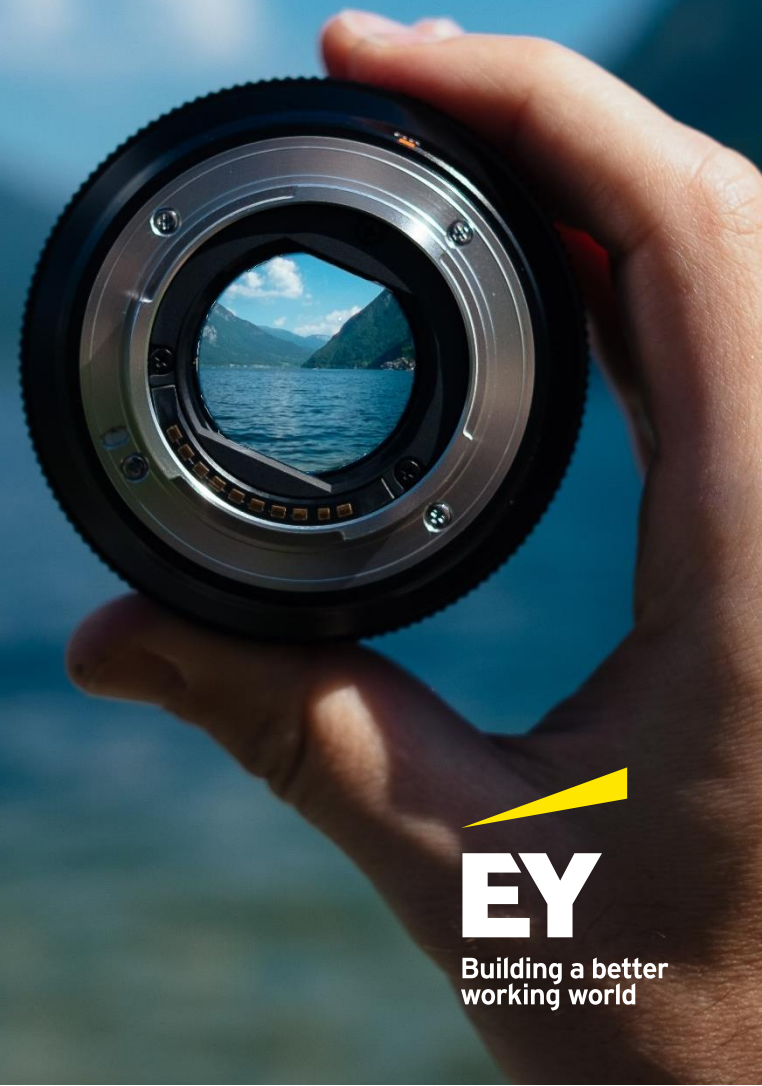


# BEPSへの対抗措置を 踏まえた税務戦略



**EY**

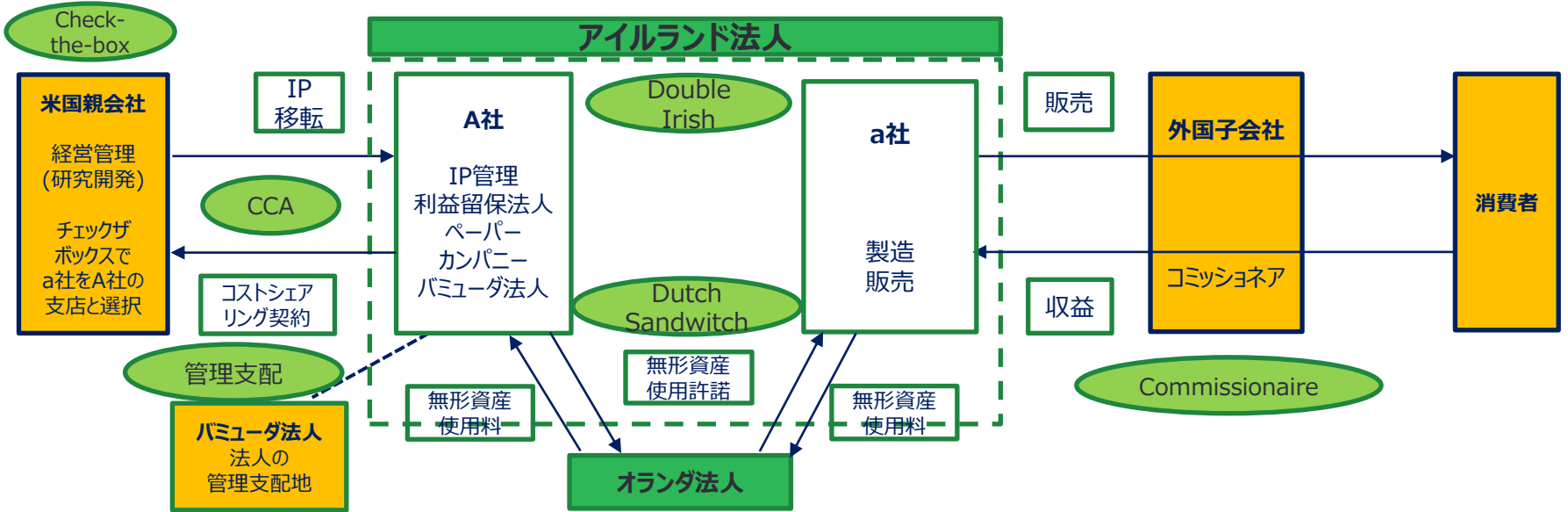
Building a better  
working world

# 目次

- **1 BEPSへの対抗措置**
- **2 デジタル課税の日本企業への影響**
- **3 米中貿易摩擦の日本企業への影響**
- **4 デジタル課税と米中貿易摩擦への対応**
- **5 グローバルな税務戦略の課題**
- **Appendix**

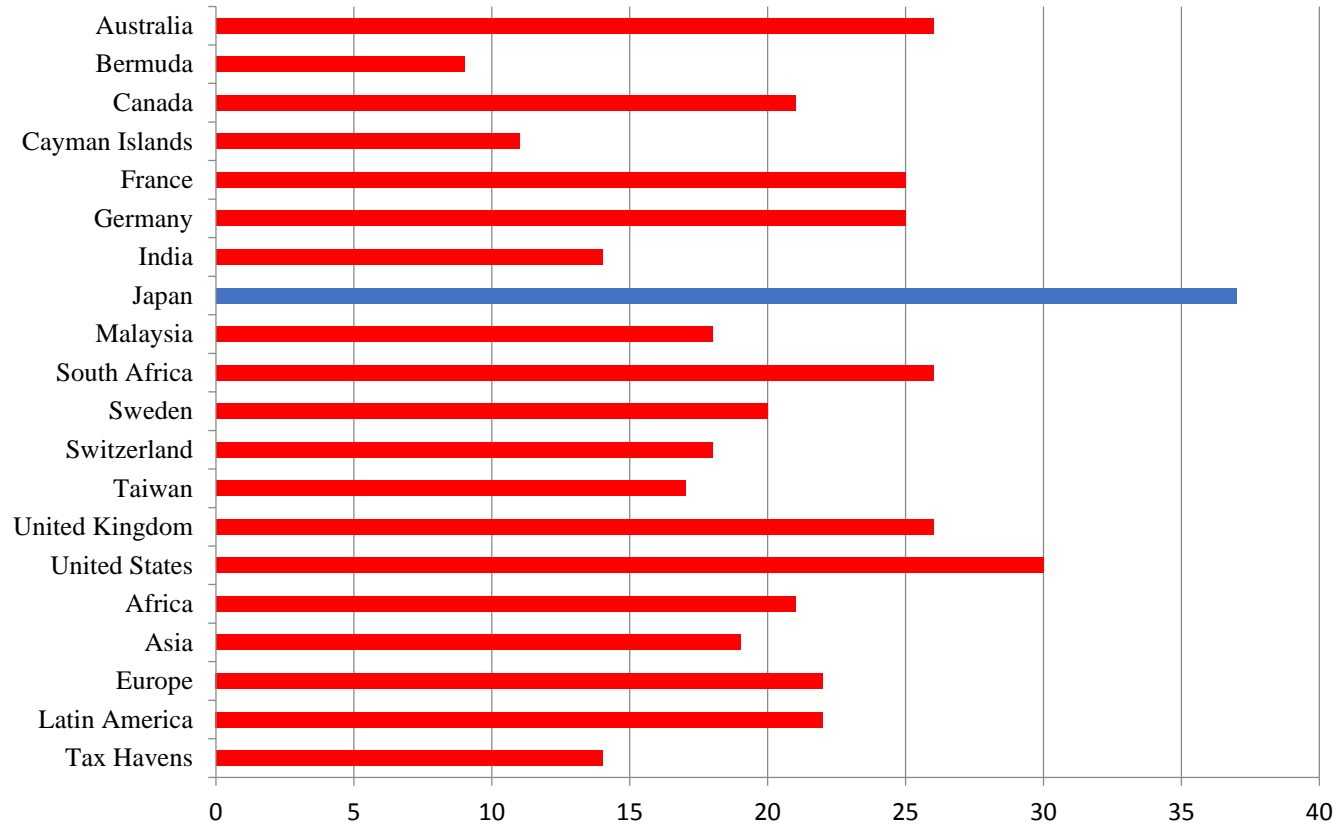
# 1. BEPSへの対抗措置

## Double Irish with a Dutch Sandwich



	米国親会社	バミューダ法人	アイルランドA社	オランダ法人	アイルランドa社	外国子会社	連結
税率	40%	0%	10%		10%	30%	8.2%
利益	10 分担金 5	無形資産利益 70 費用分担 -5			製造利益 10 販売利益 9	1	100
税額	6	0			1.9	0.3	8.2

# 多国籍企業の実効税率



(Markle, K.S. and Shackelford D.A. (2011) "Cross-country Comparisons of corporate income taxes", National Bureau of Economic Research Working Paper No. 16839, February 2011.)

# 米国多国籍企業の実効税率(2018年9月末)

Apple Inc

13.98%

Amazon Com Inc

14.99%

Starbucks

17.02%

Facebook Inc

13.11%

Microsoft

13.67%



## 「BEPSプロジェクト」について

### ○ 現在の取組(BEPS実施フェーズ)

- ・ BEPS実施フェーズにおける取組として、現在以下の主要課題に対処。
  - ① 各国による合意事項の実施状況のモニタリング ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会におけるモニタリング方法等について議論。
  - ② 残された課題についての、継続検討 ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会で議論を継続。
  - ③ 開発途上国を含む幅広い国と関係機関が協調する枠組み(技術支援等を含む)の構築 ⇒ IMF、OECD、世銀、国連等の国際機関並びに先進国及び開発途上国の協調の場としての「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設置
- ・ 2016年は、日本がG7議長国として、上記の取組を重要議題の一つに掲げ、議論を推進するべく各国との協調をリード(仙台G7財務大臣会合、伊勢志摩サミット等)。その後も、G7・G20等で主要課題として取り上げられてきている。

### 「BEPSプロジェクト」の三本柱

#### A. グローバル企業は払うべき(価値が創造される)ところで税金を支払うべき【実質性】

(企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ内取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定)

#### B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上【透明性】

(グローバル企業の活動・納税実態の把握のための各国間の情報共有等の協調枠組みを構築等)

#### C. 企業の不確実性の排除【予見可能性】

(租税に係る紛争について、より効果的な紛争解決手続きを構築するとともに、BEPSプロジェクトの合意の迅速な実施を確保)

(2018年10月17日税制調査会財務省説明資料)

# 「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要

## A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築〔実質性〕

### (1) 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う問題への対応について、海外からのB2B取引及びB2C取引に対する消費税課税のあり方等に関するガイドラインをそれぞれ策定した。

**行動1 電子経済の課税上の課題への対応** → 国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税方式を見直し(27年度改正)

### (2) 各国制度の国際的一貫性の確立

各国間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

**行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化** → 27年度改正で対応済。また、租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

**行動3 外国子会社合算税制の強化** → 租税回避リスクを外国子会社の個々の活動内容により把握するよう見直し(29年度改正)

**行動4 利子控除制限** → 24年度に導入した過大支払利子税制について、法改正の要否を含め検討

**行動5 有害税制への対抗** → 既存の枠組みで対応

### (3) 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準(モデル租税条約・移転価格ガイドライン)が近年の多国籍企業のビジネスモデルに対応できていないことから、「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準の見直しを図った。

