

# 透明性とリスク評価の新しい時代

## OECD『国別報告：実効税務リスク評価ハンドブック2017』を参考として

### A New Era of Transparency and Risk

(2018年3月31日受理)

大 城 隼 人  
Hayato Ooshiro

Key words : 透明性, 国別報告書, 課税リスク, リスク評価, 勧告 (Commission Recommendation)

## 抄 録

これまでBEPSリスクについて、税務当局に提出した税務や財務データがどのように使用されるかは、明確ではなく必ずしも透明性が確保されていなかったといえる。

本稿で取りあげるレポートは、税務当局が国別報告書から得られる情報をリスク評価の補強にどのように使用するかを明示した初めての指針である。今後、各国の税務当局が最低限でも本レポートに示されたリスク指標テストの評価を行うことを認識する必要がある旨を論じている。本レポートは一定の方向性を示しているといえるため取りあげ論じている。

### 1. はじめに (問題の所在)

BEPS (Addressing Base Erosion and Profit Shifting: 以下BEPSという) は、市場経済において、公平な競争条件を阻害するような国際的な脱税・租税回避に利用される税制の隙間や抜け穴をふさぎ、公正な企業活動を促進することは、各国経済の堅実な成長や、納税者の税制に対する信頼を確保する上で重要となる。一国によるBEPSへの対応には限界があることを各国は十分に認識した。現在のところ、OECD/G20が主導をとり、BEPS行動計画における勧告について実施し、わが国を含む102カ国・地域 (Members of the Inclusive Framework on BEPS) が参加・協力、署名して取り進めているところである。

OECD/G20は、Action13である移転価格文書化の要件 (Master file, Local file, Country-by-Country Reporting: 以下CbCRという) として、多国籍企業グループの透明性を高めるために直接アプローチを採択してい

る。ここでは、共通のテンプレートにより、企業情報をマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書と分けて入手し、情報交換で情報を税務当局間で共有していく。その後、国内法で対処していくことが透明性の確保の一連の流れであり、重要な役割としている。

これにより、自国企業の国外関連者との取引に関する情報に止まらず、多国籍企業グループのグローバル取引の全体像を把握することが可能となる。そのため、OECDは、透明性の確保がBEPS成功への最優先事項であるとしてBEPSプロジェクトに関する4つのミニマム・スタンダードの一角とした。今後の各国の税務行政システムは、透明性の確保と情報の共有である。

日本においてAction13は、平成28年度に導入されている<sup>1</sup>。

<sup>1</sup> [手続名] 特定多国籍企業グループに係る最終親会社等届出事項兼最終親会社等届出事項・国別報告事項・事業概況報告事項の提供義務者が複数ある場合における代表提供者に係る事項等の提供 (租税特別措置法第66条の4の4第3項, 第5項及び第6項並びに第66条の4の5第2項)

各国当局は得られた情報を自国税収のために執行するところは、課税権の確保、すなわち、源泉地国（新興国等）の課税の濫発も十分に想定できる。BEPSの解消すなわち、ATPに課税を行うということは、これまでに類をみない高額な二重課税が生じる。企業にとっては図り知れない課税リスク<sup>2</sup>の脅威にさらされているところである。

本庄資教授は、「EUの租税回避防止パッケージは、米国多国籍企業をターゲットとしているのではないかと米国の現政権もその懸念を漏らしている。Action12やAction13についても、特定国の多国籍企業をターゲットにする方式が採られることは、執行当局の効率やターゲット以外の国の多国籍企業からみれば合理的に見えるが、このようなターゲットの特定を各国に委ねることは、我が国にとって危険である。我が国がこのようなターゲットの特定の仕方を認めると、EUに限らず、アジア諸国が、仮に日本多国籍企業にフォーカスした時点で、取

返しがつかない。先に取り上げた経済産業省の調査報告書でも、各国の対象企業の特定について、各国の法令に委ねることなく、国際的コンセンサスに従う必要性を示唆しているが、この点は、もっと強調すべきであろう（350頁）」と日本ベース多国籍企業をターゲットとした場合を想定し、警鐘を鳴らしている。

