

OECD国際課税報告制度への 体制構築とリスクマネジメントの実現

2015年2月6日、OECDは多国籍企業による税源侵食および利益移転（Base Erosion and Profit Shifting: BEPS）に関するG20との共同プロジェクトの最新状況を発表し、そのなかでOECD・G20諸国による2016年の国別報告書（CbCレポート）の実施パッケージおよび2017年に開始する関連政府間情報交換の枠組みに対する合意が公表された。

同合意の下での多国籍企業による情報開示においては、企業側の事務負担が増すことに加え、詳細な報告書の提出による各国における税務調査の強化、課税リスクの増加も懸念される。

本対応に対する事務負担の軽減および課税リスクの低減の観点から、税務情報の収集・管理の高度化に対する関心も高まっており、本稿では新制度を念頭に置いた国際税務のリスク管理の重要性と、期待される効果について紹介する。

1. BEPS行動計画13で求められる移転価格報告書の概要

新制度で提出が義務付けられる移転価格に関連する報告書（以下、報告書）は、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の3種類となる。このうちマスターファイルと国別報告書（CbCレポート）は親会社が所属する国の、ローカルファイルは各事業者が所属する国の、各々の税務当局への年次報告が求められている。



BEPS行動計画13で報告が求められる記載事項(例示)

<マスターファイル>

1. 多国籍企業(以下、MNE)の組織ストラクチャー(構造)
 - 法的および所有関係のストラクチャー(構造)と事業体の所在地
2. MNEの事業説明
 - MNEの事業概要の書面説明
3. MNEの無形資産
 - 包括的戦略、重要な無形資産および所有事業体リスト、関連者間契約リスト、移転価格ポリシーの説明、譲渡の説明
4. MNEグループ内金融活動
 - 資金調達方法の説明、金融機能を果たす企業の特定、金融取極めに係る移転価格ポリシーの説明
5. MNEの財務状況と納税状況
 - 連結財務諸表、APAおよびルーリングのリストおよび説明、相互協議のリストおよび説明

<ローカルファイル>

1. 対象事業体
 - 経営ストラクチャー(体制)、組織図、主要事務所の所在地、事業再編および無形資産譲渡に関する説明、対象事業体に影響を与えた取引の説明
2. 関連者間取引
 - 各関連者間取引の内容、関連者間取引カテゴリーごとの取引累計額、取引ごとの機能・リスク分析、取引ごとに選定した移転価格算定方法の選定根拠、検証結果等
3. 財務情報
 - 対象事業体の財務諸表、移転価格の検証のために使用された財務情報と切出工程表¹、比較対象取引の関連財務データのサマリーとその情報源等

出典: 国税庁 OECD移転価格ガイドライン第5章改訂案(概要)を基に筆者作成

OECDが2015年2月6日に公表した「移転価格文書と国別報告書の実施ガイダンス(‘Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country – by – Country Reporting’)」²によると、CbCレポートの提出が要請される多国籍企業グループは、直近事業年度の年間連結グループ収入が7億5千万ユーロ以上の多国籍企業グループ(および自国通貨でほぼ同等の金額以上の多国籍企業グループ)である。また、OECDが2014年9月に公表したOECDガイドラインの改訂案によると、CbCレポート、マスターファイルは多国籍企業グループの究極の親会社、ローカルファイルについては多国籍企業グループ内の各構成事業体が、それぞれ作成義務者となっている。

各報告書の提出時期については、前述の「移転価格文書と国別報告書の実施ガイダンス」によれば、マスターファイルおよびローカルファイルは対象事業年度の税務申告時までの作成が、またCbCレポートは親会社の事業年度終了時から1年以内の作成が、それぞれベストプラクティスとされており、CbCレポートの提出については2016年1月1日以降開始の連結事業年度から実施される。さらに、マスターファイルとローカルファイルについては、各国の

