



KPMG Insight

KPMG Newsletter

Vol. 19

July 2016

税務トピック

BEPS新移転価格文書化規定
～平成28年度税制改正の内容と解説～

kpmg.com/jp



BEPS新移転価格文書化規定 ～平成28年度税制改正の内容と解説～

KPMG 税理士法人

国際事業アドバイザー

パートナー 鈴木 彩子

シニアマネジャー 細水 兼二郎

OECDにおけるBEPSプロジェクトの最終提案に基づき、日本においても新たな移転価格文書の作成義務に関する税制改正が行われ、今後多国籍企業グループは、①国別報告書、②マスターファイル、③ローカルファイルの3種類の移転価格文書の作成が求められることとなりました。

本稿では、新たな各移転価格文書に関して、日本における税制改正の内容についての解説を行うとともに、諸外国における当該制度への対応の動向や、この改正が日系企業に与える影響と今後の課題について解説します。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



鈴木 彩子
すずき あやこ



細水 兼二郎
ほそみず けんじろう

【ポイント】

- － BEPSプロジェクトの最終提案に基づき、日本においても新たな移転価格文書の作成義務に関する規定が導入された。
- － 新たな移転価格文書のうち、国別報告書及びマスターファイルについては、連結売上高が1,000億円以上の多国籍企業グループに対して日本税務当局への期限内の提出が求められることとなった。
- － 日本におけるローカルファイル（従来からの移転価格文書）に関する規定も強化され、一定の取引金額を超える国外関連取引について、法人税申告書の提出期限までに作成を義務づける、いわゆる同時文書化の概念が導入された。
- － BEPS新移転価格文書化ルールは諸外国でも同様に導入の議論が進んでおり、各国における法制化の状況についても注視する必要がある。
- － 新たな移転価格文書化制度の導入により、今後、日系企業においても、親会社主導によるグローバルでの移転価格リスクの管理の重要性が高まっている。

I. はじめに

1. BEPS (税源浸食と利益移転) プロジェクト

欧米の多国籍企業を中心とした積極的な節税策への対応として、2012年6月にOECD租税委員会がBEPSプロジェクトを立ち上げ、OECD加盟国である先進国に加えてG20メンバー8カ国(中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア)からなる新興国も議論に参加するかどうかで、国際課税ルールの広範な見直しについての議論が進められ、その最終報告書が2015年10月に公表されました。

その最終報告の一項目(行動計画13「移転価格文書及び国別報告書」)として、OECD移転価格ガイドラインの第5章「移転価格文書化」を改定する内容が示されました。この新たな移転価格文書化制度は、多国籍企業グループに対して、①国別報告書(Country-by-Country Report)、②マスターファイル、③ローカルファイルの3種類の移転価格文書の作成を要求する内容であり(図表1参照)、これにより、多国籍企業のグローバルな活動内容の実態についての透明性を高め、各国税務当局が必要な情報を適切に把握できるようにすることが目的とされています。

2. 日本におけるBEPS新移転価格文書化規定の概要

OECDによるBEPS最終報告を踏まえて、日本においても移転価格文書化に関する規定についての税制改正が行われ、BEPS最終報告の内容と同様に3種類の移転価格文書の作成が義務付けられました。図表2及び図表3の項目が、日本におけるBEPS新移転価格文書化規定の概要となります。

【図表2 新移転価格文書化規定の概要
(国別報告書、マスターファイル)】

	国別報告書 (国別報告事項)	マスターファイル (事業概況報告事項)
記載内容	① 特定多国籍企業グループの構成会社等の国別の収入金額、税引前当期利益額、納付/発生税額等 ② 国別の構成会社等の名称、主要な事業内容等 ③ 上記事項についての参考事項	特定多国籍企業グループの組織構造、事業等の概況、無形資産、グループ内金融活動、連結財務諸表等
提供義務者	① 条約方式(原則): 特定多国籍企業グループの内国法人である最終親会社等又は代理親会社等 ② 子会社方式(補完): 外国法人が最終親会社である特定多国籍企業グループの構成会社である内国法人、又は国内にPEを有する外国法人	特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人又は国内にPEを有する外国法人 複数ある場合には、一定の届出により、代表する法人のみが提供することも可能
提供義務の免除	前年のグループ連結売上高が1,000億円未満	前年のグループ連結売上高が1,000億円未満
提供期限	最終親会計年度終了の日の翌日から1年以内	最終親会計年度終了の日の翌日から1年以内
ペナルティ	30万円以下の罰金	30万円以下の罰金
使用言語	英語	日本語又は英語
提出方法	電子データ(e-Tax)	電子データ(e-Tax)
適用開始	2016年4月1日以後開始事業年度	2016年4月1日以後開始事業年度

