

税務ガバナンス向上に不可欠 海外子会社との税務情報の 共有・連携の勘どころ

JGJ記事のヒッセンズ

- BEPSに関する議論をはじめ、各国の税制の複雑化など、国際的な納税環境は大きく変化し続けている。そのようななか、多国籍企業はグローバルな税務リスク管理やタックスプランニングが求められている。
- 税務管理体制構築のための必要な要素の1つである税務情報収集の取組みとして、法人税に関しては、各海外子会社の税引前利益、課税所得、重要な申告調整項目、税額控除・優遇税制の内容、繰越欠損金などの定量的な情報と、税務調査・訴訟などの情報、税制改正情報、CFC関連情報などの定性的な情報を適切かつ適時に入手することが重要である。
- 移転価格税制に関しては、親会社から海外子会社に対して移転価格ポリシーをしっかりと発信していくこと、また海外の移転価格文書や税務調査において、協働体制を構築していくことが大事であり、海外子会社に任せきりにせず適宜必要なコミュニケーションをとれるようにしていくことが重要である。

KPMG税理士法人
税理士

河崎 元孝

KPMG税理士法人
税理士

疋田 敦士

KPMG税理士法人

森 雅史

近年、国際的な租税回避に関する税源浸食(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)に関する議論を受け、多国籍企業においては、国際税務リスクの管理がますます重要になってきている。特にOECDを中心に、あるべき税制のあり方等について国際的な議論が繰り返し実施されており、国際的な税務環境が大きく変動している。このようななか、各国が国内法の改正に取り組みつつも、国によっては、独自路線による

法人税に関するチェック項目

グローバルな税務管理の必要性

グループ全体で税務コストを最適化し、税務リスクを適切に管理していくためには、海外税務を海外子会社任せにせず、親会社主導で税務管理を実践していく必要がある。親会社税務部門が進出先の各国税制を理解することなくして、グローバルな税務リスク管理やタックスプランニングを実践することは不可能である。

法規制や税務実務の取組みを行っており、多国籍企業はグループの税務リスクを適切に管理していくため、税務ガバナンスのあり方についてあらためて検討が必要な状況となっている。

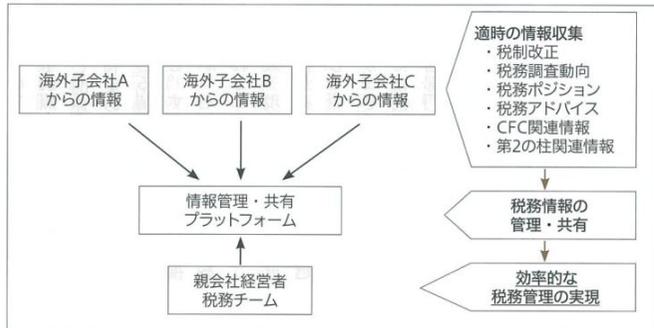
本稿では、グループの税務管理の運営にあたり、情報収集においてチェックしておくべきポイントについて説明する。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることに留意されたい。

(1) 各国税制の複雑化

しかしながら、各国の税制は多岐にわたる複雑なため、国際課税ルールに対する解釈やフォーカスポイントも国によって大きく異なる。こうした微妙なニュアンスの差は、現地の税務に精通していなければ理解できないことも多く、税務当局の課税方針を見誤って、日本企業が各国で追徴課税を受けるケースは絶えない。

さらに、世界中で税制改正が毎年のように行われていることも、親会社税務部門の情報収集を難しくしている要因の1つである。日々アップ

(図表1) 情報管理・共有プラットフォームの例



(出所) 経済産業省『令和元年度経済産業省委託事業中堅・中小企業【経理・税務担当者向け】グローバル税務ガバナンス体制整備のための情報提供セミナー資料』をもとに筆者作成
https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozzei/taxgovernance_gaiyou1.pdf

(図表2) 税務ポジションの把握・情報収集の内容(例)

定量的な情報		定性的な情報	
税引前利益	課税所得	税務調査・訴訟などの情報	税務アドバイザーからのアドバイス内容
重要な申告調整項目(永久差異・一時差異)	一時差異が繰延税金資産の認識対象となっているか否か	税務当局への事前照会内容	追徴課税を受けるリスクの内容と当該リスクへの対応状況
適用している税額控除・優遇税制の内容	繰越欠損金残高および使用期限、使用制限	税制改正情報	CFC関連情報(実体・管理支配基準の判定のための資料等)
税額控除の限度超過額・控除余裕枠の繰越額	源泉所得税の額と租税条約の適用状況		