¹ 移転価格の検証のために使用した財務情報の作成手順を表した資料

² <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>

法令または行政手続を通じて導入され、関連する各課税管轄地の税務当局の要請に従い、直接当該税務当局に提出されることが推奨されている。一方CbCレポートについては、各国の税務当局は居住者である多国籍企業グループの究極の親会社に対して適時に提出を要求し、提出を受けたCbCレポートは多国籍企業グループが事業活動を行い、一定の条件を満たす課税管轄地と自動的に交換されなければならない。

2. 新移転価格文書化ルールによる税務リスクと対応

これまでは各国内の法令等に基づきローカルファイルのアプローチのみが要請されていたが、今後はマスターファイルおよびCbCレポートの提出が新たに要請されることとなった。これにより、多国籍企業のグローバルな活動の全体像および定量的情報が、他国の情報を含め各国当局に対して明らかになることから、今後より一層、移転価格課税リスクが増すものと思われる。

従来、日系企業では各国の移転価格問題については基本的に現地主導で対応しており、必ずしもグループ内での整合性が保たれていないことが多かった。各国当局が自国の情報にのみ依存している限りでは、そうした対応でもあまり問題とならなかったが、今後はCbCレポート並びにマスターファイル等を通じてグローバルの情報がガラス張りになることから、グループ内で整合性の取れた移転価格ポリシーに従って取引を実行することが、移転価格課税リスクを回避するための必須要件となる。移転価格ポリシーの適正な策定と実行においては、親会社主導による管理体制の確立・ガバナンスの強化がキーとなる。上述のとおり、CbCレポートの提出が2016年1月1日以降開始の連結事業年度から実施されることから、当該事業年度のリスクを軽減するための早急な対応が親会社に求められる状況にある。

3. 新移転価格文書化ルールへの対応におけるガバナンス上の課題

さらに、管理体制強化の必要性に加え、新たに税務当局への定期的な報告が必要とされる、情報量と関係者の多さ、内容の複雑性から、対応にあたっては下記のような課題も想定される。

<想定される課題例>

- (1) 非財務情報の定期的な収集と管理の困難さ
- (2) 業務負担と担当人員の不足
- (3) 事業実態の適切適時な反映

(1) 非財務情報の定期的な収集と管理の困難さ

2015年4月に経済産業省が公表した資料「BEPSを踏まえた移転価格文書化対応及び海外子会社管理の在り方について」³では、回答の得られた日系多国籍企業41社のうち3分の2以上で納税情報や第三国間取引情報の本社への報告体制が整備されておらず、1社を除き定期的な移転価格情報の収集もされていないという調査結果が報告されている。今後多くの多国籍企業において、文書化対応のために非財務情報に関する定期的な報告経路の整備が必要となる可能性が高い。なお、マスターファイルに掲載される情報は生産拠点や利益、重要な無形資産など企業にとって重要な機密となり得る情報が多く、複数部門の関与を求める場合はそれらの厳格な管理も課題となる。

3 http://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/beps/PDF/2014report_summary.pdf

(2) 業務負担と担当人員の不足

同調査によれば、親会社における税務部門の人員数および子会社サポートに携わる人員数が10名以下である企業が、それぞれ過半数を占めている。国際税務に精通した人材補強の難しさを考えると、文書化対応にあたってはなるべく既存の組織・人員の枠組みのなかで、税務部門や子会社管理担当に負荷を集中させず、確実に報告・連絡がされるような仕組み作りが重要となる。

(3) 事業実態の適時適切な反映

これらの提出資料をベースに、将来税務調査が実施される可能性を踏まえると、企業は文書化の過程で把握した課題を整理し、事前に必要な対応を終わらせた上で、将来の税務調査にも耐え得る文書を提出することが望ましい。そのためには、契約(例: 役務提供、ロイヤルティ)や移転価格に関連する各種ポリシー(例: 移転価格、研究開発の体制、無形資産の所有および使用。以下、「移転価格関連ポリシー」)の整備は勿論、各報告書間の正確性・整合性の確保、報告書と事業実態との整合性の確保なども必要な要件として考えられる。特に事業構造の変化により関連者間取引や各社の役割に大きな変動が生じた場合や、臨時に巨額の取引が実行された場合などは、文書と事業実態が乖離した状況となり得るため、相応の注意が必要である。なお、文書化過程で取得した情報を基にしたリスク評価や、報告対象となる事象の変更管理等も、提出文書のリスク低減を実現するためには不可欠な要素といえる。