【図表1 BEPS新移転価格文書】

国別報告書 (親会社が作成)	マスターファイル (親会社が作成)	ローカルファイル (親/各子会社が作成)
多国籍企業グループの親会社・子会社の所在地国別の下記情報	多国籍企業グループの活動の全体像に関する情報	多国籍企業グループの各構成企業の下記情報
✓ 収入・利益・税額・資本金等の財務情報 ✓ 従業員数 ✓ 有形資産額 ✓ 子会社等の名称及び主要事業等	✓ 組織構造を示した図 ✓ 事業概要 ✓ 無形資産に関する情報 ✓ グループ内金融活動に関する情報 ✓ グループ財務状態と納税状況	✓ 会社概要、組織図 ✓ 事業戦略、再編内容 ✓ 主要競合企業 ✓ 重要な関連者間取引に関する情報 ✓ 移転価格算定方法 ✓ 財務情報

【図表3 新移転価格文書化規定の概要(ローカルファイル)】

	ローカルファイル(独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類)
作成書類	独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類 ① 国外関連取引の内容を記載した書類 ② 独立企業間価格を算定するための書類
作成義務者	国外関連取引を行った法人
作成期限	法人税確定申告書の提出期限
同時文書化義務の免除	1社の国外関連者との間の取引について、①前事業年度の取引金額(受払合計)が50億円未満で、かつ、②無形資産取引金額(受払合計)が3億円未満である場合
提出期限	同時文書化取引:45日以内の調査官の指定する日まで 同時文書化免除取引:60日以内の調査官の指定する日まで(独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類)
使用言語	指定なし
適用時期	2017年4月1日以後開始事業年度

く情報交換制度により、国別報告書の情報の提供を受けることとなります²。

そのため、たとえば多国籍企業グループの最終親会社が日本に所在する場合には、上記のとおり、日本税務当局への国別報告書の提供が必要となりますが、グループ親会社が海外に所在し、その構成企業となる子会社が日本に所在する場合には、日本税務当局は、日本子会社に対して国別報告書の提供を直接に求めず、原則として親会社所在地国の当局からの条約方式による当局間での国別報告書の情報提供を受けることとなります。

しかしながら、図表5のとおり①海外の最終親会社の所在地国(租税条約等の締結相手国に限る)において国別報告書の提供を求める措置が講じられていない場合、②国別報告書の相互提供のための適格当局間合意が無い場合、③国別報告書の提供を我が国に行うことができないと認められる国として国税庁に指定されている場合においては、日本税務当局は多国籍企業グループの構成会社である日本子会社に対して、最終親会社の会計年度の終了の日の翌日から1年以内に、e-Taxを使用する方法での、国別報告書の提供義務を課することとなります³。

II. 国別報告書(国別報告事項)への対応

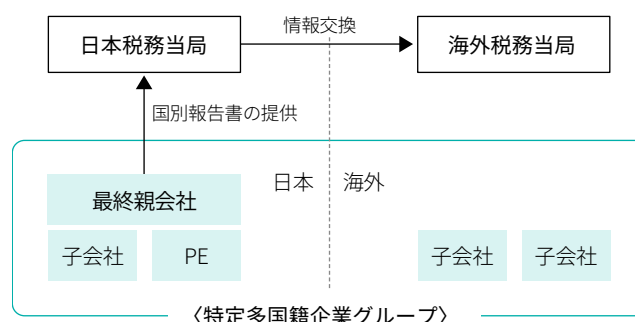
1. 提供義務者

日本における国別報告書の提供義務者として、直前の最終親会計年度のグループ連結売上高が1,000億円以上の特定多国籍企業グループの構成会社の日本法人である最終親会社(又は代理親会社¹)が、最終親会計年度の終了の日の翌日から1年以内に、e-Taxを使用する方法で、国別報告書を所轄税務署長に提供しなければならない旨が規定されました。

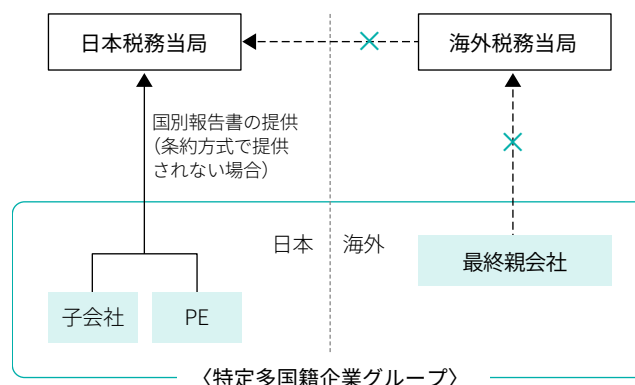
特定多国籍企業グループとは、企業集団のうち連結財務諸表が作成されるもの、又は企業集団の支配会社等の株式を金融商品取引所等に上場するとしたならば連結財務諸表が作成されることとなるもの(他の企業集団の連結財務諸表に連結して記載される場合を除く)のうち、グループの構成会社等の所在地国が二以上あるもので、かつ、直前の会計年度のグループ連結売上高が1,000億円以上であるものとされています。