**行動6 条約濫用の防止** → 租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

**行動7 人為的なPE認定回避** → 租税回避の防止等のためPEの範囲を見直し(30年度改正)。租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

**行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致** → 特に無形資産の取扱いについて、法改正の要否を含め検討

## B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕

### (4) 透明性の向上

多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

**行動5 ルーリング(企業と当局間の事前合意)に係る自発的情報交換**  
**行動11 BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立**

**行動12 タックス・プランニングの義務的開示** → 法改正の要否を含め検討

**行動13 多国籍企業情報の報告制度**  
(移転価格税制に係る文書化) → 28年度改正で対応済み

## C. 企業の不確実性の排除〔予見可能性〕

### (5) 法的安定性の向上

BEPS対抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続きをより実効的なものとするを図った。

**行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築** → 租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

### (6) BEPSへの迅速な対応

BEPS行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

**行動15 多数国間協定の開発** → 参加(30年9月に受諾書を寄託)

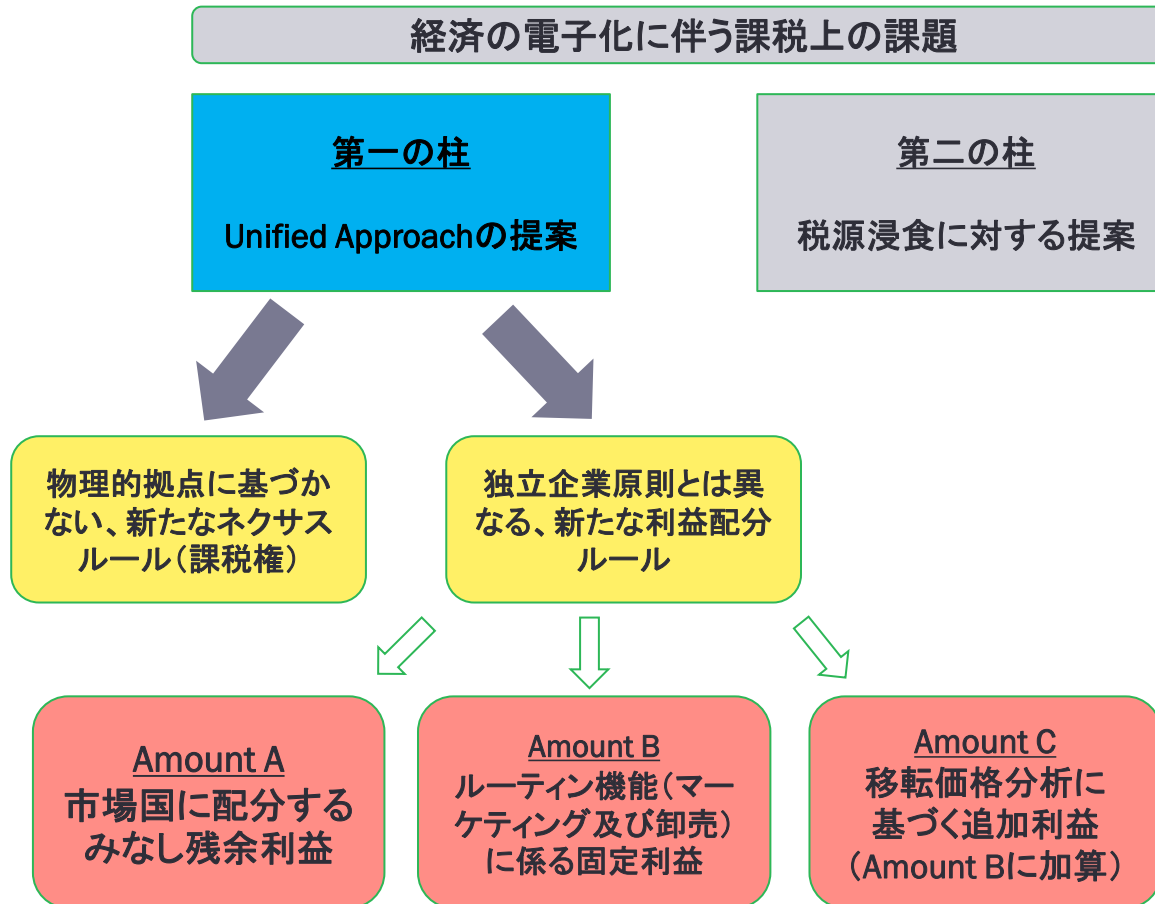
(2018年10月17日税制調査会財務省説明資料)



## 2. デジタル課税の日本 企業への影響

# デジタル課税の概要

# 1. デジタル課税の新枠組み案の概要 全体像



# I. デジタル課税の新枠組み案の概要

## 新しい利益配分ルール

### Amount A

- 市場・ユーザーへの新たな課税権
- 定式配分方式
- 独立企業原則と乖離

### Amount B & C

- ▶ 独立企業原則
- ▶ 分離企業アプローチ

### Amount A - 新たな課税権

#### Step 1: 多国籍企業グループの利益の特定

- ▶ 連結財務データに基づく利益の算定
- ▶ ビジネスセグメント、地域・マーケットによる細分化

#### Step 2: みなしルーティン利益及び残余利益の算定

- ▶ 産業別等に基づく簡易手法(固定利益率)

#### Step 3: 市場国に帰属するみなし残余利益の特定

- ▶ 定式配分: 産業やビジネスライン毎の固定配分率

#### Step 4: 各市場国へのみなし残余利益の配分

- ▶ 売上高に基づいた配賦基準



# I. デジタル課税の新枠組み案の概要

## 新しい利益配分ルール(続き)

### Amount B

#### 目的

- ▶ 税務論争の回避・軽減
- ▶ 予見性・安全性の確保

#### 手法

- ▶ ルーティン機能(マーケティング・卸売)に係るルーティンリターン(固定)
- ▶ ルーティン機能の定義及びルーティンリターンの決定方法は今後検討

### Amount C

#### 目的

- ▶ ルーティン機能利益を上回る利益への課税
- ▶ Amount Aとのダブルカウントの回避

#### 手法

- ▶ ルーティン機能(マーケティング・卸売)以外の事業活動(機能)に独立企業原則を適用
- ▶ 効果的かつ拘束力のある論争解決メカニズムの導入

# 消費者向けビジネスへの拡大

## 消費者向けビジネスへの拡大

---

- 当初はIT企業のみを対象とすることを想定。
- 新枠組み案では**消費者向けビジネスへ拡大**:
  - 例: 消費者向け製品の販売、消費者向け電子サービスの提供
- 事業規模による対象企業の限定:
  - 例: **連結総収入750百万ユーロ(約880億円)**
- Amount AとAmount Cの関係は?
  - **デジタル・プラットフォーム**
  - **クラウドサービスやAPI(Application Programming Interface)の活用**
  - **AIやビッグデータ解析**
  - **データドリブンなデジタルマーケティング**

## 消費者向けビジネスへの拡大

---

- 課題：
  - 自動車や医薬品へ拡大されるのか？
    - Amount AでのITを活用したビジネスへの課税は？
    - Amount Cでの機能コストによる米国での移転価格課税は？
    - CASE(Connectivity, Autonomous, Shared & Service, Electric)
  - ノンルーティン機能
    - 親会社の研究開発による無形資産
    - 市場国のデータドリブンなデジタルマーケティング無形資産
  - 利益分割による各国税務当局の調整は？



## 2.米中貿易摩擦の日本 企業への影響



# 米中貿易摩擦の状況

# 世界貿易環境をめぐる現在の景観

**US-China tensions soar as 'new cold war' heats up**  
Rivalry escalates amid concerns over trade, as...

**Trump announces tariffs on Mexico until 'immigration remedied'**  
US to place 5% tariff on goods as Mexico president says 'social problems aren't resolved with taxes'

**U.S. GETS MONEY FROM CHINA THROUGH TARIFFS**

**EU-Japan deal creates world's biggest free trade area**

**U.S. Trade Deficit Widens to Record Level**  
The international trade deficit has been a subject of ire for President Donald Trump.

**STOCKS DROP AS TRADE WAR ESCALATES**  
TRUMP OFFERS TIMELINE, PROMISES BAILOUT FOR FARMERS

**China Values Free Trade More Than the U.S.**  
In general, countries in Africa, South America and Europe are most supportive of free trade, according to a global...

**US-China trade tensions 'threat to the global economy': IMF**  
Renewed tensions between the two economic superpowers were hanging over the negotiations that were set to resume later May 9 and IMF spokesman Gerry Rice renewed the call for a 'speedy resolution'.

**The Washington Post**  
**Brits' vote to exit E.U. roils globe**  
WORLD MARKETS TAKE HIT; PRIME MINISTER CAMERON TO RESIGN

**USMCA a Trade Deal for the 21st Century**  
October 18, 2018 | 4 minute read

**REUTERS**  
**THE DEBRIEF U.S.-CHINA TRADE WAR ESCALATES**  
China retaliates with tariffs on \$60 billion of U.S. goods

**EU says it is ready to launch U.S. trade talks, but without agriculture**

**Trump says the US has 'indefinitely suspended' planned tariffs against Mexico after reaching a deal**

**Bloomberg**  
Economics  
**Trump Set to Delay Auto Tariffs Amid EU, Japan Trade Talks**  
By Shawn Donnan, Jenny Leonard, and Margaret Talev  
May 15, 2019 7:20 AM Updated on May 15, 2019 8:54 AM

**Trump open to talks on U.S.-Swiss free trade deal: Swiss president**

# 米国の通商措置



## 通商拡大法232条

- 一部の鉄鋼・アルミニウム製品に対し、それぞれ**25%と10%の追加関税**を賦課。ブラジル、アルゼンチン、韓国の鉄鋼材に輸入割当適用。アルゼンチンのアルミニウム製品に対し輸入割当適用。オーストラリア、カナダ、メキシコは免除
- 自動車および自動車部品は調査完了: 2019年11月13日までに決定される見込みであったが、日米貿易協議の合意(2019年9月25日)により、日本は追加関税回避**
- 2019年4月15日にウラン調査完了(結果未発表)。スポンジチタンは2019年3月4日に調査開始と発表。その他は各業界の要請に拠るとみられる

## 通商法201条

- ソーラーパネル並びに大型家庭用洗濯機および関連部品に対する追加関税

## 各国の反応は?

## 貿易制裁・輸出規制

- ロシア、イラン、北朝鮮等
- 輸出規制の強化

## 通商法301条: 中国の知的財産侵害

- 貿易紛争の長期化や混乱の拡大
- のべ2,500億ドル相当6,864品目(リスト1~3)の中国原産品に対し**25%の追加関税**を発動
- 10月15日に25%から30%に引き上げ予定であったが、米中貿易協議の部分合意(2019年10月11日)により先送り**
- 残りのほぼすべての中国原産品を含める3,000億ドル相当3,805品目(リスト4)に対する追加関税の発動が開始
- List4Aは9月1日より15%、List4Bは12月15日より15%

## FTAの再交渉

- TPP離脱
- USMCA(新NAFTA)(2018年11月30日署名、2019年6月19日メキシコ議会が批准法案可決)
- 米韓FTA(2019年1月1日発効)
- CPTPP加盟検討中
- トルコとインドをGSPから除外
- 日本との二国間協定合意(2019年9月25日)**
- EU、UKとの協定検討中



# 各国の対抗措置

## カナダ

232条: 適用除外後、報復関税を撤廃

## EU

232条: 33億ドル相当の米国製品に対し25%の報復関税を賦課(2018年6月21日)

果実、野菜、穀物、たばこ、化粧品、衣類・履物、鉄鋼製品・アルミニウム製品、オートバイ、ゲーム機

301条追加関税への対抗措置も検討

## 中国

232条: 30億ドル相当の米国製品128品目に対し25%の報復関税を賦課(2018年4月2日)

301条: 2018年7月6日に340億ドル相当の米国製品545品目に対し25%の報復関税を発動、8月23日に160億ドル相当の米国製品333品目に対し25%の報復関税を発動。9月24日には、600億ドル相当の5,207品目に対し、5~10%の関税を賦課(2019年6月1日に5~25%へ引き上げ)

## メキシコ

232条: 適用除外後、報復関税を撤廃

## トルコ

232条: 米国製品22品目に対し5~70%の報復関税を発動(2018年6月25日)

米国の追加関税引き上げを受け、ほぼすべての品目の報復関税を2倍に引き上げ(2018年8月15日)

米国がトルコから輸入される鉄鋼製品に対する追加関税を引き下げたことから、対米報復関税を当初の追加関税率まで引き下げ(2019年5月21日)

## インド

232条: 米国製品28品目に対し報復関税を賦課(2019年6月16日)

