日付け Discussion Draft パラ 37 に示されている OECD コメント改訂案においては、人員を派遣しても、役職や年金受給権の現状維持といった事務的な負担により、労働契約を変更できないこともあったと、多国籍企業の人事的背景等に配慮する姿勢を示しており、Centrica 事件はこれとは明らかに異なる独自の立場を打ち出している。

なお、その他、実務上留意すべき点は、上記結論に至った場合、出向先企業が出向社員の給与について出向元企業が立て替え払いした分を、出向元企業が自社の社員を通じて自社の収益をインドで得たとして、所得税法 195 条により課税される可能性があり、また、当該支払をインド子会社に対するサービスの提供の対価とみてサービス税が課税される可能性もあることである。この点についても直近 Centrica 事件の上訴審の判断及びその他以降の事例の集積を待ちたい<sup>254</sup>。

<sup>249</sup> *Id.* at para. 34.

<sup>250</sup> Generally see, EY Tax Alert, *Delhi HC upholds AAR ruling; rules seconded employees create Service PE in India* (May 2, 2014), [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Delhi\\_HC\\_upholds\\_AAR\\_ruling/\\$FILE/Delhi\\_HC\\_upholds\\_AAR\\_ruling.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Delhi_HC_upholds_AAR_ruling/$FILE/Delhi_HC_upholds_AAR_ruling.pdf)  
EY Tax Digest  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TAX\\_DIGEST\\_June\\_2014/\\$FILE/TAX\\_DIGEST\\_June\\_2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TAX_DIGEST_June_2014/$FILE/TAX_DIGEST_June_2014.pdf),  
EY India Tax Workshop 2014, *Is there a PE? Recent Trends in Permanent Establishment (PE) Taxation in India* (September 11-13, 2014)  
[http://www.ey.com/publication/vwluassets/ey-is-there-a-pe/\\$file/ey-is-there-a-pe.pdf](http://www.ey.com/publication/vwluassets/ey-is-there-a-pe/$file/ey-is-there-a-pe.pdf),  
EY Tax Alert, *Mumbai ITAT rules Service PE created by activities of employees deputed to India, not taxable as FIS* (January 14, 2015)  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Morgan\\_alert/\\$FILE/Morgan\\_alert.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Morgan_alert/$FILE/Morgan_alert.pdf)

<sup>251</sup> *Supra* note 245, para. 34.

<sup>252</sup> *Id.* para. 35, stating, “[c]rucially, the social security, emoluments, additional benefits etc. provided by the overseas entity to the secondees, and more generally, its employees, still govern the secondees in its relationship with CIOP.”

<sup>253</sup> *Id.*

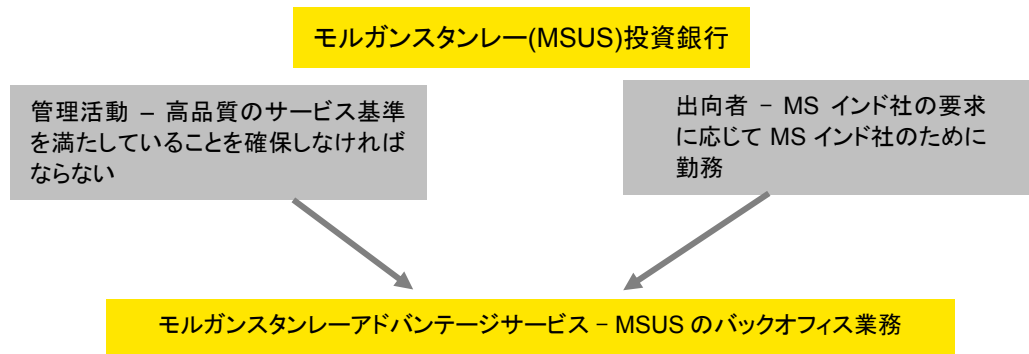
(b) サービス PE を構成し得る業務の範囲

当該業務範囲を成文法で要件を定めたものは不見当である。

この点につき、モルガンスタンレーの判決(DIT v. Morgan Stanley and Co Inc (2007) 292 ITR 416 (SC)<sup>255</sup>)の判断が参考になる。

事案の概要は下記図のとおりである。

図表 50 モルガンスタンレー判決事実関係概要図



同事案では、スチュワードシップ・サービス(stewards)<sup>256</sup>とその他の業務(as deputationists(代理としての業務))に区分<sup>257</sup>し、スチュワードシップ・サービスはサービス PE を構成するタイプのサービスではない<sup>258</sup>旨を判示した。

なお、このスチュワードシップ・サービスとは、もともと移転価格ガイドラインにおいて使用されていた考え方で、株主活動業務という用語に変更になったといわれており<sup>259</sup>、現在の移転価格ガイドラインでは株主活動業務をスチュワードシップ・サービスより狭い用語として定義している<sup>260</sup>。

本件におけるスチュワードシップ・サービスに係る具体的な事実関係の分析は下記のとおりである<sup>261</sup>。

- ▶ モルガンスタンレー本体の(仕事のレベルの)要求を充足するようにするための簡潔な指示・説明(briefing)である
- ▶ 目的はモルガンスタンレー本体の利益を守るため、競争社会における自己の利益を守るために、子会社の守秘性及び品質を管理するものである。

議論に用いられた用語及び考え方等を見ると、その後に出された前述の Centrica 事件判決と同様、OECD 等、先進国の議論をかなり参考にしていることが窺われる。Morgan Stanley 事件に関しても、インドは移転価格ガイドラインという先進国のフレームワークを利用しながら、独自の判断により新興国としての源泉地課税を確保していく立場を採用しているという評価がなされている<sup>262</sup>。

このような視点は、インドの判決の議論のフレームワークの立て方を理解するうえで参考となる。

<sup>255</sup> See EY HR and Tax Alert India *The ruling on the Centrica India offshore private ltd case* (March 2012) [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/HR\\_and\\_Tax\\_Alert\\_-\\_March\\_2012\\_-\\_India/\\$FILE/EY\\_Tax\\_news\\_2012032701.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/HR_and_Tax_Alert_-_March_2012_-_India/$FILE/EY_Tax_news_2012032701.pdf)  
<sup>256</sup> <http://indiankanoon.org/doc/584977/>

<sup>257</sup> 一般には、株主業務や受託者業務と類似するモニタリング等であり、一般的な管理監督の域にまで達しない程度のサービスを指すときにも用いられる。シンポジウム「国際租税制度の世界的動向と日本企業を取り巻く諸課題」高嶋健一委員報告「PE(恒久的施設)を巡る最近の動き(一定の場所を有しないPEを中心として)」48頁参照  
<http://www.21ppi.org/pocket/pdf/12.pdf>

<sup>258</sup> *Supra* note 255 at para 5.

<sup>259</sup> *Id.* at Paragraph 14, concluding, “[w]e do not agree with the ruling of the AAR that the stewardship activity would fall under Article 5(2)(l).”

<sup>260</sup> 前掲注256高嶋48頁参照。

<sup>261</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, 1995-2013, para. 7.9

<sup>262</sup> *Id.*

このようなフレームワークの設定と独自の立場について指摘するものとして、前掲注256高嶋49頁参照。



また、このような傾向を踏まえ、インドを含む調査対象国等に進出する日本企業の対応策としても、一般的に欧米で理論的なフレームワークとして認識されている OECD コメンタリーや関連する判決、理論的研究等の蓄積を把握し、自社の出向等に係る基本的なフレームワークを検討しながら、インド等の進出国での近時のトレンドを把握しておくことが重要であろう。

### 2-3-2 グローバルスタンダードとの比較と BEPS の影響

#### (i) 既存の OECD モデル租税条約との比較

##### (a) 雇用者の認定

##### (基本的考え方)

この点に関しては、簡潔にまとめると、下記のとおり理解となると思われる<sup>263</sup>。

- ▶ 実質を優先し(substance over form)、一定の実態を踏まえて判断すべき(現行 OECD コメンタリー15条パラ 8.4)。
- ▶ 形式的な労働契約の有無に基づいて雇用者を判断(同パラ 8.2)。
- ▶ 形式的に国内の法令に基づいて(OECD モデル租税条約第 3 条第 2 項<sup>264</sup>)判断しつつも、自国の法令ですべての事項を自由に定めることが可能というわけではなく、雇用に関する一定の客観的な基準から判定すべき(同パラ 8.7 及び 8.11<sup>265</sup>)。

##### (判断要素)

実際の雇用者の認定にあたっては、提供する役務の性質についてリスク分析を行うことが肝要とされている(同パラ 8.13)<sup>266</sup>(提供役務に関するテスト)<sup>267</sup>。

また、リスク分析に加え、下記要素も考慮すべきとされている(同パラ 8.14) (管理支配の程度に関するテスト)<sup>268</sup>。

- ▶ 役務提供方法の指示を出す権限を持つ者
- ▶ 役務提供場所の管理責任者
- ▶ 役務提供者への給与が、法的な雇用者に直接チャージされているか否か(同パラ 8.15 参照)
- ▶ 利用する器具を準備した者
- ▶ 役務提供者の人数及び条件の決定権者
- ▶ 役務提供者の選択及び契約終了の権限者

<sup>263</sup> なお、厳密には、いずれのパラグラフも「may」等を用いて、視点相互間の優先劣後関係を規定していないが、後記の論文及び Centrica 事件等を踏まえ、実践的と思われるフレームワークを便宜的に記載している。解釈の詳細で結論が分かれ得るような繊細な事案や争訟の準備等においては、理論的なフレームワークの設定自体も別途詳細に検討する必要がある。全体について、See, Frank P.G. Pötgens (2011), *Some Selected Interpretation and Qualification Issues with Respect to Article 15(2)(b) and (c) of the OECD Model* (Dennis Weber & Stef van Weeghel, eds., 2011), *The 2010 OECD Updates – Model Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines, A Critical Review* (Kluwer Law International, 2011), at 128-137, [http://www.belastingrecht.aandevu.nl/Portals/0/images/Potgens\\_artikel36.pdf](http://www.belastingrecht.aandevu.nl/Portals/0/images/Potgens_artikel36.pdf)

See also, Luc De Broe, in Reimer & Rust (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4<sup>th</sup> edn (2015), Article 15 at m.no.94-96, 115-120, 125-142.

<sup>264</sup> OECDモデル租税条約第3条第2項は、「文脈上別異に解すべき場合でない限り(unless the context requires)」、条約上に定義のない用語について、当該条約が適用される(すなわち、通常の場合、課税権の制約の対象となる)税の国の税法(又は他の法)に基づく意味を有する(have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies)、とされている。そうすると、出向者PEの有無に際して課税権の制約が問題になりうるのは、源泉地国税であるから、当該税に係る源泉地国の税法(又は、必要に応じて他の法)を参照する必要がある、という考え方が有力である。ウィーン条約法条約31条及び32条等を踏まえ条約上の意味により解すべきとする見解その他国際的なコンセンサスに基づいた見解等を紹介するものとして、*supra* note 263 De Broe at m.no.95 and 96.

<sup>265</sup> 役務提供の実態をまったく無視するような法制による認定を許すと条約の趣旨に潜脱になるため、自国税法で労働の有無を判定するにしても、一定の客観的な基準による限界がある旨が述べられている。同パラ8.11第1文乃至第3文参照。

<sup>266</sup> 提供する役務の①事業との関連性(Integral Test)と、②企業家リスクの有無(Risk Test)とをそれぞれ役務提供の性質分析テストとして行う。*Supra* note 263 De Broe at m.no.125 and 129.

<sup>267</sup> なお、PEの議論において15条のコメンタリーを引用するのは、国際的な雇用(hiring out)の濫用を防止した15条パラ8の趣旨を踏まえたとまったく適当ではないという見解として、Massimo Cremona, Ignazio La Candia *Comments on Public Discussion Draft: Interpretation and application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention* <http://www.oecd.org/tax/treaties/49674898.pdf>

<sup>268</sup> *Supra* note 263 De Broe at m.no.137.



- ▶ 役務提供者への懲戒処分権限者
- ▶ 休暇及び勤務日程決定権者

なお、同パラ 8.15 にも注記されているが、当該報酬が法的雇用者に補填されているか否かという点は、重要ではあるが判断要素の一つに過ぎず、当該補填により、直ちに法的雇用者である出向先企業が実際の雇用者であるという結論になるとは限らない点に留意が必要である<sup>269</sup>。

(ii) サービス PE を構成し得る業務の範囲

現行 OECD コメンタリー5 条パラ 42.30 は、親会社から子会社に役務が提供されただけで、当該役務が第三者に提供されていなかったり、当該提供が第三者の利益となっていなかったりする場合には、親会社から子会社への役務の提供だけを理由にサービス PE が認定されることはない旨を述べている。

この考え方を敷衍しスチュワードシップサービスについて検討すると、親会社が株主としての一般的なモニタリングといったスチュワードシップサービスを子会社に行うに留まり、子会社の取引先等の第三者に当該サービスを行うわけでもなく、当該モニタリング等が特に子会社の取引先等の第三者のベネフィットにもなっていない場合には、当該モニタリングが直ちにサービス PE につながるわけではない、と整理できる。

また、スチュワードシップサービス以外についても、同パラの考え方を敷衍して、サービス PE を構成しないと主張する余地もあり得るものと思われる。

(iii) BEPS の影響との関係

OECD は PE 認定の人為的回避に関する行動 7 に関連して 2014 年 10 月 31 日に Discussion Draft を公表し、PE の定義について提案を行っている。しかしながら、行動 7 は、そもそもサービス PE 自体に関する議論を行っていない。また、帰属所得に関する議論として重要であるはずの AOA 等についても議論は行われていない状況である。

コラム: AOAとサービスPE

サービスPEとして認定された場合、帰属所得のAOAでの算定に際し以下の3点が論点になり得る。

(i) 適用可能性の問題

AOAは、PEを他の法人格(separate entity)と擬制し切り離す考え方である。一方で、サービスPEは個々のヒトであり、その場合にAOAを適用することが適切であるかという点<sup>270</sup>が論点となる。この点、要件の緩やかなPE(サービスPEも該当)と、準居住者として扱うため要件が厳しいPEという2つのPE概念を用意し、後者にはのみAOAを適用すべきという考え方もある<sup>271</sup>。

AOAが導入されたのは、支店と子会社が経済的には同じような事業活動をしているにも関わらず、法形式が違うというだけで異なる課税取扱いをすることは経済活動に対して中立的ではない、という問題意識があったからである。しかし一方で、支店と子会社は、法形式が異なることで、例えば有限責任や資本金、会計帳簿の有無など、多くの点で異なる。実際、課税上支店と子会社を同じように扱うことがどの程度できるかよく考えなければいけないという議論も従前よりなされていた<sup>272</sup>。

この議論をサービスPEにあてはめると、①役務提供者である個々のヒトが個別に行う役務と子会社の事業は異なる、②サービスPEは子会社と違い拠点も有さず取引の名義人にもなれない、といったように、支店と子会社との関係以上の大きな違いが容易に想定され、その適用可能性が論点となる。

<sup>269</sup> 日本語の文献として、水谷年宏「恒久的施設(PE)の定義に関するOECDにおける議論について」租税研究754号3参照

<sup>270</sup> この視点を指摘するものとして、新春座談会(青山慶二=合間篤史=鈴木一路=吉村政穂=増井良啓)「国際課税を巡る最近の課題と展望」租税研究第771号14頁合間氏発言参照。

<sup>271</sup> なお、参考として、浅妻章如「課税原則のあり方—総合主義・帰属主義—<PEや内部取引の見直しの議論など>」税研173号49頁(2014.1)参照

[www.itri.or.jp/publication/npdl.php?c=1&n=173](http://www.itri.or.jp/publication/npdl.php?c=1&n=173)

Also see Joanna Wheeler *The missing keystone of income tax treaties* at 63 (IBFD 2012)

[http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Missing\\_keystone\\_sample.pdf](http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Missing_keystone_sample.pdf)

<sup>272</sup> 増井良啓「第60回IFA大会の報告—PEに帰属する利得を中心として」租税研究688号142頁(2007年2月)

<http://www.masui.j.u-tokyo.ac.jp/doc/Soken200702.pdf>

(ii) 文書化等の問題

次に、AOAに対応する文書化要件<sup>273</sup>等に係る執行可能性について考える。文書化要件に係る通達の要求事項について、例えば人事部が作る出向社員に係る実務的な既存文書ですべてカバーすることはできないことは明らかである。一方で、例えば、日本企業から中国の上海に出向したAさんが現地で働き、自ら様々な業務をこなす中で、「そういえば、自分がPE認定され会社のように取り扱われる可能性がゼロとはいえないため、自分の業務について会計帳簿をつけたり社内取引の証拠化のために文書に残しておいたりした方がいいかもしれない」と考え、文書化対応することは非現実的であり、総じて企業側で予め準備することは現実的には難しい<sup>274</sup>というのが相場である。こうした中、どの程度までの厳格なAOAの適用及び文書化が求められるのか、出発点として支店と同程度の文書化をすべて要求するのは酷ではないのか<sup>275</sup>が論点となる。

(iii) 二重課税の問題

国連モデルにおいてAOAアプローチが受け入れられていない現状がある中で、例えば本店から支店にコストをマークアップチャージする取引が認められず、二重課税が発生するおそれがある<sup>276</sup>。また、個人をPEとみなした場合に配賦する費用について、当局と認識が揃わないというリスクも考えられる。

(iv) 先進国が締結している条約等との比較

先進国においては、中国のような出向者 PE の認定の判定にあたって、後述の通り、特に給与の支払を重視する傾向があることが窺われる。もっとも、給与を子会社が負担したからといって直ちに PE 認定がなされないというわけではなく、各要素を逐一検討していく必要があることに留意が必要である。以下、いくつか具体的な紹介をする。

(a) カナダ・米国間の解釈

カナダの税務当局(Canada Revenue Agency("CRA"))は、以下の状況にある事例で、カナダの会社への出向者への給与コストを最終的にはカナダ子会社がすべて支払っており、カナダの会社が当該出向者を監督している場合には、当該米国会社はカナダでサービスを提供しているとは評価されず、当該職員はカナダ子会社の職員(employee)としての立場でのみ義務を果たしていると評価されるから、米国会社に米加租税条約第 5 条第 9 項のサービス PE の条項が適用される状況にはない(ただし、同 15 条に基づき給与はカナダで課税される)と述べている<sup>277</sup>。

- ▶ 1 人の社員をカナダ子会社に 8 か月出向させる。
- ▶ 役職は暫定 CFO(interim chief financial officer)である。
- ▶ 当該職員は米国の pay roll に乗ったままである(米国から給与が支払われている。)
- ▶ 当該給与コストはすべてカナダ子会社から米国会社に対して払い戻されている。
- ▶ 当該職員はカナダ子会社の経営陣チームの指導下にある。

(b) 欧 州

OECD モデル租税条約の中で、誰が雇用者であると考えべきか(雇用者性)については従来から様々な議論がなされてきた。

一連の議論が現在の OECD モデルの枠組みに影響を与えたものと推測されるが、Klaus Vogel 教授の見解によれば、①出向先企業と出向元企業双方と労働関係が継続しているような場合は、該当する企業への人的及び経済的依存の程度(personal and economic dependence of the employee towards the

<sup>273</sup> 例えば、2016年4月以降に適用が開始される国内法のPEの文書化要件の概要については、EY税理士法人「Japan tax alert 平成26年度税制改正 - 国際課税原則に関する外国法人への影響 - 支店にも移転価格文書化要件」(2014年5月8日)  
[http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2014/Japan\\_tax\\_alert\\_8\\_May\\_2014\\_J.pdf](http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2014/Japan_tax_alert_8_May_2014_J.pdf)。

<sup>274</sup> 議論の方向性として、前掲注270鈴木氏発言(17頁)参照。

<sup>275</sup> この視点を指摘するものとして、前掲注270増井教授発言(16頁乃至17頁)及び吉村准教授発言(15頁)参照。

<sup>276</sup> 前掲注270青山教授発言及び鈴木氏発言(16頁)参照。

<sup>277</sup> CRA, Income Tax Technical News No. 44, Apr. 14, 2011, at 11.  
<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/itnews-44/it-news-44-11e.pdf>

enterprise) により決まり、役務の提供先や指示・器具の提供だけを理由に雇用者と認定されることはなく<sup>278</sup>、指示等も重要であるが、同時に 2 つの仕事の関係(work relationship)が成立している際には、給与の支払いに責任を持つ者が雇用者であるとし<sup>279</sup>、さらに、改正前の OECD コメンタリーの下の見解ではあるが、法的な雇用者という概念とは別に、15 条の目的に沿って経済的な評価を行うものとされている<sup>280</sup>。

(c) 米国

米国 IRS における海外親会社から米国子会社に出向する社員に関する PE 課税に係るマニュアルには、大要、以下の通り記載されている<sup>281</sup>。

- ▶ 社員が海外親会社の事業を行っているのか、米国子会社の事業を行っているかについて<sup>282</sup>

図表 51 Step 1: 初期的事実確認

| 関連する事実関係(Fact Element)                                               | 情報源(Resource)                                                   |
|----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| PE があるか                                                              |                                                                 |
| ▶ Form 1120F(税務申告書)の PE 欄のチェックと条約上の主張 (Form 8833)が矛盾していないか           | 税務申告書                                                           |
| ▶ 外国関係会社との取引に係る Form 5472 に PE がある旨の記載がないか                           | 税務申告書                                                           |
| ▶ 海外親会社の計算書類及び経営者による財政状態及び経営成績の検討と分析(MD&A)に、社員を通じ米国で事業を行っている旨の記載がないか | 計算書類<br>MD&A<br>※ HP で入手できることが多い                                |
| ▶ インターネットサーチ                                                         | インターネット<br>情報サイト(EDGAR、Bureau van Dijk 等)<br>注:日本の EDINET のイメージ |
| ▶ 組織図(事業ユニット・法人・部門・支店)に事業の場所を示すような情報がないか                             | 組織図                                                             |
| ▶ PE がないとしても米国源泉所得がないか Form 1042-S を確認                               | 1042-S                                                          |
| ▶ PE がないとしても移転価格文書をチェック                                              | 移転価格文書<br>税務申告書における関係会社取引に係る別紙                                  |
| ▶ 社員のインタビュー(必要に応じて現地へ)                                               | 関連国内法規・条約                                                       |
| ▶ 米国子会社と海外親会社の作業の区別の程度を確認                                            |                                                                 |

図表 52 Step 2: 潜在的問題の確認について

| 論点                                                                                    | 根拠                                         |
|---------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| PE の定義<br>社員の定義が問題<br>社員の定義は条約になし⇒第 3 条第 2 項で米国国内法<br>社員との関係(源泉徴収に係る労働関係認定の各種要件)      | 5 条 1 項及び 3 条 2 項<br><br>米国歳入法 3132 条とその通達 |
| Rev. Rul. 87-41 の 20 要件、コモンロー上の要件その他重要な要件<br>▶ 役務提供方法の指示権<br>▶ 役務の支配及び責任<br>▶ 対価チャージ先 | 関連判例、通達、<br>Joint Committee レポート           |

<sup>278</sup> Vogel, K, Klaus Vogel, *Double Taxation Conventions*, 3rd edn (1997), Article 15 at m.no. 27.

<sup>279</sup> *Id.*

<sup>280</sup> *Id.* at m.no. 28.

<sup>281</sup> 詳細は以下参照。

[http://www.irs.gov/pub/int\\_practice\\_units/TRE9450\\_06\\_02.pdf](http://www.irs.gov/pub/int_practice_units/TRE9450_06_02.pdf)

<sup>282</sup> 同マニュアルにおいては、その他、「事業の場所」があるといえるか、「一定の」場所があるといえるかといった論点についても別途、個別に、類似した視点から書面を確認し事実を認定していく旨が記載されている。

| 論点                                                                                                                                                                                                                  | 根拠 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 当該役務提供を行う者が使用する道具の用意</li> <li>▶ 役務提供者の指示と要件の決定者</li> <li>▶ 役務提供者の選定と解雇</li> <li>▶ 休日及び労働スケジュールの決定</li> <li>▶ 当該役務は海外親会社のためだけのものか</li> <li>▶ 当該役務の損失のリスクを負うのはだれか</li> </ul> |    |

図表 53 Step 3: 追加的な事実認定について

| 事実関係                                                                                                                                                                                                                       | 情報源                                                                                                                                                                                                                                                 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 社員が海外親会社又は米国子会社の事業のどちらを行っているか</li> <li>▶ 出向契約の有無</li> <li>▶ 当該契約上、どちらの社員か</li> <li>▶ インタビュー(Step 2 の要素を確認)</li> <li>▶ 計算書類、税務申告書及び源泉徴収票(Payroll)を確認しどちらの要素が示されているかチェック</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 出向契約書</li> <li>▶ インタビュー</li> <li>▶ 計算書類、税務申告書</li> <li>▶ 源泉徴収票</li> <li>▶ 税務プランニング文書</li> <li>▶ スライドデッキ</li> <li>▶ 内部のやりとり <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 税務リサーチ・メモ・オピニオン</li> </ul> </li> </ul> |

図表 54 Step 4: 議論の進展

| 説明のアプローチ                                                                                                                       | 情報源(Resource)                                                                                                                 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 論点: 出向社員はどちらの会社の社員として事業を行っているか                                                                                                 |                                                                                                                               |
| ポイント(Decision Point):                                                                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 源泉徴収票</li> <li>▶ 代理人 PE の検討</li> <li>▶ 移転価格文書</li> <li>▶ 関係会社取引に係る税務申告書別紙</li> </ul> |
| ▶ 社員が米国子会社の給与支払名簿(payroll)に載っているか                                                                                              |                                                                                                                               |
| ▶ 外国親会社の社員としての公式・非公式な取扱いがあるか                                                                                                   |                                                                                                                               |
| ⇒これらの条件がすべて揃うと、当該社員は、外国親会社が事業を行っているというよりは、米国子会社が事業を行っていると思われる(is likely that, USS is carrying on the business, rather than FP) |                                                                                                                               |
| ✓ その他代理人 PE も検討                                                                                                                |                                                                                                                               |
| ✓ 源泉徴収も検討                                                                                                                      |                                                                                                                               |

### 2-3-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

現地会計事務所へのヒアリングによれば、ブラジルでは出向者 PE を積極的に認定する傾向が現在のところ認められないとのことであった。また、その他の調査対象国(インドネシア・タイ・ベトナム)に関しては、いずれの国も状況次第で出向者が PE 認定されるリスクはあるが、その際にポイントになる要素は OECD モデルの判断要素から大きく外れているという傾向は認められず、一定の事実関係と当該実態に即した契約書等の明確な定め等により、実態と異なる事実を認定され二重課税が生じるようなリスクをある程度まで逓減させることが可能であるとのことであった<sup>283</sup>。

また、いずれの調査対象国においても、日本企業と非日本企業との間で、当該リスクに関して有意な差は認められなかった。

<sup>283</sup> 念のためであるが、実態と異なる書面を恣意的に作成して租税を濫用的に回避するのは当該法域の法制如何では遁脱に該当し得る行為であって、許されないことは言うまでもないし、そのような恣意的な対応を行うメリットはないこともいうまでもなく、また、疑義を避けるためにいえば、いずれのヒアリングにおいてもそのようなケースは把握していない。あくまで、実態に即した点を文書等で明確化しておくことが有用である、という趣旨である。

#### 2-3-4 同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策

各現地税務コンサルタントによれば、本事案は、日本企業特有の問題ではなく、様々な外資系企業が同様の事例で追徴課税を受けているとのことである。

税務当局より本事案のような指摘を受けにくくするため、あるいは調査において指摘を受けた際に毅然と自社のポジションを明示して対応するためには、事前の対応が重要である。想定される税務当局からの指摘事項を踏まえれば、事前検討・対応事項は以下の通りである。

(i) 考えられる対応の方向性

- ① 最終的な出向先企業から出向者への支払い
- ② 出向者の業務内容の整理/出向ポストと業務内容の正当性及び対価の支払方法
- ③ 出向者に対する権限、指示命令系統

なお、雇用者の認定については上記①～③すべてが関係する。また、出向者の活動がサービス PE を構成し得る活動か否かという観点と上記②との関係が深い。

(ii) 各対応案の内容

① 出向先企業から出向者への支払い

まず、一般的に給与支払いは真の雇用者認定を行う上で重要とされているところ、出向先企業で役務を提供しているにもかかわらず出向先企業が給与を支払っていない場合には、前記のとおり雇用者が出向元企業と認定される可能性が高まる。したがって、少なくとも経済的に出向先企業が出向先企業の社員としての役務を提供した分の対価を支払う必要がある。

出向元企業からの、為替等の様々な理由も踏まえて、出向元企業の給与条件と出向先企業の給与条件の格差を補てんするために、出向元企業が出向者に対して当該差額を給与として支払うことがある。この支払は、出向元企業と出向者との間の雇用契約に基づく支払いと解される<sup>284</sup>。

これは、日本の税法の観点からは寄付金認定等の問題が生じないかという点が懸念されるとともに、出向先企業所在地国の税法からすれば、まさに出向元企業に対して出向者が役務提供を行っていることを示すものともいえる。さらに、出向先企業所在地国の法制如何によっては、当該支払が役務提供の対価として源泉徴収の対象になる可能性もある。このように、較差補てんは出向先企業所在地国の法制如何によっては、税法上のリスクとなる可能性がある。

しかしながら、実際には出向元企業において、給与較差補てんを行っているケースは多いものと思われる。これは、前述のとおり、為替リスクの回避(他には、為替上の換金の困難性もあり、現地においてすべて資金を受領することを出向者が嫌気することもあり得る)、日本での住宅ローンや家族の生活資金等の必要性、人事政策上海外への出向を後押しするなど、諸々の必要性から、留守宅手当又は出向元企業から出向者の適宜の口座に支払いすることが避けられないことも多いと思われる。

そうした場合、最終的に出向先企業が出向者への支払いをしているという蓋然性が重要になる。そのために、出向者の業務内容や給与支払いの根拠等を整理・文書化し、明確にしておく必要がある。

② 出向者の業務内容の整理/出向ポストと業務内容の正当性及び対価の支払方法

出向ポストと業務内容の正当性を示すに当たり、出向者の業務内容が出向先の業務に含まれているか、出向者の給与の名目や実態が適正であるかについて整理・文書化し、明確にしておく必要がある。そのためには、出向者の出向先企業におけるミッション・役職・位置付け及び担当する業務の整理だけでなく、グローバルにおける出向者の戦略的位置付けや子会社のグループ内での機能や位置づけを整合性を持って整理する必要がある。

③ 出向者に対する権限、指示命令系統

出向者への支払に関する整理のみならず、出向者に対する権限、指揮命令系統の確認・整理も重要となる。具体的なものとして、出向者に対する日常の指揮命令権のみならず、業務評価権限、給与決定権等が考えられる。実際に、インドの裁判事例である Centrica の判例では、インドの出向先企業は出向者を実質的に解雇する権利が無い等の理由により、実質的な雇用者は出向元企業であるとされている。

<sup>284</sup> 森文人編著『法人税基本通達逐条解説〔七訂版〕』(税務研究会出版局)823頁

なお、上記判例は、前述のとおり先進国のフレームワークを踏襲しながら、グローバル企業の出向者ならほとんど必ず当てはまる要素を判断基準としているため、PE 認定を避けることは困難となる状況も考えられる。そのため、仮に PE 認定された場合も想定して、帰属する所得の整理を行っておくことも重要である。

以上の理解を踏まえ、結論としては下記の対応及び体制構築が重要である。

| 項目  | ポイント及び検討プロセス                                                                                                                            | 文書等の準備・維持                                                                                                  |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ①   | 日本からの出向者への給与支払方法及び額<br>✓ 日本で留守宅手当等を支払う必要性及び金額<br>✓ 日本の寄付金税制及び出向元日本親会社との関係の実態<br>✓ 現地国での出向元企業の雇用者性認定リスク<br>✓ 出向先企業から出向元企業への支払いに係る源泉徴収リスク | ✓ 支払額の計算根拠<br>✓ 計算根拠の前提としての役務内容の記録<br>✓ ポリシー<br>✓ 出向指示書                                                    |
| ②&③ | 人事権・人事評価権 <sup>285</sup><br>現地での活動内容の特定(ポリシー等)<br>現地での活動内容をモニターする<br>選定者・評価者・評価反映プロセス<br>リスクの分担状況<br>機能・リスク分析                           | ✓ 出向指示書<br>✓ 出向元企業との間の契約書<br>✓ 出向先企業との間の契約書<br>✓ 各種労働関係機関に提出する公文書等<br>✓ 作業内容のポリシー<br>✓ ポリシーが遵守されるためのモニター体制 |

## 2-4 【事案10】 機能限定的な現地子会社のPE認定 (インド)

### 2-4-1 課税の現状

機能限定的な現地子会社が、独立した意思決定能力を有さず親会社の指示に基づいて活動を行っているに過ぎないとして、親会社の PE に認定される事例が報告されている。ヒアリング調査等によれば、特にインドにおいて比較的アグレッシブに指摘を行う傾向が窺われた。

本事案においては代理人 PE 又は場所的 PE 等に該当しないかが問題となる。

(諸規定及び当局の主張)

日本とインド、タイ、中国、フィリピン、ニュージーランドとの間の租税条約においては、通常の代理人 PE の規定に加え、親会社等の特殊な関係にある者のために反復して注文を取得する代理人を PE とする、注文取得代理人の規定が定められている。

税務当局による課税の根拠は明確に示されないこともあるため、主張の趣旨は必ずしも明らかではないが、あり得る整理としては、①親会社と現地子会社との間の一般的なサービス契約の存在等を根拠に、親会社のために反復して注文を取得している(日印租税条約第5条第7項(c)号)、又は親会社の計算で取引を行い損益は親会社に帰属するような権限を有している(日印租税条約第5条第7項(a)号)、②独自のリスクを取っておらず、親会社から独立した地位を有するとはいえない(日印租税条約第5条第7項柱書)という理由で代理人 PE を構成していると主張する意図であるものと推察される。また、代理人 PE の議論とは別に、③子会社への人員等の派遣状況や場所の利用状況等から、親会社の場所的 PE に該当するという主張が行われることも想定される。

これに対して、納税者としては、典型的には、①(注文取得の定義が曖昧であることもあり、)当該外国子会社は親会社の注文を取得したとは評価できない、②親会社から独立した経営判断を行っている等の理由か

<sup>285</sup> もとより出向先企業所在国の現地法制によるが、本2-3に紹介された通達や判例で記載された様々な事項は基本的には対処方法の参考になることが多いものと推測される。実際の取引に際しての詳細については別途適切なアドバイザーに確認されたい。



ら、独立の地位を有する、③親会社が自由に利用している場所は存在せず資本関係や資本関係に基づく管理等は場所利用に何ら関係しない、などと主張し PE 認定を否定することになるものと思われる。

なお、インドにおいては以下のような類似の裁判事例が存在する。

- ▶ Rolls Royce Plc (インド)<sup>286</sup>  
場所を占有していたこと、親会社のためだけに注文取得をしていたこと等を総合して子会社が PE に該当するとした例
- ▶ Motorola/Ericson/Nokia (インド)<sup>287</sup>  
親会社人員の存在が子会社に場所的 PE を構成するか、準備的補助的活動として PE に該当しないか争われた例(Motorola: PE 該当せず/Ericson: PE 該当/ Nokia: PE 該当)
- ▶ eFunds (インド)<sup>288</sup>  
米国の IT ソリューション企業のインド子会社が場所的 PE、サービス PE 又は代理人 PE に該当するか争われた例(いずれの PE にも該当しないとの結論)

## 2-4-2 グローバルスタンダードとの比較と BEPS の影響

### (i) 既存の OECD モデル租税条約との比較

#### (a) 注文取得代理人

この点に関し、OECD モデル租税条約及び OECD コメンタリーで注文等を定義又は趣旨を説明した記載はなく、特段の手がかりはない。

#### (b) 独立性

##### ▶ 子会社としての地位

現地子会社は、親会社とは別法人であるため、子会社であるという事実だけを理由に PE 認定されることはない(日印租税条約第 5 条第 9 項及び OECD モデル租税条約 5 条 7 項)。OECD コメンタリーも、現地子会社は独立した法主体であり、子会社の事業を親会社が監督していること自体は PE を構成せず、別途、第 5 条第 1 項又は第 4 項の検討を行う必要があることを確認している(現行 OECD コメンタリー 5 条、パラ 38.1、40 及び 41 参照)。

##### ▶ 独立性の検討

OECD コメンタリーにおいては、独立性の検討は、①詳細な指示や包括的な支配を受けず、自らの裁量で自らの事業を行っているか(いわゆる法的独立性)、及び②自ら企業家としてリスクを負担しているか(いわゆる経済的独立性)を判断要素として検討するとされている(現行 OECD コメンタリー 5 条、パラ 38 第 2 文及び第 3 文参照)。

この点について、税務当局との争点としては、①法的独立性についてどのような検討及び事実認定を行ったのか、②経済的独立性の検討に際して排他的に親会社の業務に依存した取引を行っているか否か(OECD コメンタリー 5 条、パラ 38.6 第 2 文)という点以外でどのような事実認定及び機能・リスク分析を行っ

<sup>286</sup> *Rolls Royce Plc v. DIT*, August 30, 2011,  
<http://indiankanoon.org/doc/86491111/>

Also generally see EY Tax Alert  
[http://www.moneycontrol.com/news\\_html\\_files/news\\_attachment/2011/EY%20Tax%20Alert%20-%20Delhi%20HC%20rules%20on%20permanent%20establishment%20and%20profit%20attribution\\_Rolls%20Royce\\_%20.pdf](http://www.moneycontrol.com/news_html_files/news_attachment/2011/EY%20Tax%20Alert%20-%20Delhi%20HC%20rules%20on%20permanent%20establishment%20and%20profit%20attribution_Rolls%20Royce_%20.pdf)  
なお、当該事件の影響や解釈については別途現地税法アドバイザーに確認されたいが、同事件では、労働者の雇用者の認定について、担当者の証言(自白)による事実認定により結論が出されているように窺われ、当該人員を通じた(サービス PE ではなく)場所的 PE の認定を行っているように窺われる。*Rolls Royce Plc*, at para. 16(g).

