

ポストBEPSを踏まえた、わが国の海外進出と課税リスク

The Overseas Expansion and Taxation Risk in the Country which Mailbox Post BEPS

(2017年3月31日受理)

大 城 隼 人

Hayato Ooshiro

Key words : ポストBEPS, わが国の企業海外進出の状況, 課税リスク, 移転価格課税, 課税紛争解決

抄 録

ポストBEPS¹において、各国は二重非課税の解消を試みるが、従前からある二重課税の案件は解決に至っていない。日本のBEPSの問題は、アジアを中心とした二重課税であり、従前からある二重課税が増加する可能性がある旨を本稿で主張している。

1. はじめに（問題の所在）

周知のとおり、OECD/G20プロジェクトは、2015年10月5日に、BEPS行動計画最終報告書²を公表した。各国は、勧告に伴い、国内法の改正を行う。その後、各国の監視（Monitoring）が行われる。OECDは、BEPS対策の影響を測定し、実現を含めて監視し、ピア・レビューを各国に求め今後は、「国」に焦点を当てるとしている。

BEPSプロジェクトの趣旨について述べると、BEPSプロジェクトは、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、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間になずれが生じていた。そのため、BEPSプロジェクトは、公正な競争条件という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、

課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うことがないよう、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直すこととした。その過程を経て現在は実施の段階に入っているところである³。

日本においても、財務省「財務大臣談話」（2013年7月19日・2015年10月5日）についてBEPS行動計画の受入の姿勢を公表している。BEPS行動計画の内容は、日本に限らず、世界規模で実施段階に入り、近年の税制改正に直結しているところである。

ポストBEPSは、OECD加盟国のみならず、全ての国に及ぶ。日本がOECD加盟国としてOECD理事会の勧告に従うことに合意していることを認識すれば、二国間条約の締結・改訂および適用・解釈に当たって、これを尊重することは国際法上の義務である。今や一新されるであろうOECD

¹ 「ポストBEPS」とは、OECDは、2015年10月に「2015最終報告書」を公表し、現在は、ポストBEPSと言われている。各国は、最終報告書を踏まえた勧告に基づき、実施する。その実施段階のことをポストBEPSといわれている。

² 「BEPS行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）」

³ 詳しくは、税制調査会（第3回税制調査会（2016年9月29日）資料一覧）、本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討上巻』日本租税研究協会（2014）、本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討中巻』日本租税研究協会（2015）参照。

の一致した共通ルールとして、OECDで採択された「OECD移転価格ガイドライン」「OECDモデル租税条約」はすでに国際慣習法となりつつある。適用、解釈、要件事実⁴等や各経済事象、その解釈を国内法に導入していくことが今後求められている。各問題について、十分な検討がされておらず、高度な議論が各ポジションに求められている。

【参考資料1】のとおり、世界規模でのBEPS、二重非課税(double non-taxation)の解消すなわち、ATP(Aggressive Tax Planning: 以下ATPという)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移転価格課税の適用になるということになる。当然、企業は、二重課税の解消を図る上で、紛争解決に帰着することになり、紛争解決メカニズムの追究も必要不可欠となる。事務的処理方法で強制的仲裁を選択し、仲裁事例が積み重なった結果が、今後の国内法の欠点、投資促進の停滞、執行上の差異として、世界に取り沙汰されることのないよう、更なる検討が必要となる。