アーモンド、くるみ、りんご、化学製品、金属製品、オートバイ

## その他報復を検討または発表している国

- ロシア 25~40%の追加関税(2018年8月6日現在)
- インドネシア
- 日本 WTOへ通知

# 米国の通商措置

## (1)通商法301条に基づく対中追加関税

### 追加関税の根拠

USTRの調査により以下の状況が認められた場合適用される

- 貿易協定の違反(WTOを含む)
- 「正当な理由なくかつ米国の通商に負担や制限をかける」措置または政策、行為

### 追加関税の流れ

- 第1弾となる関税の発動開始(2018年7月6日より**25%**)
  - 340億ドル相当(818品目)
  - 機械類、電気機器、光学機器やそれらの部分品・付属品など
- 第2弾となる関税の発動開始(2018年8月23日より**25%**)
  - 160億ドル相当(279品目)
  - プラスチック製品、機械類、電気機器やそれらの部分品など
- 第3弾となる関税の発動開始(2018年9月24日より**10%**。2019年5月10日より**25%**に引き上げ)
  - 2,000億ドル相当(5,767品目)
  - 有機化学品、無機化学品、電気機器など
- 第4弾として2,650億ドル相当分を対象に追加関税の発動
  - List 4A: 1,550億米ドル相当分に対して9月1日より**15%**の追加関税発動
  - List 4B: 1,100億米ドル相当分に対して12月15日より**15%**の追加関税発動

# 米国の通商措置

## (2) 通商拡大法第232条に基づく追加関税

### 追加関税の根拠

商務長官が輸入が国家安全保障を阻害すると認めた場合、大統領に「輸入を調整する」権限が与えられる

#### (1) 自動車・自動車部品

- 対象: SUV、バン、ライトトラックを含む自動車および自動車部品
- 発行予定日: 2019年5月18日が行動決定期限だったが、最大半年間(11月13日まで)延期
- 特定の国との合意
  - メキシコ・カナダ: 新NAFTAのサイドレターにて、次の通り合意
    - 乗用車(カナダ、メキシコそれぞれ年間260万台まで適用除外)、軽トラック(全て適用除外)
    - 自動車部品(カナダ: 324億米ドル/年まで、メキシコ: 1,080億米ドル/年まで除外)
  - **日本: 日米貿易協定の合意(2019年9月25日)により追加関税を回避**

#### (2) ウラン(2019年4月15日に調査終了。調査結果未発表)

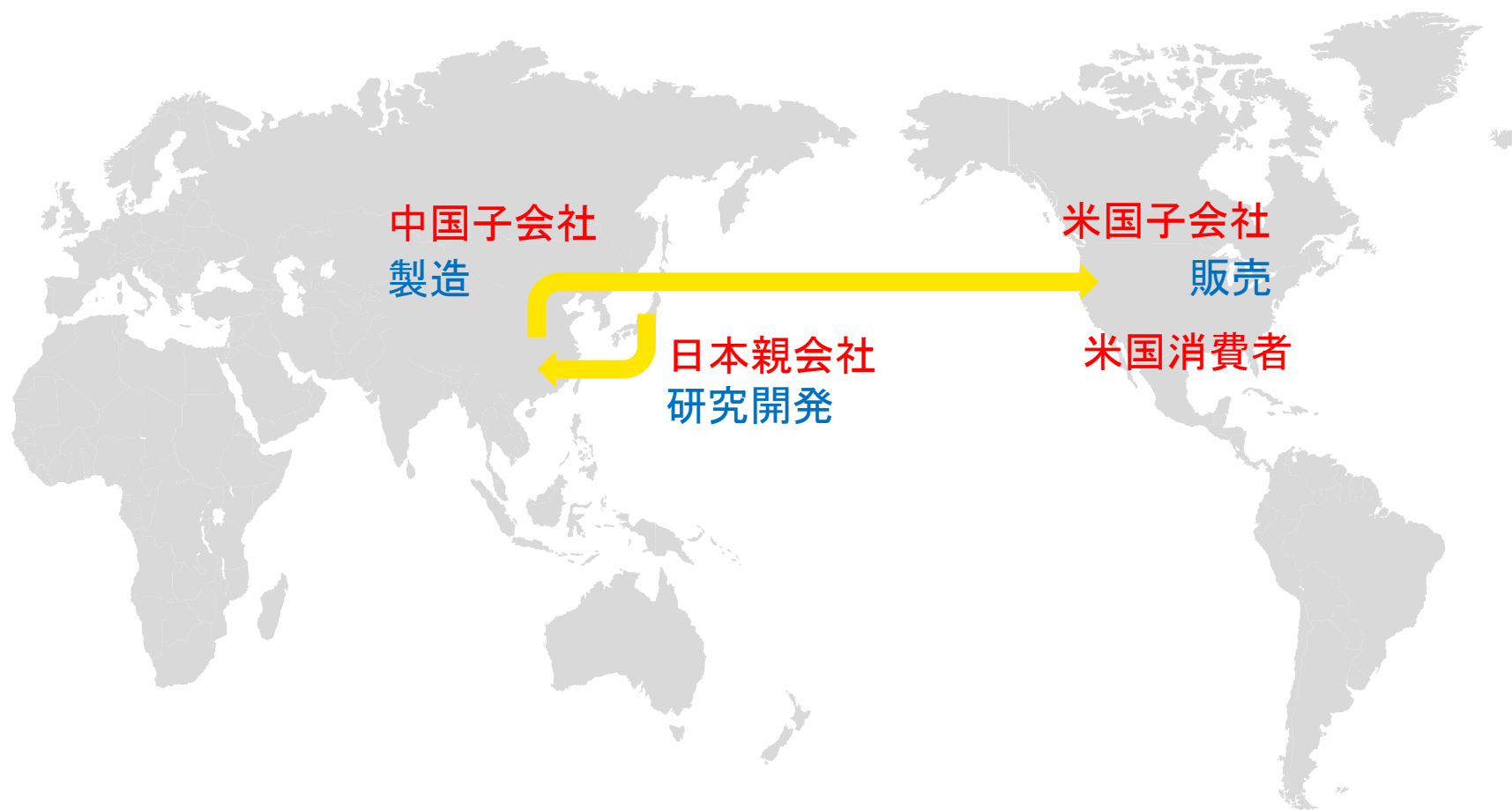
#### (3) スポンジチタン(2019年3月4日に調査開始)

#### (4) 鉄鋼・アルミ製品に対して発動(2018年3月)

- 対象品目と税率
  - 一部の鉄鋼製品: **25%**
  - 一部のアルミ製品: **10%**
- 特定の国との合意
  - アルゼンチン原産品: 鉄鋼・アルミ共に追加関税の代わりに輸入割当を設定
  - ブラジル・韓国原産品: 鉄鋼についてのみ、追加関税の代わりに輸入割当を設定
  - オーストラリア原産品: 鉄鋼、アルミとも適用除外
  - カナダ・メキシコ原産品: 2019年5月より鉄鋼、アルミとも適用除外