ここでの課税リスクは、様々であるが、経済産業省『国際課税問題及び租税条約に関するアンケート調査』に係る集計結果』によると、海外進出企業を対象に課税問題に関するアンケート調査を実施した結果、二重課税が生じた課税案件は計145件報告され、国別にみると中国が最も多く、インド、インドネシア、タイ、ベトナムとアジア地域が中心となっている。二重課税が生じた課税事例の措置内容は、移転価格税制に関するものが最も多く、PE認定、ロイヤルティに関するものが中心となっている（参考資料）<sup>3</sup>。

【参考資料】新興国における課税事案－全体の傾向：措置内容別－【全体】（n = 145）

No.	カテゴリー名	n	%
1	移転価格税制みなし利益率による増額	31	21.4
2	不適切な比較対象取引を用いた増額	25	17.2
3	移転価格税制/その他	11	7.6
4	出張者・出向者のPE認定	18	12.4
5	子会社・第三者のPE認定	8	5.5
6	駐在員事務所のPE認定	4	2.8
7	ロイヤルティの定義・範囲の相違	10	6.9
8	ロイヤルティの送金規制による増額	3	2.1
9	ロイヤルティの料率の上限規制による増額	2	1.4
10	ロイヤルティ/その他	9	6.2
11	その他	24	16.6
全体		145	100.0

出所）経済産業省『国際課税問題及び租税条約に関するアンケート調査に係る集計結果』（2017）、2頁。

<sup>2</sup> 誌面上本稿において、課税リスクについては、論じない。租税法学会総会テーマ「リスク社会と税制」租税法学会『租税法研究第41号』有斐閣（2013）を参考とし、参照されたい。

<sup>3</sup> なお、これまで二重非課税となっていたPEについても、源泉地に営業拠点があるとみなされる事実認定が高まってきている。PE認定を受けた際の所得の帰属、算定方法を巡って各国間の議論は不安定であり、この点も無視できないところである。本論点は、「平成30年度税制改正大綱」において取り上げられている。

納税者並びに実務家は、従来の移転価格課税リスクに加え、PE課税について戦々恐々しているところである。OECD/G20を中心とした各国は勧告にもとづき実施段階に入っているところであるが、かねてより、移転価格リスク評価の困難性、国別報告書の影響に関して、主にリスク評価の問題が取りざたされていた。いわゆる、移転価格文書化に反した場合の取扱いや守秘義務等について問題視されてきた。一方、移転価格文書化の目的のために要求される情報量と移転価格調査を行う目的で必要とされる情報量との間に差異があるという各国当局の執行上の制度の整合性及び適切な使用（リスク評価の参考として使用すること）等と今もなお問題はあ

わが国において、国別報告書は、平成28年度3月期（平成29年3月末）より、模擬作成（情報収集プロセスの検討と構築）を行い、平成30年3月期より適用初年度の提出期限と待たなしでスタートを切っている。同時文書化規定により、各国の状況が明らかとなり、国別報告書により、税を支払った国が明らかとなろう。

国別報告書についても、元年を迎え、透明性の確保とリスク評価の新しい時代に突入したといえる。

スタートを切ったとはいえ、各国の課税当局（権限ある当局）の執行<sup>4</sup>の形態は様々である。二重課税、二重非課税と執行による阻害要因の解消も重要な課題となる。

<sup>4</sup> 経済産業省『国際課税問題及び租税条約に関するアンケート調査に係る集計結果』（2017）、鈴木康伸「中国税務当局のBEPS行動計画への取組み」『国際税務』第34巻9号（2014）。経済産業省・KPMG 税理士法人『平成24年度アジア拠点化立地推進調査等事業（国際租税問題に関する調査（租税条約、課税問題及び外国事業体課税について））調査報告書』（2013）、三菱UFJリサーチ&コンサルティング『平成23年度海外展開による中小企業の競争力向上に関する調査報告書』（2012）、『中小企業白書』、経済産業省2013年（平成25年）9月「新興国における課税問題の事例と対策（詳細版）」公表。

なお、平成30年2月16日に移転価格事務運営要領（事務運営指針）が改訂されている。

2-1において、「国際約束（租税の賦課及び徴収に関する情報を相互に提供することを定める規定を有するものに限る）に基づく情報交換により提供される国別報告事項に相当する情報については、課税上の問題の把握及び統計のために使用し、国別報告事項及び国別報告事項に相当する情報のみに基づいて、独立企業間価格の算定を行うことはできないことに留意する」としている。あくまで通達ベースであるが留意が必要である。本通達の解釈には、多くの論点があるため今後の課題とする。