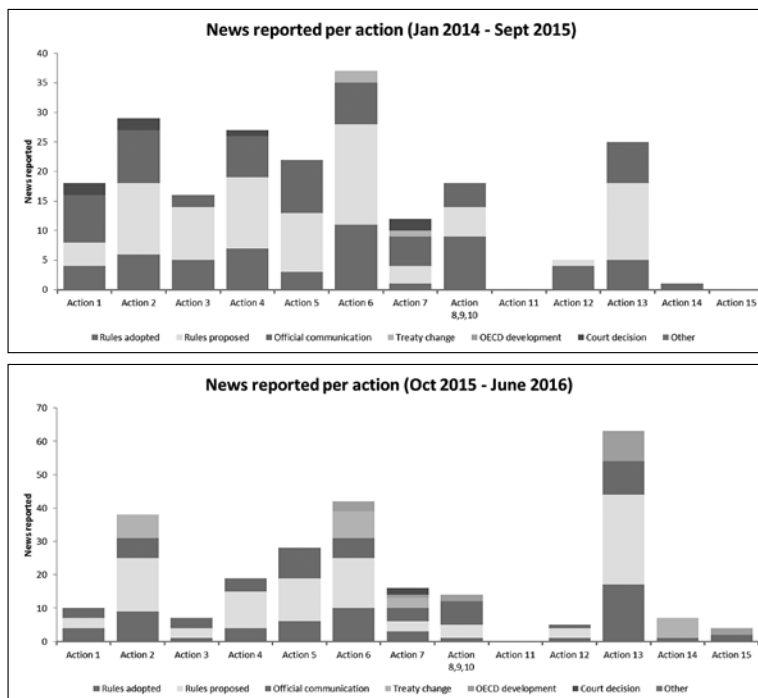
本稿においては、BEPS関連の議論や記事が表立っては

いるが、従前からある「課税リスク」、主に経済産業省がアナウンスしてきた多額な移転価格課税の適用事案は未だ解決しておらず、さらに、今後も移転価格課税の適用をどのような企業、産業に適用していくのか不明確なものといえる。

移転価格課税の適用は、一国の政策を左右する額に達するため、企業の反発も想定しなければならないため、根深い政策問題となる。紛争解決メカニズムが充実しなかった場合には、中小企業を含む日本ベース多国籍企業がターゲットになり、影響を受けることになる。ポストBEPSの段階に入り、事務負担の軽減及び予見可能性の確保を最優先事項として見直さない項目と考えられる。

そこで、ポストBEPSに対応していかざるをえない状況下の中で、二重課税が発生した後に、対処するのは企業にとっても、本国にとっても、得策ではない。これまでの事態が起こらないように、十分にATPの選定を行い、課税紛争を想定したルール作りまで想定すべきである。特に、中国を中心としたアジア諸国の動向には留意が必要であるため、以下、本稿において強く主張する。

【参考資料1】



出所) EY “The latest on BEPS — 2016 in review” June 2016. p3.

⁴ 金子宏『租税法 第22版』弘文堂(2017)、酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論』財経詳報社(2014)、伊藤滋夫・岩崎政明(編集)『租税訴訟における要件事実論の展開』青林書林(2016)、今村

隆『租税回避と濫用法理』大蔵財務協会(2015)、司法研修所編『新問題研究要件事実』法曹会出版を参照。

2. わが国の企業海外進出の状況の整理

わが国の企業海外進出の状況として、海外の現地法人企業数は、平成17年度の15,850社から平成26年度には24,011社と約1.5倍に増加しており、特に中国に対する進出件数が急増している。

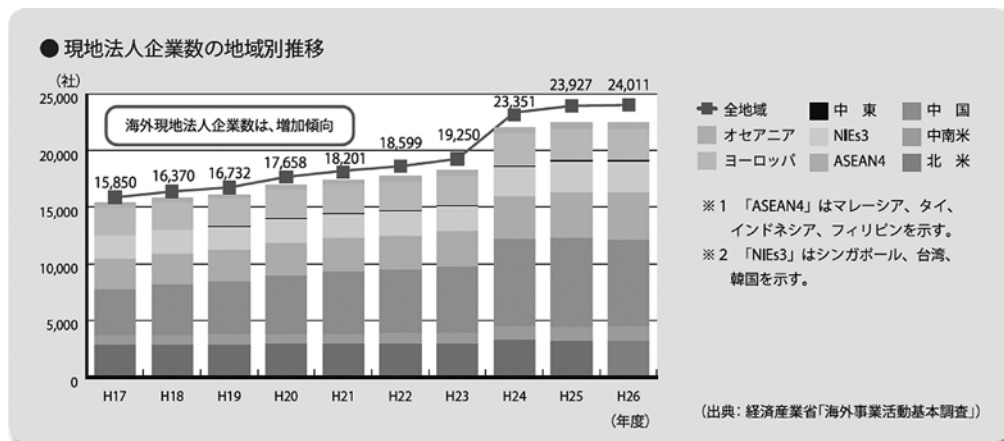
2015年度の貿易統計（速報、通関ベース）によると、輸出額は、74兆1173億円、輸入額は75兆1964億円となっている。輸出額から輸入額を差し引いた貿易収支は、約1兆792億円の赤字（14年度は9兆1277億円の赤字）となっている。日本の貿易状況は、中国・アジアを中心とした輸出入となっているのが明らかである。