トランプ関税は  
どう解決するのか？

# 中国製造子会社から米国販売子会社への輸出



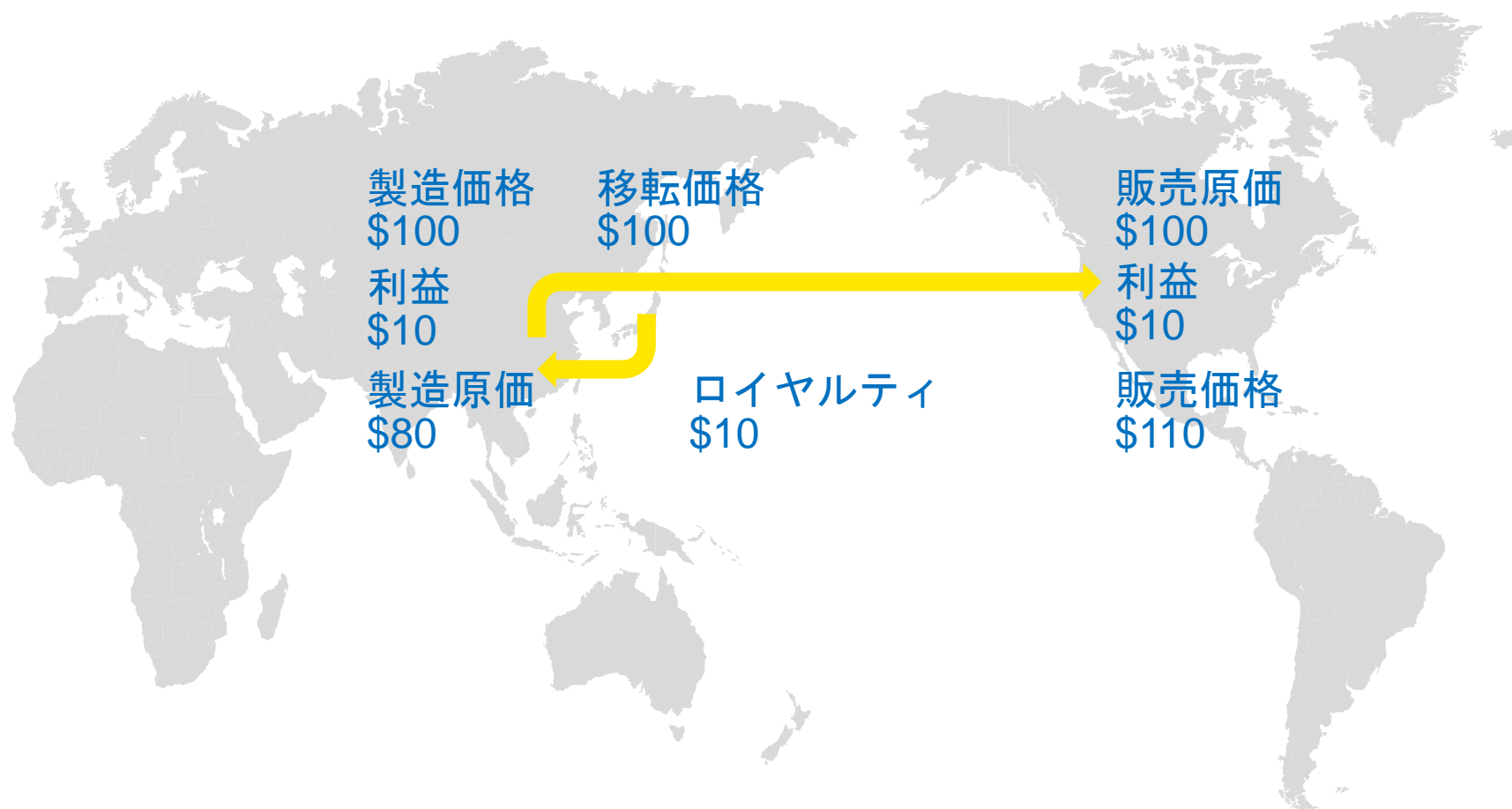
# トランプ関税は誰が負担するのか？

---

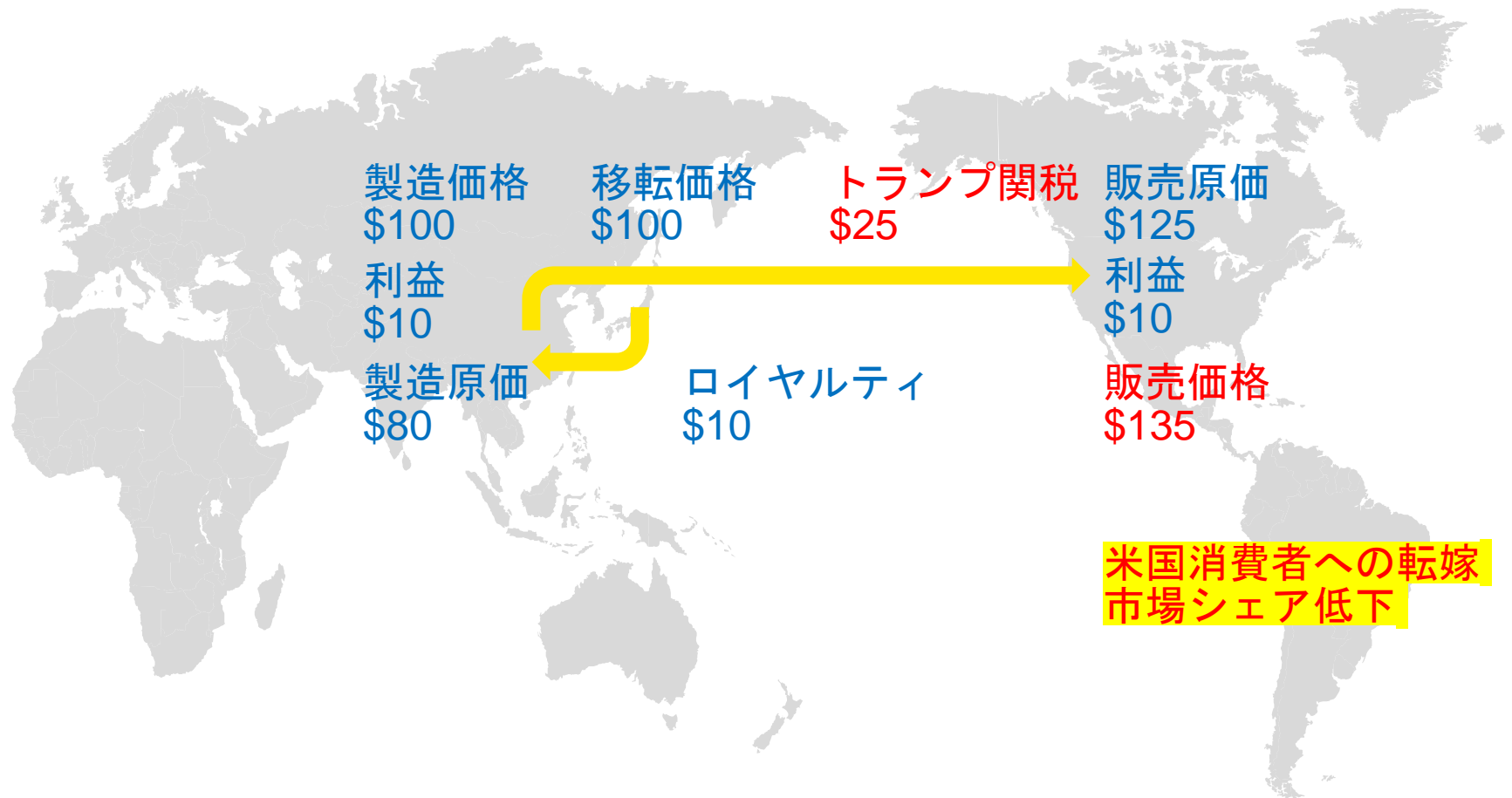
- 米国消費者か？
- 米国販売子会社か？
- 中国製造子会社か？
- 日本親会社か？



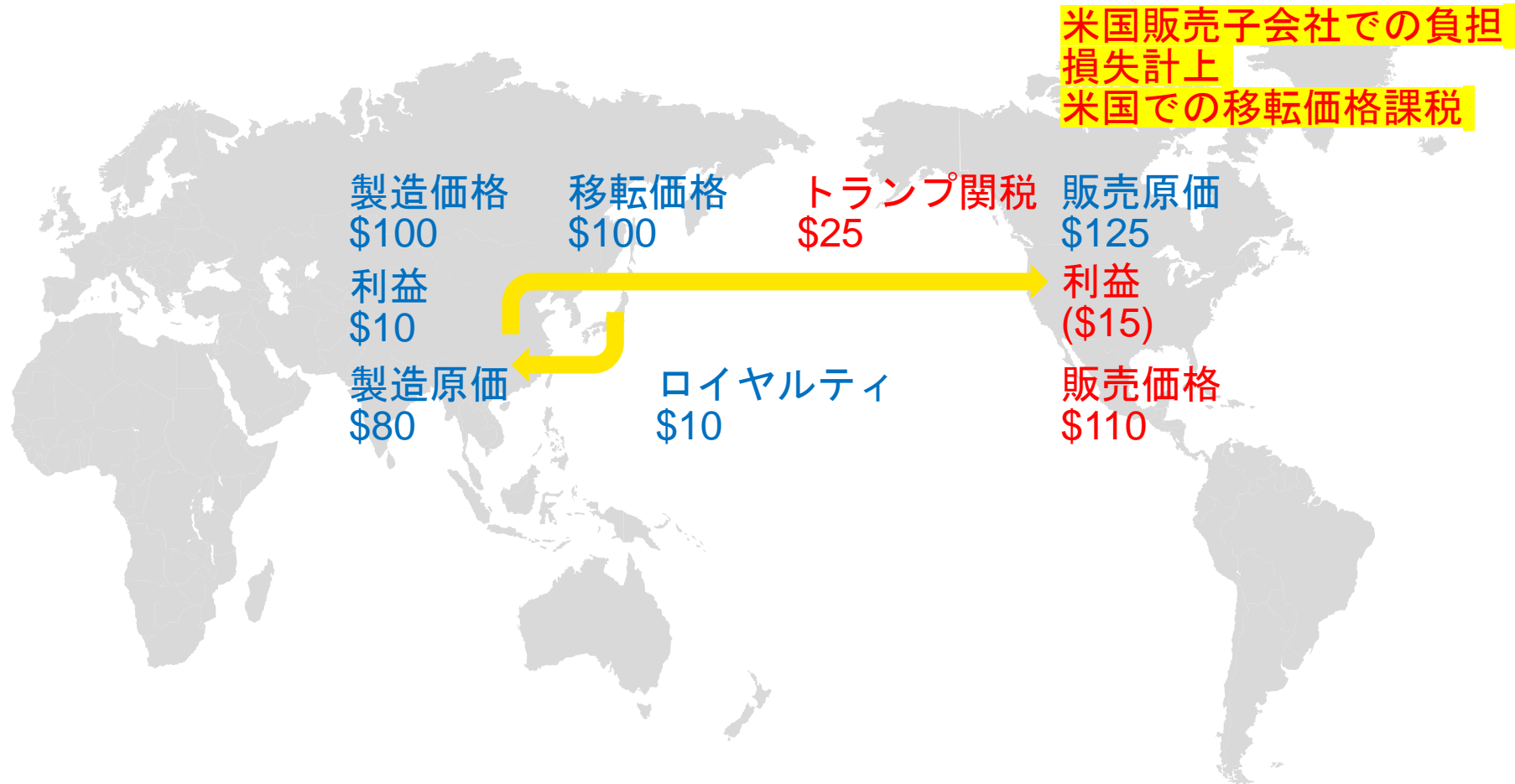
# 中国製造子会社から米国販売子会社への輸出



# トランプ関税の米国消費者価格への転嫁は可能か？



# トランプ関税の米国販売子会社での負担は可能か？

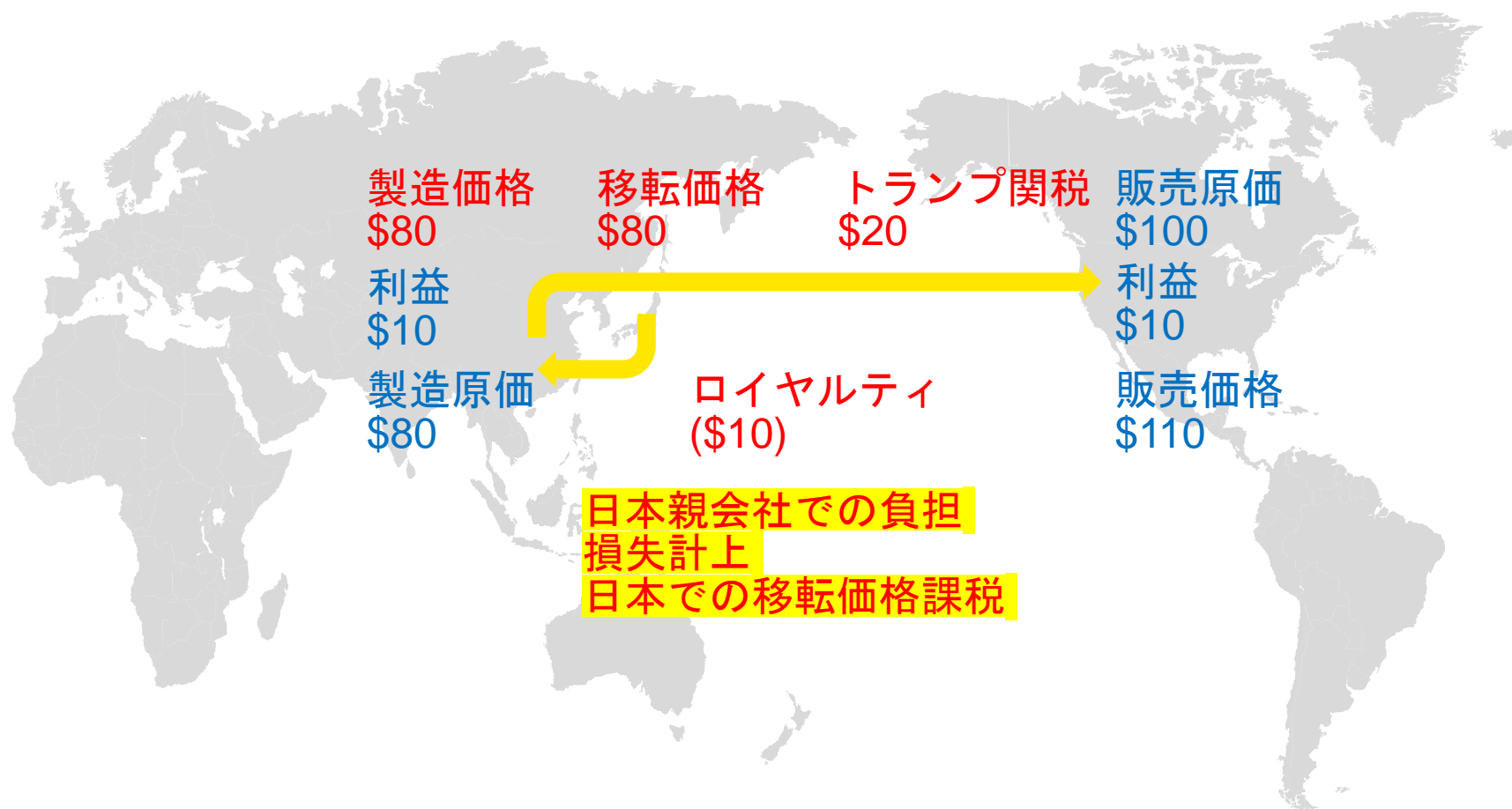


# トランプ関税の中国製造子会社での負担は可能か？

中国製造子会社での負担  
損失計上  
中国での移転価格課税



# トランプ関税は日本親会社の負担となるのか？



## どうやって解決するのか？

---

- 米国消費者への転嫁が困難な場合
  - 米国、中国及び日本での損失の負担
  - 同業者比較による移転価格課税リスク



- 移転価格課税による二重課税は解決できるのか？
- 市場シェア確保のための損失負担は認められるのか？
- 利益(損失)分割による各国税務当局の調整は行われるのか？



# デジタル課税と米中貿易 摩擦への対応



## デジタル課税と米中貿易摩擦への対応

---

- GAFA課税によるグローバルな利益分割
- トランプ関税によるサプライチェーンでの損失分割



- 国別報告書による各国での利益(分割)に係る情報共有
- ICAP(International Compliance Assurance Programme)
- 利益(損失)分割による各国税務当局の調整は行われるのか？