そうした中、2017年9月29日、ノルウェーで開催されたOECD税務長官会議の総括として、一連の税務レポートが公表された。

- OECD “Tax Administration 2017”
- OECD “The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit” September 2017.
- OECD “Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and threats” September 2017.
- OECD “Country-by-Country Reporting—Handbook on Effective Implementation” September 2017.
- OECD “Country-by-Country Reporting—Handbook on Effective Tax Risk Assessment” September 2017.

本稿では、『Country-by-Country Reporting—Handbook on Effective Tax Risk Assessment（国別報告：実効税務リスク評価ハンドブック2017）』を取り上げる。上述通り、日本においてはBEPS勧告に国際的に協調していくとはいえ、主な対象国や課税事案は、OECD/G20が想定している国・地域管轄、産業、市場と大きく異なる。課税リスクに晒されている以上、最低限の要件を満たすことは重要であると考え

## 2. OECD『国別報告：実効税務リスク評価ハンドブック2017』

“Country-by-Country Reporting—Handbook on Effective Tax Risk Assessment” September 2017.

税務リスク評価ハンドブックは、CbCRの下で入手した情報を税務当局の税務リスク評価プロセスに組み込む方法、CbCRを使用して識別できる税務リスクの指標の種類、及び当該プロセスにおいて生じ得る課題に関する指針を税務当局に提供している。このハンドブックは、7章立て、88頁で構成されている。

### 第1章（Introduction and Background） p9-14

第1章は、CbCRの重要性と背景、CbCRによる情報の重要性、管轄の把握、リスク評価のハイレベルの概要を示している。CbCRにより、インジケータのタイプ、およびプロセス等を明らかにしている（para7）。

## 第2章 (The Role of Tax Risk Assessment in Tax Administration)

p15-24

第2章では、異なる各国の例を示すことにより、税務行政における税務リスク評価の役割を説明している。

一定のリスク評価により、対象としている特定の産業、インジケータが識別可能となるとしている (Para12, 13)。しかし、税務当局が使用する枠組みは様々であり得るものの、このハンドブックでは、リスク評価が効果的に機能するためには特定の中核的な特徴を備えているべきであるとされている (Para14)。特徴の内容は以下のとおりである。

- リスク評価に関与する職員が、主要な分野における十分な教育及び経験を有している。
- さらなる調査 (税務調査又はその他のコンプライアンス活動を含み得る) のために納税者を選定・除外する目的で、リスク評価ツール (CbCR) が使用されている。当該ツールは、かかる活動を代替する目的、更正を行う目的、又は税額を直接査定する目的で使用されるべきではない。
- リスク評価プロセスが、その継続的な改善を確実にすべく、動的であり、かつ税務当局内からのフィードバックに迅速に対応している。
- リスクの高い納税者が、特定のリスク・フラグを隠蔽する要素を整備することにより、回避してしまうリスクを最小化するために、リスク評価戦略では様々なツールを組み合わせ、かつグループのリスク特性の様々な要素を考慮し対処している。
- 税務当局内におけるリスク評価機能の十分な監視を確実にするためのガバナンスのプロセスが設けられている。
- 税務リスク評価プロセスが、税務当局の全体的なリスク管理の枠組みの一部を構成している。

本レポートでは、多くの管轄地が自国の税務リスク評価プロセスの変更を実施中であるとし、7つの管轄地 (オーストラリア、ブラジル、カナダ、チリ、インド、オランダ及びスペイン) において活用されているリスク評価アプローチを示している。7つの管轄地は、税務リスク評価プロセスにおいて特徴があるためである (para14)。

## 第3章 (Overview of CbC Reporting) p25-30.

第3章は、CbCRの仕組みの概要を示している。本レポートでは、効果的な税務リスク評価の目的において、CbCRはその他の税務データ・ソースをしのぐいくつかの利点を提供することができるかと述べている。中でも重要なのは、CbCRが、多国籍企業グループの最終的 (究極的) な親事業体によって作成・提出されることが重要との認識である。