海外取引の把握状況（平成26事務年度）として、海外取引法人等調査件数12,957件、海外取引等に係る申告漏

れ件数3,430件うち海外不正計算のあった件数418件、海外取引等に係る申告漏れ所得金額2,206億円うち海外不正所得金額393億円となっている。移転価格課税の状況（平成26事務年度）として、申告漏れ件数240件、申告漏れ所得金額178億円となっている。移転価格税制に係る事前確認の状況（平成26事務年度）として、申出件数121件、処理件数100件となっている。

中小企業庁「中小企業実態基本調査」「海外展開の状況（2015）」によると、母集団企業数(社)3,185,491社、海外にある子会社、関連者事業所の数として、子会社の数11,261社（うちアジア9,662社、ヨーロッパ137社、北米949社、その他の地域513社）となっている（関連者事業所の数割愛）。

【参考資料2】



出所) 国税庁『国税庁レポート2016』, 36頁。

3. 根本的な課税リスク、二重課税が発生する要因の状況

BEPS関連の議論や記事が表立ってはいるが、日本ベース多国籍企業への、「日本いじめ」ともいえる新興国（ここでは、中国をとりあげる）のカルテル事案も近年相次いでいる。その結果、企業の撤退も相次いでいる（最終的な海外送金の凍結問題もある）⁵。これらの論点も租税が誘引されているのであれば問題である。本論点については今後の課題とするが、分野を越えた内容となる。

⁵ 【特集】中国拠点の再構築——現地法人の再編・撤退の実務を中心に『ジュリスト』2016年6月号(No. 1494)。なお、要因は多岐にわたることを前提としている。

本カルテル事案は、競争関係にある自動車部品等のメーカー間で、取扱商品の価格を協議の上で設定していたことが、価格カルテルに当たり、独占禁止法に違反するものとされている。このような価格カルテルは、市場における正常な価格競争を阻害し、他の事業者や消費者の利益を害するものであることから、中国において、日本を含む先進諸国と同じような規制がなされている（中国独占禁止法13条1項1号は、競争者間における商品の価格を固定又は変更する旨の合意を禁止している。なお、同条は価格カルテル以外にも、競争者間における商品の生産量・販売量の制限、販売市場等の分割、新技術等の購入、開発の制限などを禁止している）。このようなカルテルを実施した事業者への制裁として、①違法行為

の停止、②違法所得の没収、③前年度売上額の1%以上10%以下の制裁金となっている（中国独占禁止法46条1項）。中国においては、刑事罰に関する規定はなく、刑法上の入札談合罪がある。

中国は、税の側面においても、権利救済制度としての裁判が十分な信頼を得るに至っておらず、移転価格調査の段階で現実に課税紛争が発生した場合でも異議申立て、不服審査手続、訴訟まで行き着かないという側面も有している（申立含む）。

さらに、移転価格操作と課税（執行の差の利用⁶）として、実態は中国の被支配企業でありながら法的には日本企業である場合、形式的に日本企業であるという側面をみて、日本が移転価格課税を控えれば、中国の課税権の確保による、移転価格税制になり、独自の課税権の確保につながる。そこで、中国を中心としたアジア諸国に対する、今後の移転価格操作とその対応が重要となる。