<sup>287</sup> Maria Alejandra Munoz, *Disposal of the fixed place of Business: A further Erosion of the Residence State Principle?* 59 Tax Note International, at 390 (August 2010).

<sup>288</sup> See, EY Global Tax Alert *India's Delhi High Court rules that outsourcing of services by US company to Indian affiliate does not constitute PE* (February 13, 2014)

<http://taxinsights.ey.com/ey-ti-ed-1/pdf/2014q-cm4177-india%E2%80%99s-delhi-hc-rules-that-outsourcing-of-services-by-us-to-indian-affiliate-does-not-constitute-pe.pdf>

Also see, Form 8-K filed by eFunds Corporation, May 3, 2006  
[http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1109190/000129993306003071/htm\\_12090.htm](http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1109190/000129993306003071/htm_12090.htm)



たのか、1つの考慮要素に過ぎない企業家リスクを過大に評価していないか(現行 OECD コメンタリー5 条、パラ 38、PE に係る 2012 年 10 月 19 日付け Discussion Draft パラ 121 参照)、といった事項になろう。

(ii) BEPS が OECD モデル租税条約に与える影響

OECD は PE 認定の人為的回避に関する行動 7 に関連して 2014 年 10 月 31 日に Discussion Draft を公表し、PE の定義について提案を行っている。本 Discussion Draft では、コミッショネアやその他特定の取引について提案がなされているため、今後の動向に注意が必要である(第 5 節参照)。

(iii) 先進国が締結している条約等との比較

米国とインドとの間の租税条約では注文代理人規定が存在し、さらに同規定については下記 4 要件すべてを<sup>289</sup>充足する必要があるとされており、注文取得代理人は法的契約締結権がない以外は契約締結代理人と大きな相違がないと考える見解<sup>290</sup>がある。

- ① 企業を代理して商品や品物の注文を頻繁に受けている。
- ② 代理人の現地国における販売関連の活動のほとんどすべてが当該企業のための活動である。
- ③ 当該注文の受付が、注文で特定された契約条件に基づいて企業が商品や品物を供給するという合意を構成するほど、当該代理人が商品や品物の購入の申入れを行う本人を常習的に代理している。
- ④ 企業が、当該代理人が企業を拘束するだろうと合理的に信じる根拠を買主に与えるような行動を起こしている。

このうち、②は独立性<sup>291</sup>判定のための経済的独立性の指標の一つである「本人の数」<sup>292</sup>と類似しており、また、①、③、④については常習性という点で代理権が認定できる場合と状況が似通っている可能性が高い。

ただし、インドはもともと、代理人の交渉参加だけで代理人としての契約締結権限を認める(OECD コメンタリー第 5 条パラグラフ 33 に反対の立場)<sup>293</sup>ため、この点については留意が必要である。

以下、本件に関連した各国における代表的な判決<sup>294</sup>を紹介する。

- ▶ Zimmer (フランス)  
フランス法に基づくコミッショネアは親会社(本人)を法的に拘束せず、PE 該当せず
- ▶ Dell (ノルウェー)  
ノルウェー法に基づくコミッショネアは親会社(本人)を法的に拘束せず、PE 該当せず

<sup>289</sup> 原文は以下のとおり。TREASURY DEPARTMENT TECHNICAL EXPLANATION OF THE CONVENTION AND PROTOCOL BETWEEN THE UNITED STATES OF AMERICA AND THE REPUBLIC OF INDIA FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME SIGNED AT NEW DELHI ON SEPTEMBER 12, 1989 at 13.

Diplomatic notes exchanged at the time of the signing of the Convention explain that in order for an agent to be treated as habitually securing orders wholly or almost wholly for the enterprise all of the following tests must be met:

- ① The agent frequently accepts orders for goods or merchandise on behalf of the enterprise.
- ② Substantially all of the agent's sales-related activities in the other Contracting State consist of activities for the enterprise.
- ③ The agent habitually represents to persons offering to buy goods or merchandise that acceptance of an order by the agent constitutes the agreement of the enterprise to supply goods or merchandise under the terms or conditions specified in the order.
- ④ The enterprise takes actions that give purchasers the basis for a reasonable belief that such person has authority to bind the enterprise.

<sup>290</sup> 平成23年度国際税務対策事業 日本機械輸出組合理国国際税務委員会報告書 日系多国籍企業が直面するP/E(恒久的施設)課税への対応(平成24年3月)参照

<sup>291</sup> 独立性を有しないことは注文代理人として認められる前提の一つである。例えば、日印租税条約第5条第7項柱書かっこ書き及び OECDモデル租税条約第5条第6項参照。

<sup>292</sup> 同条コメンタリーパラ38.6。

<sup>293</sup> 現行OECDコメンタリー5条 Positions of Non-Member Countries, Positions on the Commentary, パラ31。

<sup>294</sup> なお、日本においてはコミッショネアに関する判決は見当たらないといわれている。小山浩=高橋悠=山田彰宏「恒久的施設(PE)を巡る議論の最新動向」(2015年3月)参照。

[http://www.ihoken.or.jp/whats\\_new/DATA/file\\_name1\\_48.pdf](http://www.ihoken.or.jp/whats_new/DATA/file_name1_48.pdf)

- ▶ Philip Morris(イタリア)<sup>295</sup>  
グループ会社 PE の提言がなされた(PE 該当との結論)が、その後猛反発を受け、OECD コメンタリーで明確に否定
- ▶ Boston Scientific SpA (イタリア)<sup>296</sup>  
イタリアのコミッションエアについて独立して企業家リスクを負っていること等を理由に PE に該当性しないとした例
- ▶ Roche Vitamins Europe (スペイン)<sup>297</sup>  
詳細な指示及び経済的な親会社への依存により PE に該当するとされた例
- ▶ InverWorld(米国)<sup>298</sup>  
ケイマン親会社との間で、UTB(国内法の事業)の有無に agent の概念を援用しケイマン親会社の代理人として課税されると結論付けた事案
- ▶ Taisei (米国)<sup>299</sup>  
代理人 PE が経済的に独立及び法的に独立することを要求し、独立していることを認定して PE 該当性を否定した例。大要、OECD コメンタリー通りの理解を確認

なお参考までながら、英国において 2015 年 4 月から導入される迂回利益税(diverted profit tax)の動きについて紹介する。これは通常の PE 規定とは別に、①英国の PE を回避するアレンジメント、②経済実態を欠くようなアレンジメントを行っている場合について、濫用防止的に 25%の税率で課税する制度である。これは、主な趣旨は異なるものの、多国籍企業の世界全体の状況を踏まえて当該国にある企業の役割や機能を把握しようとするインドや中国における姿勢<sup>301</sup>に通底するものがあることに留意が必要である。

#### (iv) 国連モデル条約との比較

##### (a) 注文取得

国連モデル租税条約及び国連モデルコメンタリーでも注文取得代理人等を定義又は趣旨を説明した記載はない。

<sup>295</sup> Ministry of Finance (Tax Office) v Phillip Morris GmbH (2002) 4 ITLR 903. 同裁判は、子会社PEについて歴史的に重要な判決である。米国のたばこ会社であるフィリップモリス社のイタリア子会社が親会社の恒久的施設に該当するか否かが争われ、新たな判断の法理に基づき課税処分が容認され、PEがあるとされた。その法理の中に、グループPEの法理(統一された事業戦略を追及するグループに属する子会社のPE認定にあたっては世界的に活動している当該グループの全体を考慮してなされなければならない)というものがあった。この法理によれば PE の認定は、企業グループ全体を一つの単位と見る、企業グループ単位で行うべきであるということになり、事例で言えば、オランダ子会社の恒久的施設が存在するのかわかり、米国親会社も含めたところでの企業グループの恒久的施設が存在するか確認すればよいことになった。ただ、このグループPEの法理については、OECDにおいて確立されてきた恒久的施設の基本ルールを明らかに逸脱したものとの批判が強く、こうした批判も踏まえ、OECDはモデル租税条約 5 条のコメンタリーの改正を行い、そのパラ41.1において、恒久的施設の有無は多国籍企業グループの法人ごとに決定しなければならず、当該グループのある法人の恒久的施設が一方の国に存在するからといって、そのこと故に当該グループの他の法人自体も当該一方の国に恒久的施設を有することにはならない、という改正を行った。

上記の本書における同事件の説明及び同事件の概要並びに位置付けに関する日本語の文献としては、土屋重義「恒久的施設概念についての考察」税大ジャーナル7号(2008年)49頁等参照

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/07/pdf/03.pdf>

<sup>296</sup> Generally see, Gaetano Pizzitola, *Boston Scientific: Italian Supreme Court Rules on Permanent Establishments*, 67 Tax Notes International, number 4, July 23, 2012, at 339

[https://www.taxconnections.com/user\\_uploads/pubs/pub\\_5595508da3900b0fc2beaa34a2f36287af1708bc6e8e6d436e646dafa587ca7c406b9cf33f5138d285973dea71e7ead.pdf](https://www.taxconnections.com/user_uploads/pubs/pub_5595508da3900b0fc2beaa34a2f36287af1708bc6e8e6d436e646dafa587ca7c406b9cf33f5138d285973dea71e7ead.pdf)

<sup>297</sup> Generally see, Jens Wittendorff, *Triangular Cases: The Interaction Between Transfer Pricing and PEs*, 66 Tax Notes International, number 6, May 7, 2012, at 551

<http://corit-academic.org/wp-content/uploads/2011/12/66TI0545-Wittendorff.pdf>

<sup>298</sup> Luís Eduardo Schoueri and Oliver-Christoph Günther, *The Subsidiary as a Permanent Establishment*, 69 Bulletin for International Taxation, number 1, 2011, at 70.

<sup>299</sup> 詳細については、松下滋春「代理人PEに関する考察」税務大学校論叢45号(2004年)401頁以降及び同頁記載の脚注40引用の各文献参照。

<https://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/45/matshita/ronsou.pdf>

<sup>301</sup> この点に関連して、例えば、中国の税務当局が、法人全体の機能を見て準備的補助的活動の認定を行うという傾向がある旨の指摘が従前からなされている。関谷浩一=別所徹弥=原口太一=上田滋「BEPSへの対応と我が国企業への影響に関する調査報告(第3回)」租税研究782号70頁(2014年12月)参照

(b) 独立性

▶ 子会社としての地位

国連モデルコメンタリー5条パラグラフ32は、国連モデル第5条第8項はOECDモデル第5条第7項と同じ規定であることを明らかにしており、該当するOECDコメンタリー(第5条パラ40)を引用しているため、上記のOECDモデル租税条約及び同コメンタリーと同様の議論が該当するものと思われる。

▶ 独立性の検討

独立代理人等に係る国連モデル第5条第7項本文は、同趣旨のOECDモデル租税条約第5条第6項の表現を微調整しただけで同じ規定であるとされている(国連モデルコメンタリー5条パラ28参照)。

しかし、国連モデル第5条第7項には、次のようなただ書きが付されている。「もっとも、当該代理人の活動が専ら又は主として当該企業に代わって行われる場合であって、商業上又は資金上の関係(commercial and financial relations)において、当該企業と当該代理人の間に、独立の企業の間に設けられる条件と異なる条件が設けられ、又は課されているときは、当該代理人はこの項にいう独立の地位を有する代理人とされない。」このただし書きの趣旨は、①商業上及び資金上の関係全体を検討し、独立当事者間で想定されるような状況と異なる点がないかを検討すべきであり、②代理人に対する本人の数が1つになることのみをもって独立性を失うと解してはならないことを明確化することにあるとされている(同コメンタリー5条パラ31参照)。日印租税条約第5条第9項に当該ただし書きと同様の文言は含まれていないものの、上記国連モデルコメンタリーの記載を踏まえると、①独立性の分析は、独立当事者間で想定されるような状況と異なる点がないかという視点で、総合的な分析がなされるべきであり、また、②外国子会社が親会社の唯一の仕入れ先等となっているとしても、当該事実を過度に重視してはならない、ということを納税者としては主張することが可能であるものと考えられる。

### 2-4-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

他の調査対象国に関しては、国によってそのリスクの度合いは異なるが、いずれの国でも状況次第で現地子会社がPE認定される可能性はあることが分かった。ただし、やはりインドにおいて判決等の集積が最も顕著に見られた<sup>302</sup>。

### 2-4-4 同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策

各現地会計事務所によれば、各移転価格課税関連事案は、日本企業特有の問題ではなく、様々な外資系企業が同様の事例で追徴課税を受けているとのことである。ただし、総じて日系以外の外資系企業は、日本企業に比べてグループ会社のガバナンスがしっかりとされている企業が多く、調査対応・更正後の対応等について比較的被害を最小限に留めることができているようである。

税務当局より本事案のような指摘を受けないため、あるいは調査において指摘を受けた際に毅然とした対応をするためには、事前の対応が重要である。想定される税務当局からの指摘事項を踏まえれば、事前検討・対応事項は以下の3点となる。

- ① 現地子会社の注目取得権限(注文取得代理人PEの認定を否定する)
- ② 日本親会社からの独立性(一般的なPE認定を否定する)
- ③ 日本親会社からの出張者等による現地子会社の場所利用(場所的PEの認定を否認する)

しかしながら、これまで述べてきたように、これらの判断基準は設けられていないことが多い。したがって、企業が予防的措置として自ら位置づけ等を整理し、文書としておくことがより重要となる。

対応が必要と考えられる一般的な手続及び文書化は以下の通りである<sup>303</sup>。

<sup>302</sup> いずれの調査対象国においても、日本企業と非日本企業との間で、当該リスクに関して有意な差は認められなかった。なお、タイの日本企業子会社について従前子会社PEにて課税処分がなされた事例について報告があったところ、今回は特にヒアリング等でそうした事案が発見されなかった。もっとも、大きなトレンドの変化やその理由となるべき状況の変化があったと認められたわけではないため、実務上は引き続き留意が必要である。

<sup>303</sup> なお、いずれの調査対象国においても、日本企業と非日本企業との間で、当該リスクに関して有意な差は認められなかった。

図表 55 現地子会社のPE認定対応手続及び文書化の例

| 項目 | ポイント及び検討プロセス                                                                                                                                                             | 文書等の準備・維持                                                                                                                            |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 場所 | 場所の使用状況<br>✓ 滞在及び利用の頻度<br>✓ 当該場所で行われる作業の内容<br>✓ 当該作業の指示等の状況                                                                                                              | ✓ 場所の使用状況の有無・管理<br>✓ 場所の使用権原の確認<br>✓ 関連するメール等のやりとり                                                                                   |
| 契約 | ✓ 契約締結権限<br>✓ 注文取得及び交渉の参加状況の管理<br>※ 当該子会社所在国の法制、ポジション及び執行のトレンドを確認する必要<br>✓ 現地での活動内容の特定(ポリシー等)<br>✓ 現地子会社と親会社のやりとりの状況<br>✓ 現地子会社の事業の状況(他の顧客等)<br>✓ リスクの分担状況<br>✓ 機能・リスク分析 | ✓ 契約書<br>✓ 活動ポリシーの策定<br>✓ 活動のモニター体制確立<br>✓ 活動ポリシーを適切にアップデートできる体制を構築<br>✓ 親子会社の連絡内容<br>✓ 親子会社の取引内容<br>✓ 親子会社の役割分担の内容<br>※ 具体的な人員の担当作業 |

対応策としては、まず現地子会社の担当者においては取引関係の契約書及び親子会社のコミュニケーションのチェック及び子会社の施設等の利用状況の管理等が考えられる。これはすなわち、当該現地子会社の取引実態、親会社との間の指示の内容等を把握し、また、親会社の人員が子会社の場所を自由に利用していないか、確認することを意味している。

しかし、これらについてはそもそもが親会社側の決定や意向を確認すべきところが大きいため、親会社の積極的な関与が求められる。また、親会社の人員が親会社の事業を当該場所で行っているという事態が生じないよう、部屋や施設の利用状況の管理、名刺やIDカード等の管理を徹底しつつ、当該管理方法をポリシー化することも重要である。

また、親会社において税務ポジション等を整理した上で、コミッショナアの有無、利用の可否、具体的な文言等の法的なバックグラウンドを親会社において確認し、適宜ひな形をローカライズさせて契約書を作成していくことが必要である。

さらに、上記のような個別の対応を超えて、当該子会社に帰属する利益にビジネス実体として合理性はあるのかという移転価格的な検討を十分に行い、合理的かつ正確に自社のポジションを整理し説明できるようにしておくことが望ましい。

なお、(移転価格税制の問題点も含めて)税務当局の関心を集め、PEに認定される可能性が生じる典型的な機会として、子会社の機能変更(Buy-Sellの販社をコミッショナア等に転換する場合<sup>304</sup>など)が挙げられる。

しかし、基本的に、前述の通り、特にインドを中心とする調査対象国の税務当局は、当該国における子会社の機能のみならず、当該子会社が属する多国籍企業としてのグループ全体の機能等に関心を示し始めている。したがって、機能変更等の有無にかかわらず、常日頃から自社の運用や親会社との関係を整理し、PE有無のポジションとその論拠を用意しておくことが重要であるといえる。

<sup>304</sup> See, Proposed Discussion Draft BEPS ACTION 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, paras. 7 and 43, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>  
Also see, Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings, Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines (July 22, 2012), paras. 9.90, 9.130 and 9.188, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/45690216.pdf>

コラム: 外国公務員腐敗防止法(FCPA)リスク

税務当局に限らないが、一部当局の担当者が、金員の支払を要求するなど、調査対象国を含む新興国の行政運営上、汚職<sup>305</sup>の存在が従前から指摘されている。この点の対応如何によっては、現地子会社、ひいては、親会社が、現地の法令違反のリスクを負う可能性があり、一部では、それにより多額の罰金等を支払っている例も報告されている<sup>306</sup>。

報道等によれば、既に、日本企業に対し、アジアでのオペレーションについて約90億円、中南米でのオペレーションについて約20億円、アフリカでのプロジェクトについて約180億円、それぞれ米国司法省から制裁を受け罰金等を支払っている<sup>307</sup>。公務員に対し、その業務を遅延することなく進めるよう促進する支払い(ファシリテーション・ペイメント)は、新興国で生存していくためにやむを得ない必要悪との見解もあるが、担当者レベルでの個別判断は難しい<sup>308</sup>。

こうしたリスク自体は、法務リスクに分類されるが、OECDはこうした公務員の汚職を税務調査を端緒として説明することを推奨している(税務調査官のための贈賄認識ハンドブック(仮訳)<sup>309</sup>参照)。

当該ハンドブックでは、商業的実態があるか、詳細が確認できるか、合理的な説明がつくかといった視点と設例が用意されている。これらの視点は、相当程度、後述(第6節参照)の見える化や合理性の検討と符合するものである。

したがって、こうした点と税務会計の交錯も視野に入れながら作業の交通整理を行うことが、より有効かつ効率的な組織運営の進展に寄与するものと思われる。

<sup>305</sup> 前掲注70145 16頁「5 税務当局の不正行為」参照

<sup>306</sup> 日本経済新聞2015年3月9日1面「グローバル企業の死角(上) 迷惑ファクスで10億円 海外子会社任せに限界」  
[http://www.nikkei.com/paper/article/?b=20150309&ng=DGKKASFP26H0I\\_T00C15A3MM8000](http://www.nikkei.com/paper/article/?b=20150309&ng=DGKKASFP26H0I_T00C15A3MM8000)

<sup>307</sup> 概要の平易な説明として、森本大介「迫り来る米・英の外国公務員贈賄防止罪のリスクと日本企業の対応」(2011年11月2日参照)  
<http://judiciary.asahi.com/outlook/2011101100013.html>

<sup>308</sup> 全体について、木目田裕=吉本祐介「米国FCPAガイドラインを踏まえた日本企業の実務上の対応」旬刊商事法務第1989号参照。

<sup>309</sup> [www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press-sonota/pdf/201405\\_1.pdf](http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press-sonota/pdf/201405_1.pdf)



## 2-5 【事案11】 駐在員事務所のPE認定（中国・インド）

### 2-5-1 課税の現状

営業活動や売買活動といった商業活動が特に行われていない駐在員事務所であっても、親会社の PE に認定される事例が報告されている。ヒアリング調査等によれば、特に中国・インドにおいて比較的アグレッシブに指摘される傾向が窺われた。

（諸規定及び当局の主張）

日印租税条約第 5 条第 6 項及び日中租税条約第 5 条第 4 項は、通常の準備的・補助的行為に係る規定と同様の規定である<sup>310</sup>。

従業員数が多いからという理由のみによって税務当局から PE 認定されるケースや、準備的・補助的業務ではなく実質的に営業活動をしているとして、税務当局から PE 認定されるケースが従前より報告されている。これに対し、納税者としては、典型的には、外国子会社が行っている業務はあくまで準備的・補助的なものに留まると主張することが考えられる。

また、駐在員事務所が行うことができる業務の範囲等については別途規制がある。

中国では 2010 年 2 月 10 日に「外国企業駐在事務所税収管理暫行弁法」(国税発[2010]18 号)が発出された。例えば、駐在員事務所が従事できる非営利性活動は市場調査、展示、宣伝及び製品の販売等に関する本社への連絡と定めており、また、ほとんどの場合が営利的な活動に従事しているとみなされ納税申告が要求されているといわれている<sup>311</sup>。

インドでは RBI/2012-13/7 Master Circular No. 7/2012-13 (Updated as on March 18, 2013)が発出され、人員の体制、当局への報告義務について規定されている。例えば、グループ会社の代表(represent)、輸出入の促進、技術・税制上の協同、コミュニケーションチャンネルとしての活動(リエゾン業務)のみが許されていると定めており(同 Circular (B) b.1)、貸借対照表等の提出を求める旨が記載されている(同(E))。

こうした規制の遵守と税法上の取扱いとは下記のとおり関連し得る。

#### (i) 中国

中国では、国税発[2010]18 号の施行により、駐在員事務所には原則 PE 課税を行うとされている(ただし、租税条約適用(非課税)申請を行うことは可能)。日本企業が否かを問わず課税がなされているのが現状である。

なお、現地会計事務所へのヒアリングによれば、そもそも登記行政上、駐在員事務所の新規開設及び登録自体が実務上難しくなっており、また、租税条約の待遇を受けるための手続上の負担や実務上の困難性も背景に、駐在員事務所自体が、日本企業の実務上あまり使われなくなっている<sup>312</sup>。駐在員事務所を使わない場合、すでに進出済で子会社を有している例や、市場調査を行うときには出張ベースで対応している例も多いとのことである<sup>313</sup>。

<sup>310</sup> なお、いずれの調査対象国においても、日本企業と非日本企業との間で、当該リスクに関して有意な差は認められなかった。

<sup>311</sup> EY「外国企業駐在員事務所に対する管理の強化」(2011年2月11日)参照

<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/China-2011-02-11.pdf>

<sup>312</sup> なお、近時の日本企業の傾向については、日本経済新聞「『撤退を検討』が急増、日系企業の中国拠点に異状あり」(2015年3月27日)参照。

<http://www.nikkei.com/article/DGXMZO84438260W5A310C1000000/>

<sup>313</sup> 制度全体の概要及び2010年頃の動向について、斎藤正浩「中国駐在員事務所の税務上の取扱いに関する最近の動向について」参照。

<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/publications/issue/info-sensor/pdf/info-sensor-2010-06-07.pdf>

(ii) インド

インドでは、上記のとおり、インド準備銀行(Reserve Bank of India、以下「RBI」という。)の通達(及びその根拠となる外為法)により、駐在員事務所が行うことが可能な業務に一定の制限があるといわれている<sup>314</sup>。

なお、インドは、駐在員事務所等の職員が契約交渉に実質的に関与した場合には準備的補助的活動に該当せず、契約の主だった条件(商品の種類・品質・量・配達時期・配達方法)が当該事務所により決められた場合には当該関与があったと判断されると明示的に表明している<sup>315</sup>。当該条件を当該事務所が決めた場合は収益の実現に寄与があった評価できる余地があることが多いものと推測されるが、いずれにせよ、準備的・補助的活動に該当しない閾値が下がっているものと思われるため十分留意が必要である。

また、従前の報告によれば、インド税務当局による外国会社の駐在員事務所に対する税務調査は厳しく、特に、駐在員事務所であるにもかかわらず多人数を雇用している場合や、設立から相当期間が経過している場合など、事実上営利的な事業活動を行っていると疑われる場合には、PE に該当するものとみなされ、支店と同じ税率で課税が行われることがあり、少なくない数の日本企業が、このみなし課税の対象とされ、インド税務当局との間の紛争に巻き込まれているとのことである。ヒアリングによれば、PE 認定のリスクがあり現地法人化したケースも散見された。

このように駐在員事務所が準備的補助的活動の範囲を超えているとして PE 認定される事例は日本企業が否かを問わず散見され、判決も多い。

日本の鉄鋼企業が争い PE に該当しないと認められたケースで様々な判例のルール部分<sup>316</sup>が引用され検討されており<sup>317</sup>、参考となるため、以下、簡単に紹介する。

最大のポイントは、RBI の許認可の取得及び RBI が法令違反を発見していないということが、当該事務所の業務が準備的補助的業務しかおこなっていないことの、反証可能な推定(rebuttable presumption)として働き、当局側がこれを適切な証拠(suitable evidence)で反証しなければならない、という点である<sup>318</sup>。

<sup>314</sup> 琴浦諒「インドへの進出の形態(インドの事業拠点の種類及び特徴)」JCAジャーナル第59巻第12号(2012)49頁参照。  
[http://www.amt-law.com/pdf/bulletins11\\_pdf/JCAjournal\\_02.pdf](http://www.amt-law.com/pdf/bulletins11_pdf/JCAjournal_02.pdf)

なお、前記RBI/2012-13/7 Master Circular No. 7/2012-13 (updated on March 18, 2013)は下記で参照可能である。  
[http://www.rbi.org.in/scripts/BS\\_CircularIndexDisplay.aspx?Id=7312#B](http://www.rbi.org.in/scripts/BS_CircularIndexDisplay.aspx?Id=7312#B) なお、現地の法制については別途適切なリーガルアドバイザーに逐次確認されたい(特に新興国は法制や運用が頻繁に変更されるため留意が必要である。)

<sup>315</sup> 現行OECDコメンタリー5条 Positions of Non-Member Countries, Positions on the Commentary, パラ30。  
<sup>316</sup> 引用先の一部の判決の原文につき本調査報告書作成日時点で不見当だが、情報としての視点の有用性を踏まえ、上記の日本の鉄鋼企業の判決の判旨の中で引用・要約されている内容を紹介する。

<sup>317</sup> Generally see, <http://indiankanoon.org/doc/177457392/>  
<sup>318</sup> *Id.* para. 6.4.



図表 56 駐在員事務所PEに係る企業のタイプ別判決概要

| No. | 企業のタイプ                           | 活動内容・検討(結論はすべて納税者勝訴・PE なし)                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----|----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1   | UAE 証券取引所 <sup>319</sup>         | NRI の送金指示を踏まえて小切手等を作成する等の送金業務<br>UAE のメインサーバーから情報をダウンロード<br>組織及び会社が国際的に活動する現在において適切な解釈をすべき                                                                                                                                                                     |
| 2   | 海洋資源探索等を行う会社(非日系) <sup>320</sup> | ※結果的に期間要件で PE なし                                                                                                                                                                                                                                               |
| 3   | 日系商社 <sup>321</sup>              | RBI 規制なし<br>情報提供及びリエゾンのみ<br>本社のための取引に関与なし                                                                                                                                                                                                                      |
| 4   | 日系商社                             | 顧客との輸入・販売に係る交渉は行っておらず、取引や継続的な関係(course of dealing or continuity of relationship)を構成するものではない。<br>ただし、下記活動に従事している<br>(a) 海外のガラス製造業者を利用するためのセミナー・会議を開催<br>(b) 取引上の質問を受けそのまま当該業者又はドバイオフィスに転送<br>(c) 当該業者又はドバイオフィスからの情報を顧客等に送信<br>(d) 顧客からのフィードバックを当該業者又はドバイオフィスに連絡 |
| 5   | 非日系軍事製品取引業者 <sup>322</sup>       | 現地事務所の商業取引が認定できず。                                                                                                                                                                                                                                              |

このように、日本企業及び非日本企業ともに駐在員事務所を PE として課税する事例が見られるため、現地の活動のモニターには十分な注意が必要である<sup>323</sup>。

## 2-5-2 グローバルスタンダードとの比較と BEPS の影響

### (i) 既存の OECD モデル租税条約との比較

OECD モデル租税条約 5 条 4 項では情報収集等が明示的に除外されているが、OECD コメンタリー及びその改訂案によれば、同条項 e)の準備的・補助的な活動は、PE の定義から、事業の生産性には寄与するだろうが収益の実現には程遠いようなものを除くことが企図されている(PE に係る 2012 年 10 月 19 日付け Discussion Draft パラ 73 記載の、現行 OECD コメンタリーパラ 23 修正案参照)。

### (ii) BEPS が OECD モデル租税条約に与える影響

OECD は PE 認定の人為的回避に関する行動 7 に関連して 2014 年 10 月 31 日に Discussion Draft を公表し、PE の定義について提案を行っている。本 Discussion Draft では、準備的・補助的活動について提案がなされているため、今後の動向に注意が必要である(第 5 節参照)。

### (iii) 先進国が締結している条約等との比較

#### (a) 米国

<sup>319</sup> <http://indiankanoon.org/doc/64880009/>

<sup>320</sup> <http://indiankanoon.org/doc/232408/>

<sup>321</sup> <http://indiankanoon.org/doc/1810024/>

<sup>322</sup> Generally explanation available in CA. Shruti Madan, *Taxability of Liaison Offices in India* (The Chartered Accountant, September 2012)

<http://assets.cacharya.com/466-471Taxation-Taxability-of-Liaison-Offices-in-India-CA-Shruti-Madan-Volume-61-RXNURX4H.pdf?1425835872>

<sup>323</sup> 前掲注314琴浦同頁参照

この点については、前記 2-1-2 記載のとおり、米国国内税法は PE と帰属所得という建付けにより整理されている訳ではないものの、収益の実現という観点につき示唆的な規定がある。すなわち、前記のとおり米国税法上、事業を行っている場合(ETB)に実質的に関連する所得(ESI)に課税するとされているところ、当該 ETB の判定方法の一つである資産の使用状況(asset-use test)に関し、当該資産が収益等の実現に重要な形で寄与しているか(materially contribute to the realization of such income, gain, or loss)が判断要素とされている<sup>324</sup>点に、前記の OECD コメンタリーとの概念的な類似点を見出すこともできる。

なお、PE 認定に係る事例(税務当局によるルーリング)として、ドイツの銀行が米国の支店で広告宣伝活動や情報収集を主に行っていたケースで PE を認めなかったもの<sup>326</sup>、カナダのコンサルティング・エンジニア会社が、活動が主に監督等に限られていたため PE を認めなかったケース<sup>327</sup>がある。

#### (b) ドイツ

駐在員事務所の事案ではないが、ドイツの判決で、ポンプによる加圧を行わない純粹に原油を通すだけのパイプラインについて、準備的補助的活動に該当するとして PE を構成しなかった事案<sup>328</sup>と、オランダ・ドイツ間のパイプラインのみを有していたオランダの会社の PE を構成した事案<sup>329</sup>とがそれぞれ存在する<sup>330</sup>。この点に関連して、OECD コメンタリーでは、精油を業としている会社が精油した石油を輸送のためだけに運搬し、運搬が業務にとって付随的なものに過ぎない(merely incidental)といえる場合には準備的補助的活動となりうると定めている<sup>331</sup>。

このように、準備的補助的活動については、非常に似た事実関係であっても、細かい認定や評価で結論が異なり得る側面があるため、時に判断が難しい。自社のビジネス、駐在員事務所の活動内容等を踏まえる必要があり、事案によっては慎重な判断が必要である。

#### (iv) 国連モデル条約との比較:

国連モデル租税条約及びそのコメンタリーは、準備的・補助的活動に関しては、基本的に OECD モデル租税条約に沿っており、特段追加すべき議論は不相当である(国連モデルコメンタリー5 条パラ 16 参照)。

### 2-5-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

他の調査対象国につき、全体的に特にアグレッシブな課税の執行状況、大きな問題点や相違点は本調査では特段認められていないが、理論的に課税されない理由が発見されたわけではないので、引き続き留意が必要である。

なお、留意すべき点として、インドネシアでは駐在員事務所に対する PE 課税がある。インドネシア税法では駐在員事務所は PE に該当するものと例示されており(同所得税法第 2 条第 5 項第 c 号)、当該駐在員事務所の利益はグループ会社からインドネシアへの輸出金額の 1%を駐在員事務所の利益とみなすという内容でルールが存在することが報告されており<sup>332</sup>、理論的には当該みなし利益率は租税条約の適用により駐在員事務所が準備的補助的活動しか行っていないことを立証すればそもそも PE が存在せず適用されない

<sup>324</sup> 米国財務省規則1.864-4(c)参照。

<sup>326</sup> Rev. Rul. 72-418 1972-2 C.B. 661. Also see, *supra* note 198, at 286

<sup>327</sup> Rev. Rul. 77-45, 1977-1 C.B. 413

<sup>328</sup> Decision of German Federal Tax Court as of 12.10.1977 - I R 226/75

<sup>329</sup> Decision of German Federal Tax Court as of 30.10.1996 - II R 12/92

<sup>330</sup> Generally see, Knut Olsen, *Characterisation and Taxation of Cross-Border Pipelines* (IBFD 2012)

<sup>331</sup> OECDコメンタリー第5条パラ26.1第5文。なお、ドイツは、OECDコメンタリーの当該記載(第5条パラ26.1)について、どのような場合に自由になるといえるかにつきReservation(見解の留保、所見)を行っている。同パラ43参照。ドイツ連邦税務裁判所はオランダ所在の清掃サービス会社がドイツ国内のNATO基地における航空機清掃業務において従業員がNATO基地にて清掃業務を定期的に行っており、業務時間に基地内の施設に入出入りするのための鍵や身分証を与えられていたケースにてドイツPEを否認した。Decision of German Federal Tax Court as of 4.6.2008 - I R 30/07

<sup>332</sup> 同所得税法15条では、同16条に定めのない利益につきみなし利益率をインドネシア財務省が決めるものとして定められているところ、当該条文に基づいて駐在員事務所のみなし利益率は1%とされているという報告がある。その他、建設は13.33%にする等の例が記載されている。Erika Dayle Siu with Milly Isingoma Nalukwago, Rachmanto Surahmat and Marcos Aurélio Pereira Valadão *Unitary Taxation in Federal and Regional Integrated Markets* (September 2014), at 56-57, <http://www.ictd.ac/sites/default/files/ICTD%20RR3.pdf>

同法の条文の参考訳は下記参照(実際の案件に際しては別途確認されたい。)  
<http://www.expat.or.id/info/2008-IncomeTaxSDSN.pdf>