本レポートによると、当該グループのグローバルな構造、活動及び展開を理解するのに通常最適な立場にある事業体によってCbCRの情報が取りまとめられていることを意味する。またCbCRは、税務情報を含め、既存のデータ・ソースからは入手できない (又は容易に入手できない) ものが多い。

これにより、多国籍企業グループ全体を通じた動向の概要を提供し把握できる。さらに、CbCRは税務当局と多国籍企業グループの対話の質を高め、助けとなるとともに、異なる多国籍企業グループにわたって同じリスクが識別された場合には、CbCRの情報によって、税務当局がそれぞれのグループからもたらされる当該リスクの重要性を決定し、リスクに晒されている税額が大きいグループにさらなるコンプライアンス行動を向けることが容易になる可能性があるとしている。

加え、BEPSプロジェクトに協力・非協力的な管轄やグローバル取引についての情報を提供していない管轄も明らかになるとしている (para25)。

最後に、CbCRの存在は、複数の税務管轄地の税務当局が関与する特定の多国籍企業グループのリスク評価における多国間構成要素の策定を促す可能性があるとしている。

また、この他の入手可能な重要データには、EU資本要件指令 (2013/36/EU) に基づいたEU域内の特定の金融機関の要件、特定の分野で適用されるその他の国別報告基準 (CRD IV)、または抽出産業透明性イニシアティブ (EITI) およびEU会計指令 (2013/34/EU) 等が付随情報として求められている (para29)。

## 第4章 (Incorporating CbC Reports Into a Tax Authority's Tax Risk Assessment Framework) p31-44

第4章は、提出された移転価格ドキュメンテーション

やCbCRをいかに税務当局のリスク評価の枠組みに組み込むことのできる方法を検討し、主要な潜在的税務リスクの指標について説明している。本レポートは、具体例を概説することにより、CbCRを多数の異なる方法で税務当局のリスク評価プロセスに組み込むことができると述べている。

本レポートでは、主に移転価格リスクを中心に各シナリオを想定している (para34-39)。

各国の税務当局によって税務調査は異なる<sup>5</sup>と理解しつつ、税務当局により採用される可能性のある19の具体的なリスク指標を示している。この点が本レポートの大きな特徴である。

なお、レポートの付録2では、潜在的な結果が意味し得るものを示すとともに、当該結果を説明し得るその他の潜在的な状況を検討しているため参照されたい。

具体的な19のリスク指標は以下の通りである (para40)。

1. 特定の税務管轄地におけるグループの展開
2. ある税務管轄地におけるグループの活動がリスクの低い活動に限定されていること
3. 特定の税務管轄地における関連者間収益の価額が大きいか又は比率が高いこと
4. ある税務管轄地における結果が潜在的な比較対象から乖離していること
5. ある税務管轄地における結果が市場の動向を反映していないこと
6. 利益が多いが実質的な活動がほとんどない税務管轄地があること
7. 利益が多いが発生した税額の水準が低い税務管轄地があること
8. 活動が多いが利益 (又は損失) の水準が低い税務管轄地があること
9. グループがBEPSリスクをもたらす税務管轄地で活動を行っていること
10. グループが、自身の支払っている税率又は税額水準

の低い税務管轄地に立地する可動的な活動を有していること

11. グループの構造 (資産の場所を含む) に変更があったこと
12. 知的財産 (IP) がグループ内の関連する活動から分離されていること
13. グループが、自身の主要な市場以外の税務管轄地に立地するマーケティング事業体を有していること
14. グループが、自身の主要な製造場所以外の税務管轄地に立地する調達事業体を有していること
15. 支払った法人所得税が発生した法人所得税を一貫して下回っていること
16. グループに双方居住者事業体が含まれていること
17. グループに税務上の居住地のない事業体が含まれていること
18. グループが表1において無国籍収益を開示していること
19. グループのCbC報告書に含まれる情報が、その構成事業体から過去に提供された情報と対応していないこと