## デジタル課税と米中貿易摩擦への対応

---

- ICTによるビジネスモデルの変革
- グローバルなサプライチェーンでの利益(損失)の配分
- 各国拠点における無形資産の認識



- ビジネスモデルに応じた新たな課税リスクへの対応
- グローバルな利益(損失)配分の管理
- グローバルな税務ガバナンスの強化

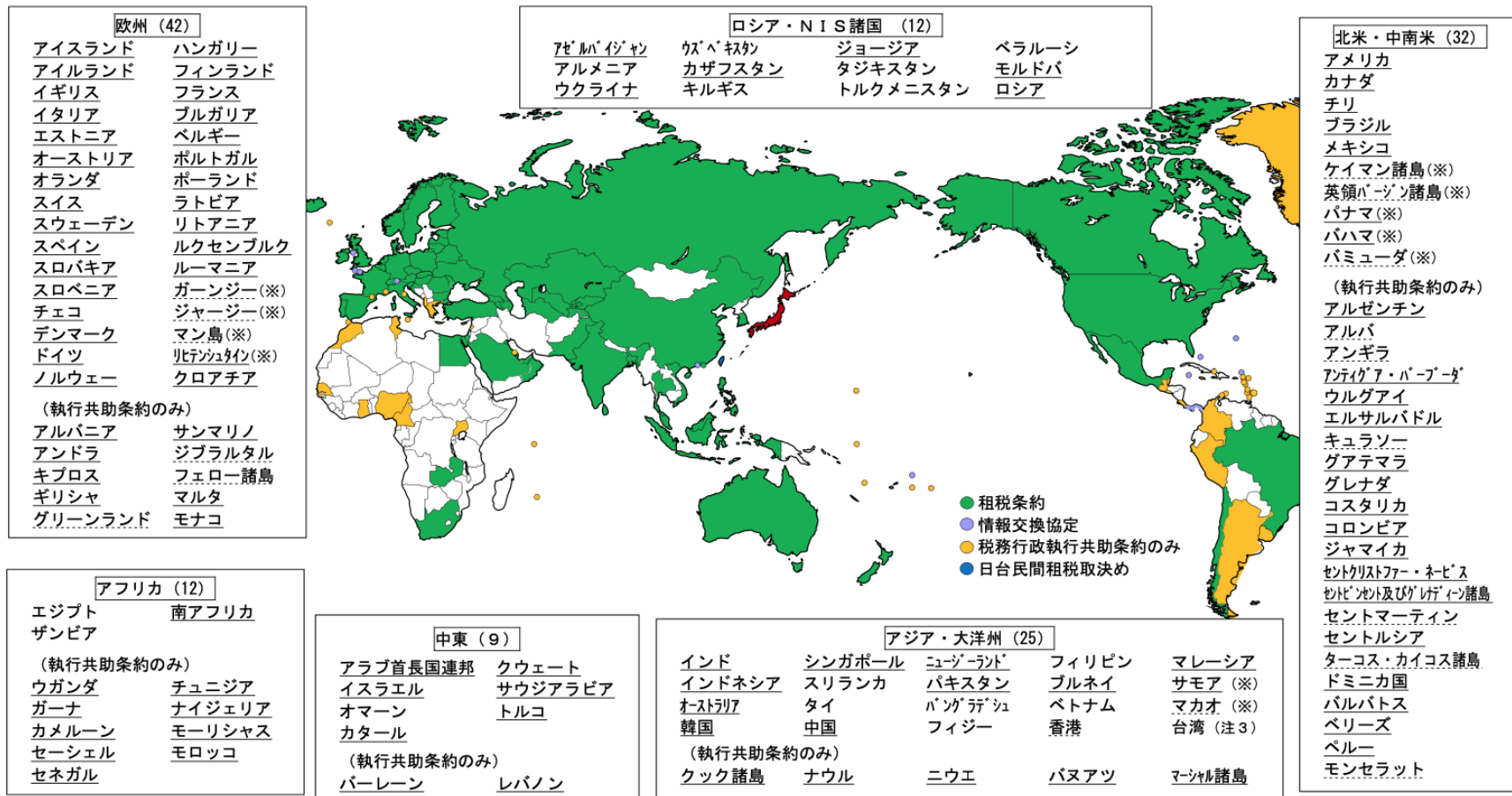
# グローバルな税務戦略 の課題

# 課税リスクのグローバル化



# 我が国の租税条約ネットワーク

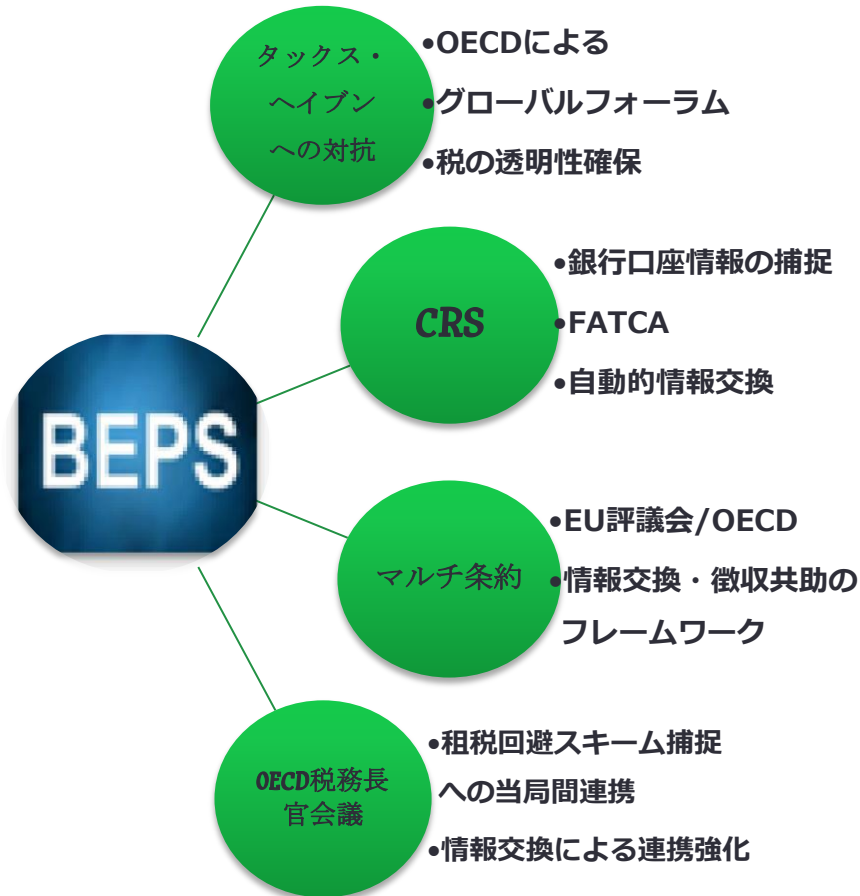
《75 条約等、132 か国・地域適用／2019 年 11 月 1 日現在》(注 1) (注 2)



(注 1) 税務行政執行共助条約が多数国間条約であること、及び、旧ソ連・旧チェコスロバキアとの条約が複数国へ承継されていることから、条約等の数と国・地域数が一致しない。  
 (注 2) 条約等の数及び国・地域数の内訳は以下のとおり。  
 ・租税条約 (二重課税の除去並びに脱税及び租税回避の防止を主たる内容とする条約) : 62 本、72 か国・地域  
 ・情報交換協定 (租税に関する情報交換を主たる内容とする条約) : 11 本、11 か国・地域 (図中、(※) で表示)  
 ・税務行政執行共助条約 : 締約国は我が国を除いて 99 か国 (図中、国名に下線)。適用拡張により 116 か国・地域に適用 (図中、適用拡張地域名に点線)。このうち我が国と二国間条約を締結していない国・地域は 48 か国・地域。  
 ・日台民間租税取決め : 1 本、1 地域  
 (注 3) 台湾については、公益財団法人交流協会 (日本側) と垂東関係協会 (台湾側) との間の民間租税取決め及びその内容を日本国内で実施するための法令によって、全体として租税条約に相当する枠組みを構築 (現在、両協会は、公益財団法人日本台湾交流協会 (日本側) 及び台湾日本関係協会 (台湾側) にそれぞれ改称されている。)

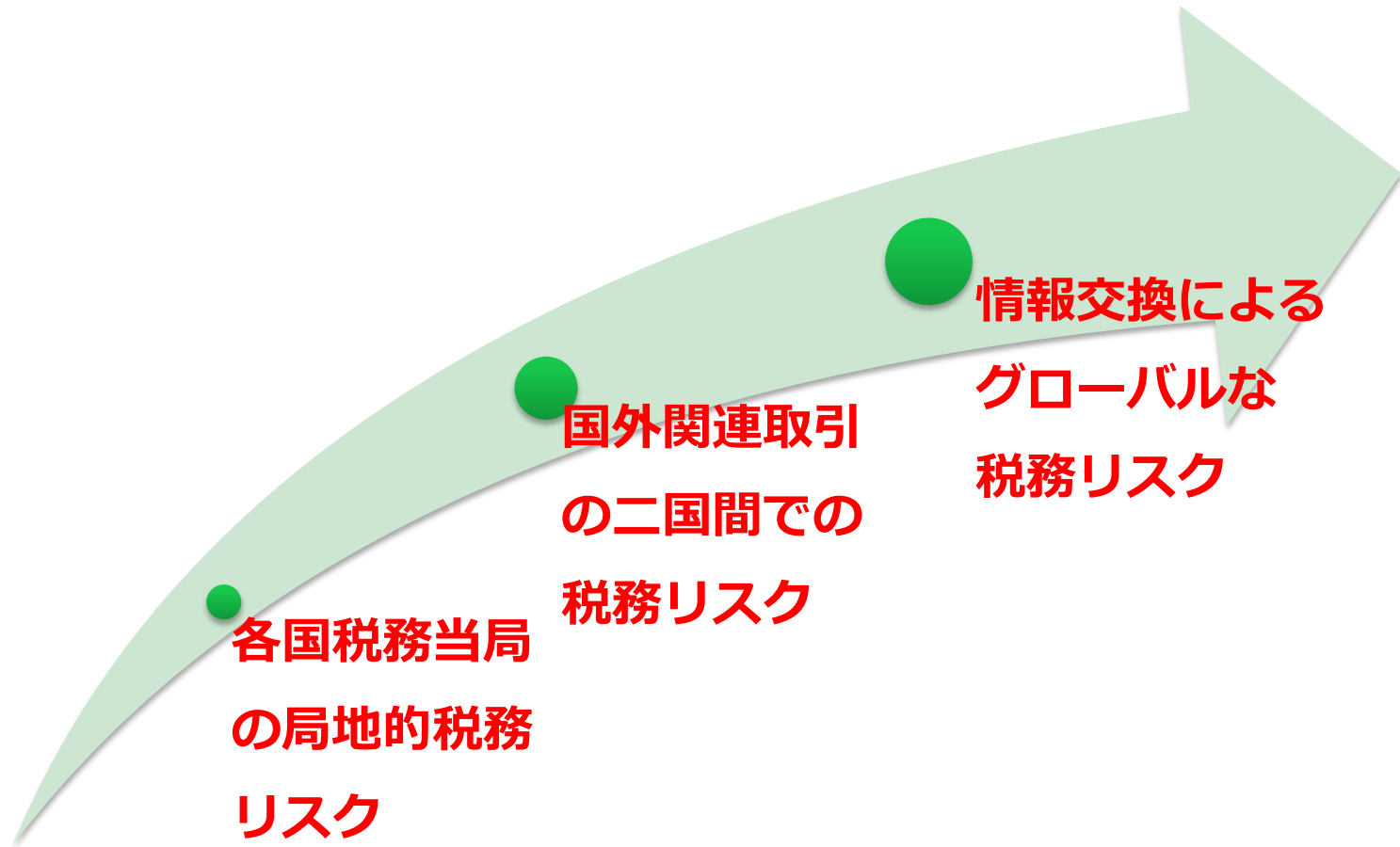


# 税務執行におけるグローバル化の流れ



# 税務リスクのグローバル化

---



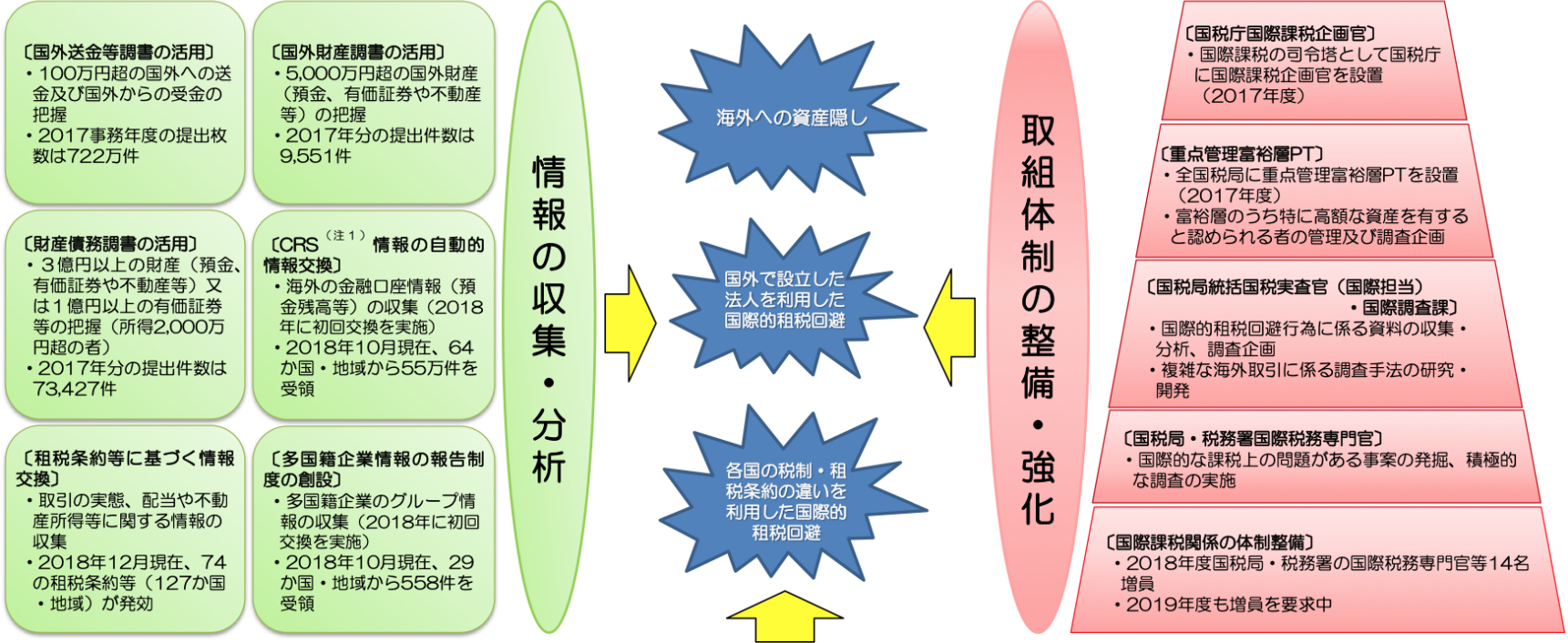
国税庁の  
方針

◎近年、経済社会がますます国際化している中で、「パナマ文書」等の公開、BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクトの進展、CRSに基づく非居住者金融口座情報（CRS情報）の自動的情報交換などにより、国際的租税回避行為に対して、国民の関心が大きく高まっている。  
→ 国際戦略トータルプランの各取組を推進し、課税上問題がある場合には、積極的に調査等を実施するなど適切に対処していく