はずだが、実務上はそうした立証を行ってみなし利益率が適用されないことを主張するといった労力をかけるに至らないこともある。

#### 2-5-4 同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策

各現地税務コンサルタントによれば、各移転価格課税関連事案は、日本企業特有の問題ではなく、様々な外資系企業が同様の事例で追徴課税を受けているとのことである。ただし、総じて日系以外の外資系企業は、日本企業に比べてグループ会社のガバナンスがしっかりとされている企業が多く、調査対応・更正後の対応等について比較的被害を最小限に留めることができているようである。

税務当局より本事案のような指摘を受けないため、あるいは調査において指摘を受けた際に毅然とした対応をするためには、事前の対応が重要である。想定される税務当局からの指摘事項を踏まえれば、事前検討・対応事項は以下の2点が考えられる。

- ① 補助的、準備的な性格の活動を行うことのみを目的としていることの証明
- ② 駐在員事務所の活動が収益の実現に寄与しないことの証明

下記のとおり関連規制との関係を踏まえつつ業務を整理することが必要であると思われる。

図表 57 駐在員事務所PE認定に対する対応手続及び文書化

| 項目   | ポイント及び検討プロセス                                                                                                                        | 文書等の準備・維持                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ヒト   | 活動状況 <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 活動ポリシーの策定</li> <li>▶ 活動ポリシー遵守の担保</li> <li>▶ 前提としての活動内容の線引き</li> </ul> ※適切なアドバイザーにリテイン | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 遵守状況の記録化               <ul style="list-style-type: none"> <li>※ 活動状況の記録等</li> </ul> </li> <li>▶ モニター体制の確立               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 本社報告</li> <li>▶ カネの流れの把握</li> <li>▶ 子会社以外の担当者にポリシー等を周知</li> </ul> </li> <li>▶ 現実的な提案を子会社担当者又は赴任担当者等と議論</li> </ul> |
| 他の規制 | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 他の許認可・規制法令の遵守</li> <li>▶ 他の関連書類との矛盾の回避</li> </ul>                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 提出義務のある書類の保存</li> <li>▶ 遵守状況の記録化</li> </ul> ※ 活動状況の記録等<br>※ 重複作業を避ける<br>※ 遵守を積極的に裁判で立証する準備と位置付け                                                                                                                                                                                    |

具体的な対応策として、事前のポリシー又は運用方針の策定と、コミュニケーションラインの確立が考えられる。ただし、形式的にポリシーを文書化することに意味があるわけではなく、実際にどのようなルールで駐在員事務所が運営されているか、具体的には下記の点を財務部・税務部が把握でき、問題点があればキャッチできる状況になっていることが重要である。

- ✓ どのような人員が派遣されるか
- ✓ どのような活動を行っているか
- ✓ どのような活動なら駐在員事務所で行ってよいかの具体例の事前の周知
  - ※ 広告宣伝活動、契約締結やアフターケアにつながらない顧客先へのあいさつ等が典型(時期や法域による)
  - ※ これらの線引きは、特に新興国では、当該国の法令や執行状況、当該地域の調査官の傾向等によりその時々により変わり得る。微妙な事案は慎重な検討が必要であり、そういうときに連絡が来る体制を確立することが必要。
- ✓ 活動に関連してどのように金銭を支払っているかの概要

一般的に、広告宣伝活動やビジネスにつながらない顧客訪問は大きな問題はなく、売り込み等に関連する行動はPE認定される可能性がある(第5条第4項の例外に該当しない)といわれている。

なお、前述のドイツにおける例でパイプラインの設置の評価につき裁判所の判断が分かれたように、可能な活動の範囲は、活動内容だけでなく、本人、すなわち本社の具体的なビジネス内容とその意味の評価によって変わりうるため、判断が難しい面がある。

## 2-6 PE課税事例に共通する対応策

前述のとおり、税務当局から指摘を受けないために、あるいは調査において指摘を受けた際に毅然とした対応をするためには、事前の対応が非常に重要となる。これまで各課税事案の「同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策」のパートには、個別の事案において特に注視すべきポイントについて記載をしてきたが、ここではすべてのPE課税事案に共通する対応策を述べる。対策は、(i)社内における連携体制の構築、(ii)ビジネスの把握及び合理性の検討、の大きく2つに分けることができる。

### (i) 社内における連携体制の構築

ヒアリング及び本節の論点分析による結論として、(a)事前対応及び(b)事後の迅速な対応を実現するための体制をしっかりと構築することが重要であることが示唆された。以下に示す社内の連携体制を確立することで、コミュニケーションが円滑化し、問題点の共有化・見える化が実現し、より効率的に問題へ対処することが可能となることが期待される。また、その際、当局において BEPS に代表されるような各国税務当局による積極的な情報交換の促進や本節で見てきたような新興国に共通に発生している課税問題の存在を踏まえ、今後はよりグループ内でノウハウを蓄積・共有していくことが求められることにも留意する必要がある。

#### ▶ PE 課税リスク検討に関連する連携表

検討項目のナンバリングは下記のとおりである。

- ① 出張者 PE リスク検討
- ② 出向者 PE リスク検討
- ③ 現地子会社 PE リスク検討(場所的 PE/代理人 PE(①②等でのサービス PE))
- ④ 駐在員事務所 PE リスク検討

図表 58 PE課税リスクに関連する連携表

| No. | 連携<br>部署 | 連携事項<br>⇒誰に何を相談すべきか/連絡すべきか                                                                                                                                                                             | 主な連携時期<br>⇒タイムラインの管理                                                    |
|-----|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| 1   | 人事       | ①出張者/②出向者/③子会社/④駐在員事務所<br>▶ 滞在日数<br>▶ 滞在目的、具体的な滞在先での作業(技術者含む)<br>▶ ビザ等(労働契約、年金関係含む)の関連書類<br>▶ 出張/出向目的・機能・グローバルでの位置付け等の証拠書類の管理体制<br>▶ 今後のグローバル人材プールの把握<br>▶ ダブルワークの防止<br>▶ 現地での人員の任務内容(do-s & don't-s ) | ①出張者/②出向者/③子会社/<br>④駐在員事務所<br>▶ ヒトの出発前<br>▶ (可能であれば検討時)<br>▶ 平常時の滞在状況管理 |

| No. | 連携<br>部署 | 連携事項<br>⇒誰に何を相談すべきか/連絡すべきか                                                                                                                                                                                                                      | 主な連携時期<br>⇒タイムラインの管理                                                                                                    |
|-----|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2   | 営業       | ①出張者/②出向者/③子会社/④駐在員事務所<br>▶ 出張/現地人材に営業部門として期待する機能<br>▶ 代替的な方法の検討<br>▶ コスト・リスク(税含む)とベネフィットとの検討<br>▶ 業務の内容(親子会社いずれかへの帰属含む)<br>※ 品質管理/有償性/兼務の程度・要否<br>※ 顧客獲得/現地調査<br>※ 具体的な収益性に係る情報<br>③子会社<br>▶ マーケット・製造拠点の配置<br>④駐在員事務所<br>▶ その後の現地法人化の要否・プロコン検討 | ①出張者/②出向者<br>▶ ヒトの出発前<br>▶ 比較的大型プロジェクトであれば出発検討時からの関与が必須<br>③子会社/④駐在員事務所<br>▶ 拠点設置/変更検討時<br>▶ 新規進出検討時                    |
| 3   | 事業<br>物流 | ③子会社<br>▶ 製品/役務の商流・物流の検討<br>▶ 生産/在庫拠点/流通/市場の検討<br>▶ グローバルでの取引条件の統一化<br>※ 法務と連携したひな形化及びローカル化<br>※ 税務等と連携してローカル化で注意すべき点をピックアップ<br>①出張者/②出向者/③子会社<br>▶ 派遣技術者の選定<br>▶ ロイヤルティ料率の決定<br>▶ その他知財戦略・標準化戦略 <sup>333</sup> の策定・検討                          | ③子会社<br>▶ 進出検討時<br>※ モデリング段階等<br>※ 市場調査<br>▶ 拠点の新設・移動<br>▶ 間接税等の改正時<br>①出張者/②出向者/③子会社<br>▶ 技術者派遣前<br>▶ 戦略策定時            |
| 4   | 地域<br>統括 | ③子会社<br>▶ 地域統括方法の実態<br>▶ 情報集約体制<br>▶ 統括会社に持たせる機能(日本本社との分担)<br>▶ 地域統括にするか、シェアードサービスに留めるか                                                                                                                                                         | ③子会社<br>▶ 統括拠点検討時<br>▶ 各事業部等から現法を統一方針なく設立している場合等                                                                        |
| 5   | 経理<br>財務 | ③子会社<br>▶ 現地での費用(カネ)の見える化<br>▶ 財務政策の見える化及び最適化<br>▶ 余剰資金の効率的運用・再投資<br>▶ 為替リスク/現地通貨の必要性<br>▶ 借入利息等の資金効率・サプライチェーンファイナンスの最適化<br>▶ システムの最適化<br>※ 会計報告・現地基準の要否・管理会計<br>③子会社/④駐在員事務所<br>▶ 各種費用負担と名目の確認・見える化                                            | ③子会社<br>▶ 定期的に体制導入の要否・コストベネフィットの検討を行うことが有益<br>▶ 特に海外会社買収時等、資金需要等が変わるイベントに特に要検討<br>③子会社/④駐在員事務所<br>▶ 定期的に行う平常時からリスクの見える化 |

<sup>333</sup> 標準化戦略とは、自社の製品等が市場の標準としての地位を獲得するための各種の戦略をいう。概要及び参考になる情報については下記「標準化戦略に連携した知財マネジメント事例集」(2012年3月)及び標準化官民戦略会議「標準化官民戦略」(2014年5月15日)参照。

<http://www.jisc.go.jp/policy/kenkyuukai/chizaiwg/swg1jireisyuu.pdf>  
<http://www.meti.go.jp/press/2014/05/20140515003/20140515003-2.pdf>

| No. | 連携<br>部署 | 連携事項<br>⇒誰に何を相談すべきか/連絡すべきか                                                                                                                                                                                                                | 主な連携時期<br>⇒タイムラインの管理                                                                                                              |
|-----|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 6   | 法務       | ②出向者<br>▶ 出向契約書の管理<br>③子会社<br>▶ 事業部とも連携:<br>取引契約の留意点の文言・運用での具現化<br>▶ グローバルトランザクションポリシーの実現<br>▶ ローカル(及びグローバル)での規制遵守<br>※ 支払条件・法形式(問屋等、税務と連携)<br>▶ グローバル・ローカルでの税務会計インパクト<br>③子会社/④駐在員事務所<br>▶ コンプライアンスのモニター<br>金銭関係は財務/人事と連携しダブルワーク・見落としを防止 | ②出向者<br>▶ 労務関係の継続管理<br>③子会社<br>▶ 事業モデル設計/変更時<br>▶ 新規規制導入/トレンド変更時(予防的対応)<br>▶ 汚職調査時・税務調査時<br>③子会社/④駐在員事務所<br>▶ 平常時から効率的・ワークする体制を構築 |
| 7   | 研究<br>開発 | ①出張者/②出向者/③子会社<br>▶ 派遣技術者の選定時のサポート<br>▶ ロイヤルティ料率の決定のサポート<br>▶ その他知財戦略・標準化戦略の策定サポート<br>▶ 研究開発拠点及び市場の位置付け・リスクの検討                                                                                                                            | ①出張者/②出向者/③子会社<br>▶ 技術者派遣前<br>▶ 戦略策定時<br>▶ 研究開発拠点検討時<br>▶ 製品化検討時等                                                                 |
| 8   | 知財       | ①出張者/②出向者/③子会社<br>▶ 派遣技術者の選定時のサポート<br>▶ ロイヤルティ料率の決定のサポート<br>▶ その他知財戦略の策定<br>▶ 標準化戦略のサポート                                                                                                                                                  | ①出張者/②出向者/③子会社<br>▶ 技術者派遣前<br>▶ 戦略策定時                                                                                             |

▶ 事後の迅速な対応

現地子会社における税務調査での指摘等の状況を本社や地域持株会社から見える状態にしておき、事態を迅速に把握できるようにしておくことが望ましい。ポイントは、現地から速やかに情報を収集できるシステムや信頼関係の構築と、マイクロマネジメント等により親会社が子会社の柔軟な対応の負担とならないことである。

ヒアリングによれば、日本企業と他の欧米系企業の調査等への対応時の本社の意思決定の迅速さには有意な差が見られるとのことである。実務的な限界はあろうが、初動の遅れが不利益を拡大させる可能性もあるため、早い段階で本社が意思決定すべきポイントを精査し、リスク等の程度を踏まえ柔軟な対応を採ることができると体制を少しずつ構築していくことが望ましい。

| No. | フェーズ       | 現地子会社                                                                                              | 本社                                                                                                             |
|-----|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1   | 事態の<br>発生  | ▶ 調査における指摘内容の特定<br>▶ 指摘の根拠の特定<br>▶ アドバイザーへの連絡<br>▶ 本社の意思決定事項の精査                                    | ▶ 内容を早い段階で把握<br>▶ 迅速な初動<br>※情報の正確さ・スピードと子会社の負担の比較考量が必要。                                                        |
| 2   | 現地での<br>対応 | ▶ 当局との折衝(準備してある文書等に基づく交渉)<br>▶ 必要に応じた争訟手続の検討<br>※ 法務と連携したひな形化及びローカル化<br>※ 税務等と連携してローカル化で注意点をピックアップ | ▶ 継続的なモニタリング<br>▶ 意思決定事項の有無・要否の確認、必要に応じて社内手続の準備<br>▶ 他の法域での経験・蓄積の確認<br>▶ 必要に応じて訪問又は日本からのリソース補助<br>※ 翻訳・説明資料準備等 |



| No. | フェーズ       | 現地子会社                                                                                                                              | 本社                                                                                                                                                   |
|-----|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3   | 最終的な<br>終結 | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 当局との交渉等の継続</li> <li>▶ 現地アドバイザー等からの情報等も総合し(可能な範囲で)、今後の見込みと本社決定事項の有無及びポイントについて確定</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 意思決定に必要なプロセスに着手</li> <li>▶ 意思決定事項に必要な情報の確認<br/>※ 法令解釈や当局の対応等、先進国での対応とは異なり確度の低い情報しか入手できないことを強調・周知</li> </ul> |

(ii) ビジネス上の合理性の検討

随所で述べてきたとおり、PE 対応策は、個別論点への個別の対応の重要性もさることながら、関連する作業の重複や矛盾の防止を含む業務の棲み分け・合理性の説明等がポイントとなりうる。

(a) ビジネス上の合理性の検討

昨今、税務においても、営業目線でビジネスを捉え、その合理性を考慮した上で、必要となる書類の収集・文書化を行うことが求められている。後述の(b)～(e)において、税務面の検討に先立つビジネス面からの検討・特定すべきポイントを進出形態ごとに例示をしている。ここでは、さらにその前提となるビジネス全体の大枠を捉えるための検討事項について述べる。

<代表的な検討事項>

1. 当該親会社及び現地子会社の属するセグメント
2. 具体的な事業内容
3. 事業・会社の規模感
4. 社風、担当者の意思決定における優先順位や進め方
  - ▶ スピード感
  - ▶ 費用
  - ▶ リスクの取り方/リスク回避のスタイル
  - ▶ 決裁権者の判断基準・所在・人的関係
  - ▶ 稟議等の意思決定プロセスの可否・内容
5. 各国特有の特徴
  - ▶ 商慣習
  - ▶ 対象とする市場の性質・成熟度
  - ▶ 対象とするターゲット
  - ▶ 商品・役務の性質・位置付け(ドアオープナーか本格的進出か等)
6. 各種リスク
  - ▶ マーケットリスク
  - ▶ 政治リスク
  - ▶ 財務リスク
  - ▶ 為替リスク
  - ▶ 税務リスク
  - ▶ 法務等の各種コンプライアンスリスク
7. 以上を総合考慮した費用対効果、社内の方針

(b) 出張者

- ▶ 出張の必要性
  - ✓ 日本の会社の社員が出張等により当該地域を出張する必要があるのはなぜか
  - ✓ なぜその社員である必要があるのか
- ▶ 出張時の活動・事業内容
  - ✓ 当該人員はどのような目的で、どのようなミッションを果たすために当該国・地域を出張するのか
  - ✓ どのような活動を当該国・地域で行う必要があるのか
  - ✓ 当該人員が当該国・地域で行う活動に関連した現地の取引先等の状況及び背景
- ▶ 想定される必要日数

(c) 出向者

- ▶ 社員出向のビジネス上の必要性及び位置付け

- ✓ 当該社員の出向先におけるミッション、役職、位置付け
- ✓ 出向先における担当業務
- ✓ 当該社員の駐在経験の帰任後のキャリア形成、今後の業務、ビジネスへの繋がり
- ✓ 当該子会社のビジネスにおける位置付けとの関係
- ✓ 現地化の程度、今後の現地化の方向性
- ✓ グローバルにおける当該現地子会社の機能
  - ✓ 製造拠点、販社等のサプライチェーン・バリューチェーンに関する理解  
※グローバルサプライチェーンマネジメントも人材(ヒト)の動き、配置に影響するため、併せて整理される必要がある。
  - ✓ 現地業務パートナー対応
  - ✓ 対日サービス機能
- ✓ 当該社員のグローバルにおける戦略的位置付け
- ▶ 人材プールの管理方針(第6節参照)
- ▶ 年金、ベネフィットの取扱い
- ▶ 給与支払方針
  - ✓ 為替及び外貨規制の状況
  - ✓ 物価水準等
  - ✓ 単身赴任等、日本での給与額支払(いわゆる留守宅手当)の必要性

(d) 現地子会社 PE

- ▶ 当該子会社のグローバル、当該地域(アジア・中南米)、当該国における位置付けの整理
  - ✓ 当該子会社が果たすべき役割
  - ✓ 他のグループ会社との関係
  - ✓ どの国でどのような生産工程を用いるか
  - ✓ 他社のどのような知財(ノウハウを含む)を用いているか
  - ✓ どのような知財(ノウハウを含む)を蓄積しているか、蓄積していく予定か
- ▶ グローバル戦略及び当該地域を含むサプライチェーンについての考え方の整理<sup>334</sup>
  - ✓ どの国でどのようなターゲットを相手にどのようなマーケットを開拓し、何をどう売るか、開拓済のマーケットからどう広げるか<sup>335</sup>
  - ✓ どの国でどのような製造拠点を構築し(又は取引先の製造拠点構築に対応し)、どのマーケットに対応するか<sup>336</sup>、市場展開している複数国/地域の需要変動にどのように追随するか
  - ✓ どの国からどのように原材料を調達するか
  - ✓ どの国のどのような労働力を用いるか、その後の賃金上昇等にどう対応するか<sup>337</sup>
  - ✓ どの国でどのようなブランディングを行うか
  - ✓ どの国でどのように在庫管理を行うか(総在庫量や物流コストが適正か)

<sup>334</sup> 詳細は全体につきEYアドバイザリー SCMグループ編集「改訂版 サプライチェーンマネジメントの理論と実践」(2014年12月 幻冬舎)参照

<sup>335</sup> どのマーケットをどう狙うかは、例えば、景気・実際のマーケットへの浸透状況・自社の状況等で時々刻々と変化し得る。参考までに、東洋経済オンライン「アジアでも男性化粧品、マンダム"次の一手" 成長牽引のインドネシアが伸び鈍化」(2014年9月7日)  
<http://toyokeizai.net/articles/-/47256>

<sup>336</sup> どのマーケットを狙うためにどういった調達・製造・在庫・流通を経るかは自社製品やマーケットの各種状況を睨み、中長期的に検討する必要がある。参考までに、東洋経済オンライン「いすゞ自動車アジア市場に攻勢、インドネシアへも進出」(2012年2月21日)  
<http://toyokeizai.net/articles/-/8603?page=3>

<sup>337</sup> いわゆるカントリーリスク等も含め、これまでのアジア進出という流れだけでなく、拠点の移転や縮小等も視野に入れつつ諸々を検討していく必要がある。参考までに、東洋経済オンライン「中国企業がバングラデシュに生産拠点を移す時代に！ --アジア進出企業の前に立ちはだかる壁」(2012年9月20日)  
<http://toyokeizai.net/articles/-/11252>

- ✓ どのような流通経路やビジネスモデルが選択可能・適切か<sup>338</sup>
  - ✓ 商慣習<sup>339</sup>
  - ✓ 物流の状況(道路、輸送手段等)
  - ✓ 外資参入規制
  - ✓ リテールであれば小売り業者の開拓の可能性及び限界
  - ✓ 製造拠点の場所の選択と商品の性質
  - ✓ 自社展開の適否・可否(制約)
- ✓ 上記流通経路に関連する関税手続、自由貿易協定、投資優遇制度
- ✓ 上記に関連する範囲で、どのような現地化をいつの段階でどの程度志向するか
- ✓ どのような機能を集中させることが効率的でどのような機能をローカル市場に残すべきか
- ✓ 地域統括機能の要否及びロケーション選択<sup>340</sup>
- ✓ 既存の顧客の海外展開・海外拠点との対応関係
- ▶ 本社及び他のグループ会社との取引・人員交流の状況
  - ✓ 取引内容、契約主体
  - ✓ 契約内容
  - ✓ 契約のための手続の流れ
  - ✓ 支払処理の流れ
  - ✓ 商品の流れ
  - ✓ 人員の訪問頻度、訪問状況
  - ✓ 子会社内の施設等の利用状況
  - ✓ 子会社等、現地を訪問する時の名刺、ID 等の利用状況

(e) 駐在員事務所

- ▶ 情報収集の前提としての当該地域の位置付けの整理(労働市場・マーケット・物流)、仮説構築
- ▶ 情報収集方法の効率性の検討<sup>341</sup>
  - ✓ 入手すべき、入手可能な情報の整理
    - ※ 進出の意思決定をするにあたって、一般に ASEAN 地域等の新興国では、各種統計、企業や業界団体の開示情報、経済・業界・信用調査等の専門事業者によるレポートといった「一次情報」が不足している。
    - ※※ そのため、現地企業へのヒアリングによる「二次情報」を多く集める方法が取られる。
    - ※※※ 戦略検討のための情報不足・情報の不正確さを踏まえ、本社からは「第三者の予測や見解」を求められることが他地域よりも多い。
  - ✓ 市場の魅力度
  - ✓ 規模の予測
  - ✓ 事業を取り巻く法や規制状況
  - ⇒ 残存する非関税障壁<sup>342</sup>の特定

<sup>338</sup> 後掲注341武末1頁参照

<sup>339</sup> INSEAD教授のミハエルA. ヴィットは、その国特有の“ゲームのルール”を把握したうえで海外展開のオプションを検討することの重要性を指摘している。ミハエルA. ヴィット「なぜ日本企業は、海外進出が“下手”なのか？」(2014年07月07日)

<http://toyokeizai.net/articles/-/41560?page=2>

ミハエルA. ヴィットは、データ分析に基づき、アジアのビジネスモデルが、典型的には、①社会主義国、②発展都市経済、③東南アジア新興国経済、④北東アジア経済先進地域及び⑤日本に分類できるという結論に達している。Witt, Michael A. and Redding, Gordon, *Asian Business Systems: Institutional Comparison, Clusters, and Implications for Varieties of Capitalism and Business Systems Theory* (January 15, 2013), at 16, available at

<http://ssrn.com/abstract=2104088>

<sup>340</sup> 具体的なメリットの検討については、例えば宮前達朗「ここが知りたい! 新興国会計税務ビジネス② タイに地域統括会社設置」及び、BTMU Global Business Insight (March 20, 2014)参照

<http://www.shinnihon.or.jp/services/global-support/emerging-markets/topics/pdf/2015-01-23-nikkan-02.pdf>

<http://www.bk.mufg.jp/report/insasean/AW20140320.pdf>

<sup>341</sup> 全体につき、EYシンガポールディレクター武末知之「特集『アジア新興国市場 参入戦略検討時の留意点』」新日本監査法人新興国コンサルティング室「新興国ニュースレター」(Vol.23、2014)参照

<http://www.shinnihon.or.jp/services/global-support/emerging-markets/newsletter/pdf/Emerging-newsletter-2014-vol23.pdf>

<sup>342</sup> 概念上の整理について、経済産業省通商白書2005 287頁参照

[http://www.meti.go.jp/report/tshaku2005/2005honbun\\_p/2005\\_0304.pdf](http://www.meti.go.jp/report/tshaku2005/2005honbun_p/2005_0304.pdf)

- ① 税障壁
  - VAT、関税等
- ② 物理的障壁
  - 税関実務、関連書類の要求状況
- ③ 技術的障壁
  - 法令や商慣習の違い、製品基準、製品規格の違い、政府調達対象分野、輸入許可/認可/割当制度、就業資格、業法免許、算入規制、短期資本移動規制、為替政策
  - ⇒TPP ほか通商政策の推移<sup>343</sup>、動向<sup>344</sup>
  - ✓ 業界構造と特性
  - ✓ 競争状況
    - ⇒他の海外企業・地場有力企業の有力商品、マーケットシェア、(リテールの場合)消費者の嗜好性、商慣習等に基づく競争優位
- ▶ 入手する情報の性質に基づく、取得方法の整理及び組み合わせ方
  - ✓ 現地調査会社
  - ✓ 日系等調査会社
  - ✓ 現地関係者のヒアリング
    - ⇒ヒアリング対象の選定、確保、ヒアリング設定のロジスティクスの調整・アレンジ
  - ✓ 一般的なデスクトップ調査又は日本の大都市圏で可能<sup>345</sup>な情報収集
  - ✓ 出張ベースでの訪問による確認
  - ✓ 駐在員事務所の開設
  - ✓ 子会社設立時期(及び設立のデメリット・退却時のコスト)の検討
- ▶ 収集情報に基づく仮説の検証、再検討
- ▶ 進出の検討及び実行準備段階における現地拠点の要否及び現地の拠点に期待される内容
  - ✓ 現地情報収集拠点
  - ✓ 現地の関係者、製材顧客とのリレーションシップ形成
  - ✓ 営業的な活動が期待されているのか否か
  - ✓ 進出形態に係る法規制
  - ✓ 規模感・コスト

<sup>343</sup> 現地でなければ取得できない性質の情報は間違いなくあるものの、経済産業省通商白書等により日本において情報収集が可能なものは一定程度存在すると思われ、まず、日本において収集可能な情報を後記のとおり整理する必要がある。

<sup>344</sup> 例として、中日新聞「ASEAN、非関税障壁撤廃進展 非公式経済閣僚会議」(2015年3月1日)

<sup>345</sup> 進出検討のために参考となる現地のビジネスの情報は、金融機関や会計事務所主導のセミナーで一定程度入手できる。例えば、その他、一般的なセミナーについて、下記参照。

<http://www.shinnihon.or.jp/services/global-support/emerging-markets/seminar/index.html>

(f) サプライチェーンマネジメントと国際税務

サプライチェーンをどう考え、どのように構築すべきかという検討(サプライチェーンマネジメント)<sup>346</sup>自体は税務の検討以前に上記のとおりビジネス上の検討として行われていることが多いため、有用である<sup>347</sup>。さらに、外資系企業においては、こうしたビジネス主導でまず検討されたサプライチェーンの分析に際して、移転価格税制上や間接税等を踏まえ、適切なビジネスモデルとして機能しているかのレビューを行ったり、当該サプライチェーンのもたらす CFC 課税上の影響や問題点(米国企業であれば Subpart F 課税)の詳細な分析、検討を行ったりと、税務上も不効率ではないサプライチェーンマネジメントの実現のための分析を行っていることが多い。また、こうした検討は、一度ある程度の検討を行えば見直しは不要ということではなく、変化し続けるビジネスのトレンド、進出先マーケット及び製造拠点の労働コスト等の状況<sup>348</sup>や税制の変更、当局の関心等も踏まえ、定期的かつ継続的に行いモニターを行い、適宜調整を行う必要がある<sup>349 350</sup>。

(iii) 文書化

上記のような検討を踏まえた上で、すでに PE 課税事例の各所で述べてきたように文書として整理することは有用である。また、文書化にあつては、企業内他部署の文書や関連企業の文書との整合性をとることが重要となる。

<sup>346</sup> 日本語による平易な説明としては、下記参照。  
<http://www.itmedia.co.jp/it/articles/0908/18/news097.html>

国内での電子商取引の進展に即したリテール対応の必要性を指摘するものとして、下記参照。  
<http://toyokeizai.smartseminar.jp/public/seminar/view/284>

<sup>347</sup> Generally see, Paul Taylor, *Supply chain is a strategic discipline*, Financial Times, January 25, 2011, available at <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/eb1cf8ca-2749-11e0-80d7-00144feab49a.html#axzz3TAE11to1T>, Maxwell Murphy, *Reinforcing the Supply Chain, Disasters Spur Companies to Assess Potential for Disruptions*, The Wall Street Journal, January 11, 2012, available at <http://www.wsj.com/articles/SB10001424052970203436904577150803868408054>, Claudia H. Deutsch, *INVESTING IT; Supply-Chain Software: An Industry on a Thrill Ride*, New York Times, May 31, 1998, available at <http://www.nytimes.com/1998/05/31/business/investing-it-supply-chain-software-an-industry-on-a-thrill-ride.html>.

Also generally see, <http://www.ey.com/GL/en/Issues/Managing-finance/CFOnedtoknow-AM-Supply-chain>

<sup>348</sup> 古川浩規「ベトナム市場を悩ませ始めた弱点とは」(2015年03月02日)、姫田小夏「“チャイナプラスワン”の新たな選択 バングラデシュのビジネス環境の現状」(2013年5月1日)、渡辺拓末「カシオ、「チャイナプラスワン」でタイ拡張 時計に加え、第3工場で電卓、電子辞書生産」参照、「昭和電工、マレーシアに海外初のアルミニウム鋳造工場を竣工」(2014年11月25日)等多数

<http://japan.zdnet.com/article/35061124/>  
<http://diamond.jp/articles/-/35316?page=3>  
<http://toyokeizai.net/articles/-/43497>  
<http://monoist.atmarkit.co.jp/mn/articles/1411/25/news043.html>

<sup>349</sup> 例えば、ライフサイエンス業界について、Generally see, EY 21st Annual Health Sciences Tax Conference, *Tax implications of changing business models in life sciences* (December 7, 2011), [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax\\_impact\\_of\\_Changing\\_Business\\_Models.pdf/\\$FILE/Tax%20impact%20of%20Changing%20Business%20Models.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_impact_of_Changing_Business_Models.pdf/$FILE/Tax%20impact%20of%20Changing%20Business%20Models.pdf)

22nd Annual Health Sciences Tax Conference, *The evolving value chain in life sciences* (December 4, 2012),

<http://www.slideshare.net/fullscreen/ernstandyoung/the-evolving-value-chain-in-life-sciences/10>,

23rd Annual Health Sciences Tax Conference, *Trends in supply chain planning – what's next and how changes could impact existing structures* (December 9, 2013),

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-LS\\_BO1-Trends-in-supply-chain-planning/\\$File/EY-LS\\_BO1-Trends-in-supply-chain-planning.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-LS_BO1-Trends-in-supply-chain-planning/$File/EY-LS_BO1-Trends-in-supply-chain-planning.pdf),

24th Annual Health Sciences Tax Conference, *Intercompany effectiveness: the evolving role of the tax function* (December 8, 2014),

[http://www.ey.com/publication/vwluassets/ey-intercompany-effectiveness-the-evolving-role-of-the-tax-function/\\$file/ey-intercompany-effectiveness-the-evolving-role-of-the-tax-function.pdf](http://www.ey.com/publication/vwluassets/ey-intercompany-effectiveness-the-evolving-role-of-the-tax-function/$file/ey-intercompany-effectiveness-the-evolving-role-of-the-tax-function.pdf),

24th Annual Health Sciences Tax Conference, *OECD Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”) Initiative and Transfer Pricing* (December 10, 2014),

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-oecd-base-erosion-and-profit-shifting-beps-initiative-and-transfer-pricing/\\$File/EY-the-oecd-base-erosion-and-profit-shifting-beps-initiative-and-transfer-pricing.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-the-oecd-base-erosion-and-profit-shifting-beps-initiative-and-transfer-pricing/$File/EY-the-oecd-base-erosion-and-profit-shifting-beps-initiative-and-transfer-pricing.pdf)

いずれの会議においても、ジョンソンアンドジョンソン(Johnson & Johnson)等の当該業界セグメントにおけるマーケットリーダーに相当するような企業の担当者がスピーカーとして出席している。

<sup>350</sup> アジアにおける日本企業向けのサプライチェーンマネジメント及び税務上の留意点のハイレベルでの概要を日本語で説明するものとしては、西田宏之=Anthony Loh「アジアにおけるサプライチェーンの再構築」国際税務30巻9号70頁(2010)がある。内容は下記にて参照可能。

[http://www.eytax.jp/pdf/article/2010/kokusaizeimu\\_sep2010\\_supplychain.pdf](http://www.eytax.jp/pdf/article/2010/kokusaizeimu_sep2010_supplychain.pdf)

なお、駐在員事務所であっても、インドでは駐在員事務所も申告納税義務を負う<sup>351</sup>。また中国では、労働関係、外資規制関係について、関連する書類を当局に提出する必要があると得る。こういった税制以外の現地制度にもくまなく目を光らせ、逐一整合性を確認することが重要である。

---

<sup>351</sup> 例えば、前掲注琴浦314参照。



### 3. ロイヤルティ

#### 3-1 【事案12】ロイヤルティ料率登録の際の実質的な制限(中国・ブラジル)

##### 3-1-1 課税の現状

###### (i) 中国<sup>352</sup>

中国では外為規制が非常に厳しく、ロイヤルティなどを支払う場合には、現地において複雑な送金手続を行わなければならない。具体的には、ロイヤルティの支払いに先んじて、契約書、登記証書、納税証明書など、複数の必要書類を中国商務部及び税務当局に提出し、契約内容や登記等に係る確認を受けなければ送金することができない。契約内容は原則自由であるとしているものの、実務上は登録申請時に様々な指導が行われ、指導に従わない場合は事実上送金ができないという問題が報告されている<sup>353</sup>。

指導の内容は個々の申請内容により異なるものの、概ね下記の点が指摘され、内容を修正するよう指導される傾向にある。

- ・ 技術提供前においてロイヤルティ(イニシャルフィー)の支払い義務がある場合
- ・ 売上の10%を超える料率が設定されている場合

###### (ii) ブラジル<sup>354</sup>

ブラジルでは、特許やノウハウなどのライセンス契約の対価となるロイヤルティを海外に送金するには、事前に国立工業所有権院(INPI)などに登録することが必要とされる。ロイヤルティ料率や契約の有効期間(原則上限5年)などは実質的に制限されている。例えば、商標の使用許諾対価として受領可能なロイヤルティ料率は最大で1%であり、技術ノウハウやプロセス、方法に関する使用許諾対価として受領するロイヤルティ料率は、基本作業、加工産業、いずれに関する技術化、加工又は生産を行う対象品目により料率が異なる。下記は法定ロイヤルティ料率の一例である。

図表 59 技術ロイヤルティ料率の一覧表-加工産業<sup>355</sup>

| 加工産業           |              |      |
|----------------|--------------|------|
| 大分類            | 小分類          | 料率   |
| 1 - 包装、包装資材    |              | 4%   |
| 2 - 食品         |              | 4%   |
| 3 - 化学         |              | 4%   |
| 4 - 製薬         |              | 4%   |
| 5 - 化学繊維       |              | 4%   |
| 6 - 靴、履物       |              | 3.5% |
| 7 - 金属鑄造       |              | 3.5% |
| 8 - セメント       |              | 3.5% |
| 9 - 電機機器       |              | 3%   |
| 10 - 機械及び装置    | 01 - 家庭用機械   | 3%   |
|                | 02 - オフィス用機器 | 3%   |
|                | 03 - 科学用の装置  | 3%   |
| 11 - ゴム、プラスチック |              | 2%   |

<sup>352</sup> JETRO ホームページ『技術輸入契約に基づくロイヤルティの上限：中国』  
<http://www.jetro.go.jp/world/asia/cn/qa/03/04C-110104>

<sup>353</sup> 前掲注70『新興国における課税問題の事例と対策(詳細版)』(経済産業省貿易経済協力局貿易振興課 平成25年9月)

<sup>354</sup> 特許庁ホームページ『ブラジルにおけるロイヤルティ送金及び営業秘密に関する法制度と実務運用の概要』  
<http://www.globalipdb.jpo.go.jp/license/1399/>

<sup>355</sup> 別所徴弥『世界73ヶ国の移転価格税制ガイドブック』(中央経済社2014年3月)

| 加工産業          |           |    |
|---------------|-----------|----|
| 大分類           | 小分類       | 料率 |
| 12 – 日常品、健康用品 | 01 – 髭そり  | 2% |
|               | 02 – 歯磨き粉 | 2% |
|               | 03 – 石鹸   | 2% |
| 13 – その他      |           | 1% |