国別報告書は原則として、図表4のとおり多国籍企業グループの最終親会社により、その所在地国の税務当局に提供され、その他の国に所在する多国籍企業グループの構成会社の税務当局は、最終親会社所在地国の税務当局との租税条約等に基づ

【図表4 条約方式による国別報告書の提供】



【図表5 子会社方式による国別報告書の提供】



1 代理親会社等とは、特定多国籍企業グループの構成会社等で、その所在地国(最終親会社等の所在地国以外の国に限る)の税務当局に国別報告事項を提供するものとして、最終親会社が指定したものとされている。
2 「条約方式」と呼ばれ、原則的な国別報告書の提供ルートとなる。
3 「子会社方式」と呼ばれ、例外的な国別報告書の提供ルートとなる。なお、2016年4月1日から2017年3月31日までの間に開始する最終親会計年度については、本文記載の3つの要件のうち③のみを子会社方式の発動要件とし、①及び②は発動要件としないこととされている。

2. 記載内容

BEPS最終報告において国別報告書における記載項目及び様式が示されていましたが、日本の税制改正においても同様の内容による提供が求められることとなりました。

国別報告書を構成する3つの文書の様式⁴は以下の図表6の内容となり、これらの文書は英語による記載が求められています。

3. 届出事項

直前の会計年度のグループ連結売上高が1,000億円以上の特定多国籍企業グループの構成会社⁵である日本法人及び日本にPEを有する外国法人は、最終親会社等届出事項⁶を、報告対象となる最終親会社会計年度の終了の日までに、e-Taxを使用する方法で、所轄税務署長に提供する必要があります。

なお、上記のとおり、特定多国籍企業グループの構成会社であるすべての日本法人等において最終親会社等届出事項の提供が必要となりますが、これらの会社が複数ある場合には、いずれか1社が報告対象となる最終親会社会計年度の終了の日ま

【図表6 国別報告書の記載内容】

Table 1：国別の利益、税額、事業活動の配分概観

多国籍企業グループ名： 対象事業年度：										
国名	収入金額			税引前当期 利益	納付税額	発生税額	資本金	利益剰余 金	従業員数	有形資産額 (現金及び 現金等価物 除く)
	グループ内 取引	グループ外 取引	総収入 金額							
日本										
A国										
B国										

※ 国別の各構成会社の合計金額を記載する

Table 2：国別の多国籍企業グループの構成会社一覧

多国籍企業グループ名： 対象事業年度：														
国名	会社名	本店所在地 (居住地国と異なる場合)	主たる事業活動											
			研究開発	知的財産の保有・管理	購買・調達	製造・生産	販売・マーケティング・物流	管理・運営・支援サービス	非関連者への役務提供	グループ内金融	規制金融サービス	保険	株式・その他持分の保有	休眠会社 その他
日本	A社													
	B社													
A国	C社													
	D社													
B国	E社													

※ 会社別の主たる事業内容を記載する

Table 3：追加情報

多国籍企業グループ名： 対象事業年度：									
※ 上記の2つの資料の記載事項について参考となるべき事項を記載									

4 租税特別措置法施行規則第22条の10の4第1項第1～3号において、3つの様式に基づく記載内容が示されている。なお、報告様式やデータ形式については、今後国税庁により公表される予定である。

5 企業グループの連結財務諸表にその財産及び損益の状況が連結して記載される会社で、重要性の観点から連結の範囲から除外されている会社を含む。

6 届出事項として、最終親会社等（及び代理親会社等）に関する、名称、本店又は主たる事務所の所在地、法人番号、代表者の氏名とされている。

でに必要な情報⁷を所轄税務署長にe-Taxにより提供することにより、代表となる会社以外は最終親会社等届出事項の提供が不要となります。

4. 対応に係る留意事項

今後は、日本税務当局のみならず、海外子会社所在地国の税務当局においても、国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルの3つの移転価格文書の情報を納税者に提供させ、それらの文書に記載の情報を把握したうえで税務調査を行うことが想定されます。そのため、国別報告書の提供にあたっては、たとえば、各国における利益や納付税額等の配分状況の確認を行い問題点の有無等を把握しておくことや、グループ構成企業各社の主な事業内容の記載についてマスターファイルやローカルファイルの記載内容との整合性についての確認を行っておくことが重要になると考えられます。

また、日本での国別報告書の提供義務は、2016年4月1日以降開始事業年度より適用となるため、たとえば日本に所在する多国籍企業グループの最終親会社が12月決算の場合には、2017年12月期からの日本での法令義務への対応が求められることとなりますが、BEPS最終提案では2016年度からの導入が提案されており、海外子会社所在地国において2016年度の国別報告書について提供を求められる可能性について確認が必要となるケースが考えられます。

なお、日本所在の最終親会社が非上場会社であり、連結財務諸表が作成されていない場合においても、日本の法令上、「その株式等を金融商品取引所に上場するとしたならば連結財務諸表が作成されることとなるもの⁸」で、特定多国籍企業グループに該当する連結売上高が1,000億円以上の場合には国別報告書の作成が必要となるため、この点について該当する会社においては確認が必要と考えられます。