情報リソースの充実

富裕層・海外取引のある企業

調査マンパワーの充実



グローバルネットワークの強化

〔徴収共助制度の活用〕  
租税条約締約国にある財産についての相手国の税務当局への徴収の要請

〔相互協議の促進〕  
国際的な二重課税問題の解決

〔租税条約等に基づく情報交換〕  
〔CRS情報の自動的情報交換〕

〔国際的な枠組みへの参画〕  
BEPS（注2）や税の透明性に関する国際的な議論への対応

（注1）CRS…Common Reporting Standard, 共通報告基準の略

（注2）BEPS…Base Erosion and Profit Shifting, 税源浸食と利益移転の略

# グローバルな税務戦略

# グローバルな税務戦略の必要性

- 実質性を基準とする超過利益の捕捉
- 無形資産帰属利益の価値創造に沿った配分
- 移転価格課税による超過利益の争奪
- 税務執行におけるグローバル化の流れ

BEPSへの対抗措置としての国際課税ルール変更と情報交換強化を通じた各国の税源確保策による二重課税リスクの拡大。



**税の最適化に向けた税務戦略の構築**

# コーポレート・サステナビリティ・アセスメント

## 税務戦略への関心理由

- 税の最適化は収益性及び企業価値へプラスの影響があると評価
- 過度な税務戦略は、中長期的に持続可能でなく利益のリスク(BEPS)
  - ブランド価値低下へつながる風評リスク
  - 外国市場で評価が下がることにより許認可等へマイナスの影響
  - 税務当局の対抗措置により税コストが増加し収益へマイナスの影響



# コーポレート・サステナビリティ・アセスメント

## 税務戦略の開示

- 法令遵守
- 移転価格へのアプローチ
- 租税回避を意図した税務ストラクチャー
- 価値創造移転へコミットしない
- タックスヘイブンの利用

# BEPSへの対抗措置を踏まえたTax Saving

## Aggressive Tax Planningとみなされない方策

経済的実態（実質）を伴うストラクチャーでなければならない。

- 採択されるストラクチャーは、ビジネス上の目的が明確化されている必要がある。
- 実体の無いストラクチャーの場合、租税回避行為とみなされる可能性がある。

移転価格リスクを回避できるストラクチャーでなければならない。

- 日本及び各国における移転価格リスクの分析を実施し、税務上のリスクを低減/回避できるストラクチャーが必要。

現地の税制、税務当局の方針を確認する。

- 現地での税制や各国税務当局の調査対応、税務執行方針等の確認。
- コンプライアンス対応。
- 事前確認制度（APA）の申請・取得による二重課税リスクの回避。

# Tax Saving

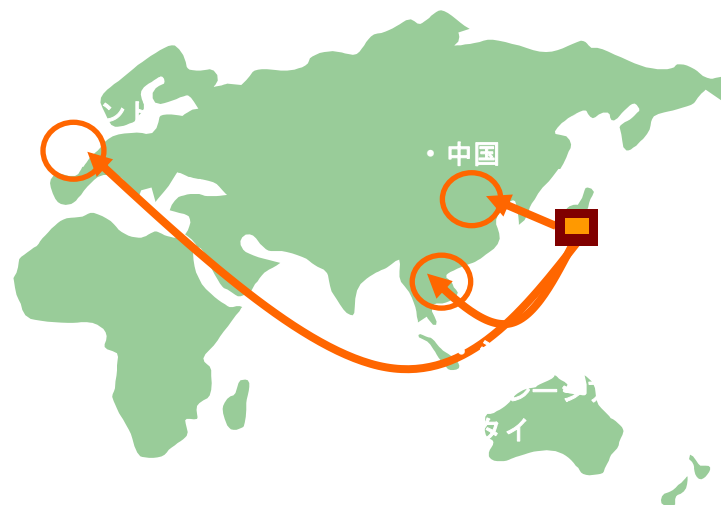
## 着眼点 機能とリスクの負担に基づく所得配分

必要な拠点に必要な所得を配分するために・・・

- ビジネスから生じる利益の源泉となる活動内容の把握
- 特に超過収益をもたらす機能・リスク（例：R&D等の無形資産創出活動）を負担している拠点の明確化
- 無形資産の所在把握
- コスト・シェアリング等の活用による、R&D費用の負担方法の変更
- 税率格差の検討や繰越欠損金等の活用
- 赤字拠点への所得の配分も検討

企業のビジネス・モデルへの配慮

- 各社が行っている製造活動、R&D活動を別の拠点に移管することは可能か？
- 現地の顧客のニーズ（製品の品質、納期など）は満たせるか？
- 現地での労働者は確保できるか（言語など）？
- 外国人（日本人）の労働ビザの問題、個人所得税の問題など・・・



# 国税庁による税務ガバナンス の要請

# わが国での税務ガバナンス

- 会社法431条: 会計の原則として、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う。
- 会社法436条3項: 計算書類等の確定手続である決算は取締役会の承認事項。
- 法人税法74条1項: 確定した決算に基づき申告書を提出。
- 法人税法22条4項: 課税所得計算は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従い計算。

法人の計算及び内部手続の利用により、適正な課税所得計算が行われることが要請。



**コーポレート・ガバナンスと税務ガバナンスの連携**

# 国税庁による税務ガバナンスの確認項目

## トップマネジメントの関与・指導

- 税務コンプライアンスの維持・向上に関する事項の社訓、コンプライアンス指針等への掲載
- 税務コンプライアンスの維持・向上に関する方針のトップマネジメントによる発信(例 社内LANに掲載、研修で伝達など)
- 税務調査の経緯や結果のトップマネジメントへの報告
- 社内監査や税務調査等で税務上の問題事項が把握された場合における、その再発防止策に対するトップマネジメントの指示・指導
- トップマネジメントへの再発防止策の運用状況の報告
- トップマネジメントから社内に対する税務調査への適切な対応についての指示

# 国税庁による税務ガバナンスの確認項目

## 経理・監査部門の体制・機能の整備・運用

- 税務上の処理(解釈)に関して、事業部門や国内外の事業所から経理担当部署への情報の連絡・相談体制の整備(例：一定の取引については経理担当部署へ決裁文書が回付されるなど)
- 税務精通者の配置状況、税務精通者の確保のために実施している事項
- 経理担当部署等による税務に関する社内監査の実施
- 税務コンプライアンスの維持・向上に関する経理部門と監査役・監査法人との連携
- 連結子法人や国内のグループ会社への税務面の情報交換の実施状況
- 海外の主要な子会社への会計監査・モニタリングの実施



## 国税庁による税務ガバナンスの確認項目

### 内部牽制の働く税務・会計処理手続の整備・運用

- 個々の業務における経理処理のチェック体制及び税務処理誤りの防止策
- 税務処理手続の明確化(例：マニュアルの作成など)
- 会計処理の適否が事後においても検証可能となる仕組の整備(例：請求事実の発生を証する資料、施工検査の写真、廃棄に係る客観的な証ひょう等の保存など)

## 国税庁による税務ガバナンスの確認項目

### 税務に関する情報及び再発防止策の社内への周知

- 申告書の作成や日々の税務・経理処理に影響する税制改正等の情報提供状況
- 税務調査結果及び再発防止策の社内周知

### 不適切な行為の抑制策の整備・運用

- 仮装・隠ぺいを行った社員に対する懲戒処分などのペナルティ制度の整備と運用

# Appendix



# 移転価格課税への対応

# 日本企業の進出国における移転価格課税

---

## 日本企業の進出国における移転価格課税(例)

- 異なる機能・リスクの比較対象企業の選定
- 機能・リスクではなく利益率のみを重視した課税
- 連年損失を理由とした課税
- 海外子会社における無形資産の認定
- 受託研究開発機能・受託生産機能に対する考え方の相違
- グループ内役務提供取引の対価支払の損金算入否認
- ロイヤルティ支払の損金算入否認
- 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
- 所得項目の異なった認識(サービス対価又はロイヤルティ)

グローバルスタンダードから乖離した移転価格課税の頻発(特にOECD非加盟国)



移転価格課税の解決手段として、国内法の救済手続のほか相互協議も活用される傾向にある

# 相互協議

## 相互協議(MAP)の概要

---

### 相互協議(MAP: Mutual Agreement Procedure)とは

- 相互協議の目的—二重課税の排除と課税権の確保
  - 納税者が租税条約の規定に適合しない課税を受け、又は受けると認められる場合において、その条約に適合しない課税を排除するため、条約締結国の税務当局間で解決を図るための協議手続(OECDモデル租税条約 25条1項)
  - 申立てに期間制限・・・一般的には3年(25条1項)
  - 合意努力義務のみ(25条2項第1文)
  - 合意内容については国内法等の期間制限に関わらず実施(25条2項第2文)
    - 相手国における相互協議の合意内容を適用するための国内法等の確認が必要
  - 9条2項特殊関連企業条項に類する規定がない条約では、対応的調整が行われない可能性
    - 例えば、ブラジルとの租税条約
    - なお、OECD加盟国との条約では対応的調整可能との解釈