(出所) 経済産業省『令和元年度経済産業省委託事業中堅・中小企業【経理・税務担当者向け】グローバル税務ガバナンス体制整備のための情報提供セミナー資料』をもとに筆者作成
https://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozzei/taxgovernance_gaiyou1.pdf

から効率的に情報を収集し、グローバルに一元管理するためのプラットフォームを構築することが望ましい。ここでポイントとなるのが、プラットフォームにおいて管理すべき項目の抽出である(図表1)。

まず、親会社税務部門は「どのような税務体制をグローバルで構築したいのか、グローバルな税務管理をどのように実行したいのか」といった、親会社税務部門としての志向を明確化し、その志向にそった税務管理を行うためには、「どのような情報がどのタイミングで必要なのか」といった観点で洗い出し、項目を指定して海外子会社に情報提供を依頼する。

その内容としては、各国の税制改正の内容や各子会社の税務調査の状況、海外子会社の税務ポジション(現地法人税の税額計算シートや、本邦タックスヘイブンを活用した税務の実態が「見える化」され、親会社税務部門はいつでも必要に応じて比較・分析を行うことが可能となる。世界中の拠点における最新の税制や税務ポジションを、タイムリーに把握するための情報インフラを構築することが、グローバルな税務リスク管理やタックスプランニングを実現するための前提条件である。

(2) 海外子会社からの情報収集の内容

海外子会社の税務ポジションを把握して、効果的な税務戦略を立案するためには、どのような社内情報を収集する必要があるのかの一例を示したのが、図表2である。

具体的には、定量的な情報として、グループ内の海外子会社の税引前利益や課税所得、重要な申告調整項目(永久差異・一時差異)、税額控除・優遇税制の内容、繰越欠損金などの情報を、定性的な情報として、税務調査・訴訟などの情報や税務アドバイ

データとされる情報の渦のなかで、どの国のどのような税制改正が、よくも悪くも自社の事業にインパクトをもたらすのか、慢性的な人材不足に悩む税務部門にとって、膨大な情報を精査するためのリソースを割くことは難しく、それが日本企業の大きな課題となっている。

「税制改正のどの部分が自社の事業にインパクトをもたらすか」を的確に判断するには、税務に対する一定の知見が必要となる。しかしながら、日本企業の海外子会社に税務のスペシャリストが配置されているケースはきわめて稀である。したがって、情報提供を海外子会社に依存している限り、グローバルな税務管理に必要な質の高い情報が送られてくる保証はない。

近年、多国籍企業の事業実態の可視化が進み、各国税務当局から追徴課税を受けるリスクは、以前とは比較にならないほど高まっている。こうした課税リスクを回避する意味でも、親会社税務部門は、海外子会社における税制・税務ポジションの実態を正確に知っておく必要がある。ただし、親会社が各国の税制・税務ポジションを把握するべき理由はそれだけではない。グローバルに最適化されたビジネスモデルを構築

各国税制・税務ポジション情報の収集

こうした場合、親会社税務部門は、自らが主導して必要な情報を定義し、海外子会社に働きかけて情報の収集とアップデートを進めていく必要がある。すなわち、各国税制や税務ポジション情報等を効率的に収集し、グローバルな税務リスク管理やタックスプランニングに活用するためのしくみを確立することが求められる。

このように、親会社が海外子会社の税務ポジションの実態を的確に把握できれば、税務リスクの低減とグローバルなビジネスモデルの最適化が可能となる。したがって、親会社税務部門は各国税制のみならず、海外子会社の税務ポジションについても積極的に情報を収集していく必要がある。

(2) 海外子会社の情報収集体制の問題

一方、海外子会社の情報収集体制も、必ずしも万全とはいえないのが実情となっている。

税率やカーブアウト額の算定等のために、海外子会社からの情報収集の重要性は高まっていくものと考えられる。

し、税引後利益を最大化するという点でも大きなメリットをもたらす。たとえば、同一国において、複数の子会社が存在し、1つの子会社は、継続的に課税所得が発生しているが、もう1つの子会社では損失が発生しているような場合であれば、仮に連結ベースでは赤字でも、黒字を計上した子会社では納税義務が発生してしまふ。この場合、たとえば現地の法令に基づき合併した場合、2つの会社の損益が相殺できる可能性がある。