上記の料率に従っていない契約は、登録の際に INPI より修正を指示され、規定に沿わない場合は送金することができない。ただし、当該送金規制については INPI の解釈により行われているもので、法的な料率の制限があるわけではない。すべての無形資産に登録規制があるわけではなく、例えば、著作権などについては登録を要しない<sup>356</sup>。

### 3-1-2 先進国等との比較

#### (i) OECD

OECD 移転価格ガイドラインでは、送金に係る登録や料率の設定については、政府規制が独立企業間価格に与える影響という文脈においてパラグラフ 1.77 において述べられているものの<sup>357</sup>、それらの制度自体についての立場は示されていない。ただし、基本的には第 4 節事案 6 において述べられた立場と同様の考え方が適用できると考えられる。

#### (ii) 米国、英国、ドイツ、フランス、日本

米国、英国、ドイツ、フランス及び日本では、ロイヤルティ契約又は送金に係る登録や料率の設定などはなく、独立企業間原則に沿っていれば、基本的には企業間で自由に定めることができる。

### 3-1-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

#### (i) インド<sup>358</sup>

インドでは、従前、ロイヤルティ支払いの際は政府機関による事前承認が必要であったが、現在はその要件が撤廃されている。また、支払額の上限についても、2009 年 12 月に発効された Press Note 第 8 号により、制限が撤廃された。現在、特別な規定は設けられておらず、各企業に委ねられている<sup>359</sup>。ただし、税務当局は、ロイヤルティの見直しが長期に行われず、同じ料率のロイヤルティを支払い続けている場合については、納税者が長期の技術提供により既に何らかの目覚ましい技術を習得しているはずであると否認する傾向にあり、留意が必要である。

#### (ii) インドネシア

インドネシアでは、ライセンス契約の登録や事前承認は法的義務ではないものの、実務上はライセンス契約内容を政府に登録するよう税務当局が要請するケースが多い。しかし、この点について関連指示文書<sup>360</sup>

<sup>356</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>357</sup> この中では、政府によるロイヤルティ支払時の統制も、価格に重要な影響を及ぼす要因として挙げられている。パラ1.74～1.76では、このような政府の統制は、統制対象商品価格を変動させ、結果的に販売企業の利益に影響が及ぶことは明らかであるが、当該統制が、関連者の間でしか適用されないような場合は、独立企業間における想定価格の算定が非常に困難であると述べている。また、仮に当該規制が独立企業間においても適用される場合であったとしても、企業は通常規制によって生じる追加コストを上回る相当以上の利益が見込めない限り、このような規制がある国とは取引を行わないため、独立企業間における状況を想定することは難しい。しかし、OECD 移転価格ガイドラインでは、このような状況であっても「納税者は、関連者からの封鎖された支払いに対し、独立企業からの封鎖された支払いと異なった取扱いを認められるべきではない。」とし、あくまでもこれを独立企業間の取引に引き直して価格を算定すべき述べている。『2010年度版OECD移転価格ガイドライン』パラ1.77

<sup>358</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>359</sup> 特許庁「インドにおけるロイヤルティ送金に関する法制度と実務運用の概要」(2012年8月27日)

<http://www.globalipdb.jpo.go.jp/license/1389/>

<sup>360</sup> SE-50/PJ/2013

が発行され、知的財産の法的な登録の有無は移転価格の観点から重視されるべき論点ではないことが明確に記載されたことから、実際には知的財産を登録している企業は少ないのが現状である。

(iii) タイ及びベトナム<sup>361</sup>

タイ及びベトナムでは、当該事例は見受けられない。

## 3-2 【事案13】ロイヤルティの損金算入否認(中国・インド・インドネシア・タイ)

### 3-2-1 課税の現状

(i) 中国及びインド<sup>362</sup>

中国及びインドでは、技術に対するロイヤルティの支払いなどについて、当該技術が陳腐化しており、現地企業は何の利益も稼得していないと税務当局が主張し、課税されるケースが多い。これらの課税は、ある程度の継続的な利益が当該技術より創出されていない場合に特にみられるケースである。

(ii) インドネシア<sup>363</sup>

インドネシアでは、棚卸取引とは別にロイヤルティの支払いがあった場合などについて、無形資産に係る支払い分については棚卸取引の商品価格に既に計上されているとして、ロイヤルティの損金算入を否認するといったケースが見られている。

(iii) タイ

タイでは、税務当局が対象となる技術について、陳腐化した技術、単純な生産工程に係る技術、又は対象となっている無形資産が不明確であるなどと認識し、ロイヤルティの支払いについて否認するケースが多い<sup>364</sup>。また、ロイヤルティ料率の検証を十分に行った場合であっても、何らかの理由により料率の引き上げを行った場合については、課税されるリスクが高いとされている<sup>365</sup>。

### 3-2-2 先進国等との比較

(i) OECD

無形資産に関する規定は、OECD 移転価格ガイドラインの第 6 章において記載されているが、そこには無形資産の特殊性、つまり①比較対象を選定することの困難性や、②独立企業間では見られないような形態で取引が行われる場合があるなど、独立企業間原則を適用することの困難が述べられている。近年、多国籍企業の経済活動が国際的に展開し、その拡大に伴って研究開発機能を含めた各機能の分割や移転が活発に行われるようになったことから、OECD でも無形資産に係る第 6 章の改訂作業を行っている。(第 5 節を参照)

本事例に関連する OECD 移転価格ガイドラインにおける無形資産の定義によると、無益資産とは「有形資産や金融資産ではなく、商業活動に使用するにあたり所有又は支配することができ、比較可能な状況において非関連者による取引において発生した場合に、その使用又は移転に対し報酬が支払われるもの」(パラ 6.6) とされており、特許権、ノウハウ及び事業秘密、商標、商号及びブランド、契約上の権利及び政府の免許、無形資産の使用許諾権やそれに類する制限された権利、のれんと継続事業の価値(ケースバイケースで判断)等が含まれるとしている。2014 年 9 月 16 日に公表された OECD 移転価格ガイドライン第 6 章の改訂案では、無形資産の定義を、「有形資産や金融資産ではなく、商業活動に使用するにあたり所有又は支配することができ」るものとし、「比較可能な状況で非関連者間による取引において発生した場合に、その使用又は移転によって報酬が生ずるものを指すことを意図している」とされた。

<sup>361</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>362</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>363</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>364</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>365</sup> 前掲注70『新興国における課税問題の事例と対策(詳細版)』(経済産業省貿易経済協力局貿易振興課 平成25年9月)

上記の通り定義される無形資産を使用することに対しての対価がロイヤルティであり、このような無形資産に関連する所得の帰属先及び算定方法に関しては現在も BEPS との関連で議論がなされているところであるが、基本的には超過収益を生じさせる要因があれば、それを移転価格税制上の無形資産とし、その対価の算定に当たっては、取引単位営業利益法や残余利益分割法の適用が認められてきた。したがって、例えば取引単位営業利益法又は残余利益分割法が適切な移転価格算定方法であるとされるような取引においては、法人に利益が生じていない場合は、支払ロイヤルティに対応する便益が生じていないと判断されることとなる。逆に超過収益が生じている場合には、超過収益を生じさせる要因が無形資産であるという観点から考えれば、たとえ技術が古かったとしても当該無形資産の対価としてのロイヤルティの収受は妥当であるとされる。

(ii) 米国<sup>366</sup>

米国では、2006 年 7 月に移転価格の暫定規則<sup>367</sup>が公表されて以降、所有者の法律上の権利に加え、経済的実質が重視されるようになった。無形資産は価値創出の源泉であるという前提に立っているため、法人に利益が生じていない場合は、支払ロイヤルティに対応する便益が生じていないとされ損金算入が否認される傾向にある。一方、超過収益を生じさせる要因が無形資産であるという観点から、超過収益が生じている場合には技術が古くても当該無形資産の対価としてロイヤルティを収受することは妥当であるとされる。

(iii) 英国<sup>368</sup>

英国では、OECD 移転価格ガイドラインの独立企業間原則に則して移転価格の算定を行う。したがって、ロイヤルティについても、それが独立企業間においても成立しえた契約内容であったかを調査するため、現地子会社が得る便益が支払ロイヤルティに値しないと認められる場合は損金算入が否認される可能性がある。一方、超過収益を生じさせる要因が無形資産であるという観点から、超過収益が生じている場合には技術が古くても当該無形資産の対価としてロイヤルティを収受することは妥当であるとされる。

(iv) ドイツ

ロイヤルティに関するドイツの考え方は、概ね米国に類似しており、法的権利のみならず経済的実質も併せてその合理性が認められる傾向にある。これにより、単なる契約上の文言に留まらず、無形資産の経済的価値が低下しているかどうか、移転価格調査の際厳しく精査される<sup>369</sup>。

(v) フランス

フランスは、法的権利を重視する傾向にあり、無形資産の登録及び契約上の条件に保護の観点が強い。したがって、経済的所有権や経済的実質の観点から所有者が認定されるといったケースも比較的少ない。また、無形資産の価値低下(陳腐化)の認定による支払ロイヤルティの否認といったケースもあまり見られない。これは、大陸法に基づく権利義務の考え方が土台にあることもさることながら、フランスに本社を置く大規模な高級ブランドメーカーの多くがロイヤルティの受領者(すなわち、フランスにとっての大規模納税者)であることも一因であると考えられる。

(vi) 日本

日本では、ロイヤルティの支払者が、無形資産より便益を享受していないとみなされた場合、課税が行われることがある。日本の移転価格税制上、無形資産を稼得利益との関連でどのようにとらえているかについては、関連税制の無形資産の定義よりこれを読み取ることができる。租税特別措置法関係通達第 66 条の 4(3)-3 において、無形資産の定義が、著作権、基本通達 20-1-21 に定める工場所有権等のほか、顧客リス

<sup>366</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>367</sup> 2006年に7月31日に公表された移転価格暫定規則において、従前採用していた無形資産の帰属者に関する考え方が変更されている。

法的保護の対象となっている無形資産の所有者について：従前の規則では、知的財産権法上の名義人がその無形資産の所有者であるとしていたが、暫定規則では、法律上の権利者と経済実態とが矛盾しないことが要件として加わっている。

法的保護の対象となっていない無形資産の所有者について、従前は無形資産の開発者が所有者とされていたのに対し、暫定規則では事実と状況に基づいて、無形資産を管理している者が無形資産の所有者であるとした。

羽床正秀・古賀陽子・木村俊哉「米国における移転価格税制の執行」(大蔵財務協会 平成21年11月30日)

<sup>368</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>369</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

ト、販売網等の重要な価値のあるもの、と定められている。また、「調査において検討すべき無形資産」について述べている事務運営指針 2-11 では、「重要な価値を有し所得の源泉となるもの」について総合的に勘案し、その上でその所得の帰属者や超過収益に対する寄与度を検討する必要があるとしている。これにより、少なくとも日本の移転価格税制上、無形資産とは法的権利のみならず、経済的に便益が生じさせるものを指していることが明らかであるため、支払ロイヤルティの額と、供与されている無形資産及び無形資産により生じる超過収益の相関関係が検討されることとなる。

### 3-2-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

#### (i) ブラジル

第4節事案 12 のとおり、ロイヤルティは法律による登録が義務付けられているため、登録が適切になされている限りにおいて当該事例は発生しない。

#### (ii) ベトナム

ベトナムでは当該事例は見受けられず、むしろ、ロイヤルティ料率が独立企業間原則に則しているか否かが調査の焦点となる傾向にある。特にロイヤルティ料率を変更した際は、文書化による根拠の立証が必須である<sup>370</sup>。

## 3-3 【事案14】企業全体が赤字の場合に損金算入否認(中国・インド・インドネシア)

### 3-3-1 課税の現状

#### (i) 中国

近年、中国では、「使用許諾は、その法律上の意味からにせよ、企業の経営上の性質にせよ、許諾する側が使用する側の実施結果を保証することはできない。すなわち、占有技術が、必ずしも使用する側に経済的な利益をもたらすことは補償できない。したがって、ロイヤルティの支払を企業の損益状況と簡単に関連づけることは、移転価格調査を間違った方向に導く可能性がある」とする通達<sup>371</sup>が公布され、欠損法人の支払ロイヤルティを必ずしも認めない訳ではないとしている。ただし、実務では、税務当局は欠損法人の支払ロイヤルティについて厳しく調査を行う傾向にある。特に、税務申告の際に添付が義務付けられている支払ロイヤルティの内訳を精査し、欠損法人が多くのロイヤルティを国外に対して支払っていると判明した場合は、この点について重点的に調査される<sup>372</sup>。

#### (ii) インド

インドでは、欠損法人が支払うロイヤルティについては、使用許諾されている技術ノウハウなどは実質的にインド企業に経済的便益を与えていないと税務当局が主張する場合がある。判例<sup>373</sup>では、損失が生じているからといって、必ずしもロイヤルティに係る技術ノウハウより便益が生じていないということとはできないとしているが、欠損法人の支払うロイヤルティについては、引き続き損金算入される事案が数多く報告されている。

#### (iii) インドネシア

欠損法人が支払うロイヤルティは、調査において着目されるものの、調査官はセグメント毎や取引毎の損益検証を行い、無形資産が使用されている取引単位で収益が発生しているかどうかを検証する。したがって、取引単位で利益が出ている場合は、インドネシア税務当局もある程度合理的な支払であると容認する傾向にある一方で、取引単位においても損失が生じている場合は、受益性の観点から所得移転の蓋然性が強く疑われる<sup>374</sup>。

<sup>370</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>371</sup> 国税函(2009)通達507号

<sup>372</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>373</sup> M/s Ekla Appliances [ITA Nos 1068/2011 & ITA No.s 1070/2011]

LG Polymers India Pvt Ltd [ITA No. 524/Vizag/2010]

<sup>374</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

### 3-3-2 先進国等との比較

(i) OECD

前述の通り、基本的には超過収益を生じさせる要因があれば、それを移転価格税制上の無形資産とし、その対価の算定に当たっては、取引単位営業利益法や残余利益分割法の適用が認められてきた。したがって、取引単位営業利益法が適切な移転価格算定方法であるとされるような取引においては、法人に利益が生じていない場合は、支払ロイヤルティに対応する便益が生じていないと判断することが可能な場合もある。

(ii) 米国<sup>375</sup>

欠損法人が支払ロイヤルティに対する考え方は第4節事案13のとおりであり、利益が生じていない場合の支払ロイヤルティの損金算入性について、IRSは懐疑的である。

(iii) 英国<sup>376</sup>

英国では、欠損法人が支払ロイヤルティに対しては独立企業間価格の観点から容認されにくく、海外グループ企業に対する寄付金であると認定される可能性がある。ただし、必ずしも支払ロイヤルティが否認されるわけではなく、無形資産の性格や、その用途に基づいて分析が行われる。

(iv) ドイツ

ドイツでは、Administrative Principles<sup>377</sup>において、通常の独立企業であれば、経営者が事業上の判断を行う際、ライセンス料を含めた経費と期待される収益とを予測し、経費を差し引いてもなお利益が見込まれる場合にのみライセンス料を支払うだろうという考え方が示されている。したがって、無形資産の使用によって収益が生じなかった場合は、当該支払ロイヤルティにつきその妥当性について強い疑義をもって調査が行われる。

(v) フランス

フランスでは、前述のとおり法的権利が重視される傾向にあるため、たとえロイヤルティの支払者が損失を生じていた場合であっても、これを端緒として積極的に調査されるということはない。

(vi) 日本

OECD 移転価格ガイドラインと同様、基本的には、超過収益を生じさせる要因があれば、それを移転価格税制上の無形資産とし、その対価の算定に当たっては、取引単位営業利益法や残余利益分割法の適用が認められてきた。したがって、取引単位営業利益法が適切な移転価格算定方法であるとされるような取引において、法人に利益が生じていない場合は、支払ロイヤルティに対応する便益が生じていないと判断される可能性がある。

### 3-3-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

(i) タイ<sup>378</sup>

タイでは、欠損法人が支払ロイヤルティが必ずしも否認されるわけではない。ただし、黒字企業が、ロイヤルティの支払い開始後に損失に転じたような場合は、税務当局により注視される。このような場合は、損失が生じた要因が移転価格ではないことを、現地法人が立証する必要がある。ただし、法人が受託製造会社又は受託研究開発会社である場合は損失が認められないため(第4節事案5参照)、移転価格以外の理由で損失の発生を説明することは非常に困難である。

<sup>375</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>376</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>377</sup> Note 5.2.3 Administrative Principles 1983 (as of. 23 February 1983)

<sup>378</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。



(ii) ブラジル

第4節事案12のとおり、ロイヤルティは法律による登録が義務付けられているため、登録が適切になされている限りにおいては当該事例は発生しない。

(iii) ベトナム<sup>379</sup>

ベトナムでは、当該事例は見受けられない。

### 3-4 【事案15】ブランドの所有権を他者から買い取った場合の使用料の否認(インド)

#### 3-4-1 課税の現状

(i) インド<sup>380</sup>

税務当局が、親会社が第三者より購入したトレードマークをインド子会社に提供した際、そのようなトレードマークは親会社より創出されたものではないとして、ライセンスフィの損金算入を否認するといった事例が報告されている。

この事例において調査の際、争点となるのは、①トレードマークの使用によって現地法人が便益を得ているか、②どこでトレードマークの付加価値(つまりトレードマークの認知度)が高まったのかという点である。前者については、トレードマークの使用によってインド市場における現地子会社の優位性が向上又は商品価値が向上しているかを、具体的証拠をもって税務当局に対し立証しなければならない。また、後者については、インドにおけるトレードマークの知名度が、所有者(親会社又は第三者の前所有者)による世界的マーケティング活動によって普及したものなのか、それとも実際はインド現地子会社による営業活動や広告宣伝活動によって、その価値が向上又は発展したのかが着目される。

いずれにしても、税務当局は法的所有権のみを根拠としてライセンスフィの支払いを認めるわけではなく、実態として現地子会社と法的所有者(親会社)が、トレードマークの使用によりインド市場に対してどのような役割を果たしているかという点が分析の起点となっており、その上でライセンスフィの妥当性が検討される。そして、実態と法的権利とが一致している場合にのみ、ライセンスフィの損金算入が認められる。

#### 3-4-2 先進国等との比較

(i) OECD

OECD 移転価格ガイドラインでは、トレードマーク又はブランド名を有していない企業が行う広告及び宣伝活動について、第6章D節で規定されている。

この問題において着目すべきは、トレードマークの法的所有者(親会社)と使用者(現地子会社)における広告宣伝費用の負担関係である。仮に、法的所有者が広告宣伝活動費用を負担している場合は、これによって得る収益が法的所有者に帰属することについて、特段の議論は生じない<sup>381</sup>。問題となるのは、広告宣伝活動の費用を使用者が負担している場合に、当該活動から生じる利益をどのように認識するかという点である。使用者による広告宣伝活動によって、市場におけるトレードマークの認知度を向上させている場合は、両者がともにその価値の創出に貢献しているのであるから、創出された利益の一部分を使用者においても受領する権利は当然として認められる。これが独立企業間であった場合は、利益相当の対価として、広告宣伝費用の一部負担やライセンス料の引き下げを請求するだろうことも、当然として考えられるとしている<sup>382</sup>。

ただし、広告宣伝費用の負担のみで判断すべきではない点についても、留意が必要である。仮に製品に備わっている本来の機能やその特殊性によって製品価値が向上している場合は、製品開発者の貢献度が価値の向上に寄与していると判断されなければならない<sup>383</sup>。したがって、いずれにせよ、超過収益がどのような要因に基づいて発生しているかを、正確に分析することが、適正な移転価格分析の出発点となる。

<sup>379</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>380</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>381</sup> 『2010年度版OECD移転価格ガイドライン』パラ6.37

<sup>382</sup> 『2010年度版OECD移転価格ガイドライン』パラ6.38

<sup>383</sup> 『2010年度版OECD移転価格ガイドライン』パラ6.39

- (ii) 米国、英国、ドイツ、フランス及び日本  
無形資産の法的所有権はいずれの国においても尊重され、当該事例は見受けられない。

### 3-4-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

中国、インドネシア、タイ、ブラジル及びベトナムにおいて、当該事例は見受けられず、基本的に無形資産の法的所有権は尊重される。

## 3-5 【事案16】所得項目の異なった認識(サービス対価(業務委託料等)又は、ロイヤルティ)(インド・タイ)

### 3-5-1 課税の現状

- (i) インド  
日本親会社が現地子会社に人材派遣のサービスを提供した場合の対価の取扱いについて、事業所得として法人税の課税対象となるのか、ロイヤルティ又は技術サービス料として源泉徴収の対象となるかという点で、企業と税務当局との間で見解が異なることがあることが報告されている<sup>384</sup>。  
また、ロイヤルティと技術サポートサービス料との両方が支払われている場合は、二つの経費は本質的には同一の対象(技術ノウハウ)に対して支払われている対価であり、重複した支払がなされているとして、いずれかの損金算入を税務当局より否認されることがある。なお、否認がなされる際には、支払金額が高い方が選ばれるという事例もある。
- (ii) タイ  
タイでは、日本国親会社から現地子会社の工場の生産ラインの立上げ支援又は技術指導、若しくは機械装置の据付のために人を派遣した場合において、現地税務当局がノウハウや技術情報といった知的財産が現地子会社に提供されたと考え、その派遣の対価はロイヤルティに準ずるものであると認定し、支払ロイヤルティに係る源泉徴収を求めるケースがあると報告されている。当該ケースでは、日本親会社側では受領対価を事業所得と捉えているため、源泉徴収税額については外国税額控除の対象とならないため、二重課税が解消されないという問題が残る<sup>385</sup>。

### 3-5-2 先進国等との比較

- (i) OECD  
各国が、国外取引により受領する、あるいは支払う対価の所得区分については、二国間租税条約及びその関連協定、国内法の規定により決定される<sup>386</sup>。この点、OECD モデル租税条約では所得区分を検討する際の指針を示しており、まずは事業所得(OECD モデル租税条約第7条)以外の所得区分に該当するかを優先的に検討しなければならないとしている<sup>387</sup>。したがって、まずは OECD モデル租税条約 12 条でいうロイヤルティ取引に該当するかの検討が行われるわけであるが、その範囲については、OECD 移転価格ガイドライン同様詳細な規定はなされておらず、最終的には国内法や条約の文脈に沿って判断を行わなければならない。この際留意すべきは、条約上の所得区分と、実際に国内法に基づいて課税を行う際の所得区分は必ずしも一致するものではないことである。OECD 移転価格ガイドラインでは、それぞれの税務当局が異なる所得項目によって課税を行う可能性を認識しつつも特段の記載はしておらず、各税務当局が納税者に対する二重課税を回避させるため、相互に行うべき対策に最終的な解決を委ねている。

<sup>384</sup> 前掲注70『新興国における課税問題の事例と対策(詳細版)』(経済産業省貿易経済協力局貿易振興課 平成25年9月)

<sup>385</sup> 前掲注70『新興国における課税問題の事例と対策(詳細版)』(経済産業省貿易経済協力局貿易振興課 平成25年9月)

<sup>386</sup> OECDモデル租税条約第3条第2項

<sup>387</sup> OECDモデル租税条約第7条第4項

(ii) 米国、英国、日本

所得区分についての争いは米国、英国及び日本においても生じており、その判断はロイヤルティの法的側面と経済的側面の両方を加味して行われる。

(iii) フランス

フランスでは、契約当事者間が構成した法的形態を重視する傾向にあるため、このような事例はあまり見られない。

(iv) ドイツ<sup>388</sup>

所得項目の際に関する議論は、ドイツ国内においても激しく行われており、実際に当該事例のような問題も散見されている。同国における基本的な考え方は、役務提供の内容が無形資産と密接に関連している場合においては、ロイヤルティであると理解されるが、役務提供内容が経済的実態においてロイヤルティの範囲を超える性質及び目的を持っているとみなされる場合は、ロイヤルティに含まれないものとして、別途、役務提供対価の回収を要するとしている。

### 3-5-3 他の新興国における類似の取引に対する当局の対応

(i) 中国<sup>389</sup>

中国では、役務提供対価に対して課される税金が6%の増値税(VAT)のみであるのに対し、国外への支払ロイヤルティに対しては6%の増値税(VAT)に加え、10%の源泉徴収税<sup>390</sup>が課される。したがって、税收確保のため、税務当局は役務提供対価をロイヤルティとして認定しようとする傾向がみられる。具体的には、役務提供対価の中に無形資産の利用が含まれていないかどうかを調査し、役務提供対価にライセンス料が含まれているとして10%の源泉徴収課税を追加徴収するといった事例が多くみられる。

この論点については、近年通達<sup>391</sup>によって下記のように整理されている<sup>392</sup>。

- ▶ ロイヤルティとされない場合：役務提供契約において、役務提供当事者が、役務提供の過程において、特定の専門知識又は技術を使用しても、これら技術を譲渡又は使用許諾しない場合<sup>393</sup>
- ▶ ロイヤルティとしなければならない場合：特許・非特許技術を譲渡又は使用許諾する過程において、技術のライセンサーが人員を派遣し当該技術の使用のために関係するサポート及び指導等のサービスを提供し、かつ、サービスの料金を受領する場合(単独で受領するか技術対価に含めて受領するかを問わない)

当該通達などにより、役務提供とロイヤルティの税務上の線引きが一部明確化されており、政府による一定の取り組みが見られる。

(ii) インドネシア

インドネシアでは、現地子会社が、親会社に対するロイヤルティとは別に、技術サービスの提供を受けている場合、その役務提供対価を支払う際に、所得項目をロイヤルティであると認定して追加の源泉徴収が課されるという場合がある。

(iii) ブラジル

第4節事案12のとおり、ロイヤルティは法律による登録が義務付けられているため、当該事例は見受けられない。

<sup>388</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>389</sup> 現地会計事務所に対するヒアリングより。

<sup>390</sup> 中国国内法並びに日中租税条約の限度税率はともに10%である。

<sup>391</sup> 国税函(2009)第507号

<sup>392</sup> 『JBIC中国レポート』(株式会社日本政策金融公庫国際協力銀行 2009年11月号)  
[http://www.jbic.go.jp/wp-content/uploads/reference\\_ja/2009/11/2688/jbic\\_RRJ\\_2009036.pdf](http://www.jbic.go.jp/wp-content/uploads/reference_ja/2009/11/2688/jbic_RRJ_2009036.pdf)

<sup>393</sup> ただし、「租税条約における『使用料』の定義に該当し、かつ、役務提供当事者が役務提供の成果の所有権を保有し、サービスの提供を受ける側が係る成果の使用権を有する場合」は、この限りではない。

(iv) ベトナム

ベトナムにおいて、当該事例は見受けられない。

### 3-6 日本企業以外の外資系企業における類似ケースへの対処方法及び対応策

#### 3-6-1 総論

各現地会計事務所によれば、各ロイヤルティ課税関連事案は、日本企業特有の問題ではなく、様々な外資系企業が同様の事例で追徴課税を受けているとのことである。ロイヤルティ取引に対する課税に対する対応策の土台となるのは、移転価格と同様に文書化及び証拠資料の保持であり、この点については日系以外の外資系企業も重点をおいて対策している。日本企業と外資系企業で多少差が見られたのは、取引形態に関するアプローチ方法であり、課税の論点が無形資産取引に集中しないよう資金回収形態を工夫している企業が多いことが見受けられた。なぜなら、無形資産はそれ自体の定義があいまいであり、無形資産の認定や価値の測定が調査官の裁量によって決められかねないため、企業の予測可能性を確保することが困難であるためである。

基本的な対応策は移転価格課税と同様であるものの、ロイヤルティ取引に関し特に注意を要する対策は、下記のとおりとなる。

- ・ 移転価格文書化及び証拠資料の保持
- ・ 取引形態の工夫

#### 3-6-2 移転価格文書化

調査対象国における多くの税務当局がロイヤルティ調査の際に着目していた点は、①ロイヤルティの元となる無形資産の事業上の必要性(関連性)、②現地子会社が実際に享受する経済的便益の有無という点である。企業が損失を生じている場合は、特に後者の受益性の観点から厳しく税務当局に追及されるといった事例も、各調査対象国において確認されている。したがって、企業全体で損失を計上している場合は、支払ロイヤルティに係る技術ノウハウ等が使用されているビジネスセグメントについては利益が創出されていることや、将来的には利益が発生することが見込まれることなどを、具体的な根拠をもって示せるよう事前に準備しておく必要がある。併せて、税務当局は、物理的資料(文書化や証拠資料)及び企業の利益率等をもって総合的に判断を行うため、資料内容や取引実績値等が相互に一貫しているかという点についても併せて確認する必要がある(【事案 13、14 及び 15】)

ロイヤルティ料率については、料率が法定化されているブラジルなどについては法律で固定化されているため企業や税務当局による裁量がないものの、その他の新興国においては、料率の妥当性について後の税務調査に対抗できるよう、ベンチマーク分析などにより十分な検証を経る必要がある(【事案 12】)。先述のとおり無形資産の価値測定は困難であるものの、実務上は公開データベースを用いたベンチマーク分析もある程度の信憑性をもって受け入れられているため、これらのデータベースを活用することが望ましいと考えられる。また、料率と併せて、比較対象となる契約に定められている条件や契約期間なども総合的に勘案し、技術が陳腐化したとみなされた場合のミニマムロイヤルティの設定や契約期間中のサポートに係る取決め及びそのコスト負担関係についても一貫性をもった取決めをしておく必要がある。

役務提供取引を関係会社間で行っている場合、役務提供に無形資産の利用の有無を事前に整理し、異なる課税項目における課税リスクの低下に努める必要がある(【事案 16】)。国外関連者への支払の実態を調査する際、税務当局によって着眼点に多少の差があるものの、概ね以下の観点より行われる。

- ① 現地子会社の事業実態と支払経費(ロイヤルティ又は役務提供対価)の関連性
- ② 当該支払が必要となった事業上の理由
- ③ 支払の対価として得る経済的便益

税務当局はこれらの観点を総合的に勘案し、支払項目の性格付けを行うため、個々の論点において予め文書化による説明を行っておくことが、事前対策として効果的といえる。

総括すると、ロイヤルティ関係事案の関連上、移転価格文書において留意すべき点は下記のとおりである。

- ✓ ロイヤルティの元となっている無形資産の事業上の関連性について明記されているか
- ✓ 現地子会社が損失を生じている場合、無形資産が供与する便益について(セグメントによる検証等により)合理的な説明がなされているか
- ✓ 文書化の内容、関連資料並びに事業実績値に一貫性が保たれているか
- ✓ ロイヤルティ料率におけるベンチマーク分析はなされているか
- ✓ 無形資産が使用されていると疑いがもたれるような役務提供取引はないか

### 3-6-3 取引形態の検討

無形資産は、その対象となる範囲も国内法により異なり、またその解釈も複雑である。無形資産の価値算定についても、その多くがユニークであり類似の無形資産が市場では存在しにくいという特色から、関連者間における無形資産単体の取引を、そもそも行わないとする対策もあり得る。実際、ロイヤルティ以外の取引形態をもって無形資産に係る対価の回収を行っている企業が多い。この傾向は、特に日系以外の外資系企業で見られ、ある調査対象国においては、日本企業に比べそれ以外の外資系企業はロイヤルティ全般についての課税が顕著に少ないという意見が現地コンサルタントより聞かれた。

上記のような取引形態に係る工夫をすることにより、一部の国で問題となっているロイヤルティ契約の登録義務や送金規制などの問題もあわせて解消することができる。また、税務当局との争点を絞った上で対応できるという効果もある。

## 4. その他

### 4-1 【事案17】 外国契約者税の法人税部分（ベトナム）

#### 4-1-1 課税の現状

##### (i) 関連する規定

外国契約者税は、ベトナムに特有の税制であり、2008 年の Circular No. 134/2008/TTBTC (Circular 134) により導入され、その後、2012 年の Circular No. 60/2012/TT-BTC 及び Circular No. 103/2014/TTBTC により改正されている。ベトナム国内に PE を有するか否かを問わず<sup>394</sup>、一定の非居住者(外国契約者)が内国法人等に対してサービスを提供する場合等を課税対象とするもので、その対価に対して一定の税金が課される。当該税金は付加価値税(VAT)と法人税相当額<sup>395</sup>で構成され、取引内容ごと税率が定められている<sup>396 397</sup>。

<sup>394</sup> 前述Circular 103. Article 1.1. なお、以下、同Circularの各条文については以下参照。  
[http://www.gdt.gov.vn/wps/portal/english/documents/detail?WCM\\_GLOBAL\\_CONTEXT=/gdt%20content/english/docsystem/legal/circular/24260b08-13b6-469b-8e78-761215e99ad2](http://www.gdt.gov.vn/wps/portal/english/documents/detail?WCM_GLOBAL_CONTEXT=/gdt%20content/english/docsystem/legal/circular/24260b08-13b6-469b-8e78-761215e99ad2)

<sup>395</sup> 前述Circular 103. Article 13.1

<sup>396</sup> 前述Circular 103. Article 12.2 and 13.2

この外国契約者税について、特に、PEがない場合にも課税対象となるという点で、一部の企業において二重課税<sup>398</sup>が発生している。

(ii) 制度概要

(a) 適用範囲

投資証明書(Investment Certificate)<sup>399</sup>を有していない外国法人が、ベトナム国内で例えば機械設備のリース、建設資材の提供等を伴う建設及び据付け等の役務提供をベトナムの内国法人等に対して行った際に外国契約者税が課税される。

具体的な外国契約者の定義及び対象となる取引は下記のとおりである(近時、2014年8月6日付でCircular No. 103/2014/TTBTCの発行により課税範囲が拡大され下記(b)の通りとなったため、留意が必要である<sup>400</sup>)。

▶ 外国契約者の定義

ベトナムの個人及び内国法人との契約等に基づき、ベトナムで事業を行う、又はベトナムで所得を得る外国人及び外国法人

※ベトナムの居住者か否か、PEを有するか否か、は無関係であることに留意が必要である。

▶ 対象となる取引

▶ 商品の販売及びサービスの提供

商品の販売及びサービスの提供の一部又はすべてがベトナム国内で行われる場合<sup>401</sup>

※ベトナムにてこれら活動を行うためにベトナムの会社に委託し、実際に以下のような事実が認められる場合も含むと思われる。

- ▶ 商品の所有権を保持し続けている場合
- ▶ 配送した商品又はサービスの品質に対する責任、配送費用、広告費用、マーケティング費用などを負担する場合
- ▶ 販売価格、サービス料金の決定権限を持つ場合

<sup>397</sup> 全体の日本語での概要については、森田哲平「ベトナムにおける外国契約者税について」情報センサーVol.91(2014年3月)10頁以降

<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/publications/issue/info-sensor/pdf/info-sensor-2014-03-03.pdf>

EY「タックスアラート」(2014年9月)

[http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/Vietnam\\_Tax\\_alert\\_201409.pdf](http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/Vietnam_Tax_alert_201409.pdf)

独立行政法人日本貿易振興機構(ジェトロ) ハノイ事務所進出企業支援・知的財産部 進出企業支援課「ベトナムにおける税務Q&A」(2014年3月)

<http://www.jetro.go.jp/jfile/report/07001661/report.pdf>

及びジェトロ資料

[http://www.jetro.go.jp/world/asia/vn/business/pdf/VN\\_20140806.pdf](http://www.jetro.go.jp/world/asia/vn/business/pdf/VN_20140806.pdf)

<sup>398</sup> 外国契約者税は当該役務提供対価の支払に際して、付加価値税として一定の税額を賦課されるに留まらず、「法人税部分」として一定の割合を賦課される。こうした場合に、恒久的施設を有しない日本法人等も、事業に起因する所得に係る当該法人税部分に該当する税額を賦課されるため、租税条約違反ではないかという議論がある。理論的な整理につき、独立行政法人日本貿易振興機構ハノイ事務所(在ベトナム日本国大使館加藤博之一等書記官(当時)執筆)「外国契約者税の概要と日越租税協定との関係」第2章：日越租税協定に基づく国際的な二重課税の回避』(2013年9月)9頁乃至13頁参照

[http://www.jetro.go.jp/jfile/report/07001477/report\\_foreign\\_contractor\\_tax\\_2.pdf](http://www.jetro.go.jp/jfile/report/07001477/report_foreign_contractor_tax_2.pdf)

<sup>399</sup> 外国法人がベトナムで事業を行うために必要な証明書をいう。なお、この点に関しては、投資法と企業法とが全面改正され、2015年7月1日以降の施行を目前にした施行細則の内容や運用面を注視していく必要があるとされている。