納税者は、この19のリスク指標を詳細にレビューし、かかるテストを自社の提出前データにどのように適用できるかを評価することを推奨している。

## 第5章 (Challenges to the Effective Use of CbC Reports for Tax Risk Assessment) p45-53

第5章は、税務当局がCbCRを税務リスク評価に使用するにあたり直面する問題を述べている。本レポートでは、17の主要な課題を識別・説明した上で、それぞれの税務当局はこれらの課題を最小化する方法を検討又はリスク評価プロセスの結果を解釈するにあたりこれらを考慮する必要があると述べている。かかる問題は特に、一部の税務当局が処理する必要のある情報の量、異なる多国籍企業グループから提供されたデータの比較可能性、及びCbCRの導入を受けた移行上の論点に関連している (para84)。これらは、各国の税務当局の体制を示しているため、今後の重要論点と発展する内容となっている。本レポートでは、今後の改訂版には、税務当局の経験に基づいて、これらの課題に対処するために採用することのできるアプローチを含めるとしている。

<sup>5</sup> タイミング、時間、比率が「高い」または「低い」、特定のエリア、関連した比率が物質的に同等の (例えばグループ、グループ全体、セクタ平均、またはより早い期間における他の司法権)、選定 (関連会社) 等の執行の差異を指している。比率に関する論点もあるが今後の課題となる (para48)。本稿は指標を中心に論じている。

## 第6章 (Using CbC Reports alongside data from other sources)

p55-57

第6章は、OECDがCbCRと並んで税務当局が考慮すべきものとしているその他のいくつかのデータ・ソースを示している。これには、(1) 税務当局が保有する情報 (Information held by the tax authority), (2) 他の政府機関から入手可能な情報 (Information available from other government sources), (3) 公開されている情報 (Publicly available information), (4) 市販の情報 (Commercially available information), (5) 商業的データ・ソースが含まれる (para110)。

本章では、税務当局が、CbCRに含まれる情報をその他の情報源からのデータと関連付けることのできる (又は関連付けることを計画している) 程度や様々な要因等を概観した上で、最終的にはより効果的なリスク評価が達成され得べきと述べている。

## 第7章 (Using the Results of a Tax Risk Assessment Based on CbCR Information) p59-60

第7章は、CbCRを使用した税務リスク評価の結果がどのように使用されるべきかを述べている。CbCRの情報はハイレベルのリスク評価の強力なツールであるものの、移転価格が不正確であること、多国籍企業グループがBEPSに従事していることの決定的証拠を単独で表すものとはなり得ないこと等と本レポートでは指摘している。CbCRを使用したリスク評価によって潜在的な税務リスクが識別された場合には、さらなるレビュー、追加的な情報の要求、並びに必要に応じて (場合によっては税務調査を含めた) コンプライアンス行動が発動されるべきとしている。

## 小 活

本レポートは、税務当局がCbCRから得られる情報をリスク評価の補強にどのように使用するのかを明示した初めての指針である。今後、各国の税務当局が最低限でも本レポートに示されたリスク指標テストの評価を行うこと、さらには各国税務当局独自のリスク評価で補うことを各国並びに企業は認識する必要がある。これまでBEPSリスクについて、税務当局に提出した税務や財務データ

がどのように使われるかは、透明性が確保されていないか。本レポートはリスク評価の全体像を提供するまでとはいかないが、企業が自社で行うコンプライアンス・リスク評価アプローチが、税務当局のものと整合性が取れているかを事前にチェックする際に本レポート (ハンドブック) は一定の方向性を示しているといえる。

しかし、今後の課題としてCbCRで「究極の実質的所有者の特定」まで行き着けるかが今後の行方を左右する。すなわち、実質的所有者までは、帰属しないと考えられる。日本の現行法では、所有者情報の特定にまでは行き着いておらずFATFから指摘されている。具体的には、スイス銀行の秘密開示、ドイツ銀行のミラートレード、パッシブ・パートナーシップ、個人事業の法人成り、所得・資産の転換、相続税の脱税、オフショア金融センターの無申告口座、オフショア・エンティティの名義で開設した銀行口座への資産隠し、現金引出し追跡の困難性等<sup>6</sup>に対処することはTIEA (Tax Information Exchange Agreement: 租税情報交換協定) 含めて対応できるのか否かを指摘したい。さらに、ICIJ等と納税者通報制度が無い日本の現行規定において、「情報の質の取扱い」が問題となる。

主たる利益移転に対する移転価格課税の適用には、「移転価格事務運営要領」(基本方針)1-2, 3章 (調査) に基づき適用が行われるが執行上、通達という法源ではない現行規定で適用対象に該当するの否か検討の必要点がある。