(1) 海外子会社からの情報収集の方法

まず、重要なのは、親会社税務部門が海外子会社の税務担当とのコミュニケーションを深め、情報収集のための協力体制を構築することである。そのうえで、世界中の子会社

イザールからのアドバイス内容、税務当局への事前照会内容、税制改正情報、CFC関連情報(実体・管理支配基準の判定のための資料等)など税務に関わる情報を収集して一覽表を作成する。すると、これまで可視化できなかったさまざまな問題があまり出されてくる。

たとえば、現地の税制上、単年度の課税所得が赤字の場合には、繰越欠損金として翌期以降の黒字と相殺することができる制度が多い。ただし、これには使用期限があることもあり、税務部門は常に海外子会社の繰越欠損金の残高と使用期限に目を光らせながら、期限切れの欠損金が出ないよう対策を講じなければならぬ。

にもかかわらず、こうした子会社の情報を吸い上げるしくみができていないために、本来活用できるはずの「資産性」のある繰越欠損金を活用できないまま、期限切れを迎えてしまっているケースも珍しくない。

こうした事態を防ぐためには、親会社税務部門が主導して、海外子会社の情報を収集し、税務ポジションを把握するしくみを導入する必要がある。なお、前述した情報に関しては、

バル企業は、外部の人材とサービスを積極的に活用することにより、情報収集能力を飛躍的に高めてきた。外部リソースもうまく活用しながら、低コストかつ容易に税務情報に

移転価格税制に関するチェック項目

移転価格税制の特徴

近年では多くの国々が、移転価格課税に力を入れており、アジアを中心に日系企業の課税事例も多発している状況にある。移転価格税制の基本的なコンセプトや考え方については、OECD Dより公表されている「OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (通称:OECD C D移転価格ガイドライン)」によって、おおむねコンセンサスがとれているものの、各国の税務当局は、税取確保や独自の視点で、独自のルールや税務調査慣行を取り入れており、必ずしも統一的な運用はなされていないのが実情である。

移転価格税制の難しさは、取引相手国同士が利益相反関係にあり、一

効果的な税務戦略の立案のための一例であることはすでに述べたとおりであるが、本邦タックス・イブニング対策税制に関連して、海外子会社の合算課税の有無および合算課税金額の算定のための必要な情報を海外子会社から適切かつ適時に入手することも必要となっていることはいうまでもない。また、BEPS 2.0プロジェクトにおける第1の柱と第2の柱に基づく課税の有無および課税額の算定等のために必要な情報に関しても、今後必要となってくるであろう。

前述のとおり、海外子会社からの情報収集の重要性は増してきており、グローバルな税務情報収集のしくみなくして、効率的な税務管理の達成と国際的な課税強化の流れへの対抗を両立することは不可能である。

(3) 情報収集のためのしくみ(プラットフォーム)の構築

情報収集の方法・内容については述べたとおりであるが、やみくもに情報を集めるだけでは、このしくみは有効に機能しない。このプラットフォームが真に効果を発揮できるかどうかは、海外子会社から提供され

る情報の質と精度にかかっている。

たとえば、新興国では、外国企業に対して独自の基準で課税を行う傾向があり、一見、国際課税の一般的なルールに沿っているようにみえても、そこには条文からは読みとることができないさまざまな税務リスクが潜んでいる。こうした税務リスクや現地の生の情報をいかに吸い上げられるかが、プラットフォーム構築のポイントとなるが、税務上の豊富な知見がなければ、潜在する税務リスクを見出すことはできないのも事実である。したがって、親会社への報告にあたっては、現地の税務に精通した専門家のサポートを受けることが望ましい。

近年、グローバルネットワークを持つ大手会計事務所では、全世界の子会社の申告書作成を一括して請け負うサービスを提供している。また、一括契約の付帯サービスとして、または、一括契約を行わないまでも通常の税務アドバイザリーサービスの付帯サービスとして、会計事務所がWebベースの税務管理ツールを提供しているケースもある(図表3)。

こうしたツールを利用すれば、各国の税制や税務ポジションの情報を一元管理するための自社専用プラッ

(1) 取引価格の設定・運用・移転価格ポリシー(親会社から海外子会社への展開)

移転価格税制の基本的な考え方に基づき、グループ内で独立企業間価格(いわゆる第三者の間で行われる適切な取引価格)に基づく合理的な価格設定や利益配分が実現できるように運用していくことが、適切なリスク管理体制を構築する第一歩である。