<https://www.jetro.go.jp/world/asia/vn/biznews/54e57c6f00bb8>

<sup>400</sup> EY タックスアラート(2014年9月)

[http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/Vietnam\\_Tax\\_alert\\_201409.pdf](http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/Vietnam_Tax_alert_201409.pdf)

<sup>401</sup> 据付・性能検証・保証・修繕・交換等のサービスとともに行われる商品の販売が典型例である。



- ▶ ベトナム企業又は個人を通して契約の締結を行う場合
- ▶ ベトナムにおいて商品の輸入、輸出及び配送の権利を有し、輸出又はベトナムの業者に販売する場合  
※ 輸出・輸入の同時取引(On-the-spot export/import 取引)、すなわち、物品がベトナム国内企業の2社間で直接輸送されるものの、商流としては一度海外の企業を経由する取引もこの輸出取引に該当するため留意が必要である。
- ▶ ベトナム国内で引き渡す時点まで売り手が責任を負うというインコタームズの国際規則の条件に基づいて商品を配達する場合

(iii) 納税方法

(a) 納税者(及び納税登録者)

ベトナム側の契約者(支払者)

(b) 期限

登録: 契約締結後、ベトナム側契約者が20営業日以内に所轄税務当局に契約を登録

納税: 契約金額の支払の都度、外国契約者税を源泉徴収。取引後10日以内に申告納税

契約満了時: 45日以内に確定申告(納税の不足分の支払いがある場合は納付を行う必要あり)

(c) 税率

契約金額に対して以下の税率を用いて課税額を算出

図表 60 外国契約者税に係る税率

| 主な課税取引の概要              | みなし税率             |      |
|------------------------|-------------------|------|
|                        | VAT               | 法人税  |
| サービスが付随した物品販売(輸出入含む)   | -                 | 1%   |
| サービス、機械設備のリース、保険サービス   | 5%                | 5%   |
| 建設及び据付け(建設機材等の提供を伴わない) | 3%                | 2%   |
| 建設及び据付け(建設機材等の提供を伴う)   | 5%                | 2%   |
| その他の製造・運送サービス          | 2% <sup>402</sup> | 2%   |
| 証券譲渡                   | -                 | 0.1% |
| 金融派生商品                 | -                 | 2%   |
| 利息                     | -                 | 5%   |
| ロイヤルティ                 | -                 | 10%  |

(iv) 免税手続

救済措置として、ベトナム国内法では、PEがない場合に外国契約者税のうちの法人税部分を免税とする手続を定めている。

(a) 手続方法

- ▶ 通常必要となる書類

頻繁な通達の改正や税務署ごとの対応の差異があるため、個別の管轄税務署や専門家に協議する必要があるが、実務上、通常必要となる書類は以下のとおりである。なお、これらの手続は取引ごとに必要となる。

1. 租税条約による免税申請書(01/HTQT)<sup>403</sup>  
※ 申請者情報、支払者情報、免税申請内容等を記載
2. 居住証明書(公証が必要)
3. 登記簿謄本
4. 契約書の写し

<sup>402</sup> 現時点でVAT部分が3%から2%に改正されており、その他、最新の法制や現地の運用は随時確認する必要がある。

<sup>403</sup> 当該フォームにつき、インターネット等で得られるものは最新のものでないことがあり、また、他の新興国と同様、関連する法令が絶えず頻繁に変更されうことに留意し対応する必要がある。

5. 納税済みの場合は納税証明書

6. ベトナム側の企業が発行したベトナムでの役務提供(契約)期間の確認書

(b) 提出先

ベトナム側企業の外国契約者税申告予定の管轄税務当局

(c) 留意点

▶ 書類取得

申請の度に上記のような様々な書類の準備が必要となるため、早めのタイミングから準備を始めることが重要である(中には、居住者証明書の取得のように場合によっては一定の時間を要する書類もある)。

▶ 申請内容の確定

ベトナムでは申請後 15 日が経過すれば受理されたものとみなすものとされている。これは、逆に言えば免税手続で終局的に税務上の取扱いが確定する訳ではなく、また、免税証明の類の書面も交付されないため、申請後 15 日を経るまではリスクが払拭されないということである。ただし、現地会計事務所へのヒアリングによれば、後日の税務調査のときに確認の対象となる可能性はあるものの、申請後 15 日経過以前以後を問わず、申請内容が否定される例が殊更に多いわけではないようである。

なお、質問によっては明確な回答をもらえないこともあるが、ルーリングにおいて免税手続の可否を確認することは、理論的には可能である<sup>404</sup>。

▶ 事後の還付請求

事前に免税申請を行う以外にも、事後に必要な書類を揃えて還付請求することが手続上可能であるが、現地会計事務所に対するヒアリングによれば、還付請求を契機に税務調査が入る可能性がある。

▶ 税務調査との関係

現地会計事務所に対するヒアリングによれば、現在のところ、当該免税申請のみを端緒とする税務調査等が近年行われた事例は日本企業においても他の外資系企業においても特に見当たっていないとのことである。

#### 4-1-2 グローバルスタンダードとの比較

---

今回調査を行った米国、英国、ドイツ、フランス及び日本において、国内法で類似の規定を置いている例は不見当である。

#### 4-1-3 他の新興国の国内法等との比較

---

調査対象国において、国内法で類似の規定を置いている例は不見当である。

#### 4-1-4 同国に進出している日本企業以外の外資系企業における類似のケースへの対処方法及び対応策

---

ベトナムでは、日本企業のみならず外資系企業も同様に外国契約者税を課税されている。しかしながら、日本企業は免税手続を行っている企業が少ない一方で、現地アドバイザーへのヒアリングにより、日本企業以外の外資系企業は、免税手続を行い結果的に外国契約者税による二重課税を排除している企業が多いことが確認された。

日本企業が免税手続を行わない理由としては、他の日本企業が免税手続を行っていないという事実や免税申請を機に PE 認定されることへの懸念等、様々な要因が考えられる。ただ少なくとも PE 認定との関係においては、実際に多くの外資系企業は免除申請をしており、かつそれによって大きな問題は生じていない上

---

<sup>404</sup> 外国契約者税の点に限られないが、税務当局に納税者から課税の取扱いについて事前に文書で照会することができる。

に、現地アドバイザーによればそもそもベトナム税務当局は PE 認定に対して現状はそこまで積極的ではないようである。したがって、免税手続の活用は是非を再考するため、各取引について PE 認定のリスクを再度確認する必要があると考えられる。

以下では、これまで検証した移転価格課税、PE 課税、ロイヤルティ課税等の代表的な事例の他に、近年問題となりはじめている課税や法人税以外の税務上の問題について、いくつか例示的に紹介する。

#### コラム: 間接株式譲渡 (中国・インド)

##### ▶ 問題となりうる事案

中国及びインドでは、現地法人の株式を直接譲渡しない場合であっても、当該法人の親法人等の株式が譲渡された場合に、現地法人の株式譲渡と同視する等の理由により、当該株式譲渡に関して当該現地法人の所在地国である中国やインドがキャピタルゲイン課税を主張する場合がある。

##### ▶ 実務上の留意点

###### (i) 中国

中国では、2009年に通達<sup>405</sup>が公表されて以降、中間持株会社に事業上の目的がない場合など、どのような間接持分譲渡の場合に課税されるかについて、ウォルマート等の公表事例<sup>406</sup>も含め、事例や議論が蓄積されていった<sup>407</sup>。

比較的近時の通達により、中国における間接持分譲渡の対象となるケースにおいて、一定の要件を満たしかつ事前に必要書類を提出することで、「特殊性税務処理」を選択することができ、譲渡益に対する課税を繰延べられるとされている<sup>408</sup>。ただし、詳細なガイドライン等は公表されておらず、包括的租税回避防止規定<sup>409</sup>との関係、さらには、近時の遡及的な企業再編時の適格要件の改訂<sup>410</sup>等との関係も含め、慎重な検討が必要である。

###### (ii) インド

インドでは、間接株式譲渡に関していくつか判決が下されている。2010年、ボンベイ高裁は、ボーダフォンの現地法人の支配権を間接的に有しているケイマン法人の株式の譲渡につき、インドのキャピタルゲイン課税を是認する判決を下した。最終的にインド最高裁においてボーダフォンが逆転勝訴したものの、その後インドは、当該最高裁判決の内容を否定しインド側のキャピタルゲイン課税を認めるようにする改正を、法改正で

<sup>405</sup> 国税発[2009]698号通達。

<sup>406</sup> EY JBS Newsletter「中国税務及び投資情報(抄訳) 2013年4月」(2013年5月30日)5頁参照

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/CTIE\\_201304\\_JP/\\$FILE/CTIE\\_201304\\_JP.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/CTIE_201304_JP/$FILE/CTIE_201304_JP.pdf)

<sup>407</sup> EY中国「中国税務及び投資情報 国家税務総局、間接持分譲渡を含むクロスボーダー取引に係る企業所得税上の問題点を明確化」(第2011004号、2011年4月22日)

<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/China-2011-04-22.pdf>

EY中国「中国税務及び投資情報 中国税務機関により好評された間接持分譲渡の事例に関する考察」(第2012002号、2012年3月22日)

<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/China-2012-03-22.pdf>

EY中国「中国税務及び投資情報 間接持分譲渡事例に関するアップデート」(第2013002号、2013年7月31日)

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/CTIN\\_2013002\\_JP/\\$FILE/CTIN2013002JP.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/CTIN_2013002_JP/$FILE/CTIN2013002JP.pdf)

<sup>408</sup> EY JBS Newsletter「中国税務及び投資情報(抄訳) 2013年12月」(2014年1月29日)参照

<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/China-2014-01-29.pdf>

<sup>409</sup> EY中国「中国における一般的租税回避防止規定の公布」(第2014002号、2015年1月12日)

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-CTIN2014002-JP/\\$FILE/ey-CTIN2014002-JP.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-CTIN2014002-JP/$FILE/ey-CTIN2014002-JP.pdf)

<sup>410</sup> EY中国「中国財政部及び国家税務総局が企業の合併・再編に関する更なる促進政策を公布」(第2015001号、2015年2月9日)

<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/China-2015-02-09.pdf>

はなく、法解釈の明確化という手法により実現させた。具体的には、「実質的にインド国内に由来する価値を譲渡した場合にインドにおいて課税される」という解釈を示し、これを遡及的に適用することを公表した<sup>411</sup>。なおその後、再開通知が発行されていない調査に関しては再開しない旨の通達(policy circular)が出された<sup>412</sup>。

こうした中、当該「実質的な価値」の定義について、インドに所在する資産の価値が当該株式譲渡に係る外国会社が有する資産価値の50%を超える場合という明確化につながる判決が出された<sup>413</sup>。

その後、インド2015年度予算案<sup>414</sup>で、当該価値が特定される日に以下に該当する場合に、当該外国会社の株式が「実質的な価値」を有しインドにおいて課税される、と変更する法案が提出された。

- ▶ 当該外国会社が保有する全資産価額に占める、当該外国会社のインドにおける資産価額の割合が少なくとも50%<sup>415</sup>
- ▶ 当該インドにおける資産が1億ルピーを超える

インドの税制が投資を阻害しているという旨のレピュテーションリスクがある中で、モディ首相<sup>416</sup>はそうした現状を変えていこうとメッセージを発信しているため、今後の立法が注目される。また、この点に関連して、包括的租税回避否認規定(General anti avoidance rule)の今後の推移も注目される<sup>417</sup>。

<sup>411</sup> 一連の経緯や判決の分析等のうち、インターネット上にてアクセス可能な主なものは以下の通りである。

居波邦泰「インドのボーダフォン判決に係る考察(上)-ボンベイ高裁判決の分析-」税大ジャーナル18号119頁(2012)

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/18/pdf/05.pdf>

居波邦泰「インドのボーダフォン判決に係る考察(下)-インド最高裁判決の分析-」税大ジャーナル19号119頁(2012)

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/19/pdf/06.pdf>

田中良「クロスボーダーM&Aへの影響が注目されるインド税務裁判例」(2010年10月)

[http://www.amt-law.com/pdf/bulletins4\\_pdf/101020.pdf](http://www.amt-law.com/pdf/bulletins4_pdf/101020.pdf)

田中良「ボーダフォン事件インド最高裁判所判決」(2012年2月)

[http://www.amt-law.com/pdf/bulletins4\\_pdf/120216.pdf](http://www.amt-law.com/pdf/bulletins4_pdf/120216.pdf)

久保光太郎「インドVodafone事件の衝撃～インドM&Aゲートウェイ戦略～」(2010年12月29日)

<http://judiciary.asahi.com/outlook/2010120800005.html>

北村導人=采木俊憲「Vodafone 事件インド最高裁判決とその後の法改正の動向と影響」(2012年12月)

[https://www.iurists.co.jp/ja/topics/docs/newsletter\\_201212\\_btl.pdf](https://www.iurists.co.jp/ja/topics/docs/newsletter_201212_btl.pdf)

今泉勇「インド法人株式の間接譲渡スキームについて—Vodafone事件最高裁判決後におけるインドの立法・裁判例の動向—」(2014年12月24日)

<http://judiciary.asahi.com/outlook/2014111300003.html>

<sup>412</sup> 例えば、EY International Tax Alert Indian Finance Bill 2012 enacted as law (June 1, 2012)

[http://www.ey.com/publication/vwLUAssets/International\\_tax\\_alert\\_-\\_1\\_june\\_2012\\_-\\_indian\\_finance\\_bill\\_2012\\_enacted\\_as\\_law/\\$file/ey\\_tax\\_news\\_2012060605.pdf](http://www.ey.com/publication/vwLUAssets/International_tax_alert_-_1_june_2012_-_indian_finance_bill_2012_enacted_as_law/$file/ey_tax_news_2012060605.pdf)

Also see, Loyens & Loeff, Asia Newsletter (Summer 2012), at 5,

[http://www.loyensloeff.com/nl-NL/News/Publications/Newsletters/Asia%20Newsletter/Asia\\_Newsletter\\_Summer\\_2012.pdf](http://www.loyensloeff.com/nl-NL/News/Publications/Newsletters/Asia%20Newsletter/Asia_Newsletter_Summer_2012.pdf)

三菱東京UFJ銀行国際業務部「BTMU Global Business Insight Asia & Oceania」(2014年8月8日)4頁参照

<http://www.bk.mufg.jp/report/insasean/AW20140808.pdf>

<sup>413</sup> EY Global Tax Alert India's Delhi High Court rules 50% as benchmark to evaluate "substantial value" on taxation of indirect transfers (September 11, 2014),

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Alert:\\_Indias\\_Delhi\\_High\\_Court\\_rules\\_50\\_percent\\_as\\_benchmark\\_to\\_evaluate\\_substantial\\_value\\_on\\_taxation\\_of\\_indirect\\_transfers/\\$FILE/2014G\\_CM4711\\_Indias%20Delhi%20HC%20rules%2050%20percent%20as%20benchmark%20to%20evaluate%20substantial%20value%20on%20taxation%20of%20indirect%20transfers.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Alert:_Indias_Delhi_High_Court_rules_50_percent_as_benchmark_to_evaluate_substantial_value_on_taxation_of_indirect_transfers/$FILE/2014G_CM4711_Indias%20Delhi%20HC%20rules%2050%20percent%20as%20benchmark%20to%20evaluate%20substantial%20value%20on%20taxation%20of%20indirect%20transfers.pdf)

日本語による説明としては、前掲注411今泉等参照。

<sup>414</sup> 松田博司=城市武志=小林祐介=早坂周子=中原孝博=ニラドリ・ナグ JBSフラッシュニュース(2015年3月号)参照

[http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/India\\_jbs\\_201503.pdf](http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/global-newsletter/pdf/India_jbs_201503.pdf)

Also see, EY India releases Budget 2015 (March 5, 2015),

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/India\\_releases\\_Budget\\_2015/\\$FILE/2015G\\_CM5278\\_India%20releases%20Budget%202015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/India_releases_Budget_2015/$FILE/2015G_CM5278_India%20releases%20Budget%202015.pdf)

<sup>415</sup> 価格の価値の負債を控除しない公正な市場価額を意味し、計算方法は別途規定される。なお、後記の包括的租税回避否認規定等との関係も踏まえ、具体的な資産の範囲の確定や計算方法に関しては実際の事案に即して別途確認する必要がある。

<sup>416</sup> Eric Bellman「モディ首相、米企業にインド投資呼び掛けへー旧弊廃すと強調」(2014年9月26日)

<http://jp.wsj.com/articles/SB12033870174369024309904580176921699621284>

Una Galani India's "tax terrorism" proves hard habit to kick (March 13, 2015),

<http://blogs.reuters.com/breakingviews/2015/03/13/indias-tax-terrorism-proves-hard-habit-to-kick/>

## ➤ コラム:ICMs の概要とビジネスへの影響

### (1) ICMs とは何か<sup>418</sup>

ICMs(Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços)とは、個々の取引を行う度に商品やサービスに課される付加価値税(州税)である<sup>419</sup>。税率は州や取引によって異なっている(州外取引は4-12%程度、州内取引は20%前後が多い)。

曖昧な基準が非常に多く、特に課税対象かどうかの判断や「輸入品」に該当するかどうかの確認にコストがかかると言われている。

その上、本制度には以下の2つの大きな問題が報告されている。

(a) 立替払い制度に係る問題点

(b) クレジット残活用問題

### (2) 立替払い制度に係る問題点

ICMsは、ほとんどの品目及び州において、最終工程の分まで最初の段階で支払うST(代行納税制度)が採用されている。

これは、一般的に見られる仕入税額控除制度(販売の際に顧客から徴収した税額から仕入れの際に仕入先に支払った税額を控除した上で、各流通段階における付加価値に応じて当局に納税する)とは大きく異なる。

したがって、法規で特定された品目(実際にはほとんどの品目)について、輸入業者や製造業者などブラジル国内における最初の出荷者が、自らよりも川下、すなわち、最終消費者に至るまでの流通マージン(付加価値)を加算した上で、最初の段階でICMsを後の工程の納税者に代わって立替え払いを行うという制度となっている<sup>420</sup>。

なお、この課税標準を計算するに当たり、川下の流通過程で課される予定の各業者の想定販売価格を計算するため、税務当局は国内流通マージンを個別に決定している。例えば、Aが支払うICMsの額の計算する際、Aが当該商品を販売するBが支払うであろうICMsが加算される。このBが支払うであろうICMsを計算するために、AはBに対して当該商品であれば例えばマージン20%で売るであろう、という税務目的の想定マージンが商品ごとに定められている<sup>421</sup>。

現地日本企業からは、売上の回収サイトが長ければ資金負担が大きくなる、安く売ろうというインセンティブが各業者に生じにくくなる、場合によっては利益率を犠牲にする必要がある、等の影響が指摘されている。

<sup>417</sup> Generally see, EY India releases Budget 2015 A review of the international provisions (March 5, 2015) [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/India\\_releases\\_Budget\\_2015/\\$FILE/2015G\\_CM5278\\_India%20releases%20Budget%202015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/India_releases_Budget_2015/$FILE/2015G_CM5278_India%20releases%20Budget%202015.pdf)

<sup>418</sup> 全体について、JETROホームページ及び林裕孝「連邦決議 n°13/2012 ICMS – 州間の有害な港湾戦争 Guerra dos Portos」参照 [http://www.jetro.go.jp/world/cs\\_america/br/invest\\_04/#block3](http://www.jetro.go.jp/world/cs_america/br/invest_04/#block3)  
[http://jp.camaradojapao.org.br/pdf/ICMS\\_alteration27nov2013%28Jap%29.pdf](http://jp.camaradojapao.org.br/pdf/ICMS_alteration27nov2013%28Jap%29.pdf)

<sup>419</sup> Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviçosという略称の税であり、さらにICMsと略されることが多い。See <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/icms/>

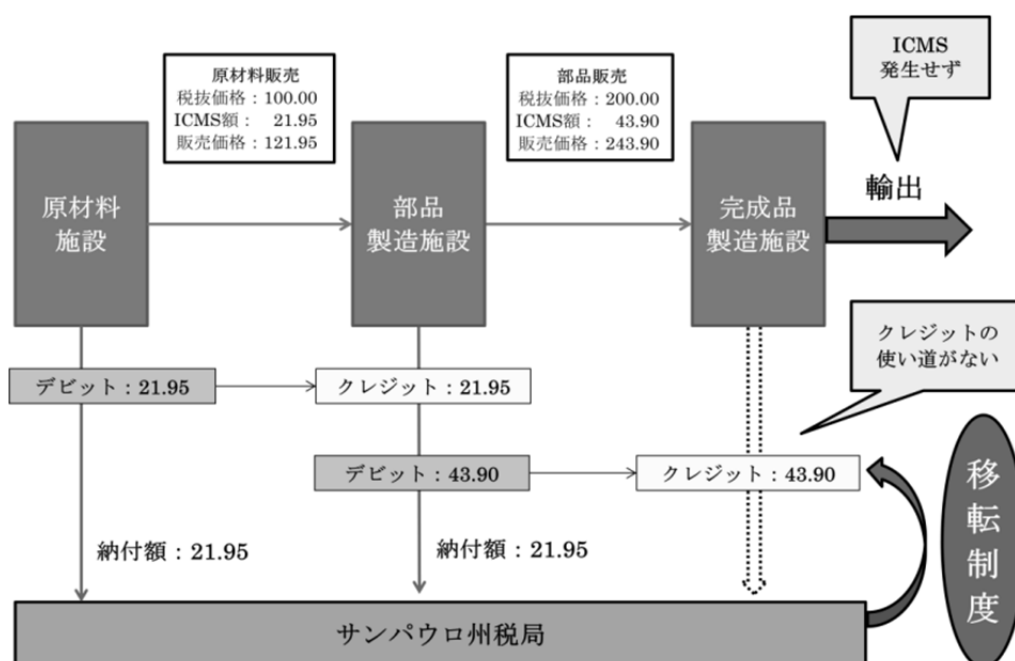
<sup>420</sup> 日本貿易振興機構(ジェトロ)海外調査部中南米課「中南米ビジネスのチャンスと課題」(2014年4月)9頁乃至10頁参照。  
<http://www.jetro.go.jp/file/report/07001697/07001697.pdf>

<sup>421</sup> 前掲注420ジェトロ10頁参照。  
<http://www.jetro.go.jp/file/report/07001697/07001697.pdf>

### (3) クレジット残活用制度問題

Lei Kandir法という輸出製品に関する免税制度により、輸出製品に係るICMsは免税となる。しかし、当該免税額を実際に活用することが困難であり、納税者のキャッシュフローを事実上圧迫するという問題がある。当該クレジット制度の概要のイメージについては、例えばサンパウロ州の制度について、JETROの報告書に記載されている下記図(Kenbridge Consultant作成)を参照されたい<sup>422</sup>。

ICMsクレジット移転制度概要図



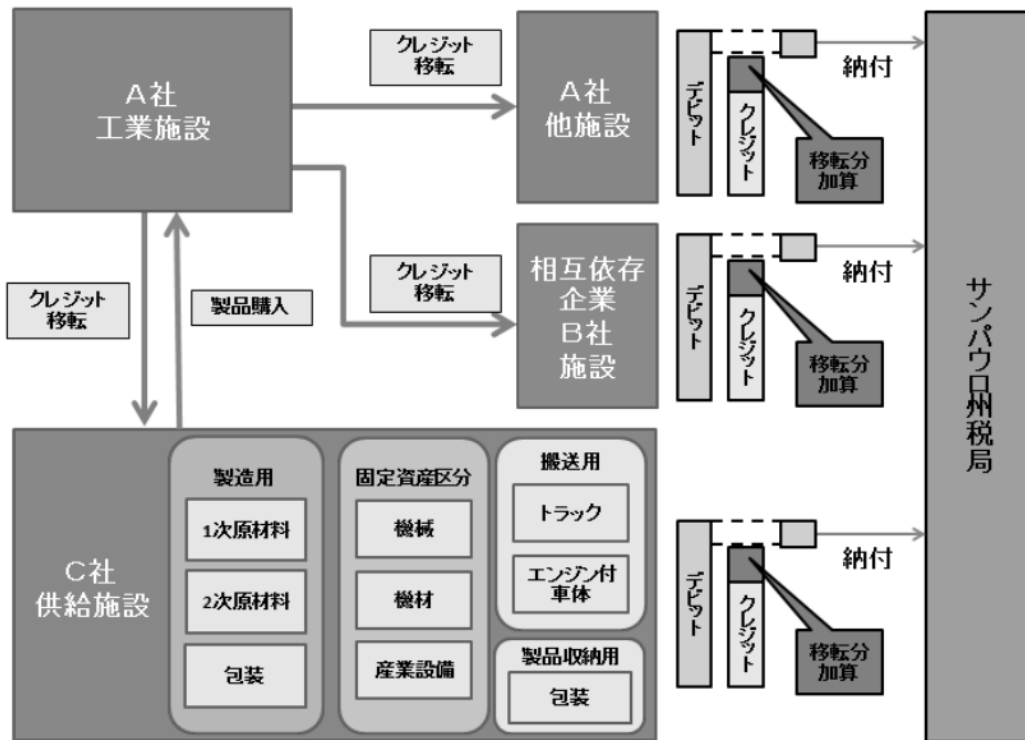
上記図のように、自社の商流上の位置付けによっては、クレジットを使うためのデビットが立つような商品取引を行うことがなく、免税制度の趣旨に反し、輸出取引についてICMsを支払うことになってしまう。

<sup>422</sup> ジェトロJ-FILE 制度情報資料「サンパウロ州の ICMS クレジット移転制度」(2013年11月1日)1頁参照  
[https://www.jetro.go.jp/file/country/br/invest\\_04/pdfs/sao\\_paulo\\_icms\\_credit\\_itenseido.pdf](https://www.jetro.go.jp/file/country/br/invest_04/pdfs/sao_paulo_icms_credit_itenseido.pdf)



そこで、例えば、サンパウロ州には下記のように、①自社又は一定のグループ企業、②一定の製品購入、③砂糖等の一定の品目についてクレジットを同州の中で移転する制度があると言われている(前掲注422ジエトロ制度資料参照。最新の実務上の情報及び他の州の詳細は別途アドバイザーに確認されたい。)

ICMs クレジット移転概念図



作成：Kenbridge Consultant

しかし、ヒアリングによれば、実務上は上記のような制度の範囲内ではクレジット残を活用しきれないという趣旨の回答がある。その他にも、現地日本企業からは、ICMsで蓄積したクレジットについて、還付を受けるのに不明瞭なプロセスが介在し、時間がかかり過ぎる、2003年度から現在まで蓄積しているクレジットが、全く還付されていない<sup>423</sup>という声が挙がっている。

日本企業に限らず、こうしたクレジット残の問題は輸出産業に有害<sup>424</sup>であると一般に認識されていると思われるが、明かな実務上の打開策は見当たっていない。

<sup>423</sup> 日本機械輸出組合貿易・投資円滑化ビジネス協議会「2014年度版 ブラジルにおける問題点と要望」13頁参照  
<http://www.jmcti.org/mondai/pdf/p403.pdf>

<sup>424</sup> For example, generally see, Scaff, Fernando Facury, A Desoneração das Exportações e o Fundo da Lei Kandir - Análise com foco no Setor Mineral (The Exemption on Exports and the Kandir Acts' Fund -- An Analysis Focusing on the Mining Sector) (2012). Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico - RFDDE, Vol. 1, No. 1 March/April 2012, at 55  
<http://ssrn.com/abstract=2361499>

## 第5節 BEPS 行動計画の与える影響

### 1. BEPS 行動計画の背景

国境を越えた電子商取引の広がり等、経済のグローバル化に対して、現行の国際課税ルールが追いついていないことから、近年、源泉地国・居住地国いずれにおいても適切に課税がなされない「二重非課税」の問題や、本来課税されるべき経済活動が行われている国で所得計上されない問題等が顕在化している。またリーマンショック後の財政悪化や所得格差の拡大を背景に、一部の欧米企業を中心とした多国籍企業によるアグレッシブなタックス・プランニングに世界的な関心が集まっている中、政治的にも看過できない状況であった。

このような背景に基づき、OECD は国際協調の下、租税の透明性を高めるとともに、国際的な租税回避行為に対応していくため、2012 年 6 月より「BEPS(Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転)プロジェクト」を開始した。この BEPS プロジェクトには、OECD 加盟国のみならず、中国、インドを含む G20 の参加国が協調して対応することに合意している。2013 年 7 月に『BEPS(税源浸食と利益移転)行動計画』を公表し、その中で以下の 15 の行動計画を特定した。

図表 61 BEPS行動計画一覧

| 行動計画 | 概要                                     |
|------|----------------------------------------|
| 1    | 電子経済の課税上の課題への対応                        |
| 2    | ハイブリッド・ミスマッチに係る取決めの効果を無効化する            |
| 3    | CFC 税制(外国子会社合算税制)を強化する                 |
| 4    | 利子損金算入や他の金融取引の支払いを通じた税源浸食を制限する         |
| 5    | 透明性や実体を考慮しつつ、有害税制に対しより効果的に対抗する         |
| 6    | 条約の濫用を防止する                             |
| 7    | PE 認定の人為的回避を防止する                       |
| 8    | 移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する: 無形資産        |
| 9    | 移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する: リスクと資本      |
| 10   | 移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する: その他リスクの高い取引 |
| 11   | BEPS のデータを収集・分析する方法とそれに対処する行動の確立       |
| 12   | 納税者にアグレッシブなタックス・プランニングの取決めの開示を要求する     |
| 13   | 移転価格関連の文書化を再検討する                       |
| 14   | 紛争解決メカニズムをより効果的なものにする                  |
| 15   | 各措置を迅速に実施する(多国間協定を開発する)                |

本行動計画のうちの大部分は OECD が以前から検討してきたものである一方で、上記の背景に鑑みると、BEPS プロジェクトの実現を後押しする政治的な力は、従前に比べて非常に緊密かつ強固になっていると考えられる。このため今後、日本を含めた世界各国において、租税政策が大きく見直されることが予想される。

その中でも特に、PE に関する「行動 7」及び移転価格税制に関する「行動 8-10」については、本レポートでこれまでに分析してきた調査対象国での課税事案と密接に関連している。さらに、一部の国が BEPS プロジェクトの本来の趣旨に鑑みることなく、自国の税収を確保するために都合がいい部分のみを恣意的に適用することにより、不当な課税事案が増加することが予想される。

こうした状況を踏まえ、これらの行動計画が今後の新興国における課税に対してどのような影響を与え得るかについて、分析を行うことが必要である。

### 2. 行動 7 の概要

#### 2-1 行動7 PE認定の人為的回避を防止する

以下、2013年7月に公表された『BEPS 行動計画』における行動7(PE認定の人為的回避を防止する)の内容をまとめている<sup>425</sup>。

(i) 必要とされる行動

コミッション・アレンジメントや(準備的・補助的活動<sup>426</sup>等の)特定の活動除外を利用するものを含め、BEPSに関連してPE認定を人為的に回避することを防止するためにPEの定義の変更を策定する<sup>427</sup>。PEに帰属する利益の問題についても対処する。

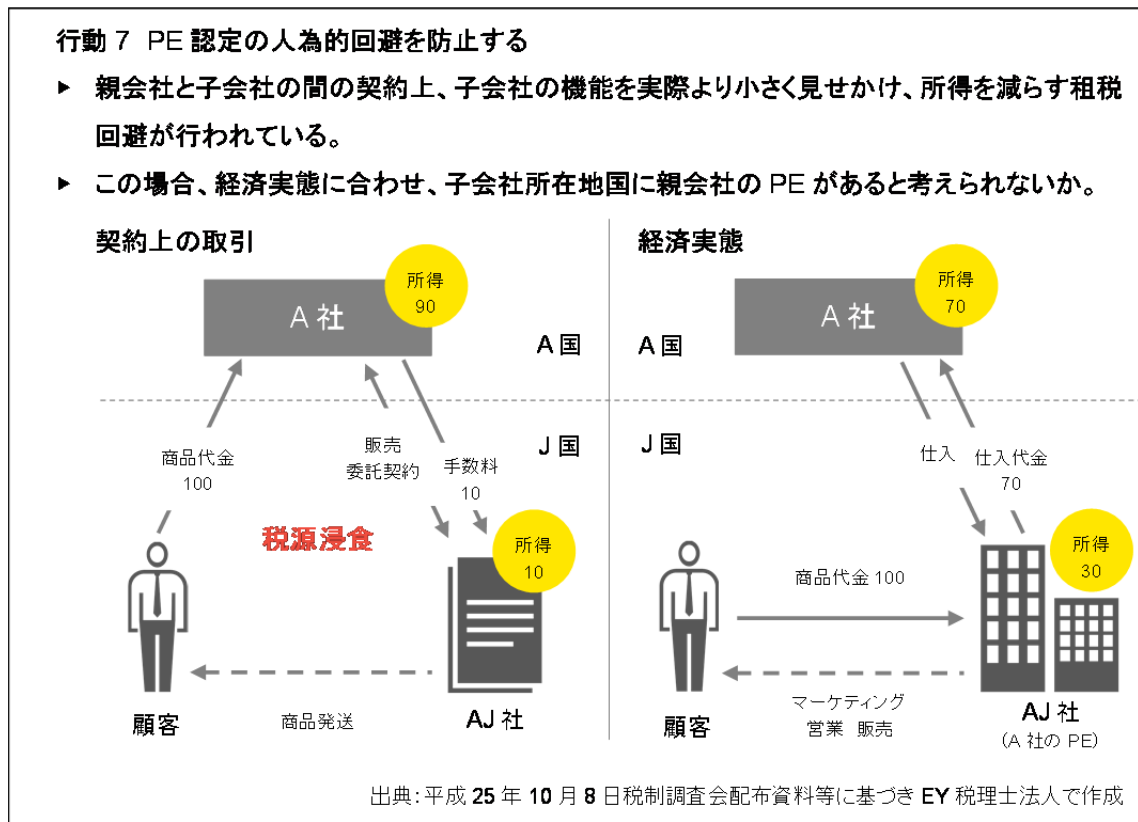
(ii) 行動を実行するための期限

2015年9月

(iii) 行動の方法 / 期待される成果

『OECDモデル租税条約』の改訂

(iv) 概要図



(v) 報告書概要

コミッション・アレンジメントや(補助的・準備的活動等の)PE から除外される特定の活動を利用するものを含め、BEPSに関連してPE認定を人為的に回避することを防止するようにPEの定義の変更を策定する。なお、当該作業では、PEに帰属する利益の問題についても対処する。

<sup>425</sup> 前掲注135『BEPSへの対応と我が国企業への影響に関する調査』(経済産業省 2014年3月)

<sup>426</sup> 準備的・補助的活動に関して、『BEPS行動計画』では、“preparatory and ancillary”と記載されているが、伝統的に、『OECDモデル租税条約』第5条(PE)においては、“preparatory or auxiliary”という文言が使用されている。

<sup>427</sup> 平成25年10月8日税制調査会配布資料では、行動7の概要について、人為的にPEの認定を免れることを防止するために、租税条約のPEの定義を変更する、と記載されている。

ある外国企業に帰属する商品に関する販売契約を、当該外国企業の子会社の販売力(販売活動)により、その国において交渉・締結する場合には、条約における代理人 PE に関する規定の解釈により、当該子会社の販売に係る利益に対しては、その販売が仮に(第三者の)代理店によって行われたとした場合の利益に比べ、同程度には課税されないということが多くの国において可能となっている。このことは、代理店として伝統的に活動してきた子会社の契約を「問屋契約」に差し替え、当該国で果たされる機能を実質的に変更することなしに、販売が行われる国の外に利益を移転することにつながってきた。また、多国籍企業は、準備的・補助的活動として PE 認定の例外が認められるよう、複数のグループの事業体間で活動を人為的に細分化するかもしれない。

上記の通り、『BEPS 行動計画』が 2013 年 7 月に公表された後、行動 7 については、現在までに以下のドラフトが OECD より提示されている。

## 2-2 「PE認定の人為的回避に関するディスカッションドラフト」(2014年10月公表)

行動 7 に関して、2014 年 10 月 31 日に、「Preventing the Artificial Avoidance of PE Status(PE 認定の人為的回避に関するディスカッションドラフト)」(以下「行動 7 ドラフト」)が公表された。本ドラフトにおいては、PE 認定の人為的回避の可能性について OECD の懸念を呼んでいるアレンジメントに対処するために、14 の選択肢(選択肢 A-N)が提案された。これらの選択肢は、全体的に PE 認定のハードルを引き下げるとともに、OECD モデル租税条約第 5 条(条文は第 4 節参照)及び関連するコメントが定めている PE 認定の除外規定を厳格化している。具体的には、コミッショネア・アレンジメントに対処する選択肢、準備的活動又は補助的活動に関する除外規定を変更する選択肢等を複数提案している。