Ⅲ. マスターファイル (事業概況報告事項) への対応

1. 提供義務者

マスターファイルの日本における提供義務者として、直前の最終親会計年度のグループ連結売上高が1,000億円以上の特定多国籍企業グループの構成会社である日本法人又は外国法

人のPEが、最終親会計年度の終了の日の翌日から1年以内に、e-Taxを使用する方法で、マスターファイルを所轄税務署長に提供しなければならない旨が規定されました。

なお、国別報告書とは違い、マスターファイルは、特定多国籍企業グループの構成会社であるすべての日本法人等に提供義務があるとされていますが、マスターファイルの提供義務がある会社が複数ある場合において、最終親会計年度終了の日の翌日から1年以内に、いずれか1社が必要な情報⁹を所轄税務署長にe-Taxにより提供する場合には、代表して1社のみがマスターファイルを提供し、その他の会社は提出が不要となります。

【図表7 マスターファイル (事業概況報告事項) の記載項目】

- 1 組織構造を示した図
- 2 事業等の概況
 - イ 売上、収入その他の収益の重要な源泉
 - ロ 主要な5種類及び一定規模以上の商品等の販売等に係るサプライ・チェーンの概要及び地理的な市場の概要
 - ニ 構成会社等の間で行われる役務の提供に関する重要な取決めの一覧表及びその取決めの概要
 - ホ 付加価値の創出において果たす主たる機能、負担する重要なリスク、使用する重要な資産その他付加価値の創出において果たす主要な役割の概要
 - ヘ 事業上の重要な合併、分割、事業の譲渡その他の行為の概要
- 3 無形資産の研究開発、所有及び使用に関する包括的な戦略の概要並びにその無形資産の研究開発用に供する主要な施設の所在地等
- 4 構成会社等の間で行われる取引において使用される重要な無形資産の一覧表等
- 5 構成会社等の中の無形資産の研究開発に要する費用の額の負担に関する重要な取決めの一覧表等
- 6 構成会社等の中の研究開発及び無形資産に関連する取引に係る対価の額の設定の方針の概要
- 7 構成会社等の間で行われた重要な無形資産の移転に係る構成会社等の名称・所在地及びその移転に係る無形資産の内容及び対価の額等
- 8 資金の調達方法の概要(第三者からの資金の調達に関する重要な取決めの概要を含む)
- 9 構成会社等のうちその特定多国籍企業グループに係る中心的金融機能を果たすものの名称・所在地
- 10 構成会社等の間で行われる資金の貸借に係る対価の額の設定の方針の概要
- 11 連結財務諸表に記載された損益及び財産の状況
- 12 居住地国を異にする構成会社等の間で行われる取引に係る対価の額とすべき額の算定の方法、その構成会社等の中の所得の配分に関する事項につきユニラテラルAPAがある場合のその概要
- 13 前各号に掲げる事項について参考となるべき事項

⁷ 届出事項は、代表して提供する法人及び対象となる法人に関する、名称、本店又は主たる事務所の所在地、法人番号、代表者の氏名である。

⁸ 連結財務諸表の作成が必要かどうかについては、会計上の観点から「連結財務諸表に関する会計基準」その他の関連規定に基づき検討することとなると考えられる。

⁹ 届出事項は、代表して提供する法人及び対象となる法人に関する、名称、本店又は主たる事務所の所在地、法人番号、代表者の氏名となる。

2. 記載内容

マスターファイルの記載内容については、OECDのBEPS最終報告において各記載項目が示されていましたが、それらと基本的に同様の内容が日本において税法上に規定されました。

具体的には、図表7の各項目についての記載が必要となります。なお、マスターファイルの記載は、日本語又は英語により行い、日本税務当局に提供する必要があります。

3. 対応に係る留意事項

マスターファイルは、国別報告書と同様に、今後は日本税務当局に加えて海外税務当局からも、多国籍企業グループ全体に共通する情報として当該文書の提供が求められ、マスターファイルに記載されたグループ全体の移転価格に関連する情報が開示されることとなります。特に、マスターファイルの記載項目として事業収益の重要な源泉（バリュードライバー）や、保有する重要な無形資産の内容の記載について、各国税務当局が自国に配分されるべき所得を最大化させる視点でこれらの情報を用いる可能性や、マスターファイルに記載される各社の役割や移転価格設定方針と、各国でのローカルファイルの記載内容についての整合性が問われる可能性等について留意が必要と考えられ、文書の作成に際しては、戦略的に内容の取りまとめを行うことが重要と考えられます。

なお、日本の税制改正においては、マスターファイルの提供義務の免除規定として、国別報告書と同様に多国籍企業グループの連結売上高について1,000億円の基準が設けられました。しかしながら、BEPS最終報告においてグループ連結売上高の金額基準によるマスターファイルの免除規定の考え方は採られ