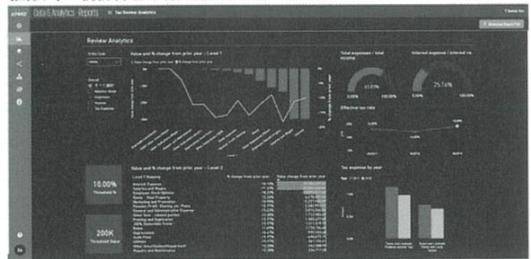
親会社の経理・税務部門は海外事業部門と連携しながら、グループ全体のオペレーションを俯瞰(たとえば、バリュチェーンを分析)して、グループとしての方針(移転価格ポリシー)を事前に策定しておくことが重要である。移転価格ポリシーにおいては、移転価格税制上の各社の位置づけを明確にし、どのような価格設定を行うのか、という点だけではなく、価格の見直しや損益状況のモニタリング方法、問題が生じた場合の対応や当該ポリシー自体の見直しのタイミングなども含めた、実務的な運用(ポリシーとは別に、グループのオペレーションマニュアルや運用ガイドラインとして別途詳細に整備している会社もある)まで落とし込んでグループ内に共有できること

が理想的である。特に、グループ各社にその内容をしっかりと啓蒙し、海外子会社が現地で税務調査を受けた際にも、自社の位置づけを含む説明方針を見誤ることのないようにしておくことが肝要である。海外子会社が多く存在する場合など、個別に説明することが難しい場合には、海外子会社の主要な担当者を集めて説明会を行ったり、英語で文書化して、各社に配布したりといった取組みも有用である。

また、注意しなければならない点として、海外企業のM&Aを行った場合に、買収先の企業グループに対して配慮や遠慮をしたり、英語で説得することの難しさにより、移転価格税制に沿わない価格設定が行われてしまうケースも散見される。このように、移転価格ポリシーを有していない場合のみならず、事業再編等が行われる場合にも注意が必要である。

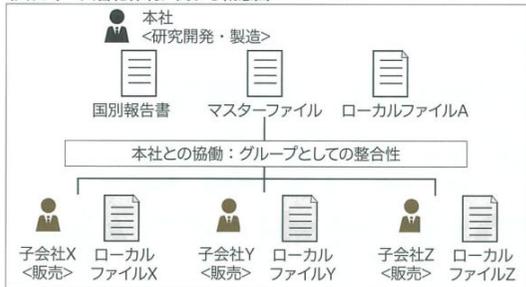
移転価格管理体制を整えるうえで、ポリシーの位置づけは、非常に重要であり、少なくとも海外子会社の主要なメンバーに対して、その内容をよく理解してもらおうことが大事である(次頁図表4)。

(図表3) 税務管理・共有プラットフォームの例



(出所) 今後KPMGで運用予定の次世代税務情報管理ツールであるDigital Gatewayの画面イメージ

(図表5) 文書化体制に関する概念図



(図表6) 移転価格現地調査の留意事項

- ✓ 移転価格は現地ですべて完了するものではないため、親会社と現地子会社が連携して、広い視野をもって対応すべきである。
- ✓ 現地子会社のみでは入手できないような情報を税務当局に求められることがある(典型的には本社費やロイヤリティの支払根拠等)が、親会社が対応する際に、何が論点になっているのかをしっかりと把握したうえで対応をしないと、十分な議論ができないまま、課税を受けてしまうリスクが高まる。
- ✓ 当局の質問に対する回答期限が短いことが少なくなく、あらかじめ親会社と現地子会社の連絡方法や担当者を決めておかないと、スムーズな対応が取れないことがある。
- ✓ 仮に課税を受けてしまう場合、追徴税額の問題だけではなく、課税年度以降の取引の価格設定についても再検討が必要となる。取引相手国との兼ね合いもあり、取引価格の変更が難しい場合には、二重課税排除のための方策(当局間の相互協議やAPA、課税に対する国内救済手続等)を練る必要がある。この段階では通常親会社のサポートや意思決定も必須となり、早い段階で親会社も関与しておくことが望ましい。

移転価格税制は、取引相手国側の動向調査開始時や質問内容・回答方針)や、結果報告についてはしっかりと現地から報告させるようにしておくことが重要である。移転価格の現地調査にあたっては、図表6のような点が留意事項としてあげられる。