本格的なATP・二重非課税事案に関する議論として、European Commission, “The Role of the Financial Sector in Tax Planning” (IP/A/TAXE2/2016-01, PE578.980) 2016. 「2.3. How much HNW financial wealth is held offshore? (p18-19)」では、スイス、アイルランド、英国、シンガポール、米国、ルクセンブルグ、香港、他を名指しし、EUの利益移転の72%は無形資産の移転価格操作と租税上のロケーションの利用によるものであり、残りが負債シフトによる利益移転とオフショア管轄を通じてチャンネルされる投資であるとみている。

<sup>6</sup> 具体例は、次の文献を参考とした。European Commission, “The Role of the Financial Sector in Tax Planning” (IP/A/TAXE2/2016-01, PE578.980) 2016.

日本ベース多国籍企業の動向も踏まえ、どの程度影響を及ぼすものか見直す時期に差し掛かっている。

### 3. 国際的コンプライアンス保証プログラム (ICAP) の実施

2018年1月23日、OECDは、国際コンプライアンス保証プログラム (ICAP) 試験導入の開始を発表した<sup>7</sup>。

今回の試験導入<sup>8</sup>は、OECD税務長官会議 (FTA) が主導し、多国籍企業のリスク評価を行い、多国籍企業グループの税務上の取扱いを保証することに重点を置いている。

ICAPへの参加を通じて、多国籍企業グループはCbCRやその他の納税者が提供する情報等をもとに、税務当局間の税務リスクについて公開された透明性の高い方法により協議を行うことができることとされた。税務上のリスクが低いと合意がなされた場合、その旨が記載されている結果通知書が作成され、一定期間 (検討対象期間及びそれに続く2課税年度) に重大な変更がない限り、その期間内において、対象となる税務当局はこれ以上のコンプライアンスに関する指摘を行わないという保証が多国籍企業グループに与えられる。

試験導入には、オーストラリア、カナダ、イタリア、日本、オランダ、スペイン、英国及び米国の8カ国が参加を表明している。

ICAPのパイロットプログラムは、相互理解、緊密な協力及び共通化を進めるために行う各国の異なるリスク分析のアプローチを比較検討するFTAの新たなプロジェクトによって補完され、今後普及されると考えられる。

## 4. む す び

多国籍企業は、その規模、法人構造 (corporate structure) の複層化の程度などで多様化しているため、

その実態解明の難易度も、その規模や複層化の程度によって異なる。

今後、主な対象となるのは、冒頭でも取り上げたBEPS行動計画8-10に該当する無形資産項目があげられる。日本においても、無形資産を巡る内容として「所得相応性基準 (Commensurate with income standard)」が平成29年度税制改正大綱で示され、本格的な議論がスタートしている<sup>9</sup>。

無形資産を巡る内容として、これまで二重課税は、無形資産を対象としたものが主であった。無形資産の利用状況は、タックス・ヘイブンを經由している場合が多く、各国が自国の課税権の確保 (税収の確保) を目的に、課税の強化を図る場合や低税率国で過少に課税された利益 (ロイヤルティ) を対象に追徴課税を行った場合には、二重課税が起き紛争に発展する。

無形資産は、「法律上の権利を有しているもしくは有していない所有」「受益所有権」「登録なしでの法律上の所有」「契約上の所有権」「契約」「使用・利用する権利は、ライセンスにより「所有されている」財産を管理することができる」等複数の解釈が可能であり、仮に定義が定まったとしても、経済的利益を享受する商権は無形資産と結合するののかという内容は、いつ、どこで所得を帰属させ、所得を発生・実現させるのか等と議論は尽きないと考えられる (また、これらも「商業用」としての判断にも困難が生じると考えられる)。

さらに、課税のタイミングとして、無形資産が譲渡、使用許諾または他の形態で利用可能な状態になるというような形態で、国外関連者に移転されない限り行われたい。無形資産が国外関連者に移転されたのか、仮に移転されたのであればいつ移転されたのか、無形資産が完全に形成されていない段階で移転され、譲受人が残された研究開発活動などを行うことで、無形資産が完全に形成されることも考えられる。パテント・ボックス<sup>10</sup>も含む論点も踏まえると課題は多く残されている。

<sup>7</sup> OECD “Eight FTA members kick off multilateral tax risk assurance programme to provide early certainty for tax administrations and MNEs” 2018.