4. 効果的な文書化を実現するためのガバナンス体制の構築

これらの課題を克服して効果的かつ持続性ある文書化を実現するためには、事業部門の協力と、グループ一体での取組みが要求される。ここからは体制面／ガバナンス面に注目し、効果的な文書化の実現のために取り組むべき活動の方向性について紹介したい。

移転価格文書化対応を効果的に行うための重要なガバナンス要素としては、例えば以下の項目が必要であると考えられる。

- (1) 必要な情報の特定と連絡体制の整備
 - ・ 報告内容・報告者および報告ルートの確定・体制整備
- (2) グループ全体への意識の浸透
 - ・ 経営陣からの情報発信など、グループとしての重要性の訴求
 - ・ 必要に応じたトレーニングや周知活動による現場への浸透
- (3) 税務リスクの評価
 - ・ 提出文書を利用した税務調査を念頭に置いた税務リスクの把握と評価
- (4) リスク低減のための施策
 - ・ 事業内容・取引内容や組織の変遷に対する変更管理
 - ・ グループ全体を俯瞰した移転価格関連ポリシーの確立と整合性の確保
- (5) モニタリング体制の整備
 - ・ 監視対象の特定とモニタリングプロセスの整備

(1) 必要な情報の特定と連絡体制の整備

報告内容・報告者および報告ルートの確定・体制整備

まず文書化に必要な報告事項を特定し、各項目の報告体制を整備する必要がある。各報告書に指定された事項に加えて、一時的な非定型取引の情報など、将来の税務調査時に影響し得る要因も報告対象とすることで、対策の立案・実行など先回りした対応が可能となる。例えば災害対応での代替商流の使用や大口受注への対応による在庫の横展開などの影響額を把握することで、従来の取引における移転価格とイレギュラー要素を明確に区分することが可能となる。

情報取得に際しては各項目の報告主体と連絡経路の確立が必要となるが、その際に法務・開発・営業など報告の担い手となる主管部門と、各部門の報告内容や期限を明確化することが重要である。これにより業務負担の集中の回避のみならず、各部門に税務リスクの存在を意識させる効果も期待できる。

また、既存インフラの活用も図りながら、報告体制に保管・送信ルール等の機密管理策や各段階における確認・承認等の統制活動の組み込みを検討することにより、効率的かつ正確な情報収集が可能になると考えられる。

(2) グループ全体への意識の浸透

経営陣からの情報発信など、グループとしての重要性の訴求

各事業部門をはじめ組織全体の協力を得るためには、経営者のコミットメントと全社の取組みとしての情報発信が不可欠である。例えばCEOの講話や訓示における税務リスクに対する姿勢の発信や、税務部門からの情報発信、また各部門内での周知により、税務リスクの事業に与える影響の大きさや法制度上の必要性に対する各部門の意識を高め、協力を得ることが可能となる。

必要に応じたトレーニングや周知活動による現場への浸透

加えて、移転価格関連ポリシーに反する取引の危険性や影響の大きさを、トレーニングや周知活動を通じて各取引の現場に浸透させることが求められる。特に値建てや役務提供の負担、広告やマーケティングの費用負担など、移転価格に影響の大きい領域での、リスクの高い取引にかかわる現場の認識を確実に向上させる。税務部門主催の活動のみならず、コンプライアンス部門主催のコンプライアンス教育や、開発、営業、購買など取引の主体となる部門主催の教育にもこうしたテーマを組込むべきである。