以下、本ドラフトで取り上げられている選択肢のうち重要な点について概説する。

### (i) コミッショネア・アレンジメント及び類似のアレンジメント

行動 7 ドラフトでは、コミッショネア・スキームや類似のアレンジメントを伴う BEPS 戦略とみなされるものに対処するためには、OECD モデル租税条約第 5 条の第 5 項と第 6 項における従属代理人と独立代理人に係る規定の文言を変更しなければならないという見解を示している。本ドラフトにおいては、コミッショネア・アレンジメントについて、「ある者がある国において、外国企業が所有者である製品を自己の名をもって、その外国企業のために販売する契約形態」と説明している。OECD モデル租税条約第 5 条第 5 項の現在の文言は、外国企業に代わって活動している者が当該企業の PE とみなされるためには、「当該外国企業の名義で契約を締結する権限」を有していなければならないとしている。

全般的に、行動 7 ドラフトは、仲介者がある国において、外国企業による定期的な物品又はサービスの提供が生じることを意図した活動を実施する場合には、仲介者が独立した事業の過程においてそれらの活動を実施している場合を除き、その外国企業は当該国において十分な課税上のネクサス(Nexus、結びつき)を持っているとみなされるべきであるという見解を表明している。

この点に関して、本ドラフトでは、現在の OECD モデル租税条約第 5 条の第 5 項と第 6 項の文言を改定するための 4 つの代替的な選択肢(選択肢 A-D)が提案されている。

選択肢 A と B の下では、仲介者が外国企業による財産又はサービスの提供につながる契約の締結に関与している特定の状況において、恒久的施設が存在するとみなされることがある。選択肢 A と B との違いは、契約への仲介者の関与の細部に関係している。選択肢 A は、外国企業の名義での契約、又は外国企業による財産若しくはサービスの提供のための契約の締結につながるような、特定の者との経常的(反復的)な関与を要求している。一方、選択肢 B は、外国企業の名義での契約、又は外国企業による財産若しくはサービスの提供のための契約の経常的な締結か、そのような契約の重要な要素の交渉のいずれか一方を要求している。

選択肢 C と D は、仲介者と外国企業との法律上の関係に焦点を当てており、当該規定の文言と目的を変更して、「企業の計算とリスク負担で行われる契約」(選択肢 A 及び B のように「外国企業の名義での契約」、又は「企業による財産若しくはサービスの提供のための契約」ではなく)に適用されるようになっている。選択肢 C は、企業の計算とリスク負担による契約の締結につながるような、特定の者との経常的な関与に言及することによって仲介者の活動を説明しているのに対し、選択肢 D は、仲介者の活動を、企業の計算とリスク負担による契約の経常的な締結、又はそのような契約の重要な要素の交渉として説明している。PE が存在するとみなされるためには、仲介者の活動が契約の締結につながる(関与している)ことが要求されている。選択肢 A 及び C とは対照的に、選択肢 B 及び D では、仲介者が経常的に契約を締結している、又は契約の重要な要素を交渉していることが必要とされる。

なお、4つの選択肢はいずれも、ある者が外国企業の代理として活動しており、当該企業のために特定の活動を実施していなければならないとしている。しかし、各選択肢は、第5条第6項の独立性要件を修正し、ある者が専ら又はほぼ専ら、一つの企業又は関連企業の代理として活動している場合、これらの企業に関して第6項の意味する独立代理人とはみなされないと定めている。

(ii) 特定の活動に関する除外規定

行動7ドラフトでは、PE 閾値の人為的な回避につながる可能性があると考えられる第5条第4項のさまざまな要素が検証されている。行動7ドラフトのセクションBに示されている4つの選択肢は、準備的活動又は補助的活動をPE認定から除外しているOECDモデル租税条約第5条第4項を変更する内容となっている。

選択肢Eでは、第5条第4項を修正して、同項に列挙されているすべての活動について、準備的又は補助的であることを条件としている。第5条第4項において取り上げられている活動は、そのような活動が準備的又は補助的なものである場合に限り、PE認定から除外される。選択肢Eが採用されなかった場合のために、行動7ドラフトは、他の選択肢として以下の3つを提案している。

OECDモデル租税条約第5条第4項に基づくPE認定の除外規定について、

- ▶ 選択肢Fは、第5条第4項(a)及び(b)における引渡活動への言及を削除することを提案。
- ▶ 選択肢Gは、第5条第4項(d)における購入活動への言及を削除することを提案。
- ▶ 選択肢Hは、第5条第4項の(d)号を全面的に削除することを提案。

また、行動7ドラフトは、細分化禁止規則は同一の企業によって異なる場所で実施される活動だけでなく、関連企業によって異なる場所又は同一の場所で実施される補完的な活動も考慮に入れるべきとの見解を表明している。そして、この領域に関して2つの選択肢を提案している。

- ▶ 選択肢Iは、補完的な事業活動が関連企業によって同一の場所で実施される、又は同一の企業若しくは関連企業によって異なる場所で実施される場合に第5条第4項の適用を制限するという提案。
- ▶ 選択肢Jは、ある国において事業を行う場所が複数あり、そのいずれもPEを構成していない場合でも、同一の場所又は異なる場所における活動の組み合わせが準備的又は補助的なものをを超える限り、PEが生じるという提案。

(iii) 契約の分割

行動7ドラフトは、OECDモデル租税条約第5条(3)によって課せられる制限を回避することを目的とした契約の分割に関連するBEPS上の懸念に対処するために、2つの選択肢を提案している。

- ▶ 選択肢Kは、一部のケースにおいて、12カ月というハードルに達しているかどうかを判断するために、同一の建築現場又は建設・据付プロジェクトで、関連企業が費やした時間を累計することを要求。
- ▶ 選択肢Lは、行動6に関する作業の成果として提案された一般的濫用防止規定(すなわち、「主要目的テスト」)を含めることによって、契約の分割をめぐる懸念に対処することを提案。

(iv) 保険

行動7ドラフトには、保険に関するPE認定のハードルを修正する2つの選択肢が含まれている。選択肢Mは、国連モデル条約第5条第6項の規定と類似しており、再保険の場合を除いて、独立した立場にある代理人以外の者を通じた保険料の徴収及びリスクの付保は、たとえ保険契約がその者によって締結されていなくてもPEを生じさせると定めることによって、第5条第5項における代理人PE規則の適用範囲を拡大している。選択肢Nは、上記の第5条第5項及び(6)に関して提案されている全体的な変更(すなわち、選択肢AからD)を通じて、保険に関連する問題点を取り扱っている。

(v) PEへの利益帰属と移転価格

行動7ドラフトは、PEルールをめぐるBEPS上の懸念について、行動7に関する作業と行動4(利子損金算入や他の金融取引の支払を通じた税源浸食の制限)、行動8(無形資産に係る移転価格)及び行動9(リスクと資本に係る移転価格)に関する作業の連携なしには、適切に対処することはできないと述べている。また、PEの定義にどの変更を加えるべきかを判断するにあたり、利益の帰属の問題を主要な検討事項としなければならないことを改めて強調している。しかし、行動7ドラフトは、OECDが、このドラフトの提案する選択肢

が採用された場合に、PE への利益帰属に関する現行の規則及びガイダンスに加える必要のある重要な変更点をまだ洗い出していないと述べている。さらに、BEPS 行動計画の他の部分、特に行動 9(リスクと資本に係る移転価格)に関する作業において、利益の帰属に関する現行の規則及びガイダンスの一部の側面が見直される可能性がある」と指摘している。

### 3. 行動 8-10 の概要

#### 3-1 行動8 移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する:無形資産

以下、2013 年 7 月に公表された『BEPS 行動計画』における行動 8(移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する:無形資産)の内容をまとめている<sup>428</sup>。

(i) 必要とされる行動

関連者間において無形資産を移転することで生じる BEPS を防止するルールを策定する。これには以下が含まれる。(a)広範かつ明確に線引きされた無形資産の定義の採用、(b)無形資産の移転及び使用に関連する利益が価値創造と分離されるのではなく、むしろ価値創造に従って適正に配分されることの確保、(c)価格付けが困難な無形資産の移転に関する移転価格ルール又は特別措置の策定、(d)費用分担契約に関するガイドラインの更新<sup>429</sup>。

---

<sup>428</sup> 前掲注135『BEPSへの対応と我が国企業への影響に関する調査』(経済産業省 2014年3月)

<sup>429</sup> 平成25年10月8日税制調査会配布資料では、行動8の概要について、「親子会社間等で、特許等の無形資産を移転することで生じるBEPSを防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する。また、価格付けが困難な無形資産の移転に関する特別ルールを策定する。」と記載されている。



(ii) 行動を実行するための期限

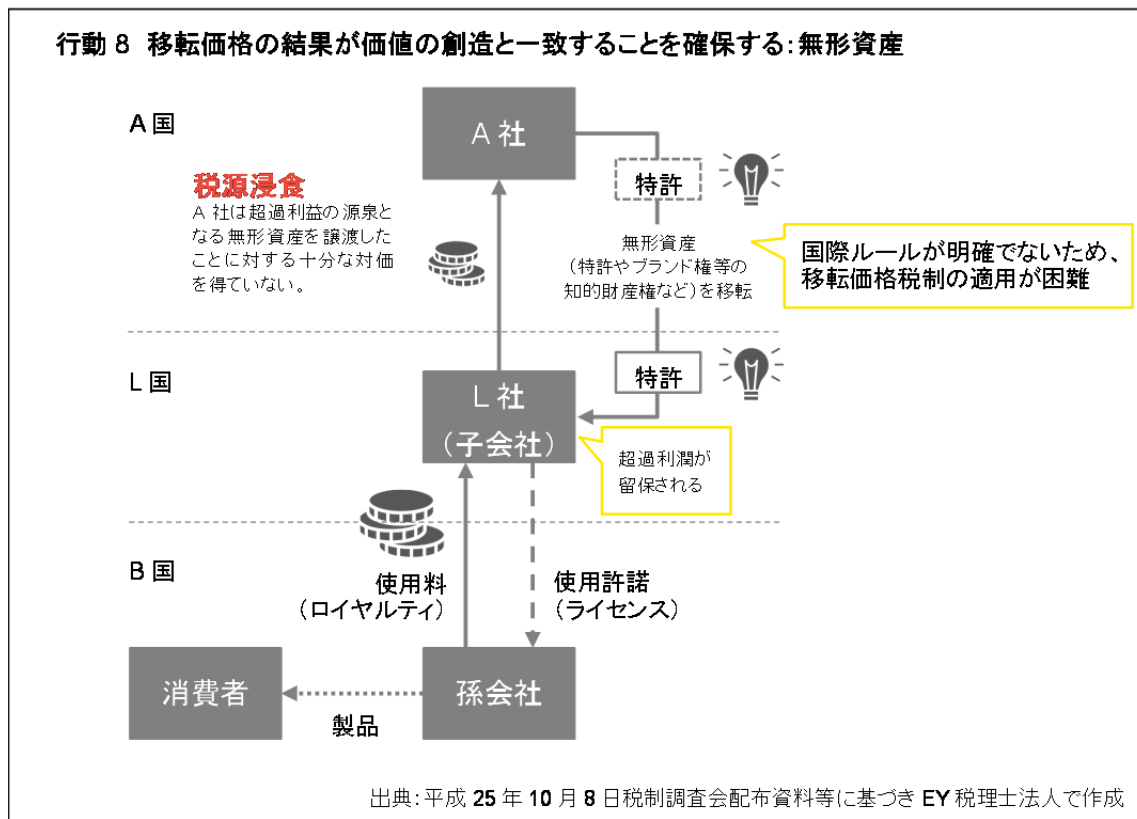
上述(a)及び(b):2014 年 9 月

上述(c)及び(d):2015 年 9 月

(iii) 行動の方法 / 期待される成果

『OECD 移転価格ガイドライン』の改訂、場合によっては『OECD モデル租税条約』の改訂

(iv) 概要図



(v) 報告書概要

関連者間において無形資産を移転することで生じる BEPS を防止するルールを策定する。これには以下が含まれる。(a)広範かつ明確に線引きされた無形資産の定義の採用、(b)無形資産の移転及び使用に関連する利益が価値創造(と分離されるのではなくむしろ)に従って適正に配分されることの確保、(c)価格付けが困難な無形資産の移転に関する移転価格ルール又は特別措置の策定、(d)費用分担契約に関するガイドラインの更新。

移転価格税制は、多国籍企業が稼得する所得を、その活動を行っている国々の間で独立企業間原則に沿った形で効果的・効率的に配分することに役立ってはいるものの、それを濫用することによって所得とそれを生み出す経済活動とを切り離し、利益を低税率国に移転することも可能としてきた。特に、無形資産等の移転が容易な資産をその本来の価値よりも低い価値で移転させることを通じた利益の移転が問題とされている。このような状況への対処法としては、定式配分方式のような一定のルールの下で機械的に配分する方法も提案されているものの、このような定式化に各国が協調することが難しいという背景があることから、現行制度の不備に直接対応することが効果的である。

### 3-2 行動9 移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する:リスクと資本

以下、2013年7月に公表された『BEPS 行動計画』における行動8(移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する:リスクと資本)<sup>430</sup>の内容をまとめている<sup>431</sup>。

(i) 必要とされる行動

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<sup>431</sup>。  
これは、ある事業体が契約上リスクを負っている、又は資本を提供しているという理由だけで、不適切な利益がその事業体に帰属することがないようにするための移転価格ルール又は特別措置の採用を含む。

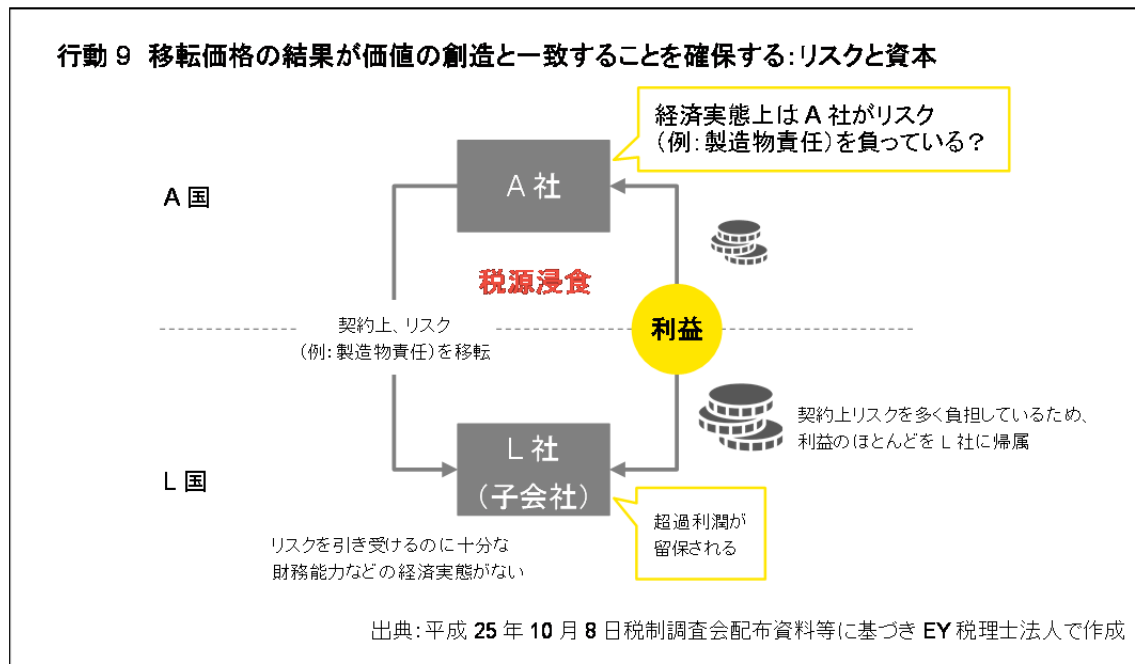
(ii) 行動を実行するための期限

2015年9月

(iii) 行動の方法 / 期待される成果

『OECD 移転価格ガイドライン』の改訂、場合によっては『OECD モデル租税条約』の改訂

(iv) 概要図



(v) 報告書概要

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。これは、ある事業体が契約上リスクを負っている、又は資本を提供しているという理由だけで、不適切な利益がその事業体に帰属することがないようにするための移転価格ルール又は特別措置の採用を含む。なお、策定されるルールは、価値創造と利益との整合性を要求し、当該作業は、利子損金算入制限(行動4)における作業と調整される。

(行動8と同じく)移転価格税制は、多国籍企業が稼得する所得を、その活動を行っている国々の中で独立企業間原則に沿った形で効果的・効率的に配分することに役立ってはいるものの、それを濫用することによ

<sup>430</sup> 前掲注135『BEPSへの対応と我が国企業への影響に関する調査』(経済産業省 2014年3月)

<sup>431</sup> 平成25年10月8日税制調査会配布資料では、行動9の概要について、「親子会社間等のリスクの移転又は資本の過剰な配分による BEPS を防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する。」と記載されている。

て所得とそれを生み出す経済活動とを切り離し、利益を低税率国に移転することも可能としてきた。特に、無形資産等の移転が容易な資産をその本来の価値よりも低い価値で移転させることを通じた利益の移転が問題とされている。このような状況への対処法としては、定式配分方式のような一定のルールの下で機械的に配分する方法も提案されているものの、このような定式化に各国が協調することが難しいという背景があることから、現行制度の不備に直接対応することが効果的である。

### 3-3 行動10 移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する:その他リスクの高い取引

以下、2013年7月に公表された『BEPS 行動計画』における行動8(移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する:その他リスクの高い取引)の内容をまとめている<sup>432</sup>。

(i) 必要とされる行動

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であろう取引を経由した BEPS を防止するルールを策定する<sup>433</sup>。

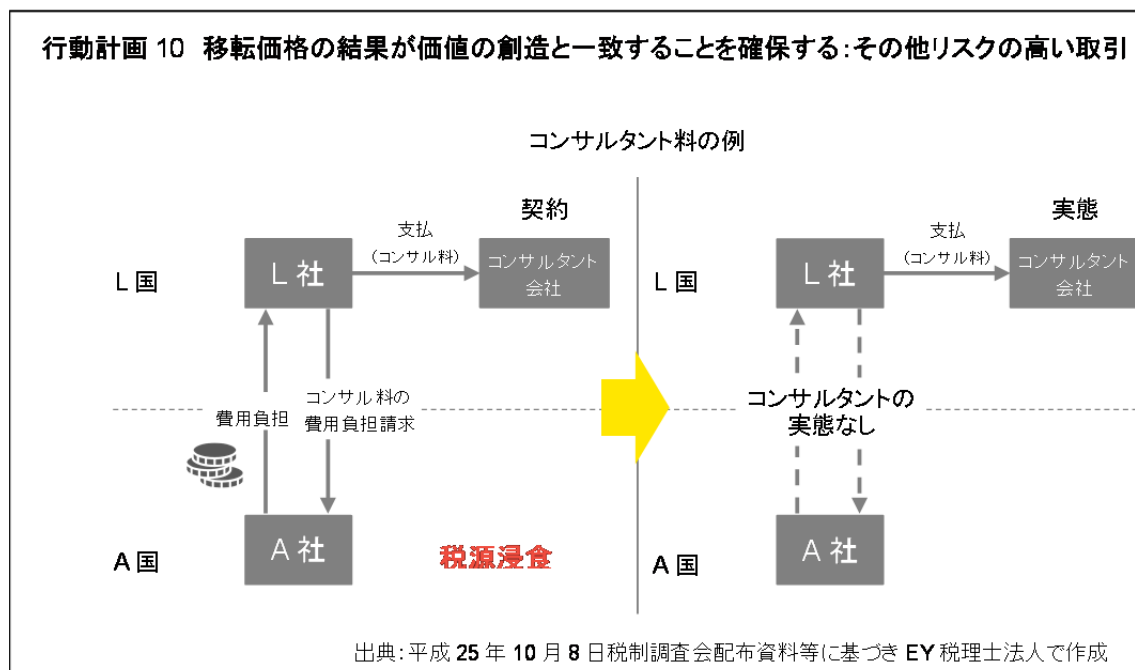
(ii) 行動を実行するための期限

2015年9月

(iii) 行動の方法 / 期待される成果

『OECD 移転価格ガイドライン』の改訂、場合によっては『OECD モデル租税条約』の改訂

(iv) 概要図



(v) 報告書概要

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であろう取引を経由した BEPS を防止するルールを策定する。その中には、以下のような項目を移転価格ルール又は特別措置として採用することが含ま

<sup>432</sup> 前掲注135『BEPSへの対応と我が国企業への影響に関する調査』(経済産業省 2014年3月)

<sup>433</sup> 平成25年10月8日税制調査会配布資料では、行動10の概要について、「非関連者との間では非常に稀にしか発生しない取引や管理報酬の支払を関与させることで生じるBEPSを防止する国内法に関する移転価格ガイドラインを策定する。」と記載されている。

れる。(i)取引形態の変更が可能となるような状況の明確化、(ii)グローバルなバリューチェーンにおける移転価格算定方法(特に利益分割法)の適用方法の明確化、(iii)経営指導料(management fee)や本社経費(head office expense)といった税源を侵食する可能性のある一般的な支払に対する対応。

(行動 8 と同じく)移転価格税制は、多国籍企業が稼得する所得を、その活動を行っている国々の間で独立企業間原則に沿った形で効果的・効率的に配分することに役立ってはいるものの、それを濫用することによって所得とそれを生み出す経済活動とを切り離し、利益を低税率国に移転することも可能としてきた。特に、無形資産等の移転が容易な資産をその本来の価値よりも低い価値で移転させることを通じた利益の移転が問題とされている。このような状況への対処法としては、定式配分方式のような一定のルールの下で機械的に配分する方法も提案されているものの、このような定式化に各国が協調することが難しいという背景があることから、現行制度の不備に直接対応することが効果的である。

上記の通り、『BEPS 行動計画』が 2013 年 7 月に公表された後、行動 8-10 については、現在までに以下の成果物及びドラフトが OECD より提示されている。

### 3-4 「移転価格の側面からの無形資産の検討に関するガイダンス」(2014年9月公表)

行動 8 に関しては、関連者間で無形資産が移転されることによる BEPS を防止するためのルールとして、2014 年 9 月 16 日に、「Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles(移転価格の側面からの無形資産の検討に関するガイダンス)」(以下「行動 8 成果物」)が公表された。本成果物においては、OECD 移転価格ガイドラインの第 1 章及び第 6 章の改訂案を提示している。

以下、本成果物で取り上げられている項目のうち重要な点について概説する。

#### ① 市場固有の特徴、ロケーションセービング、集合労働力、グループシナジー

第 1 章の改訂案において、市場固有の特徴、ロケーションセービング、集合労働力、グループシナジー等については、比較対象分析において考慮されるべき要素ではあるものの、それ自体は無形資産ではないという点が明示された。

ただし、場合によってはこれらの要素が無形資産を含む可能性がある。例えば、特定の市場や産業において事業を行う際に規制上のライセンスを取得することが必要であり、かつ当該ライセンスを取引することができる場合には、当該ライセンスは通常よりも大きな利益を与える無形資産に該当し得る。

また、集合労働力についても、労働力の移動(従業員の異動や出向)がノウハウ等の価値のある無形資産の移転を伴うものである可能性もあることから、その場合には移転される無形資産への対価の要否を検討することが必要となる。

グループシナジーについては、多国籍企業が享受している構造的な利点又はシナジーがもたらす利益(規模の経済、統合管理等)に焦点を当てており、ただ単にグループのメンバーであるということによって生じる利益については、グループ内で分配する必要はないとしている。一方、グループシナジーに係る利益が、グループが計画的に行う協調活動によってもたらされるような場合については、その利益はグループで行う当該活動への貢献度に応じて分配されるべきとしている。

#### ② 移転価格の観点からの無形資産の定義

第 6 章の改訂案において、移転価格の観点からの無形資産とは、「有形資産や金融資産ではなく、商業活動に使用するにあたり所有又は支配することができ」るものであり、「比較可能な状況で非関連者間による取引において発生した場合に、その使用又は移転によって報酬が生ずるものを指すことを意図している」とものと定義された。それに加えて、マーケティング上の無形資産についても、商標、顧客リスト、市場や消費者のデータ等を含むような、製品の宣伝や販売促進といった活動と関連するものであると新たに定義された。

#### ③ 無形資産に関連する所得の帰属先に関する中間ガイダンス

さらに第 6 章の改訂案においては、無形資産に関連する所得の帰属先に関しての中間ガイダンスが含まれた。「実体を重要視する」という方向性はこれまでの行動 8 に係る議論と同様であり、無形資産の開発、改良、維持、保護、及び使用において遂行された機能、使用された資産及び引き受けられたリスクといった要素が重要であると強調している。特に、無形資産の「使用」についてはこれまでの議論では明示的に言及されていなかった点である。

また、無形資産に関連する利益の配分にあたっては、価値創造(value creation)の度合いに応じて行うことが示された。特に、無形資産については特に重要な機能を担わずに法的所有権を有し、かつ無形資産に係る費用を負担しているだけでは、当該無形資産に関連するリターンをすべてを享受することができないという

点が強調されている。すなわち、法的所有者によって最終的に保持される利益は、当該所有者が機能を遂行し、資産を使用し、リスクを引き受けることにより、無形資産の予想価値にどれだけ貢献しているかを他のグループメンバーによる貢献度と比較することにより決定されるものとされている。

#### ④ 価値評価テクニックの使用を含む無形資産の価格設定に関する補足的ガイダンス

評価が困難な無形資産については、価値評価テクニック(例：ディスカウント・キャッシュ・フロー(DCF)法)の使用の有効性が議論された。なお、「取引の時点で評価が非常に不確実である場合の独立企業間価格」については、行動 9 及び 10 の作業に関連して最終化される。

### 3-5 「低付加価値グループ内役務提供に関する移転価格ガイドライン第7章変更案」(2014年11月公表)

行動 10 に関しては、低付加価値サービス及び本社費についての適切な対価設定を行い、当該サービスへの対価を支払う国における税源を確保することを目的として、2014 年 11 月 3 日に、「Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-Adding Intra-Group Services (低付加価値グループ内役務提供に関する移転価格ガイドライン第 7 章変更案)」(以下「行動 10 ドラフト(IGS)」)が公表された。本ドラフトにおいては、低付加価値のグループ内役務提供(以下「IGS」)を対象として、納税者が役務提供に係る対価を算定するために選択的に利用可能な簡易版の移転価格アプローチ(以下「簡易アプローチ」)に関する追加的なガイダンスについても記載されている。

以下、本ドラフトで取り上げられている項目のうち重要な点について概説する。

#### ① 低付加価値 IGS の標準的な定義

簡易アプローチを用いることができる低付加価値 IGS は、(1)補助的な性質の役務提供であり、(2)多国籍企業グループの中核事業(研究開発、製造・生産、販売・マーケティング・流通に係る役務等)の一部ではなく、(3)重要な無形資産を使用又は創出することがなく、(4)重要なリスクのコントロール等に関連しない、といった条件に該当するものに限るとしている。

#### ② 低付加価値 IGS に対しての簡易アプローチ

簡易アプローチは、以下のステップで構成されている。

(1)直接特定の関連者にベネフィットを与えているようなコストや株主コストなどを除き、低付加価値 IGS を行ったグループメンバーが支出した費用を集計したコストプールを決定する。

(2)統一されたマークアップを載せて関連者に配賦する。

適切なマークアップとして、納税者は 2%から 5%の間で詳細な裏付けなしに選択することができるが、それをコストプール全体に課す必要があるとしている。配賦の方法については、役務の特徴によって異なる方法を用いることが適切であるものの、低付加価値であることを考慮して、実務的な観点の考慮も必要である点も述べられている。また、当該役務から利益を受けているかどうかについては、役務提供者が行う活動を記載するのではなく、どのような役務が提供されているかを分類した上で、その分類ごとに費用のチャージを行うことで十分であるべきとしている。

このような簡易アプローチを用いる場合には、以下のような情報と文書を作成し、税務当局から求められれば提供する必要があるとされている。

(1)各役務の分類及びそれが低付加価値 IGS と考えられる理由等

(2)当該役務提供に係る契約書等

(3)コストプールの決定及び設定された配賦方法を用いた計算

### 3-6 「クロスボーダーのコモディティ取引に係る移転価格の側面に関するディスカッションドラフト」(2014年12月公表)

また行動 10 に関しては、2014 年 12 月 16 日に、「Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspects of Cross-Border Commodity Transactions(クロスボーダーのコモディティ取引に係る移転価格の側面に関するディスカッションドラフト)」(以下「行動 10 ドラフト(コモディティ)」)が公表された。本ドラフトにおいては、特に発展途上国においてはコモディティ取引(将来の一定期日に一定の商品を売り又は買うことを約束して、その価格を現時点で決める取引)がその経済活動の中での重要な部分を占める状況において、当該発展途上国

の税源を守るためにも、コモディティによる価値創造を反映した移転価格を設定することが必要であるとされている。

以下、本ドラフトで取り上げられている事項のうち重要な点について概説する。

① 独立価格比準法(以下「CUP 法」という。)の適用

関連者間のコモディティ取引における最も適した取引価格の算定方法は、CUP 法である可能性に言及している。当該コモディティ取引に係る独立企業間価格を算定するための基準として、相場価格又は公表された価格を参照することができるとしており、CUP 法に用いる相場価格としては、(1)国際コモディティ市場での価格、(2)Platts, Argus, Bloomberg といった機関が提示している価格、(3)政府系の価格設定機関が提示している価格、等が例として挙げられている。

② タイミング及び差異の調整

コモディティ取引においては、CUP 法に用いる価格がどの時点での価格であるかという点が重要となる。したがって、取引価格を合意した時点に関する資料を準備しておく必要がある。また、コモディティ取引価格に CUP 法を適用する場合、製品の物的特性、運賃、取引条件等の差異を調整する必要があると考えられ、第三者間で取引する場合と同様の方法で、上記の差異を公表されている価格に反映させるように調整することが望ましいとしている。

### 3-7 「グローバル・バリューチェーンにおける利益分割法の使用に関するディスカッションドラフト」(2014年12月公表)

さらに行動 10 に関しては、2014 年 12 月 16 日に、「Discussion Draft on the Use of Profit Splits in the Context of Global Value Chains(グローバル・バリューチェーンにおける利益分割法の使用に関するディスカッションドラフト)」(以下「行動 10 ドラフト(利益分割法)」)が公表された。本ドラフトにおいては、取引単位営業利益法のような片側検証では十分ではなく、取引単位利益分割法(以下「利益分割法」という。)が適切であると思われるケースについての議論がなされている。

以下、本ドラフトで取り上げられている事項のうち重要な点について概説する。

① グローバル・バリューチェーン

利益分割法の適用が望ましいケースとして、グループの取引当事者同士が高度に統合されており、重要な機能やリスクが共有されているような取引を挙げている。このようなケースにおいては、利益分割法を適用することにより、重要な機能やリスクの相互関係及び統合によって生み出されるシナジーや利益を信頼性をもって説明することが可能になるとしている。

このようなグローバル・バリューチェーンを形成する例として、(1)グローバルで高度に統合化された複数の OEM(Original Equipment Manufacturers、相手先ブランド名製造会社)のネットワーク、(2)複数拠点が高度に絡み合ってバリューチェーンを形成するインターネットを通じたビジネスが挙げられている。

② 比較対象企業を見つけることが困難なケース

グループ内で一方が研究開発及び製造を行い、他方がマーケティング及び販売を行う場合、販売活動と共に行われるサポートが製品への信頼を高めているのであれば、当該販売活動は必ずしもルーティン機能とは言えず、価値のある貢献とみなされるものとしている。また、研究開発や製造に係る機能が高度に細分化されているようなケースや、顧客が購買活動をまとめて行っているようなケース等、比較対象企業を特定することが困難である場合においては、独立企業間価格の算定手法として利益分割法を適用することが適切であるとしている。

③ 評価が困難な無形資産、事前と事後、損失時の対応

無形資産の評価が困難な場合、将来予測が困難な(事前の予測と事後の結果に著しい差異が生じる)場合及びビジネス全体で損失となっている場合における利益分割法の適用について、問題を提起している。

### 3-8 「移転価格ガイドライン第 I 章の改訂に関するディスカッションドラフト(リスク、再構築及び特別措置を含む)」(2014年12月公表)



行動 8、9、10 に係る横断的な事項に関しては、2014 年 12 月 19 日に、「Discussion draft on revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (including risk, recharacterization and special measures)(移転価格ガイドライン第 I 章の改訂に関するディスカッションドラフト(リスク、再構築及び特別措置を含む))」(以下「行動 8-10 ドラフト(リスク・再構築・特別措置)」)が公表された。本ドラフトは 2 つのパートから構成されている。前半は、リスクの妥当性及び配分に関するガイダンス及び取引の再構築及び取引否認に関するガイダンスを含んでいる。後半は、評価が困難な無形資産に関する特別措置として、無形資産の評価が予測を基に行われているものの、その予測の信頼性が証明できないような場合に税務当局がその評価を事後的に見直すことができるというオプションを提示している。その他、資本に対する不適切なリターンに関する特別措置のオプションも提示している。

#### ① 関連者間取引(商取引及び金融取引)における関係性及びリスク負担の特定

まず関連企業間の取引(商取引及び金融取引)における関連者間の関係を特定するための指針が記載された。対象となる関連者間取引について、契約条件を書面にしていな場合、あるいは書面がある場合であっても、契約条件に関する記載が曖昧であるような場合には、当該取引の当事者の実際の行動から推定される商業上又は資金上の関係性を分析し、取引における関係性を明確化することが必要であるとしている。また本ドラフトにおいては機能分析に関する追加指針が記載されており、当事者が実際に何を行っているか、どのような能力を有しているか、といったことに焦点を当てるべきであるとしている。特に、グループ全体としてどのような価値を生み出し、どのような機能の相互依存があり、当事者が当該価値創造にどのような貢献をしたのか、といった点について理解することが重要であるとしている。

関連者間の関係性の特定と同様、関連者間取引におけるリスク(本ドラフトでは、ビジネスの目的に影響する不確実性と定義)負担を特定するための指針についても記載された。関連者間でのリスク負担を特定するためには、まず対象となる取引に関連するリスクを特定した上で、当該リスクが契約上の取決めににおいてどのように配分されているか、当該リスクは実際にはどのように管理されているか、そして当該リスク負担に係る契約上の取決めと当事者の実際の行動とが一致しているか、といった点について分析・検討する必要があるとしている。

特に主要な事業上のリスクの引き受けについては、多国籍企業グループの機能として組み込まれていると考えられるべきであり、必ずしも当該リスクが顕在化した拠点に限定されるべきものではないとしている。したがって、多国籍企業グループとして当該リスクにどのように対応し、誰が当該リスクを管理しているかといったことを分析する必要がある。なお、ここで言う「リスク管理」とは、対象となるリスクとそれに関連した利益を創出するビジネスチャンスとを合わせて評価し、適切なリスク低減戦略を決定すること、とされている。

#### ② 取引否認

関連者間取引における関係性及びリスク負担を特定の後、その結果を記述することが必要となる。ただし、記述が正確であったとしても、その関係性又はリスク負担が、非関連者間の取引にあるべき基本的な経済的屬性が欠けている場合、当該取引は移転価格の観点から否認される可能性があるとしている。取引が否認された場合、比較可能な条件下で非関連者であればどのような取引を行うか、といった分析を行った上で、それに基づいて取引を再構成することとなる。

#### ③ 潜在的な特別措置

上記のように、関連者間取引の関係性やリスク負担を特定するように OECD 移転価格ガイドラインを改訂したとしても、依然として BEPS のリスクが存在し、移転価格の結果が価値の創造と一致しない可能性があるとしている。このようなリスクに対応するため、行動 8-10 ドラフトにおいては、以下の 5 つの特別措置が検討されている。

- ▶ 価値評価が困難な無形資産：  
納税者が将来予測に基づいて、無形資産の対価の一括払い又は固定ロイヤリティ料率の設定を行っているにも関わらず、その算定に用いた将来予測に関する文書を準備していない場合に、税務当局が事後的に当該価格(又はロイヤリティ)の調整を行うことを可能とする措置
- ▶ 独立の投資家：  
豊富な資本と資産を保有している会社がその資産に対するリターンを別の関連者(グループ会社)の活動に依存している場合に、独立の投資家に対して、より合理的な投資機会を提供しているとみなされる会社に、当該資本に係るリターンを配分する(すなわち、豊富な資本と資産を保有している会社には当該リターンを配分しない)措置