# 相互協議

## 相互協議(MAP)の概要(続き)

---

### 相互協議に関する最近の動き

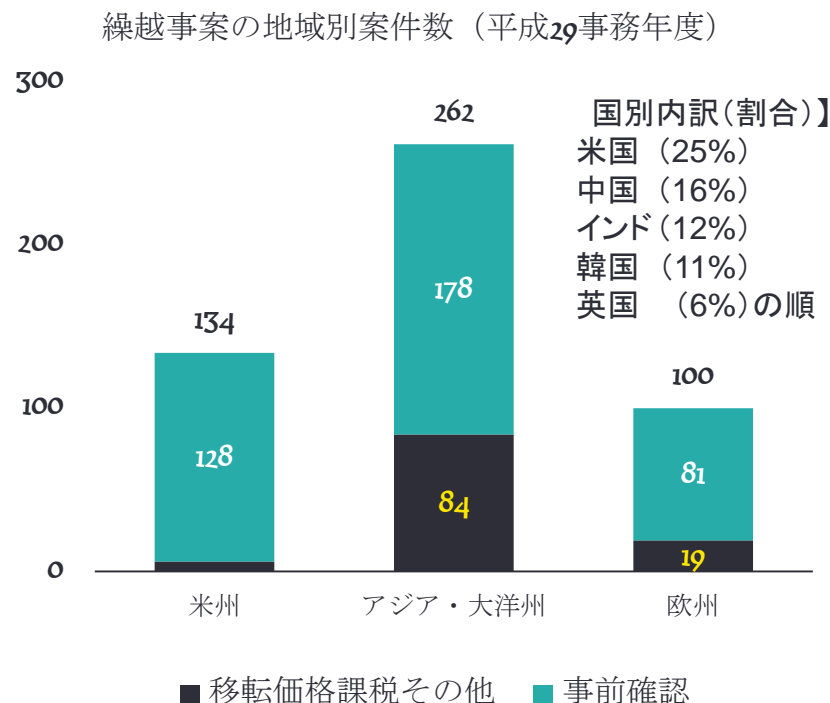
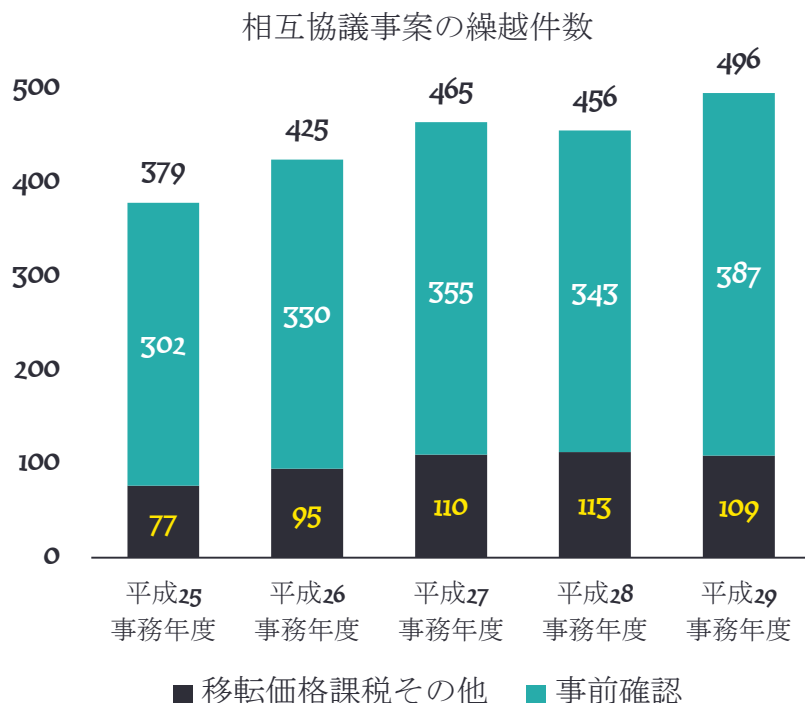
- 日台間での相互協議が可能(2017年1月31日に移転価格事務運営要領の発遣)
  - 課税協議のほか、APAも可能
- 仲裁制度導入
  - 対蘭、香港、ポルトガル、ニュージーランド、米、英、スウェーデン、ドイツなど



# 相互協議 最近の相互協議の状況

## 相互協議事案の繰越件数

- 移転価格課税その他に関する相互協議事案の繰越件数が増加傾向にある
- 繰越件数に占めるアジア・大洋州の事案の割合が多く占める傾向にある



出典：国税庁ホームページ『平成29事務年度の「相互協議の状況」について』（平成30(2018)年11月発表）  
 国税庁事務年度：7月1日から翌年6月30日まで

# 相互協議

## 最近の相互協議の状況(続き)

### OECD非加盟国との相互協議事案の繰越件数の増加

- アジア諸国では、近年、移転価格税制の執行が強化され、移転価格課税が増加傾向にある
- アジア諸国でのAPAの制度化が進んでおり、APA案件が増加傾向にある
- 相手先の当局に相互協議のノウハウや経験の蓄積が十分でないことから、実務上、効率的に協議を進めることが難しい状況にある
- 相互協議においては、OECD移転価格ガイドライン等のような共通の土俵があることが円滑な協議の進行に有効であるところ、新興国との間では必ずしもこのような共通の土俵が十分あるわけではない
- (国にもよるが)OECD非加盟国との協議においては、それらの国独自の主張・ポリシーが展開される傾向にある
- 体制上の問題として、OECD非加盟国の場合、協議担当部局のマンパワーが絶対的に不足しており、協議担当者がしばしば租税条約交渉やOECD等の国際会議への対応なども担当しており、相互協議事務に専念できない状況にある

合意までの期間の長期化、合意に至らない(部分合意含む)可能性

# 相互協議

## 相互協議の処理促進のための取組み

---

### 相互協議事案の処理促進

- 前頁のような状況を打開するため、国税庁は、以下のような相互協議事案の処理促進に向けた取組みを行っている模様である
  - 機動的な協議の開催
    - 定期協議に加えて、臨時協議やシニアレベルの協議も開催
  - 先進国との間での協議促進策
    - 両国での作業進捗状況の定期的モニタリング
    - 重要論点の事前の絞込み
    - 長期間の未済事案については、特に個別に申入れ
  - 新興国等との協議の促進
    - 協議開催のための緊密なコミュニケーション保持
    - 移転価格や相互協議実務に関する技術協力
    - 相互協議開催時における個別事案以外の事項に係る意見交換等
  - (事前確認(APA)に関する相互協議に関しては)APA審査部局との連携

# 相互協議

## 相互協議の処理促進のための取組み(続き)

---

### BEPS行動14(紛争解決メカニズムの効率化)の最終報告書の公表

- 実効的な相互協議の実施のための最低限実施すべき措置(ミニмумスタンダード)と実施方法(ベストプラクティス)
1. 相互協議手続に関する租税条約上の義務の誠実な履行と相互協議事案の迅速な解決のための措置
    - [ミニмумスタンダード]
      - 自国の租税条約にOECDモデル条約25条1項から3項までを規定
      - 租税条約の乱用防止規定の適用についてのMAPを通じた解決
      - MAP事案の平均24カ月以内の解決
      - 税務長官会議の相互協議フォーラムへの加入、関係強化
      - 税務長官会議の相互協議フォーラムへのMAP統計の報告
      - ミニмумスタンダードの遵守状況のピアレビュー
      - 仲裁制度の明確化
    - [ベストプラクティス]
      - 自国の租税条約における9条2項の規定

### BEPS行動14(紛争解決メカニズムの効率化)の最終報告書の公表(続き)

#### 2. 租税条約に関連する紛争の予防及び迅速な解決を促進する行政手続の実施のための措置

##### [ミニマムスタンダード]

- i. MAP関連規則の明確化と公表
- ii. 各国のMAPプロファイルに関する共通の公開プラットフォームでの公表
- iii. MAP担当部局の権限確保
- iv. MAP担当部局の業績評価指標
- v. MAP担当部局の十分なリソースの確保
- vi. MAP担当部局の税務調査担当部局からの独立
- vii. 二国間事前確認(APA)制度における一定条件下でのロールバックの導入

##### [ベストプラクティス]

- i. 条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を合意によって解決したケースについて当該合意を公表するための適切な手続の整備
- ii. 税務長官会議作成の「Global Awareness Training Module」の税務職員への配付
- iii. 二国間APAの実施
- iv. 当初更正後のMAPを通じた類似事実等に該当する複数年度の解決手続の整備

### BEPS行動14(紛争解決メカニズムの効率化)の最終報告書の公表(続き)

#### 3. 納税者に対する相互協議の機会の保証のための措置

##### [ミニマムスタンダード]

- i. 相手国との協議によるMAP申立ての受理・却下
- ii. MAP申立てに必要な添付書類の明確化
- iii. 自国の租税条約にOECDモデル条約25条2項の第2文を規定

##### [ベストプラクティス]

- i. MAP協議中の徴収手続の停止措置の整備
- ii. MAPの活用を促進する適切な行政措置の整備(納税者の救済手続の選択権)
- iii. MAPと国内法の行政上及び司法上の救済手続との関係の規定
- iv. 納税者が行った真正な国外調整(独立企業原則に適合させるために当初申告を修正するための調整)の場合に生じる二重課税解決のためのMAP活用の環境の整備
- v. MAP関連の利子及び罰金に関する規定
- vi. MAPガイダンスにおける多国間のMAP及びAPAに関するガイダンスの規定

# 相互協議

## 相互協議の処理促進のための取組み(続き)

---

### BEPS行動14(紛争解決メカニズムの効率化)の実施状況のモニタリング (続き)

- ピアレビューは、税務長官会議に設けられた相互協議フォーラムにより2016年10月に公表された実施枠組み(「付託事項」及び「評価手法」)に従って実施
- ピアレビューの結果は、OECD租税委員会を通じてG20に定期的に報告
- OECDによるピアレビューの報告書の公表
  - 2017年9月 第1陣の報告書を公表
  - 2017年12月 第2陣の報告書を公表
  - 2018年3月 第3陣の報告書を公表
- 第1陣(ベルギー・カナダ・オランダ・スイス・英国・米国)の報告書の概要
  - APAのロールバック、MAPの制度環境(手続等)及び実施体制(人的リソース等)などにおいてミニмумスタンダードを充足している点を評価している
  - 改善が期待される課題
    - 一部の国を除きMAPの平均処理期間24カ月を超過している
    - MAPのガイダンスは基本的に明確であるが、一部の国では改善の余地がある
    - 各国の租税条約のMAPの規定をBEPS行動14のミニмумスタンダードと整合させる



# 事前確認

## 移転価格事務運営要領の改正(2018年2月)

---

### 事前確認に関する改正(主要項目)

- 移転価格調査との関係(3-23)
  - APAの申出によって継続中の移転価格調査は中断されない
  - APAの申出を行っていてもAPAの確認対象事業年度前の未調査の事業年度を対象とする移転価格調査の開始は妨げられない
  - 事前確認の手続中は、確認対象事業年度については調査を行わない
- 事前相談(6-2、6-10)
  - 事前相談が行われていない場合には納税者にその実施を指導する
  - APAの確認対象事業年度前の事業年度を対象とする移転価格調査継続中における事前相談は実施可能である
    - ただし、調査終了後に改めて事前確認の申出の内容に係る修正の要望について相談に応じる
- 事前確認審査(6-11)
  - 資料を納税者に依頼する場合の提出期限45日を超えない範囲内の設定

# 事前確認

## 移転価格事務運営要領の改正(2018年2月)(続き)

---

### 事前確認に関する改正(主要項目)

- APA申出を行っても確認が行えない場合(6-14(1))
  - APAの申出が、確認を行うことができなかった過去に行われたAPAの申出とその内容において同一である場合
  - 当局から納税者に、APAの申出を取り下げるか又は相互協議を伴わないAPAに変更するかの聴取をした日の翌日から3カ月を経過する日までに納税者から回答がない場合
  - 確認を行うことが適切ではない場合(例:事前確認審査において確認対象取引に係る独立企業間価格算定方法が適切ではないことが明らかになったにもかかわらず、申出内容の修正に納税者が応じない場合等)
- 事例
  - 納税者のAPAの申出において最も適切な独立企業間価格算定方法として残余利益分割法を適用するものの、本邦税務当局が取引単位営業利益法が適切であると判断している場合において、納税者が申出内容の見直し等を検討しないケース。ただし、相手国税務当局のポジションの考慮

# 事前確認

## 移転価格事務運営要領の改正(2018年2月)(続き)

---

### 事前確認に関する改正(主要項目)

- APA申出を行っても申出手続が保留される場合(6-14(2))
  - 資料のみでは事業活動の実態が把握できず、確認対象取引に関する確認対象事業年度の実績を踏まえて、事前確認審査を行う必要がある場合
  - 事前確認審査を終了しても、当分の間、相互協議が行われることが見込まれない場合
  - 相手国の税務当局に対してAPAの申出を行うも収受されておらず、かつ、本邦税務当局が相手国の税務当局によって当該APAの申出が収受された旨又は収受される見込みとなった旨の連絡を受けてから事前確認審査を開始することが適当と認められる場合
  - 確認対象事業年度より前の事業年度において、確認対象取引と同様の国外関連取引についてTP調査が行われている場合
- 事例
  - 過去に実績のない新たに開始される取引を確認対象取引としてAPAの申出を行うケース
  - 日本側ではAPAの申出を行うものの、相手国のAPAの手続上、申出を受領するか否かに関する審査の手続があり、その手続に時間を要しているケース