(3) 税務リスクの評価

提出文書を利用した税務調査を念頭に置いた税務リスクの把握と評価

収集した情報から税務リスクを把握・評価して、各報告書の提出、すなわち税務調査が行われる前に必要な行動を開始する。例えば、機能分析と異なるリスク負担や移転価格関連ポリシーに反する役務提供の存在、新製品の影響による利益率の急変など、リスクの高い取引や事象を把握・評価することにより、文書提出前に効率的に是正することが可能となる。評価に際しては専門的な判断が要求されるため、本社の税務部門が主体となり、外部の税務専門家を活用することが望ましい。また、各拠点個別に対応を委ねず、本社の主導によりグループ全体のリスク評価を実施することが不可欠である。

(4) リスク低減のための施策

事業内容・取引内容や組織の変遷に対する変更管理

グローバル化の進展から国境を越えた商流や機能の変化の頻度も高まっており、制定した移転価格関連ポリシーや契約の実態との乖離、既存ルールとの不整合、移転価格ルールを逸脱した取引の実行などのリスクが想定される。例えば研究開発機能の移転や主要な製品の商流変更などは移転価格に大きく影響するが、現場部門の判断で移転価格関連ポリシーに逆行する変更が実施された場合、事後対応が困難となる恐れもある。このようなリスクを回避するためにも、諸取引・諸変更の管理プロセスの整備が必要である。具体的には、管理対象項目（移転価格関連ポリシー、契約、取引種類や組織再編など）と各項目の主管部門、決裁ルールを制定し、社内決裁時には税務部門によるレビューとその記録の徹底などがあげられる。

グループ全体を俯瞰した移転価格関連ポリシーの確立と整合性の確保

今後、報告文書の分析によって移転価格関連ポリシー間や契約間の整合性の確認も容易となり、これらの相違が思わぬ課税リスクをもたらす危険性も想定される。一方で、企業が必要性に迫られる形で個別に移転価格に対応してきた結果、事業間での移転価格ポリシーの不整合や、無形資産、ロイヤリティなどにおける考え方の相違が発生しているケースも少なくない。これらの相違による課税リスクを回避するためには、各移転価格関連ポリシーに対して全社ポリシーを確立し、各拠点の活動および情報の整合性を図るための基盤の整備が必要である。その上で、事業間で既存の移転価格関連ポリシーが異なる場合には、その変更による各事業業績への影響と、潜在する税務リスクを見極めた上でグループ経営者の判断を仰ぐことになる。

(5) モニタリング体制の整備

監視対象の特定とモニタリングプロセスの整備

定期的なモニタリングを実施することにより、報告書の作成時までにリスクの高い状況（移転価格関連ポリシーに反する取引、契約の欠如、未認識の組織変更や商流変更、移転価格ポリシーで網羅されていない臨時の巨額取引など）を的確に把握し、必要な対応を実施することが可能となる。効率的なモニタリングを実現することは、例えば、(1)にて解説した報告体制の実現にも繋がるものである。

5 まとめ

BEPS行動計画13で提唱されている各報告書への対応を通じて、グループ会社に対する統制や情報の把握、各移転価格関連ポリシーの一貫性の確保など、税務に限らず現在多国籍企業が抱えているグループガバナンス上の課題が浮彫りになることが想定される。

したがって、単なる制度対応のための報告書作成だけに終わらず、これをグループガバナンス強化の機会として捉え、活動を進めていくことが今後の海外事業を支える重要なステップとなるであろう。

KPMGコンサルティング株式会社
シニアコンサルタント 田中 一成

KPMG税理士法人
マネジャー 田村 全

KPMGコンサルティング株式会社

東京本社

〒100-0004

東京都千代田区大手町1丁目9番5号

大手町フィナンシャルシティ ノースタワー

TEL : 03-3548-5305

FAX : 03-3548-5306

大阪事務所

〒541-0048

大阪府中央区瓦町3丁目6番5号 銀泉備後町ビル

TEL : 06-7731-2200

名古屋事務所

〒451-6031

名古屋市中区牛島町6番1号 名古屋ルーセントタワー

TEL : 052-571-5485

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

©2015 KPMG Consulting Co., Ltd., a company established under the Japan Company Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.