- ▶ 過大資本：  
あらかじめ設定された自己資本比率を超える資本金を保有している会社に対して、その超過する資本部分に利息相当の損金があったとみなして収益を減額するとともに、一方で超過資本を提供した会社に利息収入があったとみなす措置
- ▶ 最低限の機能の事業体：  
取引の当事者が最低限の機能しか有していない場合、関連者間取引での取決めは第三者間の取引であれば通常満たされるべき基本的な経済的属性を満たさない可能性があることを踏まえ、取引当事者が満たすべき基準値(「最低限の機能」のような定性的属性及び「少数の従業員」のような定量的属性)を満たさない場合に、当該事業体の所得をグループ内の他の関連者に再配分する措置
- ▶ 超過収益に係る適正な課税の確保：  
CFC(Controlled Foreign Company、被支配外国法人)が低税率国で超過収益を稼得した場合に、超過収益を親会社(又はその他のグループ会社)の課税標準に加算する措置

## 4. 行動7が新興国での課税に与える影響

### 4-1 課税事案への影響

#### 4-1-1 事案 8(出張者の PE 認定)

---

行動7ドラフトにおいて、本事案に関連する提案として、契約の細分化に関する議論が行われていることに留意が必要である。本ドラフトでは、国連モデル租税条約のサービス PE の規定及び建設現場又は建設・据付プロジェクトで関連企業が実質的に同一の事業を行う場合、行動6により提案されている主要目的テストを踏まえた一般的濫用防止規定により対処する選択肢、12 か月の期間の計算にあたり、より自動的な認定で関連企業の活動期間を合算することで対処するといった提案を行っている。

また、一般的な補助的・準備的な活動に係る OECD モデル租税条約 5 条 4 項に係る議論ではあるが、本行動7ドラフトにおいて、契約の細分化による PE 回避の視点(現行 OECD コメンタリー5 条、パラ 27.1)を単一エンティティだけでなく関係会社にも広げるべきという論点提起がなされている点も注目に値する(パラ 30 参照)。第4節において記載のとおり、出張者が複数のプロジェクトに関わった場合には関連プロジェクトの考え方が重要になるため、関連するこれらの議論の推移は引き続き注視が必要である。

#### 4-1-2 事案 10(現地子会社の PE 認定)

---

行動7ドラフトにおいて、コミッショネア・アレンジメント及び類似のアレンジメントや保管、展示、引き渡し、在庫の保有等の特定の活動に関する議論が行われていることに留意が必要である。本ドラフトで、交渉等も PE を構成する旨のオプションも提示されており、今後 PE の範囲が広がる可能性があるため、当該取引に該当するものを特定する作業が必要である。

#### 4-1-3 事案 11(駐在員事務所の PE 認定)

---

行動7ドラフトにおいて、準備的・補助的要件の取扱いの変更等について議論が行われていることに留意が必要である。本ドラフトでは、特に、①情報収集拠点の取扱いの変更や、同一会社間のみならず、関係会社間の企業活動を細分化せず全体でまとめて見て準備的補助的活動か否かを判定する案が検討されている。このように、行動7は、準備的・補助的活動の範囲を修正する内容を含んでおり、駐在員事務所の活動範囲に直接影響を及ぼす可能性が高い。従前 PE と主張されなかったようなケースが PE に該当するという結論とならないか、注視していく必要がある。

### 4-2 行動7による全般的な影響

前記のとおり、特に子会社の取引(コミッショネア取引等やその前段階としての親会社のための交渉)や準備的補助的活動として許容される範囲に変更があり、PE 認定の範囲が広範囲になるのみならず、基準がさ

らに曖昧になるおそれがあるといわざるを得ない。その対策としては、例えばこうした改正やオプションの採用が行われることがより現実的になった段階で柔軟に対応できるよう、進出形態等のビジネス上の必要性を整理し、議論の進展をにらみながら、現地の活動をモニターできる体制を構築していく必要がある。

## 5. 行動 8-10 が新興国での課税に与える影響

### 5-1 課税事案への影響

#### 5-1-1 事案 4(無形資産の認定)

行動 8 成果物において、ロケーションセービング等の市場固有の特徴は無形資産ではないことが明示されたが、比較対象分析において考慮されるべき要素であるとされていることから、従前においてもロケーションセービングを無形資産として認定していた中国やインドのような国においては、自国以外に所在する企業を比較対象として用いる場合、自国市場に固有の利益に関する差異を調整する必要がある、と引き続き主張される可能性がある点に留意が必要である。今後は、その他の新興国においても、自国の税収を確保するため、同様の主張がなされるようになる可能性も懸念される。

また事業の成功に伴い超過利益が発生したケースにおいて、超過利潤を生み出す無形資産を納税者が予め明確にしていない場合は、その超過利益はすべて、あるいは大半がロケーションセービング等の市場固有の特徴によるものであると主張される可能性もある。その対策としては、例えば当初は超過収益が発生していないと思われるようなケースであっても、予め比較可能性分析において市場固有の特徴を考慮した分析を行うことに加え、無形資産に関する分析についてもしっかりと行い、超過収益が発生した場合には税務当局に対して適切に説明ができるよう準備をしておくことが重要であると考ええる。

#### 5-1-2 事案 7(IGS の対価の否認)

行動 10ドラフト(IGS)において、低付加価値 IGS に係る定義や簡易アプローチの手順が明確化されたことに伴い、新興国の税務当局による安易な IGS に係る対価の否認は実施しにくくなることが期待される。ただし、低付加価値 IGS の定義に合致するかどうか、新興国の税務当局が当該条件を恣意的に解釈することにより、又は、簡易アプローチを適用するために一定の文書化が求められることを逆手に取り、税務当局がさらなる情報を要請することにより、結局、従前の取扱いと変わらないことも懸念される。その対策としては、日本企業が行う本社サービス等について、それを低付加価値 IGS と位置付けて簡易アプローチを適用する場合、費用が賦課される子会社が所在する新興国の税務当局においても認められるかどうかを適宜確認することが必要になると考える。

#### 5-1-3 事案 13(ロイヤルティの損金算入否認)

無形資産に関連する利益配分の検討に当たっては、価値創造(value creation)を誰が行っているかが重要な観点であることが行動 8 成果物において示されたことを都合良く解釈することにより、新興国の税務当局による、自国所在の子会社から親会社へのロイヤルティ支払の損金算入否認が助長される可能性がある。子会社が日本本社の所有する無形資産を使用して生産活動を行い、本社に対して当該無形資産の使用に係るロイヤルティを支払っている場合に、新興国の税務当局が「自国側における生産活動の中でノウハウ等の価値ある無形資産が形成されており、当該無形資産こそが利益に貢献している(親会社側の無形資産は陳腐化等により利益に貢献していない)」と主張することにより、当該無形資産に係る本社へのロイヤルティ支払の損金算入を否認することが考えられる。その対策としては、例えば対象となる取引における重要な無形資産を特定し、日本本社の保有する無形資産こそが当該取引に係る利益創出に貢献している(子会社側の貢献は皆無又は限定的である)といった点を明確に説明できるようにしておくことが必要と考える。

また、「価値評価が困難な無形資産」に係る特別措置が導入される場合、設定したロイヤルティ料率につき、新興国の税務当局が「ロイヤルティ料率が高すぎる」として、事後的な利益率を基に課税される可能性がある。その対策としては、ロイヤルティ料率を設定する際の根拠資料を準備し、実際の利益率が予想と異なった場合であっても、それを基にどのようにロイヤルティ料率を設定したかを論理的に説明できるようにしておくことが重要となる。

## 5-2 行動8-10による全般的な影響

### 5-2-1 行動 8 成果物による影響

上記の事例13への影響と同様、無形資産に関連する利益配分の検討に当たっては、価値創造(value creation)を誰が行っているかが重要な観点であることが行動8成果物において示されたことを都合良く解釈することにより、新興国の税務当局は、自国側に価値創造に係るより多くの貢献があったことを主張することが考えられる。例えば、マーケティング上の無形資産に係る定義が明示されたことにより、新興国の税務当局は、本社が保有する研究開発地等により創造された無形資産の価値や超過利益への貢献度を過度に低くみなし、むしろ自国に所在する子会社が開発したマーケティング上の無形資産こそが超過収益の主な源泉である、と主張する可能性がある。その対策としては、例えば対象となる取引における重要な無形資産が何かを特定するとともにマーケティング上の無形資産が存在する場合には、その価値をしっかりと検証し、税務当局に対して論理的に説明することができるようにしておくことが重要であると考ええる。

また、無形資産に関連するリターンについては、法的所有権を所有し無形資産に係る費用を負担しているだけでは当該無形資産に関連するリターンのすべてを享受することができず、特に重要な機能を担っていることが重要であるという点が強調されたことに留意が必要と考える。既に中国の税務当局は、中国において実際に無形資産の開発活動を行っているならば、当該無形資産に関連するリターンは中国が得るべきであるという考えを示している<sup>434</sup>。この考え方に従うと、日本本社で無形資産の開発に関する戦略的な意思決定を行い、かつそれにかかる費用・リスク等もすべて本社側で負担しており、中国側では単に本社の指示に従って無形資産の開発活動を行っているに過ぎない場合であっても、その開発によって中国において無形資産が生じたという事実のみをもって、当該無形資産に関連するリターンは中国側で得るべきであることを主張される懸念がある。また今後は、その他の新興国の税務当局においても、同様の考え方が適用されることも考えられる。その対策としては、例えば対象となる取引における重要な無形資産を特定した上で、誰が無形資産の開発に関する戦略的な意思決定を行い、そのリスクをコントロールしているのか、といった点を明確に説明できるようにしておくことが必要と考える。

### 5-2-2 行動 10 ドラフト(コモディティ)による影響

コモディティ取引の価格設定に係る指針が提示されたことにより、納税者にとっては価格変動が起りやすいコモディティ取引について、客観的な根拠に基づく価格設定を行いやすくなることが期待される。一方で、特に国の収入におけるコモディティ(例えば、原油、貴金属類等)への依存度が高い新興国は、「コモディティ依存国の税源を守る」という本ドラフトの趣旨のみを誇張し、自国の税収を増加させるために濫用的な取扱いを意図することが懸念される。その対策としては、コモディティ取引は基本的に相場価格を基にしたCUP法の適用による価格設定が求められるようになることを踏まえ、価格設定のタイミング、運賃及び取引条件に係る差異の調整を適切に行い、その情報を文書として準備しておくことが重要になると考える。

### 5-2-3 行動 10 ドラフト(利益分割法)による影響

今後は新興国においても利益分割法を適用する状況が増加することが予想される一方で、利益分割法は客観的な利益分割ファクターの設定が難しいことから、税務当局に多くの裁量の余地を残してしまうことが懸念される。特に新興国の税務当局は利益分割法の経験に乏しいため、利益分割ファクター等に関する論理的な展開が困難である。さらに税務当局が自国の税収を増加させることを意図して、上記の「行動 8 成果物により影響」で言及した、自国におけるマーケット上の無形資産の価値を過度に高く評価すること等とあわせて、利益分割法を濫用することが懸念される。具体的には、例えば上記の事案4(無形資産の認定)への影響

<sup>434</sup> 2014年7月29日付け「国外への多額の費用に支払いに関する租税回避防止税務調査についての通達」(税総弁発[2014]146号通達)においては、注目されるロイヤリティとして以下が挙げられている。

(1)タックスヘイブンに対する特許権使用料、(2)関連する機能を負担しないか、簡単な機能しか負担しない国外関連者への特許権使用料、(3)国内企業が特許権の価値に特殊な貢献があるか、特許権そのものの価値が低下したにもかかわらず国外への高額な特許権使用料

として上記で記載したように、発生した超過利益について、新興国側のロケーションセービングの貢献があったことを主張されることにより、(双方の国において価値創造への貢献がなされていることから)価格算定手法として取引単位営業利益法を適用することが新興国の税務当局に認められず、利益分割法の適用を強制されることが考えられる。その対策としては、例えば行動 10 における利益分割法の適用に関する議論により利益分割法を適用すべき取引が明確になった時点で、新興国との取引についてはできるだけ利益分割法を用いないような取引形式に変更することが可能かを検討し、利益分割法を適用すべきとされる取引はできるだけ移転価格の経験が豊富な先進国間で行うように設定することが必要であると考ええる。

#### 5-2-4 行動 8-10 ドラフト(リスク・再構築・特別措置)による影響

関連者間取引について、非関連者間の取引にあるべき基本的な経済的属性が欠けている場合には否認される可能性があることが明示されたことにより、新興国の税務当局が「基本的な経済的属性」の解釈を恣意的に行うことにより、不当に取引を否認されることが懸念される。既に現状においても、新興国の税務当局によってロイヤルティや IGS 等の対価が否認されている状況を鑑みると、その傾向をさらに助長する可能性があると考ええる。その対策としては、例えば比較可能な条件下における非関連者間取引を分析することにより、対象となる関連者取引が基本的な経済的属性を満たしていることを論理的に説明できるようにしておく必要があると考ええる。

評価が困難な無形資産に関して、所得相応性基準による特別措置が導入される場合、無形資産の移転や予測を基にしたロイヤルティ料率の設定において、新興国の税務当局が自国に有利になる場合にのみ事後的な調整を行うような措置を取る結果、二重課税が発生することが懸念される。その対策としては、例えば納税者が無形資産の移転やロイヤルティ料率の設定を行う際には、その関連契約において、事後的に調整する可能性及び調整する場合の調整メカニズムについて決め、それを文書化しておくことによって、新興国の税務当局による恣意的な特別措置の適用を免れることが必要と考える。

また、本ドラフトにおいて独立企業間原則に準拠しない特別措置が検討されていることをもって、OECD が独立企業間原則を準拠しない算定手法を適用することにコミットしたと(OECD の意図に反して)拡大解釈し、新興国当局が自国の税收増加を目的として、独自の算定方法(例えば、従業員数等をもとにした定式配分方式)を適用することが考えられるかもしれない。このような措置に対して、納税者が個別に対策を講ずることは非常に困難であるが、まずは特別措置の取扱いに係る今後の検討状況を引き続き注視していく必要があると考える。

## 第6節 新興国における課税事案への対応のまとめ

本節においては、本調査より明らかとなった、新興国における税務人材に係る課題及び課税事案について、親会社及び現地子会社が行うべき対応策を検討する。なおこれらの問題は1社のみの企業努力では解決が困難な場合もあることから、包括的な事業環境整備の観点から、第3項において新興国当局への支援・提言、第4項において日本政府からの支援のあり方について述べる。

### 1. 日本企業の現地子会社における税務人材の現状と課題

第2節から第4節において述べたように、新興国の税務実務では、税法が複雑であるだけでなく、頻繁に改正が行われ、かつ、手続面においても非常に煩雑なプロセスを要請される。加えて、公表される税法などは現地語であることが、これらの問題をより一層複雑化させている。また、執行面においては、税務当局による法令の執行体制の一貫性の欠如、法令解釈の不明確性、調査官ごとによる執行基準の不統一などにより、十分に論理的な根拠がないまま課税される事案が散見される。

ヒアリング及びアンケートによれば、調査対象国における日本からの管理部門の出向者は通常1名である場合が多く、また税に限らずあらゆる業務を兼任することとなるため、多忙を極める。そうした中、上記のような複雑な税制をゼロから理解し、また現地語にキャッチアップするのは困難であることから、現地税制上の実務や税務当局の傾向等に通じた現地人材が不可欠である。

また、ヒアリングにおいて、現地国の法令についての理解は当然ではあるが、実務上は、調査官との個人的な信頼関係の構築も非常に重要であるというコメントも見受けられた。この点においても、日本人出向者は言語や現地税制の理解度の問題から適任ではなく、調査を含む一定程度の税務当局との対応を任せることが出来る現地人材が必要となる。さらに、ヒアリングによれば、日本の親会社や出向者に対して、税務当局との対応を含めた現地税務の状況を適切に報告することも、現地税務担当者に求められる重要な役割であるとの回答も見られた。

上述のとおり、現地税法や執行面における不確実性がある中で、各社は優秀な人材を確保・育成したいと考えている。しかしながら、第2節でも述べたように、調査対象国においてはそもそも税務人材となる候補者の数が少ない。また、仮に採用できたとしても、ジョブホッピングが常態化していることから、人材を長期安定的に確保・育成することが非常に困難な状態となっている。

以上を踏まえれば、現地子会社において必要な人材は、①現地税制上の実務プロセスを遂行し、②企業の状況を踏まえた質の高い議論を税務当局に行うとともに、③親会社出向者や日本親会社とも適切にコミュニケーションがとれる人材であり、このような人材をどう惹きつけ、獲得し、そして、育てるのが、ヒアリングを行ったほぼすべての企業にとって共通の課題となっていることが明らかになった。

新興国の中には、ジョブホッピングがキャリアアップの一環として一般的に受け入れられている国や地域もあれば、売り手市場の労働市場もあり、魅力的な昇格や昇給を常に示し続けなければ転職されてしまう可能性がある国や地域もあった。しかし、ヒアリングを通じて判明したことは、人材確保には賃金のみならず、立地環境及び社内環境(使用言語、雇用条件、キャリアパス)等の企業の取り組みによりマネージ可能な要素も大きな影響を与え得るということである。新興国には日本のみならず欧米諸国や中韓等の子会社も立地しており、税務人材の獲得についても競合関係にある。その中で日本企業が現地子会社においてより良い人材を獲得していくためには、優秀な人材が求める雇用条件及び社内環境を明確に理解し、これらを整備していくことが重要であるといえる。現状では、確保した税務人材を継続的に雇用し育成するステージまで繋げることができていない企業が多く、また、会社としての方針やカルチャーといったプリンシパルを社内で浸透させることができていない企業はまだまだ僅かしかない。

こうした中で、どのような戦略及び対応策が日本企業にとって有用なのか、第2項において検討する。

### 2. 税務人材確保のための環境整備及び課税問題への対応のあり方

第4節における典型的な課税事案への対処法の検討において判明したことは、日本企業が特異的に税務調査において指摘を受けているわけではなく、他の外資系企業も同様に指摘を受けているということである。課税問題は、例えばPEに係る人事政策や、ロイヤルティに係る支払根拠の説明など、事案の性質によっては現地子会社のみでは回答することができないものも存在し、親会社主導のもと、グループ企業全体で取り組まなければならないケースも多い。その点、日本企業においては他の外資系企業に比べて対応を現地子



会社の担当者に任せきりにしている企業が相対的に多く、それが結果的に課税問題の大きさという観点で差に繋がっているという傾向が、ヒアリングにより明らかになった。

もちろん、現地子会社の限られたリソースを有効活用し、税務人材の人数不足や経験不足を補うためにはアドバイザーへのアウトソースは非常に重要かつ有効な手段である。しかし、通常プロセスに係る一般質問や、調査時の対応については、現地子会社が単純に外部税務コンサルタントに委託しテクニカルな情報を得れば解決するという問題ではなく、中には親会社に関与し事業実態を踏まえた対応をしなければ根本的な解決は望むことはできない場合もある。なぜなら、近年の新興国においてますます重点的に行われている課税は、高度な税務の専門知識を要するテクニカルなものではなく、グループ全体の総合的な経営戦略と密接に関与し、そのビジネス形態をどのようにとらえるかという解釈が主体となる論点(移転価格等)に移りつつあるためであり、この傾向を踏まえれば、税務当局に対する事業実態や証拠資料に関する説明も、親会社と子会社が連携して行うことが最も説得力のある反論になるものと考えられる。

適切な税務人材の確保と課税問題への対応のあり方を模索する上では、現地採用者に対して直接行うべき取組、コミュニケーションの改善によって対応すべき取組、制度設計によって対応すべき取組など、様々な角度から総合的に検討する必要がある。また、親子間での責任や対応すべき範囲を明確にしておく必要がある。ただし、これらの点について総じて言えることは、いずれの取り組みに対しても、親会社の関与がなければグループ企業全体の税務人材育成及び課税問題への対応は実現することはできないということである。なぜなら、これらの対応は、後に述べるようにグループ全体の一貫性が保たれていないと効果的ではなく、またビジネスとも密接に関連しているため、親会社が主導でより長期的な戦略と時間軸を策定していくことが必要であると言える。

## 2-1 人材確保対策と経営戦略との融合

企業が適切な人材を確保するための人事戦略は、あくまでも経営やビジネスをサポートするためのものである。つまり、ビジネスを拡大しようと思えば採用を強化し、ビジネスを縮小する場合は他国に人材を異動させ、現地製造や現地マーケティングを強化しようと思えば日本人出向者から優秀な現地人へシフトするなど、事業戦略があってこそその人事戦略となる。そのことを前提として、優秀な人材の確保、モチベーションの向上、定着維持を図る主な施策としては、以下の事項が挙げられる。

### (i) 採用活動

ヒアリングによれば、現地子会社で必要とされる理想的な現地採用の税務人材の条件は、英語力・日本語力といった言語能力や、親会社担当者・親会社からの出向者とのコミュニケーション能力に限られないことが明らかになった。すなわち、そうした親会社サイドと意思疎通する能力ももちろん重要であるが、現地子会社の限られた時間とリソースの中で課税問題をグリップするためには、問題解決能力が全般的に高く、かつ、専門知識や税務関連業務の経験がある者の採用が鍵になるものと思われる。こうした条件は他の外資系企業とも概ね一致している傾向が窺われた。その結果、採用に係る外資系企業同士の競争が激しくなっている。ヒアリングにおいては、こうした人材獲得競争において、時として外資系企業の方が日本企業より優位に立っているケースもしばしばみられた。日本企業は、国内での採用活動においては、説明会開催から自社ホームページでの掲載、事前テスト(心理学、適正、専門知識)、面談など綿密に取り組んでいるのに対して、海外の採用活動においては、日本国内で開催しているような説明会もなく、採用に関する現地語又は英語版のホームページすらないところもあり、また、面談者は面談の訓練も受けていない人が多い。何よりも選考基準が定まっていないことが大きな課題である。一方、欧米企業では学校とのタイアップをしたり、また、インターンシップも受け入れたりするなどの取り組みを行っている。こうした状況を踏まえると、日本企業の国際競争力を担保するためには、その一端を担う現地人材等の採用競争に際して、親会社からもバックアップは急務である。

### (ii) 人事諸制度(報酬・評価制度)の検討

日本企業の親会社は、長期間一緒に働いてきた、一般的には一定の同等な日本の高等教育を受けた、日本人によって運営されている。普段から頻繁にコミュニケーションを取っており、そもそも日本人は言葉にしろなくても、表情から考えていることを探り、自分で考えて行動するという文化がある。しかしながら、海外においては、基本的には言わないと伝わらない。その違いから最も大きな誤解が起き、問題に発展するのは、「目的の設定」と「評価」である。はっきりと求める目標についてディスカッションして合意し、その目標に対して作業し発揮されたパフォーマンスに基づいて評価について話し、報酬や昇格昇給につなげなければ現地人材からの不満が挙がり、ひいてはそれがやる気の減退や退職につながる。

上述の通り、日本企業の人事制度の最大の特徴は曖昧さである。どのような基準により評価され、それによりどれぐらいの報酬が支払われるのか明確になっておらず、その日本の制度を海外に持ち込んでいる企業が少なくない。上記①で述べたとおり、少なくとも優秀な人材を確保するためには、欧米にひけをとらないような人事制度を構築する必要があると考えられる。具体的には、一番直接的なアプローチとしては、人事評価制度を見直し、更に報酬基準を検討することにより、現地人材の採用に際して有利な条件が提示できるよう検討することが考えられる。

### (iii) キャリアパスと人材育成

アンケートで見られた傾向の一つとして、キャリアパスが見えないという点も、現地採用者が離職する主要な一因であることが把握されている。この点について現地のヒアリングでは、税務部門であれば、税務に関する知識はあるものの、ビジネス全体に対する理解やゼネラリストとしての経験が欠けているため、現地の税務担当者を経営に係る上位職に配置させることは難しいといった声が聞かれた。一方で、多国籍企業の中では、日本企業は、人材育成ができていないという点も、指摘されている<sup>435</sup>。

この中で、親会社に期待されるのは、グローバルで統一した戦略的な人材の育成及び異動である。例えば、親会社から子会社への出向は、若手職員を中心に早期から異文化環境で経験を積ませることが有用であるが、逆に海外の現地採用者を日本親会社に呼び込み、現地採用者のキャリアアップの一助とさせることも考え得る。現地採用者が優秀な人材である場合には、これらの人材にビジネスプランや経営理念を教え、親会社とのネットワークを相互に構築することができれば、ゼネラリストとしての適性を身に着けることができる。これら日本人及び現地採用者の中で、リーダーとなる人材を早期に選別し、長期的な視野を持って育成させていくということは、グローバルで展開する人材のマネジメントに欠かすことはできず、また、このような人材育成を通じ、現地採用者の長期的キャリアパスを広げることができるといえる。

### (iv) 経営理念の浸透

外国人は特に経営理念の浸透に関心が高い。例えば、「トヨタとマツダの(製品ではなく)経営理念の違いは？」といった質問が当たり前に出てくる。外国人は経営理念に関心がないと思い込んでいる日本人も多いが、それは間違いか、あるいは、日本人が社内の外国人に経営理念について説明しないために、そういった概念に関心のない人だけがその会社に残っている可能性がある。日本人はこれまで経営理念を大切にきており、自社の理念は考え方にしみついている。しかしながら、それを明示的に議論することはなく、社員間で何となく共有しているものであるため、人に聞かれてもそれに応えることができない。したがって、現地人が日本人出向者に経営理念について聞いても日本人は誰も回答できないという話も人事コンサルタントから聞かれることもある。一方、欧米諸国では日本より人材の流動性が高いため、理念を明文化し、採用や入社後の研修時に活用できるように、そのマニュアルが多言語で準備されている。また、全社員が説明できるようになるための研修を行っている企業もあるため、現地人にとっては欧米企業の経営理念の方が明確だと思われる。今後、経営理念の浸透をどのレベルまでどの程度行うのかについては、企業によって考え方は異なるかもしれないが、人材確保の面や将来的に現地人材の管理職を育てていくことを考えれば、日本のみではなく現地人材においても企業の経営理念の浸透が必要であると考えられる。

## 2-2 日本人と現地のコミュニケーションの深化

### 2-2-1 出向者に対する取り組み

出向者は本来、日本親会社とのパイプ的役割が期待され、子会社の現状の報告者や親会社が発信するビジネスプランへの理解を浸透させたりするなどの役割が期待されている。ただし、親会社による出向者に対する事前及び赴任中のサポートや、出向者に期待されている役割に対する理解が不足していれば、現地子会社との連携は不十分となり、親会社とのパイプ役としての機能が損なわれる。このように出向者が自身に期待されている役割を十分に理解せぬまま出国するケースは、中小企業よりもむしろ大企業の方に多く見られる。例えば、(中小企業に多いと想定されるが、)現地に行っても駐在員が全部 100%すべてに対応するのだという方針の企業は、駐在員は現地語や英語を徹底的に学び、現地の法制を学んで、切り盛りする。一方で、分からないことばかりなのだから親会社への報告ややり取りも全部現地採用人材に任せるのだ、という

<sup>435</sup> 日経産業新聞「ASEANでの市場開拓」(2015年3月17日)

方針の企業は、駐在員は関与しないで現地人に任せる。そうすると、現地採用人材は親会社に研修にも行くし、日本語も必要なため習得することとなる。大企業の場合はこの極端な2つの例の間に位置することが多い。例えば、現地子会社の経理部に日本人駐在員と現地採用人材がいるときに、駐在員と現地採用人材はそれぞれ何の役割があるのか、どこまで任せるのか、何の育成が必要か、という部分が明確ではない状態になりがちである。このような現状を踏まえれば、現地子会社との間でパイプ役としての役割が期待されている出向者に関して、会社として、下記の取り組みが必要であると考えられる。

#### (i) 出向者へのサポート

出向者に対する事前準備は、現地着任後、速やかに活躍できるか否かに関わる。これらの出向者に対するサポート制度は、親会社が計画的に実施すべきである。特に日本人の経理や税務人材に対して、将来の海外出向のための研修を前広に行っている企業は少ない。また、営業、開発、製造など、職種によって、或いは、出向する国や地域によって、赴任前の育成を分けて行っている日本企業もまだまだ少ない。また、出向の事前準備段階においても、半日程度の研修で済ませるというような企業もあるが、日本において入手可能な現地の情報を日本にいる間に提供したり、研修制度の中に税制や税務当局の特色等を盛り込んだりする必要がある。事前研修においては、専門的を外務税務コンサルタントに委託するのみならず、税務とビジネスとの関連性についても社内の経験者と情報を共有する機会を設けるといった手法で対応をすべきことも多い。

なお、日本企業の全体的な傾向としては、赴任前研修が2、3時間のオリエンテーション的なものを行うだけではなく、異文化研修や人材マネジメント、経営といった広範な内容による2、3日の研修等を行うという体制に変わってきている。また、赴任する直前は引継などで忙しく、研修内容が身につかないため、早い段階、例えば、新任管理職研修などに組み込んで、3日のうちの半日を「海外で働く」ことに費やす研修にして早めに準備する企業も増えてきている。また突然、部長や課長などの管理職として海外赴任しても現場での声が分からないので、若いうちに半年～2年の短期トレーニー制度で研修生として赴任することも有益であり、そのような取り組みをしている企業も増えてきている。

#### (ii) 出向者の将来的な活用方法

グローバル展開に対応できる人材を長期的な視野で育てるという意味においては、現地における出向者の地位を管理職として固定化するのではなく、潜在の出向者(ひいては長期的な潜在的グローバル管理職者)に、その事前準備段階として現地採用者の部下として働くという経験を積ませておくことなども考えられる<sup>436</sup>。これにより、現地から見た親会社への視点などが培われ、日本では考えられないような税務当局との対応への理解や現地スタッフとの関係づくりが可能となる。このような経験を積ませることにより、将来的に出向者として管理職の立場で派遣された場合も、現地の信頼を得た上で即戦力として活躍できる。また、親会社に在籍し、現地子会社とのパイプ役として重要な役割を果たすこともできる。ヒアリングにおいても、親会社との対応で苦労した点の一つとして「親会社に現地における状況が分かる担当がおらず、説明に苦労する」といった意見もあったため、現地での経験を積んだ人材を親会社に配置することにより、相互のコミュニケーションの土台とすることができる。

### 2-2-2 親会社との協力関係の構築

ヒアリングにおいては、親会社は詳細な報告義務を課すものの、報告内容の意義についての説明や、報告内容に対するフィードバックがなく、現状に対する理解の度合いや関心の度合いについて現地が不信感や不安感を抱いているという意見が、いくつかの企業において見受けられた。限られたリソースを用いた報告義務を、通常業務と併せて行うことは現地子会社にとっては大きな負担である。したがって、報告に付随する意義や子会社が享受するメリットを明らかにすると同時に、親会社が報告に依拠したサポート体制を提供し、子会社に対する関心の度合いをフィードバックという形で明らかにすることが、親会社と子会社との間のコミュニケーションとして重要であるといえる。この取組は、税務リスクの見える化のために必須である。例えば、過去の税務訴訟事案及びその再発防止策を紹介するといった対応や、又は普段から透明性の高い明確な税務リ

<sup>436</sup> アウトバウンド人材として若手社員を異文化環境で勤務させることで、早い段階からグローバル人材の育成ができるという利点があり、中間管理職の場合は、経営管理の経験を積ませることもできるという効果も期待できる。(『『三者間移動者』の育成・管理』日本経済新聞 2015年3月3日4面)

スクの報告を行っている場合には、結果として仮に追徴課税を受けた場合においても評価を下げない等の措置が考えられる。そして、これらの取組を通じて、親会社子が子会社の信頼を得ることが何より大切である。

なお、親会社との協力関係の構築は、大きな目標としては現地で発生している税務リスクや財務状況の把握(後記 2-3 参照)のためであるが、同時に下記の取組みにも寄与するものと考えられる。

#### (i) 子会社の負担軽減

報告内容についても、子会社においては親会社と比較するとリソースに限りがある。したがって、すべての子会社に対して画一的な報告事項を求めるのではなく、リスクが低い子会社に対しては報告事項を最低限にし、リスクが高い子会社については、重点的に報告のタイミングや報告事項を増やすなど、リスクに応じた負担を子会社にさせるべきである。ただし、リスクが高い子会社、例えば、潜在的なリスクを抱えている子会社や、現地税務当局による執行状況が不明確である国の子会社、あるいは、外資系企業に対して積極的な調査を行っている国に所在する子会社などについては、もとより税務業務における負担が大きいと考えられる。そこで、報告義務を増加させるだけではなく、そうした負担に応じた人的リソースの提供や親会社主導の情報共有システムの提供を導入させることにより、報告内容のみならず、報告体制自体の改善に取り組む必要がある。また、ヒアリングでは、報告内容の体制整備などについてはどうしても先進的なグループ会社の基準でものが進むので、比較的小さな企業は全体的なレベルやリソースの面でついていけないことがあるといった意見もあった。こうした意見は、小規模な子会社においても上述の通り、親会社主導によるサポートや配慮が必要であることを裏付けていると考えられる。

#### (ii) グループ企業間の情報収集・情報共有

報告体制の改善のみならず、レポートラインについても親会社主導による体制の検討が望まれる。親会社に各国すべての子会社の税務情報が集約される場合、一元的な管理や整合性の面においてはメリットがあるものの、親会社でのリソース不足により、貴重な情報についてうまくグループ内において活用できないことも考えられる。したがって、税務執行状況に地域的な特色がある場合については地域統括会社やシェアードサービス会社を活用することにより、効率的なレポートラインを確立することができると考えられる。また、一般的に新興国では各会社で専門知識を持った人材を採用しにくいことや、離職率が高いことから、キーとなる人材を確保する点や急な離職時に業務が停滞することを防ぐ点でも、こうした体制は重要な役割を果たすものと考えられる。ヒアリングでは、アジアの新興国においては、課税のトレンドが類似しているという意見もあったため、各地の税務当局によるトレンドや互いのベストプラクティスを収集し、タイムリーに共有し、事前に対応策を検討することも有用であろう。また、後述する言語の問題についても、日本親会社における英語の公用化が困難であったとしても、地域統括会社により英語にて集約された情報があれば、日本親会社がすべて子会社の英語における情報を翻訳し必要情報の取捨選択をする、という作業が省略化されるため、情報の流通の効率化の一助とすることができるといえよう。

#### (iii) 親会社の協力姿勢

親会社と現地子会社の信頼関係を構築するためには、親会社が子会社の問題について積極的に取り組んでいるという実感を与える必要がある。具体的には、現地で税務問題が生じていると報告があった場合、問題発生中は親会社に対する相談へのアクセスが常時可能であるため、親会社から解決へのアプローチや対応方法を提供するか、有効な対応策がすぐに見つからない場合でも、少なくとも現地子会社と同じ目線に立って、問題に取り組む姿勢を見せることが重要である。このような地道な取り組みを意識的に行うことにより、現地子会社と信頼関係を構築し、随時の情報共有を可能とする土台を作ることができる。一方、現地子会社が労力を割いて親会社に対して報告を行っても、親会社による現地税制(の複雑さ)や税務執行(の不合理さ)に対する理解がないために、子会社の努力不足だと認識されると、子会社の情報提供に係る意欲が阻害され、親会社に対しては最低限の情報しか上がらなくなってしまう。ヒアリングにおいても、税務調査が入った際に即座に報告されていれば対応可能であったこと(例えば適切な証拠資料の提供や文書化の内容に対する合理的な説明など)が、調査がある程度進行し、企業に不利な証拠が税務当局によって収集されてから報告された場合、それ以後の事態の改善が非常に困難になったという事例も見受けられた。したがって、親会社

は子会社から一方的な情報を受けるのみではなく、子会社から報告・連絡・相談があれば、協力して対応策を検討・実行していく姿勢を見せることが、信頼関係を構築し情報共有をスムーズに行う上で重要である<sup>437</sup>。

#### (iv) ベネフィットの提示

現地子会社からの情報提供や税務業務に対する積極的な関与を求めるに当たっては、子会社にとっての便益を明確化させインセンティブを与えることも、重要であるといえる。このうちの一つとして挙げられるのが、米国等の税務事務のプロセスが先進化している地域における、実務上のノウハウの共有及びその有効活用が挙げられる。具体的には、先進国における移転価格や PE に関する先端の議論やロジック、あるいは APA の経験に基づく蓄積されたノウハウを現地子会社に共有することにより、税務業務に係る負担を軽減させるだけでなく、税務コンサルタントへの包括委託を避け、一定レベルの税務業務を現場レベルで実施することが可能となる。また、同じ新興国や途上国におけるグループ企業からは、課税事案のトレンドを共有することにより、自国の税務当局の課税方針を先駆けて予測することができ、事前の対策が可能となる。この点、ヒアリングでは、特にアジアの新興国においては近隣諸国が実施している課税のトレンドに習って課税方針を打ち出す傾向にあるという声が聞かれているため、近隣諸国のトレンドの把握は、企業の予測可能性を高めるという意味において非常に重要であるといえる。この情報発信を最も効果的に実行できるのは、それらの情報が集約されている親会社又は地域統括会社であるため、情報のタイムリーな有効活用が求められる。