<sup>8</sup> OECD税務長官会議 (FTA) 第11回会合、「OECD税務長官会議第11回会合コミュニケ」2017年9月29日も参照。

<sup>9</sup> 経済産業省 (委託EY) 「BEPSプロジェクトを踏まえた移転価格税制及び各国現地子会社等に対する課税問題に係る調査・研究事業」、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」平成29年6月公表。

<sup>10</sup> 本庄資「オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税 (第14回) パテント・ボックスはタックス・ヘイブンか」『租税研究』第756号 (2012)

わが国においては、諸外国にはない「事例集」や『移転価格ガイドブック<sup>11)</sup>』を作成している点の特徴である。これは、これまでの課税実績等を参考に、一定の前提条件を置いた事例の下での移転価格税制上の取扱いを示すもの（全26事例）である。しかし、無形資産を含む超過収益を生み出す要素が非常に判別しづらいことに起因して、超過利益が生じている場合に、それが無形資産による内的な要因<sup>12)</sup>による利益なのか、あるいはそれ以外の部分によって生じた利益なのかは見極めが困難であるといえる<sup>13)</sup>。

ポストBEPSの段階に入り、日本も含め、各国「実効性」が試されている。

本稿においては、OECDで公表されたレポートを中心に示唆を得る内容について要約してきた。真の問題、対象項目に的を絞って行うことにより、納税者及び税務当局は、人的資源を集中投入することができ、効果的になる。

しかし、BEPS本来の問題であるATPに的をしぼるとしても、ポストBEPS後の法令ショッピング（law shopping or regulation shopping）、租税条約ショッピング（treaty shopping）又はそれらの管轄を選択する管轄ショッピング（jurisdiction shopping）をも対象として文理解釈上合法的とされるATPに国内法で対処していかなければならないという点は変わらず、検討すべき課題は多く残されている。

## 参 考 文 献

1. 本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第20回）国際課税における透明性の向上を推進するOECD/G20 BEPS プロジェクトの合意・勧告への対応と問題点」2016.8
2. 本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検

- 討 上・中・下』日本租税研究協会（2014・2016・2018）
3. 本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会（2010）
4. リチャード・マーフィー（著）鬼澤忍『ダーティ・シークレット タックス・ヘイブンは経済を破壊する』岩波書店（2017）
5. 奥山俊宏『パラダイス文書』朝日新聞出版（2017）
6. 大城隼人「BEPS行動計画13 移転価格文書化と国別報告に関する日本への影響と課題」『税務会計研究 26号』第一法規（2015）
7. 大城隼人「BEPS行動計画12の日本への影響と課題」『税務会計研究学会 27号』第一法規（2015）
8. PWC “Tax transparency and country by country reporting BEPS and beyond” September 2016.
9. OECD “PART 1 OF A REPORT TO G20 DEVELOPMENT WORKING GROUP ON THE IMPACT OF BEPS IN LOW INCOME COUNTRIES” July 2014.
10. EY「OECDが税務リスク指針発表 企業税務は新時代へ」tax insights 2017.12.13
11. 宮武敏夫「移転価格税制と無形資産」『税務弘報』第55巻第5号（2007）
12. 宮武敏夫「移転価格と無形資産」『租税研究』第697号（2007）
13. 青山慶二「BEPS における移転価格課税問題について」『租税研究』
14. 「「税源浸食と利益移転（BEPS）」対策税制」『日税研論集』73号、日本税務研究センター（2018）

<sup>11)</sup> 国税庁、平成29（2017）年6月公表。

<sup>12)</sup> 内的な要因として、利益の源泉がロケーション・セービングによるのか、製造ノウハウの転移によるのか、販売価格が確保されるマーケティングによるのか不明である。それ以外の部分として、為替変動等の要因が挙げられる。

<sup>13)</sup> 詳しくは、大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究 日本ベース多国籍企業における経済的三重課税の紛争解決メカニズムの追究』税務経理協会（2014）、本庄資編著『移転価格税制執行の理論と実務』大蔵財務協会（2010）参照。