具体的には、（1）企業の実質支配の変化と本店所在地主義による内国法人の移転価格操作による日本からの所得移転にいかに対処するか。（2）税収確保のために内資系日本企業の国際競争力を保つのではなく、機械的に移転価格課税を行って減殺してよいのか。（3）上記の政策的配慮は租税条約の無差別待遇条項に抵触するか（BEPS行動計画15で解決するのか）。（4）中国を中心とした対応的調整の不備、（5）移転価格課税事案の仲裁の選択等と多く課題がある。

本庄資教授は、「先進国と異なり権利救済制度としての裁判が十分な信頼を得るに至っていないアジア諸国では移転価格調査の段階で現実に課税紛争が発生した場合でも異議申立て、不服審査手続を経て、対決姿勢のまま訴訟に至るケースはきわめて稀であるため、各国の司法判断が明らかにされることも期待されない。日本の租税法で課税紛争が生じた場合に事実認定や法解釈について司法判断を求めることができるのは当たり前と考えて議論しており、国際課税の分野でも同様に考えて、あれこれ議論しているが、アジア、新興国では、そのような議論は通用しない現実がある。納税者と税務当局との対決姿勢のまま「争点」について裁判でそれぞれの主張を争うことが現実にできない状態で課税紛争を処理する必

要があるとき、日本の通説のいうところに従って、現地税務当局の主張する事実認定や法解釈について「司法判断を求めろ」「裁判の積み重ねで判決の定着を待つ」というような学説は、中小企業の現地法人にとって全く役に立たない⁷と指摘している。

根本的な課税リスク、二重課税が発生する要因を本稿では改めて指摘するが、企業が経済的合理性（economic rationality）を追求している以上、海外進出企業の救済措置の線引きも曖昧であるため、現状アナウンスのみという対応となっている。

具体的なアナウンスとして、経済産業省は、「業種・業界」「比較対象取引」「使用料の否認」「利益分割法」「マーケティング無形資産」「独自のレンジ」「PE認定」をあげている。下記、【参考資料3～5】で、提示する（経済産業省「新興国における課税問題に関する調査報告書」2012年3月、同「新興国における課税問題の事例と対策（詳細版）」2013年9月、同「新興国における税務人材の現状と課税事案への対応について」2015年5月）、また、紙面制限のため割愛しているが、中小企業の二重課税の現状について、中小企業庁「国際的二重課税の原因となる課税措置の状況（2005年度以降）」『中小企業白書2014』301頁を参照願いたい。

⁶ Ronen Palan, Richard Murphy, Christian Chavagneux, “Tax Havens: How Globalization Really Works” 2010.

⁷ 本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討中巻』日本租税研究協会(2015), 329頁。

【参考資料3】中国の国際的・二重課税の原因となる課税措置の問題事例数

1	ロイヤリティ料率の上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額	1	1.5
2	ロイヤリティの送金上限規制のため（一部）経費として認められず課税所得を増額	1	1.5
3	技術指導料の支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額	5	7.5
4	みなし利益率により課税所得を増額	11	16.4
5	業種・業態の違う企業の取引を比較対象取引とする移転価格税制の適用	8	11.9
6	出向社員給与の日本親会社への支払いが（一部）経費として認められず課税所得を増額	2	3.0
7	出向社員がPE認定され、日本の親会社への給与送金に際してPE課税	5	7.5
8	日本から派遣された技術指導者による役務提供がPE認定され、技術指導料がPE課税	12	17.9
9	駐在員事務所がPE認定され、現地国内の営業活動に貢献しているとしてPE課税	5	7.5
10	その他	7	10.4
	無回答	10	14.9
	全体	67	100

出所) 三菱UFJリサーチ&コンサルティング㈱『新興国における課税問題に関する調査報告書』（平成24年3月）、20頁。課税措置の根拠や企業がとった行動、インド等の状況は割愛する。