#### (v) グローバルミーティングの開催

親会社－子会社グローバルチームのコミュニケーション活性化のための会議体を設定し、欧米グローバル企業で日常的に行われているような、週次などの高頻度のオンライン会議を実際に運用し始めることも効果的と考えられる。これにより、各国の会議体参加者が目標を共有することができるようになり、また個々人の動機付け及び互いのコミュニケーションの向上に繋がることが期待される。

#### (vi) 社内言語

子会社から親会社、又は、親会社から子会社への一定の指示及び情報を、事務に携わる者のレベルにおいても確認できるように、使用言語を統一しておく必要があると考えられる。例えば、翻訳作業が間に介在する場合、細部に至るまでの情報の共有は望めず、瞬時の対応が必要なとき(税務調査時など)について、即座に対応を行うことができないといった問題が挙げられる。また、部分的な情報しか親会社から税務担当者に伝わっていない場合には情報のミスコミュニケーションによる税務リスクが生じ得る。例えば、IGS に関して、重要な無形資産が付随している役務提供であったにも関わらず、海外出張に係る稟議書が日本語であったために、現地税制に精通しているはずの実務担当者がロイヤルティ課税のリスクに気づくことができないといったケース等が想定され、こうしたミスコミュニケーションは、結果的に課税リスクへとつながる恐れが高くなる。なお、この点については、親会社と子会社との間のやりとりのみならず、取引関係のある他のグループ企業全体とのコミュニケーションを円滑化し、税務担当者にとって言語が支障とならないような環境整備を親会社が主導で行う必要がある。先述したように、ビジネス上の事実関係の把握は、課税リスクを避ける最も根幹の部分となる。税務や会計業務に関連する資料情報のみならず、親会社の主導する事業体制や経営執行状況(将来的な経営戦略や、普段日本国内においては共有されているような情報(グループ企業の統廃合などの事業体制の変化等)に関する情報についても、常にアクセスが可能である環境を提供することが必要である。これは、課税リスクに対する予防的措置という意味でも効果的であるだけでなく、調査が開始された場合であっても、即座に現地に資料の提供が可能となるというメリットも存在する。加えて、現地において常に日本語が話せるスタッフを常駐させる必要性もなくなれば、採用する人材の言語面における要件が緩和され、より専門知識や(日本語能力という意味ではない)コミュニケーション能力を重視した採用が可能となる。これらは、すべてのグループ会社が同様の言語環境を整えておく必要性上、これを親会社が主導で行う必要性が生じる。

なお社内言語に関する件で一般的によくある話が、出向者が現地人材を有効活用しようとして役割を与え、現地人材が英語で親会社にレポートしても、親会社の担当者はそれに関する質問を、現地人の上司の日本人出向者に日本語で聞いてきたために現地人のモチベーションが下がったというケースである。上記のとおり

<sup>437</sup> 企業に対するヒアリングの中で、調査の際に有効であった事例の中に、親会社の税務担当者(Global Tax Head)が子会社に即座に訪問し、直接調査官と対応した際、税務当局への心証がよかったのか、その後の税務調査において企業側の主張にもある程度の理解が示されたという事例があった。このように、ある程度調査が進行してからではなく、調査の初期の段階で親会社によるサポートが迅速に受けられれば、企業の主張を全く無視した課税が行われるリスクは低下できる可能性が十分に見て取れる。



り、親会社との協力関係の構築に際しての留意点を列挙してきたが、やはり最大の壁は親会社のグローバル化であり、それを乗り越えるために重要なことは、まず、社内言語の環境を整備することであると考えられる。

## 2-3 税務リスクの見える化

日本企業のグローバル化、海外事業拡大の必要性が高まる中、現地子会社管理の強化を経営課題に挙げる企業が増えている。例えば、国内偏重の事業体制が急激に海外へとシフトし、現地子会社の管理体制やガバナンスの早急な強化が必要になるケースや、クロスボーダーでの事業提携や M&A を契機として、現地子会社の管理体制の整備が必要となるケースがある。現地子会社管理を強化させるためには、まずはビジネスが可視化される状態を作ることが一般的である。しかしながら、業績管理として実施される定期的な財務報告において、子会社の財務情報を把握していない場合や、子会社から数値の報告を受けた場合でもその中身の本質について親会社で理解できていない場合や、その対処について検討されていないという場合等が見受けられる。その原因は、海外の特殊性を加味した実効性のある管理ルールやプロセスがないなど基礎的な課題による場合が往々にしてある。その背景には、一般的に、日本企業は、日本企業以外の外資系企業と比べ、オペレーションを子会社に任せてきたこと、つまり、親会社から子会社への関与度の低さや対応の遅さが挙げられる。ここでは、親会社主導により税務リスクの見える化を図ることにより、当座凌ぎの対応から、事前予防型税務体制の構築を実現していくことが、現地子会社管理の税務リスクマネジメントに繋がるものとして、その取り組みについて以下に記載する。

### (i) 税務リスクの見える化への取り組み

税務リスクの見える化は、様々な判断に直結する。具体的には、潜在的リスクの把握、ビジネス全体の中の税務リスクの位置付け、情報共有、人的資源の投資・管理、更に専門家の活用・活用方法の検討といった場面で、それぞれの確な判断を行うために必要不可欠であるといえる。新興国進出にかかわらず、ビジネスにまつわるビジネスリスク(マーケットリスク、生産リスク、為替リスク、カントリーリスク、設備投資や R&D の投資回収リスク等)とリターンの判断は最終的には経営陣が行っている。税務についても、ビジネスのリターンに影響を与える多くのリスクの一つ<sup>438</sup>と考えられるため、経営陣が情報を入手し判断ができるような状況を作る必要がある<sup>439</sup>。そのためには、リスクの状況を見える化する必要がある。税務問題は、間接部門のコスト管理という性質に留まらず、会社運営におけるコーポレートガバナンスに関する意思決定の一部であり、かつ、ビジネスリスクの一部として、経営判断(善管注意義務)の対象となる。したがって、経営判断が可能なように適切にリスクの状況を評価、把握する必要があるといえる。以下においては見える化に向けた取り組みについて紹介する。

### (ii) 情報収集及び把握

具体的には、子会社の利益率の推移や、他の子会社との利益率の整合性を継続的に収集し、問題点がないか否か、継続的にモニターすることである。特に、移転価格の観点からは、租税回避につながるような利益操作を行っているかのように税務当局から誤解されるリスクを低下させることが重要である。大きな変化が行った場合にはそのビジネス上の背景の確認と、他の子会社との利益率の変動も加味した上で、検討を行う必要がある。国によっては、急激な利益の変動が、税務調査対象企業として選定されるきっかけとなることも

<sup>438</sup> 厳密には、税務リスクは、①自社のレピュテーションに関するリスク、②法令の変更に伴うリスク、③実際の執行に対応するリスク及び④紛争、財務報告等の通常の運営に際してのリスクの4種類に概念上整理できる。

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Tax-policy-and-controversy/EY-2014-Managing-operational-tax-risk-survey-highlights>

こうしたリスクの整理は自社がどのようなタイプのリスクを何のリターンとの対応の関係でとらえているのか把握するために重要である。

<sup>439</sup> OECDにおいて、オーストラリア、カナダ及びチリの経験等を踏まえた税務とコーポレートガバナンスのbest practice considerationsの例を提言するものとして、Generally see, para. 38.- 45. in Forum on Tax Administration, *Information Note General Administrative Principles: Corporate governance and tax risk management* (July 2009)

<http://www.oecd.org/tax/administration/43239887.pdf>

日本の会社法の解釈として税負担の最小化が取締役の善管注意義務の一内容となることにつき、商事法務第2054号「税務に関する取締役の会社法上の責任の検討」小山浩36頁参照。関連し得るコーポレートガバナンスコード原案(2015年3月5日付)の内容として、同基本原則2(株主以外のステークホルダーとの適切な協働)及び基本原則5(株主との対話)参照

<http://www.fsa.go.jp/news/26/sonota/20150305-1/04.pdf>

多い(第2章各国概況参照)ため、子会社の利益率の推移や取引形態の変化については注意して管理する必要がある。

なお、欧米系多国籍企業の地域統括会社税務部の担当者へのヒアリングでは、地域統括会社にて税務申告書の情報、各国の税務調査の状況把握などを行っているという体制をとっているコメントがあった。また、同企業では、大きなビジネスの状況の変化や前年度と比して大きな数値の変化があった子会社をサンプルとしてピックアップし、税務部の担当者による現地子会社のビジネスパーソンに対するインタビューを行い、数値の変更の理由や移転価格取引の適正性を随時確認するというプラクティスを行っているというコメントがあった。

### (iii) レポートングラインの整備

財務情報を適切に管理し、提供する土台を作るために、レポートングラインの整備も欠かせない。外資系企業の中には、この点につき地域統括会社やシェアードサービス会社を設置するなどして、情報収集及び共有を図っている企業も多い。一方で、子会社側にとっても、親会社への財務情報の見える化への協力が必要不可欠である。定量的な財務情報のみならず、定性的な情報(調査・訴訟の状況)のレポートングラインも確立させることにより、対応困難な事項についてのフィードバックをより容易にすることができる。

### (iv) 現地アドバイザーへのアウトソース

高度に専門的な領域(例えばグループ企業全体の移転価格運営方針の策定)や、逆に、ルーティン業務(会計処理、ペイロール、申告書作成など)については、外部に委託したほうが業務の効率化が見込める場合もある。基本的にはローカルの会計・税務アドバイザーを用いつつも、親会社との方針の統一・整合性の担保が必須である税務業務(移転価格等)については、親会社が利用しているグローバル会計事務所に依頼することを検討したり、日本の親会社及びグローバル戦略とは関係が薄い事項は他の事務所の起用を柔軟に検討したりするなどの棲み分けも、親会社による助言があればより効果的に進めることができる。

なお、この際に、アウトソースとノウハウの内製化とのバランスも考慮する必要がある。移転価格文書のマイナー更新を内製化しノウハウを蓄積する、親会社が蓄積されたノウハウを用いて子会社の移転価格文書作成をサポートする、といった取り組みも有用であり、こういった取り組みとアウトソースとを上手く切り分けて使いこなすことが重要である。

### (v) 見える化されたリスクへの中長期的な対応

情報収集がスムーズに、かつ、相互に有用な形で見える化された後は、中長期的なリスクに対する継続的な管理と、事前対策への体制づくりが必要となる。以下に顕在化したリスクの把握、個別の対応及び予防療法について述べているが、いずれもこのような対応は親会社に期待されている。

まず親会社が実施すべきは、見える化の作業を通じて顕在化したリスクをモニターし、かつ、新規のリスクの可能性についても随時に把握することにより、不確実性が高い新興国における税務執行の実情を把握することである。不確実性の理由は、現地税制の頻繁な改正であったり、APA が実質的に機能していない現状、また、担当調査官による解釈の不統一であったりするなど、国によりその傾向は異なる。ヒアリングによれば、この点に関し、税法の解釈や税務執行内容の不確実性について親会社の理解を得るのに苦労しているという回答も散見された。親会社主導で、見える化を通じて集約された情報やノウハウを基に対応することにより、税務リスクを事前に把握し、相当程度コントロールし、子会社とより良く連携することができる。

次に、顕在化したリスクに対する個別の対応については、国ごとの特性に合わせた形で検討していくことが重要となる。現地の税務当局から更正通知を受領した場合に、国内救済措置と相互協議のうちどちらで対応するのか、若しくは、その両方で対応するかなどを国ごとの特性に合わせて検討し、実施することになる。この場合に判断の目安として考えられるのは、当該国の税務訴訟に関する納税者側の勝訴割合が高いのか低いのか、相互協議の合意がどの程度成立しているのかといった見込み・可能性の観点に加えて、インドのように税務訴訟に10年近く要する国もあることから、時間軸の観点も考慮することになる。

なお、顕在化される前のリスクに対しての予防療法としては、見える化された情報に基づきどのような対応を行っていくのかについての方向性を主要国ごとに決めておくことが求められる。具体的には、新たなマーケットにおいては、先行して進出している企業の情報、アドバイザー、JICA 等より、当該国における税務当局の執行状況(積極的な課税執行を行うのか否かなど)を確認することがまずは行うべき点となる。既存のマーケットであれば、現状までの税務当局との対応状況、現地子会社のビジネスの状況等も考慮に入れたうえで、各国別の対応方法(例:文書化、APA)を子会社と確認しながら親会社で定期的にモニタリング(例:APA が実



際に使える法制度、税務当局の体制が構築された)することで、グローバルな見える化体制の継続的な体制運営につながる。

### 3. 新興国当局への支援・提言

第1項、第2項では新興国における課税事案の対処方法として有能な人材の確保・育成、現地子会社管理を強化するための税務リスクの見える化に焦点を当てて述べてきたが、この項においては進出先国における事業環境整備という観点で、進出先国当局への支援や提言についてまとめる。

進出先国当局への支援や提言を行う際に重要なことは、税務面での事業環境整備について、①進出先国にもたらされるベネフィットや未来、②実行にあたり必要な Capacity Building を明示することである。

#### 3-1 新興国にもたらされるベネフィット・未来

新興国の制度のデザインを検討する際には、新興国と他の国とのパイの奪い合いではなく、新興国の競争力や成長につながるとともに、日本企業をはじめとした当該国進出企業の投資等に有益となりうる win-win の関係を築くよう努めることが重要である。

##### (i) 予見可能性と投資

今回のヒアリング調査においてよく聞かれたのは、進出先国当局における法律・ガイドライン等の未整備、税務調査担当官による恣意的な執行という問題である。急激な成長を遂げる中にあって外資系企業が流入し、その反面で各方面での人材が成熟しきっていない、という状況は、調査対象国においては共通していると感じる。

一方、企業にとっては投資の検討要素の一つとして税制が認識されているところ、税制が理解困難・不安定・不明確であるということは、投資に対するネガティブな影響を生じさせる。例えば、リーマンショック以降東南アジア諸国の経済は思わしくなく、それによって減少した税収を確保するために、外資系企業から税金を取る傾向にあると聞く。

しかしながら、上記の企業行動を踏まえれば、理屈のない徴税を続ければ企業は国外へ出て行き、また新規の投資も敬遠しがちとなる。したがって、新興国のこのような考え方は、税収増を狙ったはずが、短期的には成果はあるかもしれないが、中長期的には逆の効果を生じさせかねない結果となる可能性がある。また、投資が停滞するということは、雇用も喪失するということを意味するため、更に深刻な社会情勢の悪化に繋がりがねない。

今後も需要が拡大することが見込まれるアジア各国に進出していきたい我が国にとっては、このような理論的な関係性を認識した上で、win-win の関係が構築できるよう新興国各国に提言していく必要がある。なお、理論的には、リターンの不安定性自体が投資を委縮させると論じている『不確定性アバース』<sup>440</sup>の議論が有用であると考えられる。

##### (ii) レントシーキングコストと優遇税制

特定の事項を優遇するような租税支出や汚職を含むレントシーキングコスト<sup>441</sup>等、企業からは支払われるが、税収には直結しないような無用なコストを除去するための理論的な観点、及び関連の立法技術及び執行技術(法令作成方法や内規や調査官の管理方法等)の議論についても、寄与できる余地はあると考えられる。この点に関連して、OECD も「開発途上国の優遇税制の透明性とガバナンスの向上のための原則」と題するドラフトを発表しており<sup>442</sup>、こうした潮流に即して、日本も具体的な優遇税制の設計に寄与していくことが考えられる。

<sup>440</sup> 投資等自体に対してどのような確率でどのようなリターンが生じるか不明確であると、そもそも投資自体を差し控えてしまうという傾向をいう。この点に関する理論的な研究として、See Sarah Lawsky *Modeling Uncertainty in Tax Law* at 243 and 261.

Also available at

[http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/ECM\\_PRO\\_075136.pdf](http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/ECM_PRO_075136.pdf)

<sup>441</sup> Generally see, Jason S. Oh, *The Social Cost of Tax Expenditure Reform* New York University Tax Law Review 66 (Fall 2012).

<sup>442</sup> <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>

### 3-2 キャパシティビルディングによる支援

本調査において、新興国の課税当局における担当官が理屈に乏しい主張をしていくという意見が多く聞かれた。こういった状況はかねてより懸念されており、様々な団体により租税政策・税務執行に係る Capacity Building(以下「キャパシティビルディング」<sup>443</sup>)という。)の支援が行われている。また、近時、OECD の BEPS プロジェクトにおいても、明示的に新興国関与の三本柱の 1 つとして当該キャパシティビルディングが打ち出された<sup>444</sup>。以下では、新興国の税務当局のキャパシティビルディングに資する取組を例示する。

#### (i) 国連

国連は、2010 年に、税務に関するキャパシティビルディングへの概要をまとめたレポートを出している<sup>445</sup>。当該レポートでは、ヨーロッパ連合、国連等の国際機関、IMF 等の国際金融機関、地域ごとの開発銀行(アジア開発銀行等)及び各国政府等の取り組みが列挙されている。また日本からも、財務総合政策研究所のセミナー・リサーチ等の実施、JICA も同様のサポートを行っている旨が記載されている。

#### (ii) IMF

IMF の 2011 年の報告によれば、税務執行の能力を測定するのにポイントとなる視点・要素(core indicator)の特定を進めているとのことである<sup>446</sup>。こうした研究を追跡して調査することで、どういうポイントが税務執行の能力・効率性につながるのかという制度の実施作業をより具体的にすることができよう。

#### (iii) アジア開発銀行

アジア開発銀行は 2014 年に、アジア太平洋地域の国々について、税務の行政組織の設計、人的組織の管理、予算と支出の管理、電子サービス、税務監査、紛争時の対応・比較をまとめたレポート<sup>447</sup>を公表した。こうしたレポートによる比較分析をして、各新興国がその特徴を把握し、改正すべきポイントを検討することができよう。

また、アジア開発銀行がインドに対して、①リスク精査を踏まえた税務監査、②執行強化による課税ベース拡大の検討、③職員訓練、④納税者へのサービス向上、⑤会議・ワークショップの開催等のサポートを行った内容が 2003 年の報告書<sup>448</sup>で確認できる。

#### (iv) OECD

OECD の租税・開発タスクフォースは南アフリカのケープタウンで会議を開催し、「国境なき税務調査官(Tax Inspectors Without Borders)」構想に着手した。現在、その準備を着々と進めており、試験的な段階を

<sup>443</sup> 外務省のウェブサイトによると、途上国の能力構築。現在、途上国はWTOのルールや規律を遵守する上で、さまざまな困難に直面しており、このことが新ラウンド交渉への参加を躊躇する原因になっている。しかし、新ラウンドの成功には途上国の積極的参加が不可欠であるため、途上国に対し、協定についてのセミナーの開催、産業育成・中小企業人材育成としての研修員の受け入れや専門家の派遣等の技術支援を行うことによって、途上国が交渉に参加できる能力をつけていくことが必要となっている。

<sup>444</sup> 先進国中心に構成されるOECDも、BEPSにおいて、下記3点を通じ、新興国の関与を強めることを明確に打ち出している。③は古くから新興国寄りと言われる国連租税協力専門家委員会もその目的として従来から掲げてきた点である。こうした宣言をOECDが近時行っていること自体が、OECDとBEPS、ひいては国際課税の全世界的な潮流として、新興国にも注目が集まっており、新興国進出に際してもBEPSを意識することの重要性を示している。また、裏返せば、BEPSを理解するうえでも、そうした従前からの新興国進出局面等に関連する新興国寄りの議論も把握しておく必要があるということになる。

① 財政委員会(Committee Fiscal Affairs)への参加

② 税務政策・執行当局者による地域的ネットワーク確立

③ 執行能力等(Capacity Building Support)

<sup>445</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Sixth Session By Geerten Michiels and Victor Thuronyi Overview of Cooperation on Capacity Building in Taxation (Geneva, 27-31 October 2014) E/C.18/2010/CRP.11, at 2-17.

[http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/6STM\\_OverviewCapacityBldg.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/6STM_OverviewCapacityBldg.pdf)

<sup>446</sup> Supporting the Development of More Effective Tax Systems, at 41.

<https://www.imf.org/external/np/q20/pdf/110311.pdf>

<sup>447</sup> Asian Development Bank A COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX ADMINISTRATION IN ASIA AND THE PACIFIC (April 2014)

<http://adb.org/sites/default/files/pub/2014/tax-administration-asia-pacific.pdf>

<sup>448</sup> Generally see,

<http://www.adb.org/sites/default/files/project-document/70170/tar-ind-37098.pdf>

2014 年に終え、2015 年にローンチされるといわれている<sup>449</sup>。この構想は、途上国が税制をより公正かつ効率的にすることによって国内歳入を増やすのを支援するための新たな構想に基づき、Oupa Magashula・南アフリカ歳入庁長官、Nhlanhla Nene・南アフリカ財務副大臣、Pascal Saint-Amans・OECD 租税政策・税務行政センター局長によって提唱された。この構想に基づき、OECD は、新興国が脱税や課税逃れを含む課税ベースの浸食により良く対処するのを支援するため、国際監査の専門知識と助言を提供する<sup>450</sup>ものとされている。

こうした取り組みにおいては、新興国の課税実務の変遷等を通じ、ベストプラクティスが浸透するか否かを納税者として見守る実務上の必要があるとともに、こうした動きに即して浸透すべきプラクティスのあり方等を何らかの形で提示していく良い機会であるともいえる。

## 4. 日本政府から企業への支援

### 4-1 総論

本調査においては、日本企業の現地子会社への出向者からは、「より多くの情報を提供してほしい」という声が多く挙がった。これは、現地における税制の頻繁な改正について必ずしも十分な情報をタイムリーに得ることができていない、というニーズであるとともに、各国国内法の変化とは別に、グローバルな国際課税の動きがあり、それらをしっかりと捉えるため簡潔な情報が欲しいとのニーズであると思われる。また、現地での救済措置がワークしておらず、訴訟案件を数多く抱えている企業もあり、そういった救済措置(裁判のみならず相互協議等)の改善、現地政府へのはたらきかけの支援を求める声もあった。

以下では、政府及び関係機関(ジェトロ、現地日本商工会議所等)について記載することとする。

#### (i) 日本と現地の連携の重要性

政府及び関係機関(ジェトロ、現地日本商工会議所等)においては、従前からの情報提供業務や現地政府へのはたらきかけ等が主な業務であるが、一方で、本書で詳細に検討したとおり、国際課税を巡る状況は新興国をより深く巻き込む形で大きな変化を続けており、子会社のみでなく親会社を含む多国籍企業グループ全体で対応する必要性が増している。そうした変化の中、第2節で検討したとおり、現地子会社の税務人材のひっ迫、不足等で困難な状況に置かれた現地子会社の担当者が、ジェトロや商工会議所をはじめとした関係機関から支援を受けているという状況が明らかになった。今後、現地の税務人材と親会社との間の連携がさらに強化されるに従い、いわば、現地子会社と日本の親会社との連携にパラレルな形で政府機関も対応していくことがこれまで以上に重要になることが予想される。具体的には、両拠点においてダブルワークが生じさせず、また、連携の際に問題となるようなポイント・視点等のノウハウを個々の機関で蓄積・共有し、活用していくことが期待される。

#### (ii) 各企業の特徴

日本政府から企業への支援の際に、各企業の業種・規模・置かれた環境によってその要望は様々である。以下は、企業規模に焦点を充てて、それぞれの特徴を整理したものである。

| 分類                  | 特徴                                                                                                                                                                 |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 大企業<br>グローバル対応体制構築済 | <ul style="list-style-type: none"><li>▶ 会計・税務ともに各現地子会社からのレポーティングラインが確立し、グループ全体のリスクの見える化が完了</li><li>▶ グローバルにおけるビジネス戦略の策定に際して、関連する財務・税務リスクがすぐ把握できる体制になっている</li></ul> |
| 大企業                 | <ul style="list-style-type: none"><li>▶ 国によっては個別の基本的な対応についてサポートが必要</li></ul>                                                                                       |

<sup>449</sup> 一般的な説明及びTwitterアカウントは下記を参照されたい。

<http://www.oecd.org/tax/taxinspectors.htm>

[https://twitter.com/tax\\_inspectors](https://twitter.com/tax_inspectors)

例えば、最新情報として、直近のキックオフミーティングの状況について下記参照。

[https://twitter.com/Agenzia\\_Entrate/status/565577896639868930](https://twitter.com/Agenzia_Entrate/status/565577896639868930)

<sup>450</sup> 税務研究会「OECD、『国境なき税務調査官』構想を提唱」

<http://www.zeiken.co.jp/cst/newsDetail.php?tgtType=4&tgtYear=2012&newsid=2351>

| 分類           | 特徴                                                             |
|--------------|----------------------------------------------------------------|
| グローバル対応体制構築中 | ▶ 親会社からグループ全体の状況を把握する体制になっていない                                 |
| 中小企業         | ▶ 現地法人等は特に、そもそも対応するリソースに無理がある<br>▶ 間接部門への投資は難しいという認識で経営がなされている |

## 4-2 日本からの支援

### (i) 相談窓口

関連する窓口としては、以下の通りである。

| 日本担当者のための窓口                                |                   |                                   |                                                                                                                                                               |
|--------------------------------------------|-------------------|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 機関名                                        | 支援内容              | 支援概要                              | HP 等                                                                                                                                                          |
| ◆専門家等にアドバイスをもらいたい場合(税制を含むビジネス課題の解決に対応するもの) |                   |                                   |                                                                                                                                                               |
| JETRO                                      | 貿易投資相談            | 輸出入や海外進出の実務の相談・問い合わせが可能           | <a href="http://www.jetro.go.jp/services/advice/">http://www.jetro.go.jp/services/advice/</a>                                                                 |
|                                            | 海外展開のための専門家活用助成事業 | 一定の要件を満たす海外展開の専門家の経費等を助成する(公募制)   | <a href="https://www.jetro.go.jp/services/expert-subsidy/">https://www.jetro.go.jp/services/expert-subsidy/</a>                                               |
| 中小機構                                       | 中小企業国際化支援アドバイス    | 海外ビジネスに悩みを持つ中小企業に対し専門家がアドバイスをを行う  | <a href="http://www.smrj.go.jp/keiei/kokusai/advice/index.html">http://www.smrj.go.jp/keiei/kokusai/advice/index.html</a>                                     |
| ◆移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談を行う場合              |                   |                                   |                                                                                                                                                               |
| 国税局                                        | 事前相談及び事前確認        | 移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談を行う場合の窓口。  | <a href="http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h19/apa/03.htm">http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/data/h19/apa/03.htm</a>                   |
| ◆租税条約の規定に適合しない課税を受けた場合                     |                   |                                   |                                                                                                                                                               |
| 国税庁相互協議室                                   | 相互協議              | 租税条約の規定に適合しない課税に関する申立てを行う場合等の窓口。  | <a href="http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_1.htm">http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/sogokyogi/annai/1279_1.htm</a> |
| ◆国際租税に関する問題等について相談をしたい場合                   |                   |                                   |                                                                                                                                                               |
| 経済産業省貿易振興課                                 | -                 | 海外展開を行う際の国際租税に関する問題等について、相談対応を行う。 | (連絡先)<br>TEL: 03-3501-1662<br>FAX: 03-3501-2082<br>E-mail: <a href="mailto:kokusaisozei@meti.go.jp">kokusaisozei@meti.go.jp</a>                               |



(ii) 企業への情報提供等

ヒアリングによれば、政府及び関係機関によるマニュアル・報告書作成や無料セミナー開催は有益であり、こうした報告書・セミナー等の資料は現地子会社担当者も取得して参考にしていることが窺われた。したがって、引き続き同様のサポートがなされることが期待される。

また、先進的なプラクティスの情報共有を行う場も重要である。新興国の課税状況は、第4節に記載したように、現地子会社が所在する国の法域のルールだけを確認すればよいのではない。移転価格税制、PE課税のいずれも、世界的な潮流を認識しておくことが、将来的なリスクを防ぐことにつながる。

特定の法域に関する技術的な知識の伝達に留まらず、各法域を束ねる国際課税領域に関する考え方の共有、政府と納税者との間の対話<sup>451</sup>を実現するようなフォーラムが形成されることが理想的である。これは有識者懇談会のようなフォーマルなものから、より敷居の低いセミナーのような形式のものまで、色々なアイデアがあり得るであろう。また、開催場所や対象者についても、ニーズや開催趣旨によって、考える必要がある。

(iii) 現地政府への働きかけ

二国間・多国間(APEC・OECD等)の枠組みを活用し、現地国内法の改善を訴えることも重要である。また、働きかけの前提として、既存の租税条約上の問題点(典型例として、日中租税条約の6か月要件(第4節参照))を特定し、当該問題点に関する具体的な企業の対応状況を特定、報告し、改善を促す材料を整えることも重要である。その他、OECDへのコメント、IFA等からの国際発信等を通じて、国際税務のルールメイクの場に対して具体的な問題提起を行い、議論を深めるよう働きかけるといことも考えられる<sup>452</sup>。

### 4-3 現地からの支援

(i) 情報収集体制の構築(相談窓口の整備)

関連する窓口としては、以下の通りである。

| 現地担当者のための窓口                          |                   |                                                 |                                                                                                                                           |
|--------------------------------------|-------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 機関名                                  | 支援内容              | 支援概要                                            | HP等                                                                                                                                       |
| ◆政府レベルでの対応が必要な場合                     |                   |                                                 |                                                                                                                                           |
| 大使館・総領事館                             | 日本企業支援窓口          | 海外におけるトラブルにつき、政府レベルでの対応が必要な場合に相談可能              | <a href="http://www.mofa.go.jp/mofaj/annai/zaigai/kigyo/ichiran_i.html">http://www.mofa.go.jp/mofaj/annai/zaigai/kigyo/ichiran_i.html</a> |
| ◆現地ジェトロ事務所に相談したい場合                   |                   |                                                 |                                                                                                                                           |
| JETRO                                | 海外事務所に<br>おける個別相談 | 投資・貿易に関する情報の収集・提供、諸手続などのアドバイス等を行う               | <a href="http://www.jetro.go.jp/jetro/overseas/">http://www.jetro.go.jp/jetro/overseas/</a>                                               |
|                                      | 中国進出企業支援センター      | 在中国ジェトロ事務所において中国ビジネスの相談対応や、必要に応じ現地政府等への働きかけ等を行う | <a href="http://www.jetro.go.jp/services/cn-support/">http://www.jetro.go.jp/services/cn-support/</a>                                     |
| ◆他社との間で情報交換が必要な場合・産業界で一体となった対応が必要な場合 |                   |                                                 |                                                                                                                                           |

<sup>451</sup> この当局との対話という視点は、OECDの提唱する、比較的小規模事業者への提言とも類似している。OECDは、申告書という成果物という有体物を配達したら終わりという関係ではなく、納税者と当局との間のサービス提供、相互作用(interaction)を提案している。  
[https://twitter.com/OECD\\_Pubs/status/525650921104359427](https://twitter.com/OECD_Pubs/status/525650921104359427)  
[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-compliance-by-design\\_9789264223219-en#page26](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-compliance-by-design_9789264223219-en#page26)

<sup>452</sup> 例えば、ブラジルやインドの移転価格税制や、インドの近時のPE判決等は欧米の論者の中でも相当程度議論されているものと思われる。

| 現地担当者のための窓口              |      |                                                                   |                                                                                                                                                                             |
|--------------------------|------|-------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 機関名                      | 支援内容 | 支援概要                                                              | HP 等                                                                                                                                                                        |
| 在外日本人 商工<br>会議所          | -    | 会員企業間の情報交換、二国間の発展・交流促進、その他諸活動の実施等を目的とする。<br>税制改正要望のとりまとめを行うこともある。 | 該当する商工会のリンク先一覧が記載されている(※国によっては都市ごとに商工会が存在する)<br><a href="http://www.jcci.or.jp/international/jcci-overseas.html">http://www.jcci.or.jp/international/jcci-overseas.html</a> |
| ◆国際租税に関する問題等について相談をしたい場合 |      |                                                                   |                                                                                                                                                                             |
| 経済産業省貿易<br>振興課           | -    | 海外展開を行う際の国際租税に関する問題等について、適切な窓口の示唆等、相談対応を行う                        | (連絡先)<br>TEL: 03-3501-1662<br>FAX: 03-3501-2082<br>E-mail: <a href="mailto:kokusaisozei@meti.go.jp">kokusaisozei@meti.go.jp</a>                                             |

## (ii) 企業への情報提供等

基本的には「4-2 日本からの支援 (ii) 企業への情報提供等」に記載した通りであるが、ヒアリングによれば、マニュアル・報告書作成や無料セミナー開催は有益であり、また、こうした現地でのセミナーは、現地語の場合は現地人材が行き、日本語の場合は日本人が行くという形で可能な限り参加するようにしているようであり、相当程度重視されていることが窺われた。したがって、引き続き同様の機会が提供されることが期待される。

また、第4節で分析したとおり、新興国の法制は必ずしも一義的な解が得られない点も多く、また、流動的に変更されることもある。ヒアリングによれば、各現地子会社担当者は、この点のキャッチアップに苦心している点が窺われた。こうした中、現地の執行の状況等についてのより具体的な情報を交換することは重要と思われるところ、こうした集まりは事業セグメントによってはすでに行われているが、さらに事業を超えた情報交換を可能にするようなフォーラムのきっかけとなるような会合を催すことは、有益ではないかと思われる。

## (iii) 現地政府への働きかけ

すでに行われているが、現地の商工会議所等での問題点のヒアリングをとりまとめ、現地政府・各州政府等に上申し、改正を働きかけることが望ましい。また、こうした働きかけに際し、現地各機関と日本の各政府機関の連携も取られていることが望ましい。

# 5. 総 括

上記のとおり、本調査では、各日本企業が特に新興国進出で直面する数々の問題点を人材及び税務という側面から検討してきた。

本来、各企業は製品やサービスの性質で競争すべきであり<sup>453</sup>、また、そうした競争を実現可能にする公平・中立的・簡素な税制が理想的である。しかし、OECD モデル租税条約、移転価格ガイドライン等の国際的に規範となるルールは存在するものの、各国税法及び執行にはやはり差異があると言える。しかし、新興国の魅力的なマーケット及び成長力という果実を日本企業が手にするためには、このような現実を認識し、成長フェーズにある地域ならではの、税制をはじめとした制度の不確実性・不安定性を所与のものとして、これを分析・評価し、ビジネスの目的達成のために適切な対応を講じていく必要がある。こうした、ビジネスリスクの1つとしての税務リスクの適正な評価、対応及び必要に応じたリスクテイクは、日本企業が次の10年でさらなる高みに上っていくための重要な一里塚となろう。

<sup>453</sup> See EY, Global Tax Policy and Controversy Briefing (October 2014), Alf Capito interviewing Pascal Saint-Amans  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-policy-and-controversy-briefing-october-2014/\\$FILE/ey-tax-policy-and-controversy-briefing-october-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-tax-policy-and-controversy-briefing-october-2014/$FILE/ey-tax-policy-and-controversy-briefing-october-2014.pdf)



中長期的な視野、例えば 2020 年のビジョンは会社ごとに異なるであろう。いずれにせよ、日本企業 1 社 1 社が、自社なりのアプローチで、新興国進出におけるビジネスリスクや直近の BEPS という波<sup>454</sup>を乗り越え、より良い人材を惹きつけるリスク管理体制を構築し、税務当局をはじめとした規制当局と適切な緊張感ある対話を続けることを期待したい。このような取り組みを通じ、競争力あるより良い日本社会の実現が近づくことを願ってやまない。本調査が微力ながらもその一助になりうることがあれば、望外の喜びである。

以 上

---

<sup>454</sup> See, *Conversations: Jeffrey Owens and Pascal Saint-Amans*, 77 Tax Notes International 803 (March 2, 2015).  
[http://www.iticnet.org/images/TNI-Owens\\_Saint-Amans.pdf](http://www.iticnet.org/images/TNI-Owens_Saint-Amans.pdf)

## EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーnst・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーnst・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

## EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp) をご覧ください。

©2015 Ernst & Young Tax Co.  
All Rights Reserved.

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)

※一部誤字が見られたため、経済産業省貿易振興課において修正した箇所あり