ておらず、他国においては、日本では免除となる連結売上高が1,000億円未満の多国籍企業グループの構成会社に対してもマスターファイルの提供義務が課される状況が散見されるため、海外子会社の所在地国におけるマスターファイルの提供義務の確認が必要と考えられます。

IV. ローカルファイル（日本における移転価格文書）に係る関連規定

1. 作成義務

日本における移転価格文書（ローカルファイル）については、以前より、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」の提示又は提出を税務職員が求めた場合において、納税者が遅滞なく提示又は提出できない場合には、税務当局に推定課税等の権限を与えることとなる旨が規定されていました。

今回の税制改正により、移転価格文書の作成に関する規定が強化され、納税者における文書の作成期限及び提出期限が明確化されることとなりました。具体的には、法人が国外関連取引を行った場合には、「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」を、確定申告書の提出期限までに作成しなければならない旨が規定されました¹⁰。

なお、この同時文書化義務は、1社の国外関連者との取引金額（受払合計額）が50億円未満であり、かつ、無形資産取引の金額（受払合計額）が3億円未満である場合には、免除されることが併せて規定されています。

また、移転価格文書の提出期限はそれぞれ図表8のとおりに規定されました。特に同時文書化義務が免除となる国外関連取

【図表8 ローカルファイル（移転価格文書）の提出期限】

国外関連取引	書類	内容	提出期限
同時文書化対象 国外関連取引	独立企業間価格の算定に必要と認められる書類	①国外関連取引の内容を記載した書類 ②独立企業間価格を算定するための書類	税務当局から提示又は提出を求められた日から45日以内の指定された日まで
	独立企業間価格の算定に重要と認められる書類	✓ ①及び②の書類に記載された内容の基礎となる事項を記載した書類 ✓ ①及び②の書類に記載された内容に関連する事項を記載した書類	税務当局から提示又は提出を求められた日から60日以内の指定された日まで
同時文書化免除 国外関連取引	独立企業間価格の算定に重要と認められる書類	✓ ①及び②の書類に相当する書類 ✓ ①及び②の書類に相当する書類に記載された内容の基礎となる事項を記載した書類 ✓ ①及び②の書類に相当する書類に記載された内容に関連する事項を記載した書類	税務当局から提示又は提出を求められた日から60日以内の指定された日まで

10 確定申告書の提出期限までに毎期移転価格文書の作成義務を課す制度は「同時文書化」と呼ばれる。

引に係る移転価格文書については、毎期の確定申告書の提出期限までの作成は求められないものの、税務職員からの提出要求があった場合には、60日以内での提出が必要となることが明確にされた点に留意が必要です。

なお、ローカルファイルの作成は、日本法人で国外関連取引を行った場合に作成が必要となるため、グループの最終親会社のみならず、たとえば日本国内子会社においても、国外関連取引を行った場合には対応が必要となります。

2. 記載内容

日本におけるローカルファイルとして作成が必要となる「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」は、①国外関連取引の内容を記載した書類と、②独立企業間価格を算定するための書類から構成されており、図表9の内容が法令上において列挙されています。

【図表9 ローカルファイル(移転価格文書)の記載項目】

①国外関連取引の内容を記載した書類 (国外関連取引に係る以下の内容等を記載した書類)	②独立企業間価格を算定するための書類 (以下の事項等を記載した書類)
イ 資産の明細及び役務の内容 ロ 法人及び国外関連者の機能・リスクに係る事項(事業再編により変更があった場合には、その事業再編の内容及びその変更の内容を含む) ハ 無形固定資産その他の無形資産の内容 ニ 契約書又は契約の内容 ホ 国外関連者との取引対価の額の明細、その取引対価の額の設定の方法及びその交渉の内容(外国当局によるAPAの内容) ヘ 法人及び国外関連者の国外関連取引に係る損益の明細及びその損益の額の計算の過程 ト 市場に関する分析(市場の特性が対価の額又は損益の額に与える影響に関する分析を含む)等 チ 法人及び国外関連者の事業の内容、事業の方針及び組織の系統 リ その国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその取引の内容等	イ 法人が選定した独立企業間価格算定の方法、その選定に係る重要な前提条件及びその選定の理由等 ロ 法人が採用したその国外関連取引に係る比較対象取引等の選定に係る事項及び比較対象取引等の明細(比較対象取引等の財務情報を含む) ハ 法人が利益分割法等を選定した場合におけるこれらの方法により法人及び国外関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類 ニ 法人が複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容 ホ 比較対象取引等について差異調整等を行った場合のその理由及び差異調整等の方法 → 2016年度改正箇所

3. 対応に係る留意事項

税制改正による大きな変更点として、毎期の法人税の申告期限までの作成が求められる同時文書化の概念が導入されています。上述のとおり、同時文書化への対応が免除される場合の金額基準として、前年度において1社の国外関連者との間で行った国外関連取引につき対価の額の合計額が50億円(かつ無形資産取引が3億円)未満であることと定められており、50億円の場合はそれぞれの国外関連者とのすべての国外関連取引(例：棚卸資産取引、役務提供取引、無形資産取引等)の受取り及び支払い金額の合計額に基づいて判断することとなります。