【参考資料4】

課税事案の例（移転価格税制）

(1) 景気や経営状況に関係なく一律の高い利益率が求められ、追徴課税を受ける。

【中国の事例】

- 中国税務当局から、「機能とリスクが限定的な現地子会社（単純生産拠点等）は、金融危機等によるリスクを負うべきではなく、一定の利益を確保すべき」との通達を根拠として、実態と乖離した高い利益率を適用され、追徴課税を受けた。

①納税
②移転価格課税（利益率5%が適当と増額更正）
③国際的・二重課税の発生（日本親会社は、我が国税務当局に納税済み。現地子会社が、現地税務当局から受けた増額更正のうち2%分につき二重課税）

(2) 業種・業態が異なる他社の高い利益率と比較され、追徴課税を受ける。

【インドの事例】

- インド税務当局から、「代行取引」を「仕切取引」と同種の取引とみなされ、仕切取引の高い利益率を代行取引に適用されて追徴課税を受けた。

低い利益率
高い利益率
代行取引に仕切取引の高い利益率を当てはめる

出所) 三菱UFJリサーチ&コンサルティング㈱『新興国における課税問題に関する調査報告書』（概要版）（平成24年3月）、2頁。

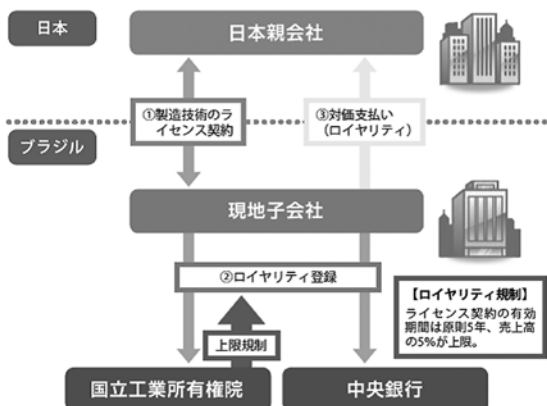
【参考資料 5】

課税事案の例（ロイヤリティ）

(1)ロイヤリティ料率の上限や契約の有効期間について制限を受ける。

【ブラジルの事例】

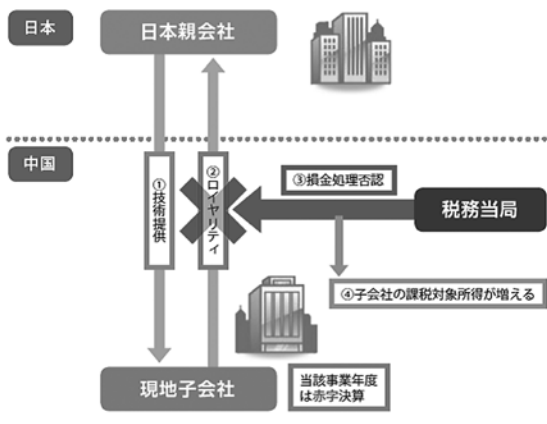
- 海外へロイヤリティを送金する場合は事前に国立工業所有権院及びブラジル中央銀行への登録が必要であるが、登録の際にロイヤリティ料率及びライセンス契約の有効期間の上限規制等が課されるため、日本へロイヤリティの対価を十分に支払うことができない。



(2)子会社が赤字の場合にロイヤリティの損金処理が否認される。

【中国の事例】

- 現地子会社が赤字の場合、中国税務当局から「ロイヤリティは利益に係る対価であり、利益が生じていない場合、技術提供の便益を享受していない」という理由で、ロイヤリティとして現地子会社が損金処理することを否認された。



出所) 三菱UFJリサーチ&コンサルティング㈱『新興国における課税問題に関する調査報告書』(概要版)(平成24年3月), 3頁。

4. む す び

ポストBEPSの影響は現時点では予想がつかない。各国は、「税の競争」(tax competition)の展開において、政策的に意図した歳入ロスとはもかく、BEPSによる意図せざる歳入ロス(unintended revenue losses)の膨張の危機に面し、立ち上がらざるを得なくなった。日本の海外進出の現状を鑑みるとアジア(主に中国)を中心とした課税リスクとなっている。アジア地域の多くは、新興国であるといえる。新興国の観点からは、税源の確保は死活問題であり、これまでATPにより課税権の浸食がなされてきた経緯がある。新興国の課税の濫発、新興国