# 事前確認

## 移転価格事務運営要領の改正(2018年2月)(続き)

---

### 事前確認に関する改正(主要項目)

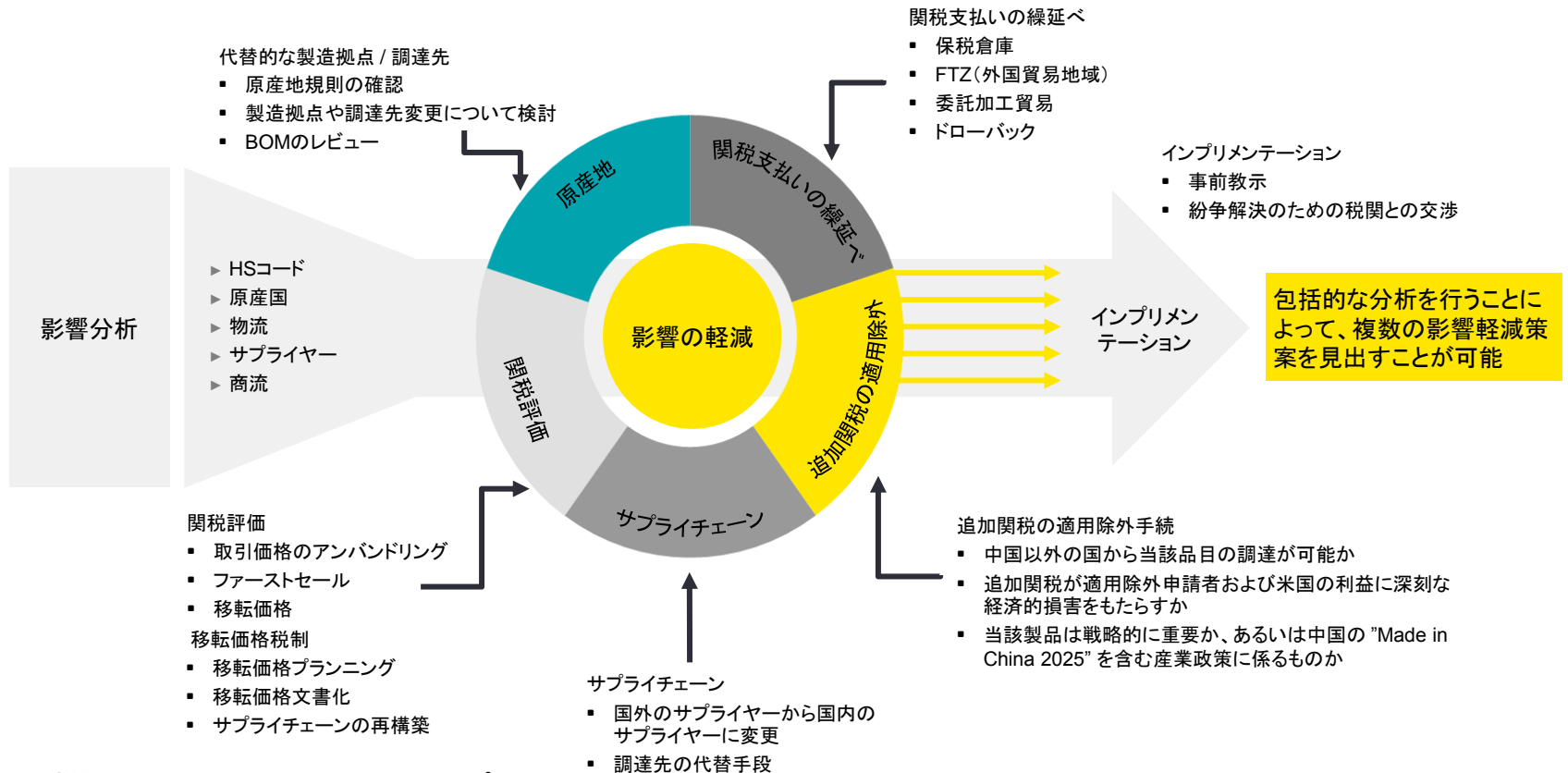
- APAの取下げ又は相互協議を伴わないAPAを求める場合(6-15(2))
  - 相手国の税務当局に対してAPAの申出を行うも収受されておらず、かつ、確認対象事業年度のうち最初の事業年度の開始の日の翌日から3年を経過する日までに、本邦税務当局が、相手国の税務当局によって当該APAの申出が収受された旨又は収受される見込みとなった旨の連絡を受けていない場合
  - 過去、相互協議の合意が成立しなかったものと内容において同一であると認められる場合

# 関税評価への対応

# 新しい世界貿易体制を見据えた通商戦略

## 貿易紛争の影響軽減策

### 対策を考える上で検討すべき点



### 軽減策を講じるにあたり必要なステップ



# 移転価格問題の解決の次は？

---

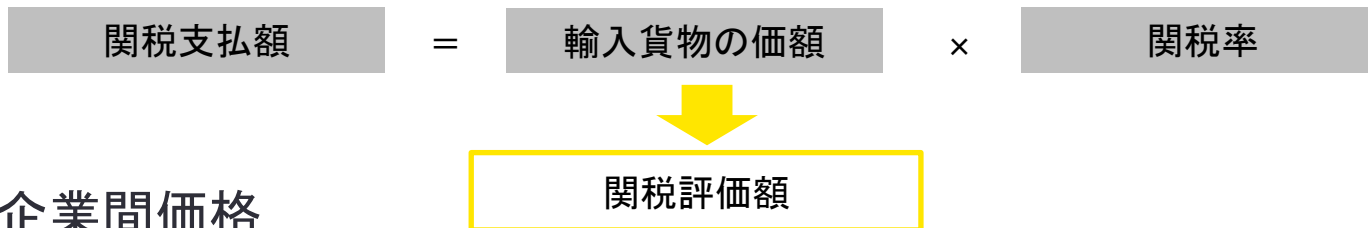
- 米国、中国及び日本の損失分割はどうやるのか？
  - 移転価格問題の解決の次は？
  - 損失分割を踏まえた米国輸入価格の設定は？



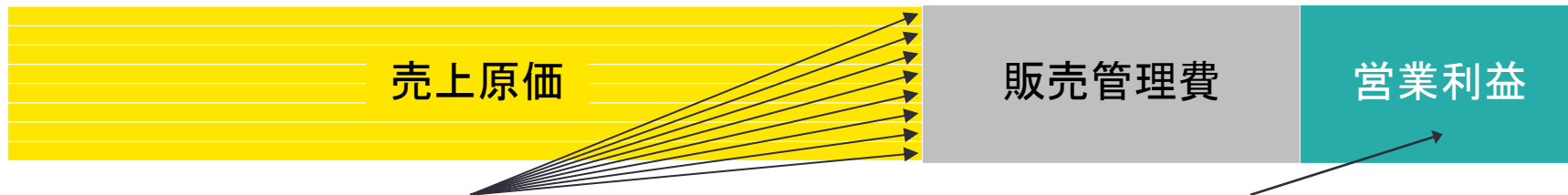
- 米国輸入価格の関税評価をどのようにするのか？

# 移転価格と関税評価の関係

- 輸入申告時の関税評価額
  - 関連者間取引の場合、輸入者は通常、移転価格を関税評価額として申告している



- 独立企業間価格  
国税も税関も適正な取引価格の算出を目的とするが、その着眼点が異なる



税関の視点:

各輸入貨物の取引価格が、関連者間の関係性の影響を受けない価格設定であるか？

国税庁の視点:

同様の状況下にある非関連者の営業利益率と同等となる価格設定であるか？



# 移転価格と関税評価の関係

	移転価格	関税評価
課税対象	各事業年度の税引前純利益	個々の輸入取引の価格
申告単位	法人／年度	貨物／通関
移転価格の概念	年度単位で独立企業間価格	輸入申告単位で独立企業間価格
検証方法	同種企業との比較	種々の販売状況の検証 検証価額との比較
課税当局の関心	価格の上昇 ↓ 営業利益の低下 ↓ 法人税額の減少	価格の低下 ↓ 関税評価額の低下 ↓ 関税支払額の減少

# 関税評価額の算定方法

---

- 関税評価額の算定方法
  - 原則的な方法：
    - 輸入貨物の輸入を目的とした取引における取引価格に必要な調整を加えた金額
      - 「取引価格」とは非関連者間価格前提とする。関連者間の場合、価格が関連性によって影響を受けていないことを証明できることが必要とされる
      - 「必要な調整」とは、輸入貨物に関係する仲介料、包装費用、ロイヤルティ等の加算をいう
  - 原則的な方法によって関税評価額を算定できない場合：
    - 同種・類似貨物の取引価格による方法
    - 国内販売価格又は製造原価に基づく方法（Cost Plus/Resale Minusに類似）
- 関税と移転価格税制との間で製品価格の算定方法に違いが生じる可能性があり、移転価格税制の原則論に基づいた説明のみでは、税関当局への説明としては不十分とされる可能性がある点に留意が必要

# 関税評価額の設定方法

- 関連者間取引時の関税評価の取扱い：
  - 税関は、原則として、輸入取引が関連者間取引であることのみを理由に当該取引価格を否認することはできない
    - 当該価格が関連性によって影響を受けたとする合理的疑いが必要
      - 移転価格の増減や年度末の調整金
    - 合理的疑いがある場合は、当該価格が関連性によって影響を受けていないことの説明を求めることができる
  - 価格が関連性によって影響を受けていないことの証明：
    - ① 輸入貨物の価格が、当該輸入貨物の産業における通常の価格設定の慣行に適合する方法で設定されている
    - ② 輸入貨物の価格が、関連性のない買手に対する販売における売手の価格設定の方式に適合する方法で設定されている場合
    - ③ 輸入貨物の価格が、すべての費用に利潤を加えた額を回収するのに十分な価格であることが明らかとなった場合

上記①～③のいずれかを満たせば、関連性が輸入貨物の価格に影響を及ぼしていないことが立証され、取引価格が課税価格として受諾されなければならない

# 利益(損失)分割法適用時の留意点

---

- 輸入価格が関連性によって影響を受けていないことの証明
  - 米国子会社の損失を分割する場合、個々の製品価格は当初価格より更に引き下がることになると考えられるため、当該価格が関税評価額として適切であるかの検証が必要となる
  - 輸入貨物の価格が、「すべての費用に利潤を加えた額を回収するのに十分な価格であることが明らかであること」がひとつの証明方法となることから、恒常的に上記条件を満たさない場合においては、調整後の輸入取引価格を関税評価額とするのは困難になる可能性がある
  - その様な場合は、取引価格による申告を諦め、関税法に規定されるその他の算定手法に基づき課税価格を算出することが求められる

# 利益(損失)分割法適用時の留意点

---

- 移転価格調整金の関税上の取扱い
  - 米国追加関税の損失を関連者間で分割する場合、調整金が発生することが想定されるため、当該調整金の取扱いを理解する必要がある。
  - 一般的に次の点が確認できない場合、年度末の移転価格調整金(遡及調整)は取引価格の一部を構成しないと見做され、取引価格での申告が否認されるリスクがある
    - 輸入前に売買契約等において調整金に係る合意がされている
    - 輸入貨物に係る移転価格調整金であることが明確であること
    - 調整対象品目が恣意的に選ばれていないこと
    - 調整期間が遡及適用期間を超過していないこと
  - 米国においては更に次の要件を満たす必要がある
    - IRS Section 482を考慮した移転価格ポリシーが輸入前に存在していること
    - 輸入者は移転価格ポリシーに従い税務申告を行っていること
    - 移転価格ポリシーに調整金の対象となるすべての品目の調整方法に関する記載がある
    - 調整金に関するすべての財務情報を保管している

ご清聴ありがとうございました

# 講師略歴・連絡先



角田 伸広

EY税理士法人(東京)

会長

パートナー

直通: +81 70 2267 3478

Email: nobuhiro.tsunoda@jp.ey.com

- 2019年7月にEY税理士法人の会長として入所。移転価格、税務ガバナンス及び税務テクノロジー等の戦略の策定や業務監督を担う。入所前は、公共および民間セクターにおいて、30年以上の実務経験を有し、日本の国税庁、財務省、国際通貨基金でそれぞれ重要な役割を務めた。
- 国税庁国際業務課長として、国税庁の国際調査、相互協議、事前確認、情報交換、FATCA及び共通報告基準等の国際課税に関する業務をリード。また、OECD租税委員会における日本税務当局の代表として、BEPS行動計画、OECD移転価格ガイドライン及びモデル租税条約等の策定に関与。
- 国税庁相互協議室長として、相互協議及び事前確認に関する交渉をリードし、25カ国との間の二重課税問題を租税条約上の権限のある当局として解決。
- 東京国税局及び大阪国税局の課税第一部長及び調査第一部長として、大都市圏の税務調査を通じた大規模納税者への税務コンプライアンス向上のための施策を指導・監督。また、東京国税局の移転価格担当課長として、移転価格調査及び事前確認手続をリード。
- 財務省企業財務課課長補佐として、国際会計基準を日本の会計システムに導入する計画を策定し、日本の企業内容開示制度の改革を実施。
- 京都大学博士(法学)、一橋大学博士(経営法)及び修士(経営学)