また、同時文書化に該当する場合においては、事業年度終了後から法人税の申告期限までの2〜3ヵ月程度の期間内に毎期ローカルファイルを準備する必要があるため、実務上は、事業年度終了時から対応を開始することでは期限までの作成完了が困難となることも想定されるため、適宜前倒しでの対応を行うなど、対応スケジュールについて事前に検討が必要と考えられます。

なお、日本におけるローカルファイルの作成言語は法令上明記されておらず、また、租税特別措置法の規定上、同時文書は、「法人税申告書の提出期限までに作成し、又は取得し」と規定されていることから、同時文書化の対象となる取引について、たとえば取引相手となる国外関連者側で作成した外国語による移転価格文書を取得して、必要な追加・修正を加えることにより対応することも考えられます。

V. 諸外国の動向

1. BEPS最終報告への対応

国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルの三層構造による新移転価格文書化制度については、最終的にはOECD加盟国及びG20のメンバー各国が実効性及び整合性を確保しつつ導入されなければ意味をなさない制度です。そのためBEPS最終報告では、各国に対して適切に導入がなされるよう、必要な法整備を行うことを求めています。これを踏まえ、OECD加盟国及びG20メンバー各国それぞれにおいて法制化に向けて準備を進めている段階にあります。日系企業においては日本における税制改正内容の把握はもとより、グループ子会社が所在する国における制度整備状況にも注視する必要があります。

2. 各国における法制化の状況

行動計画13に関するBEPS最終報告を踏まえ、各国における法制化へ向けた対応状況としては図表10のとおりです。

法制化の進捗は各国さまざまであり、オーストラリアやオランダのように法整備がなされている国がある一方、ドイツのように先進国の場合でも制度化に時間がかかっている国も見受けられます。さらに新興国に至っては、検討は進められているものの、全体としては具体的な法制化においてはさほど進捗が見られない状況にあります。

そうした中で様々な議論が展開されている国として中国が挙げられます。現状は法制化に向けて草案が公開されている段階ですが、その内容においてはBEPS最終報告で盛り込まれた内

容とは必ずしも整合しない内容も含まれており、最終稿がどうなるのか注目されています。具体的には、現在中国当局より公開されている「特別納税調整実施弁法（意見募集稿）」における同時文書に係る規定において、マスターファイル及びローカルファイルに関する記載事項が示されていますが、特にローカルファイルにおいてBEPS最終報告には含まれていない項目であるバリューチェーン分析の記載が求められています。通常、バリューチェーン分析とは対象となる国外関連取引において関与しているすべての関連者を含むグループ全体の状況を俯瞰することを意図しており、具体的には、当該取引についてグローバルベースでかかわりのある各関連者の財務諸表、研究開発、製造、マーケティング、物流等に関する情報、及び各関連者の利益配分結果の詳細等が含まれます。こうした分析の提出が求められることは、これまで実務上広く適用されてきた取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method、以下「TNMM」という）ベースの片側検証を前提としたアプローチとは異なり、言わば利益分割法的な観点からの当局による問題指摘、ひいては当該手法による課税が増加することが懸念されます。加えて、当該意見募集稿によれば、マスターファイル及びローカルファイルの他に、新たな同時文書の1つとして、役務提供取引、コストシェアリング取引等の詳細を記載する「特別事項文書」の作成要請も盛り込まれています。最終稿においては現草案の内容が見直されることも想定されますが、中国に限らず、各国におけるBEPS最終報告への対応に向けた法制化においては、実際に納税者に対して求める内容がBEPS最終報告の内容から大幅に拡大されるような可能性もあり、注意が必要です。

また、最近の動きとして欧州委員会での国別報告書に関連するディスカッションも着目されています。具体的には今年の4月に公表された欧州委員会による国別報告書開示指令案のなかで、EU市場においてビジネスを展開し、連結売上高が750百万ユーロを超える欧州及び非欧州の多国籍企業については、事業活動の内容、従業員数、売上高、税引前利益、当期発生法人税額、当期納税法人税額等を一般に公表しなければならない¹¹とされています。これによれば、国別報告書に関してBEPS最終報告で規定された条約方式に基づく提出方法とは明らかに異なる要請であり、また、求められる情報もBEPS最終報告の内容よりも広範囲となることが見込まれることから、日系企業へのインパクトも大きいと言えます。本件については、今後の欧州議会等での審議の行方を見守る必要がありますが、最終的にEU各国の法制化への影響がどうなるのかを見定めることが求められます。

【図表10 BEPS新移転価格文書化規定に係る国別実施状況】

※2016年6月9日時点における各国における状況(KPMG調べ)