のシークレット・コンパブルの適用も十分に考えられることから備えておく必要がある。ATPによる課税権の浸食⁸は新興国のGDPに相当するとしている。

各国は、持株会社の誘致、税率の引下げ、経済成長のために外国から必要な技術と資本を導入し、外国直接投資の促進をするため、多種多様な租税優遇措置(租税条約による源泉地国の減免の特典、タックス・スペアリング・クレジット及び各種租税優遇措置等)を設ける

⁸ 先行研究では、税収を確保できない末路である新興国の実態状況を示している。A Christian Aid, "Death and taxes: the true toll of tax dodging" May 2008. Commission on capital flight from developing countries, "Tax havens and development" June 18, 2009.

ことにより、課税面で有利な管轄 (more tax friendly jurisdictions) となることによって税収の確保に努めてきた現状がある。今後も政策問題 (Policy Issues) に関しては、各国の租税政策の結果論の範囲であり、一カ国でも「勧告」にしたがわなければ、この先も二重非課税または二重課税の状況は変わらないと考えられる。いわゆる「税制と執行の差」の問題となる。

開発途上国・新興国では、移転価格税制やCFCルール等の国際的租税回避防止規定を有していない国も多くあり、一概に課税ルールが形成されているとはいえない⁹。租税条約の締結も同様である (BEPS行動計画15で対応していくことが期待されている)。租税条約については、締結していない国もあれば、対応的調整 (9条2項) の規定を有していない租税条約も多く存在する。いわゆる移転価格課税を行い、対応的調整がないことを意味する (相互協議において解決を試みるという国もある)¹⁰。

さらに、開発途上国・新興国との相互協議においては、開発途上国・新興国の課税当局の人員が経験不足から様々な混乱を引き起こすことも予想 (データの入手や資本市場の未整備等) される。また、新興国と先進国との間の相互協議についても、相互協議の蓄積が少ないので

⁹ 【参考資料：各国の国際的租税回避防止規定 (今回は、Deloitteの資料を参考とした。ピック4 (Deloitte, EY, PWC, KPMG) 各事務所よりレポートが出ているため参照)】

(1) 移転価格税制を有する国 (Deloitte, “2016 Global Transfer Pricing Country Guide” 2016.)

アルゼンチン, オーストラリア, オーストリア, ベルギー, ブラジル, カナダ, チリ, 中国, コロンビア, チェコ, デンマーク, エクアドル, エジプト, フィンランド, フランス, ドイツ, ギリシャ, 香港, ハンガリー, インド, インドネシア, アイルランド, イスラエル, イタリア, 日本, カザフスタン, ケニヤ, 韓国, ルクセンブルク, マレーシア, メキシコ, オランダ, ニューージーランド, ノルウェー, ペルー, フィリピン, ポーランド, ポルトガル, ルーマニア, ロシア, シンガポール, スロバキア, 南アフリカ, スペイン, スウェーデン, スイス, 台湾, タイ, トルコ, 英国, 米国, ウルグアイ, ベネズエラ, ベトナム

(2) CFCルールを有する国 (Deloitte, “2015 Guide to Controlled Foreign Company Regimes”)

アルゼンチン, オーストラリア, ブラジル, カナダ, 中国, デンマーク, エジプト, エストニア, フィンランド, フランス, ドイツ, ハンガリー, アイスランド, インドネシア, イスラエル, イタリア, 日本, 韓国, リトアニア, メキシコ, ニューージーランド, ノルウェー, ポルトガル, 南アフリカ, スペイン, スウェーデン, トルコ, イギリス, 米国, ベネズエラ

どこまで機能するか疑問視され、「合意」に至らないケースもある。なお、OECDは、「移転価格のカントリープロファイル」, 「紛争解決：国別プロファイル」を国別でアクセスできるようにし、法的安定性、予測可能性を高め、透明性を確保している。