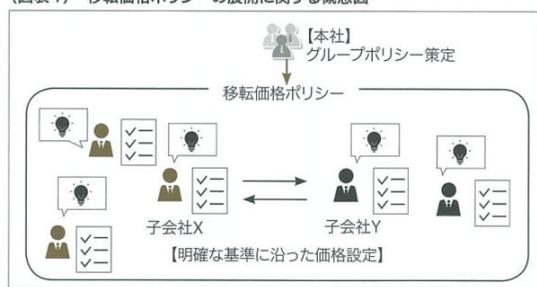
森 雅史(もり・まさし)
KPMG税理士法人
国際事業アドバイザー(移転価格)パートナー
移転価格税制に関する各種支援業務に加え、移転価格理論を用いた経済分析やグループ経営戦略の支援もしている。2014年より1年半、KPMG米国のシリコンバレー事務所に出向し、主に日系企業への業務支援や税務当局との交渉支援に従事。近年では、M&A等の事業再編に伴う移転価格の見直しに関するアドバイスにも力を入れている。

正田 敦士(ひきた・あつし)
KPMG税理士法人
インターナショナルコーポレートタックスシニアマネージャー・税理士
2008年KPMG税理士法人に入所。日系企業および外資系企業を幅広く担当し、税務申告業務、組織再編を含む国内・国際税務のアドバイザー業務、税務ガバナンス体制の構築に関するアドバイザリー業務に従事。
2016年より3年間、KPMG英国事務所に駐在し、主にグループ内組織再編を含む税務アドバイザー業務に従事。

河崎 元孝(かわさき・もとたか)
KPMG税理士法人
インターナショナルコーポレートタックスパートナー・税理士
1997年KPMGヒートマーズウィック東京事務所(現KPMG税理士法人)に入社。
2006年～2009年までKPMGオランダへ赴任し、日系企業をサポート。帰任後は、国際税務・組織再編等のアドバイザー業務に従事。また、税務管理ツールを用いた税務ガバナンス体制構築支援業務やタックスヘイブンを活用した対応業務に対する知見を豊富に有する。

るうえで、税務管理のためのプラットフォーム構築を含めて、外部リソースも有効に活用することで、グループのガバナンス体制を強化していくことができるものと考えられる。

(図表4) 移転価格ポリシーの展開に関する概念図



望ましいが、リスクの程度(取引内容や取引量、利益実績等)、各社の対応リソース、カスタマイズの必要性、共通化できる内容の多寡、予算管理など考慮すべき要素は多いものと考えられる。仮に現地主導で現地のローカルファイルを作成する場合であっても、最低限の対応として、親会社は現地で作成した文書の内容(または概要だけでも)確認しておくことが望ましく、現地で作成した文書(できれば最終化する前のドラフト段階)は少なくとも親会社に共有

するよう、依頼しておいたほうがよいと考えられる。

(3) 税務調査・調査対応と事後報告(親会社と海外子会社の協働)
海外の税務調査についても、しっかりと親会社への報告体制を整えておくことが大事である。前述のとおり移転価格課税が増加傾向にあり、知らないうちに現地ですべて完了するものではないため、親会社と現地子会社が連携して、広い視野をもって対応すべきである。

また、文書化についても、現地対応だけでなく、親会社が現地子会社をリードしていくことが求められる。

- ・ 国別報告書・マスターファイルの内容の整合性
- ・ 親会社と現地子会社のローカルファイル間の整合性
- ・ 海外ローカルファイル間の整合性

手間や専門的な分析を要するものとなっている。

さらに、企業グループの規模等に依り、国別報告書やマスターファイルと呼ばれる企業概況を説明する文書の作成も求められるようになり、納税者にとってコンプライアンスとしての文書化対応に係る負荷が大きくなっていく。

国別報告書やマスターファイルは、基本的に最終親会社で作成義務を負うものであり、親会社で作成し、マスターファイルについては、必要に応じて翻訳や各国の規定に合わせたカスタマイズを行うことが一般的である。

他方で、ローカルファイルについては、各国の規定やプラクティスに依り、対応が必要となり、また詳細な情報を親会社が把握していない場合や親会社のリソースに限界がある場合等において、現地の細かな対応の一環として、海外子会社に任せきりになる場合も少なくない。しかしながら、作成した文書に矛盾点や不整合がある場合、税務当局に問題視される可能性が高まるため、たとえば、次の点について留意しておくべきところである。

2020年度税制改正後の

タックス・ヘイブンを活用した対策税制

佐和 周[著] 菅 健一郎[著]

複雑で難解なタックス・ヘイブンを活用した対策税制について、実務の流れに沿ってわかりやすく解説。図表を多用するとともに確定申告書への添付書類についてもケース別に解説。

定価:4,180円(税込)
A5判 328頁

中央経済社

2020年度税制改正後の

タックス・ヘイブンを活用した対策税制

佐和 周・菅 健一郎

CONTROLLED FOREIGN COMPANY

実務上の判断の流れ(9ステップ)に沿ってわかりやすく解説