◎：導入済み、○：法令草案、△：実施意思表明、×：言及なし

国名	報告義務			適用開始
	国別報告書	マスターファイル	ローカルファイル	
中国	○	○	○	—
韓国	△	◎	◎	2016年1月
台湾	△	△	△	—
インド	◎	○	○	2016年4月
マレーシア	△	△	△	—
インドネシア	△	△	△	—
シンガポール	△	×	×	—
ベトナム	△	△	△	2017年予定
オーストラリア	◎	◎	◎	2016年1月
米国	○	×	×	—
カナダ	△	△	△	2016年1月
メキシコ	◎	◎	◎	2016年1月
ブラジル	×	×	×	—
英国	◎	×	×	2016年1月
フランス	◎	×	×	2016年1月
ドイツ	○	○	△	—
イタリア	◎	×	×	2016年1月
オランダ	◎	◎	◎	2016年1月
スペイン	◎	◎	◎	2016年1月
スイス	○	△	△	2018年
ベルギー	○	○	○	2017年1月
デンマーク	◎	◎	◎	2016年1月
ポーランド	◎	◎	◎	2016年1月

11 具体的には企業のウェブサイトにて5年間公表することが検討されている。

3. 実務上の留意点

(1) 提供期限

BEPS最終報告の規定に基づけば、マスターファイルについては最終親会社の税務申告期限まで、ローカルファイルについては提供義務者の税務申告期限まで、また国別報告書については最終親会社の事業年度終了の日から1年以内が提供期限となりますが、税務申告期限は各国の法制により異なり、またそれぞれの文書の提供義務についての導入のタイミングも各国の制度の内容によって異なるため、各国の動向を注視する必要があります。

(2) 提供義務者

上述のとおり、BEPS最終報告によれば、国別報告書については最終親会社とその所在する国の税務当局へ提出し、租税条約等に基づく情報交換制度により各国当局間で共有される条約方式が基本ですが、一定の条件の下で子会社がその所在する国の税務当局へ直接提出するいわゆる子会社方式も認められるとされています。実際に国別報告書に関して、最終親会社側と子会社側での導入のタイミングが異なるような場合もあるため、子会社方式の適用の可能性が想定されます。また、ローカルファイル及びマスターファイルの作成・提供義務者の要件は各国ごとに異なることから、まずはどの子会社が該当するのかを把握する必要があります。加えて、マスターファイル及びローカルファイルについては提供義務者がその所在する国の税務当局に提出することになりますが、BEPS最終報告によれば、マスターファイルの作成については最終親会社で行い、子会社へ共有することとされています。そのため、最終親会社においてまだ提供義務が生じていない場合でも子会社側で提供義務が発生するようなケースが生じ得ることから、マスターファイルについても子会社側での導入タイミングと親会社側での作成時期にズレが生じないか確認が必要です。

(3) 記載内容

各移転価格文書の記載内容についても、BEPS最終報告の内容を踏まえつつ整合性を確保することが各国に期待されていますが、最終的には各国の法整備に依存することになります。したがって、各国の法制化において移転価格文書の構成上はあくまで三層構造のアプローチに沿った規定となっても、個々の文書において求められる記載内容はBEPS最終報告の内容とは必ずしも一致していない場合も想定されます。特にローカルファイルについては各国の要請事項が強く反映される場合があり、BEPS最終報告では含まれていない内容が盛り込まれることが容易に想定されます。上述の中国の場合におけるバリューチェーン分析や特殊事項文書のようなケースもあり、細かな点

も含め、各国の最終的な文書化規定の詳細について確認が必要です。

Ⅵ. 新移転価格文書化制度が 日系企業に与える影響

1. 従来の文書化制度との違い

(1) 各国税務当局による共有

この度の新移転価格文書化制度は日本税務当局においてBEPS行動計画13への対応を意図して改正されたものですが、その意味するところはこれまでの文書化制度とは大きく異なるものです。

従来、移転価格文書とは各国における規定に基づき、過去実績について当該年度に係る国外関連取引の価格（あるいはそれに対応する利益率）の妥当性を検証することを主たる目的としており、主にローカルファイルに相当する情報が求められていました。しかしながら、新文書化制度においては従来必ずしも求められてこなかった国別報告書及びマスターファイルという新たな情報が記載された文書の作成が要請されることとなり、かつ、これらの文書については各国税務当局が同様に要求することが可能となりました。従来の文書化制度であれば、各国国内法の規定に則り、一義的には当該法人が所在する国の税務当局に対して提出することを目的として作成するものであって、必ずしも対象取引の相手側の当局に対しても同じ書類を提出することを想定し作成する必要はありませんでした。したがって、結果として二国間において整合性が取れていない内容であったとしても、特段問題が顕在化しないことも多かったと言えます。しかしながら、この度の新文書化制度においては同じ情報を海外当局が共有することを前提に、特に国別報告書及びマスターファイルについては整合性のある文書として完成させる必要性が生じています。