なお、実務的観点からは、日本において課税が行われた場合に、開発途上国・新興国が自国の課税権の行使から生ずる紛争処理を自国の管轄から手放すことを好まず、相互協議の決裂を望み、仲裁制度や調停、和解を活用することを選択 (課税権の確保) した場合には、困難が生ずると考えられる。プロモーターは、「管轄」「制度」「執行」「手続」「紛争解決方法」等と十分に熟知しており、企業立地国 (Location) を選定する。プロモーターは、今後も有利・不利を判断し、有利な方を選択していくと考えられる。二重非課税の防止を図り、二重課税が起こる事態は避けなければならない。

本稿において特に言及すべき点として、BEPS関連の議論や記事が表立ってはいるが、これまでの経済産業省が

(3) CFCルールを有しない国 (Deloitte, “2015 Guide to Controlled Foreign Company Regimes” p69-71.)

オーストリア, ラトビア, マルタ, オランダ, スロベニア, ベルギー, 香港, ロシア, ブルガリア, インド, サウジアラビア, チリ, アイルランド, シンガポール, コロンビア, ルクセンブルク, スロバキア, ジブラルタル, ルーマニア, ベトナム, クロアチア, マレーシア, スイス, キプロス, モーリシャス, 台湾, チェコ共和国, フィリピン, タイ, エクアドル, ポーランド, ウクライナ

(4) OECD加盟国における領土主義国 (国外所得免除方式) (EY “Global Tax Policy and Controversy Briefing” June 2015.)

OECD加盟国において、28か国 (オーストラリア, オーストリア, ベルギー, カナダ, チェコ, デンマーク, エストニア, フィンランド, フランス, ドイツ, ギリシャ, ハンガリー, アイスランド, イタリア, ルクセンブルク, オランダ, ニューージーランド, ノルウェー, ポーランド, ポルトガル, スロバキア, スロベニア, スペイン, スウェーデン, スイス, トルコ, 英国, 日本) は領土主義課税となっている。

OECD加盟国において、6か国 (チリ, アイルランド, イスラエル, 韓国, メキシコ, 米国) は全世界所得課税となっている。

¹⁰ 国際的租税回避・脱税の防止、二重課税の排除は、国際課税ルールを形成していくうえで重要な要素になってきた。二重課税を放置すると、両国間の国際取引は著しく阻害されるため、独立企業原則に基づき、必要かつ適当な調整を行うことが必要となる。また、開発途上国・新興国の特徴でもあるが必ずしもOECD移転価格ガイドラインやOECDモデル租税条約に沿った解釈が行われるとは限らず、独自の解釈を主張してくる可能性もある。

アナウンスしてきた多額な移転価格課税の適用事案は未だ解決しておらず、さらに、今後も移転価格課税の適用をどのような企業、産業に適用していくのか不明確なものといえることである。移転価格課税の適用は、一国の政策を左右する額に達するため、企業の反発も想定しなければならぬため、根深い政策問題となる。

これまでの移転価格税制をめぐる変遷の中で、移転価格課税の対応について助言してきた会計事務所、産業界および経済産業省などは、移転価格税制の適用について不透明、不明確で予測可能性がない点や移転価格税制にも改善すべき点があるという批判を強めてきた経緯がある。経済産業省では移転価格税制研究会（平成19年）において中間報告書を公表し、パブコメに応じる形で、国税庁に対し移転価格事務運営要領改正意見を提出してきた。ポストBEPSに対応していかざる状況下の中で、二重課税が発生した後に、対処するのは得策ではない。これまでの事態が起こらないように、十分にATPの選定を行い、課税紛争を想定したルール作りまで想定すべきである。特に、中国を中心としたアジア諸国の動向には留意が必要である。

【付記】

1. 本稿は、税務会計研究学会第28回大会（平成28年10月23日：桜美林大学）の報告内容の一部に加筆・修正を加えている。
2. 脱稿後に、財務省は、平成29年6月8日「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」に署名している。