(2) 国別報告書—グローバル全体の利益配分についての 配慮

新文書化制度において要請されることとなった国別報告書の主たる目的は多国籍企業グループにおける国別の損益情報の開示にあります。当該情報については、多国籍企業グループの子会社が所在する税務当局にとってはこれまで入手することが困難であった情報であり、税務当局側でのさまざまな活用が考えられます。当然ながら、自国に所在する法人に帰属する所得及び法人税額と他国に帰属する所得及び法人税額の比較から、移転価格調査の端緒となることや、当該報告書から得られる情報を介して複数の税務当局が共同で調査を行うといったこ

とが想定されています。特に国別報告書の情報からは、当該多国籍企業グループにおけるグローバルな損益配分が開示されることになることから、昨今のTNMMに基づく移転価格の設定や検証が中心となってきたグループ内での移転価格管理体制に対して、合算利益がアンバランスとなる状況では、当局に対して利益分割法での課税のアプローチをこれまでよりも積極的に活用する機会を与える可能性が懸念されています。2010年のOECD移転価格ガイドラインの改定においては、利益分割法というアプローチについては概して適切な分割ファクターの選定が容易ではないことから、その適用においては慎重な姿勢が求められるべきものと位置づけられました。いわば、片側検証としてのTNMMの有効性を改めて認めた内容でもありましたが、それに対して、この度の国別報告書による情報開示によって、グローバルな損益配分状況の精査、さらに、マスターファイルに求められる重要なバリュードライバーあるいはサプライチェーンの分析も加わることで、たとえば中国当局が導入を志向しているいわゆるバリューチェーン分析のようなアプローチが積極的に行われることへの後押しとなることが想定されます。結果として、納税者側では、概ね移転価格の妥当性についてあくまで片側検証に依拠しつつ問題を整理してきたことに対して、今後は当局の動向を見つつ、場合によって利益のアンバランスについての問題意識も高めていくことが肝要と言えます。

(3) マスターファイルバリュードライバーとしての 無形資産への着目

多国籍企業グループの事業活動における超過収益の源泉としての無形資産の帰属の問題は、各国税務当局にとってBEPS問題のなかでも課税権の争奪を左右する最も重要な論点の1つであり、マスターファイルにおける記載項目のなかでも特に重要な要素に該当します。無形資産の帰属の問題は、比較対象取引が容易には見つからないことから、その評価が難しく、各国当局間でさまざまな解釈が生じうるといった問題を孕んでいます。したがって、共通のマスターファイルを作成しても、各国において個別の解釈が成り立ちうることから、二重課税リスクが生じる可能性に留意する必要があります。

OECDガイドラインにおける新たな無形資産の定義においては、「無形資産とは、有形資産又は金融資産でないもので、商業活動における使用目的で所有又は管理することができ、比較可能な独立当事者間の取引では、その使用又は移転に際して対価が支払われるような資産を指す」とされています¹²。すなわち、無形資産の定義に関して、該当しないものを明示したうえで、あくまで独立企業原則に基づき、第三者間において対価が支払

われるものであることを要件としています。これまで無形資産の帰属を論じるにあたり、法的所有権に対して経済的所有権の主張の対立すなわち、法的所有権とは別に実際に活動を行っている法人において経済的所有権があり、当該経済的所有権に応じて所得が配分されるべきという議論がされてきました。これは先進国の課税当局において、低税率国に法的所有権を単に移管することで所得移転を図ることに対する対策であったものの、実際には新興国側で当該論理を逆手に取ることで課税権の拡大を図ることにもなり、新規定においては一定の是正が図られています。すなわち、無形資産の定義において経済的所有権という文言を排除するとともに独立企業間で対価支払いが生じるものとし、併せて機能・リスク・資産の分析（無形資産の開発・維持・改善・保護・使用に関して重要な機能を果たしているか）を重視するものとなっています。このことは新興国による経済的所有権の主張を封じることを意図しているものと想定されますが、引き続き新興国としては機能・リスク・資産を実際に分担していることを過大評価することで無形資産の帰属を主張してくることも想定されます。またその他の論点としては、OECDガイドラインにおける新しい無形資産規定においては無形資産に該当しないものと整理されているロケーションセービングの問題、あるいはマーケットプレミアムの問題といった周辺の論点もあり¹³、無形資産についての検討を行う際にはこれらについての整理も必要となります。

したがって、マスターファイル作成にあたってはOECDガイドラインの規定に準拠することのみならず、各国当局が無形資産の評価に関してどのようなポジションを取ってくるのかも踏まえたところで作成することが重要です。

2. 親会社主導による移転価格管理の重要性 ー税務ガバナンスの強化

一般的に日系企業の場合は、これまで移転価格文書の作成に関して比較的子会社側での対応が先行し、親会社側ではその作成に関しては積極的に関与していなかったという傾向があります。外資系企業の場合であれば、親会社の税務部門が移転価格文書作成に関して統率を取りつつ、文書の構成、事実・機能・リスク分析の内容や、経済分析のアプローチも含め整合性のある文書作成を行うのが基本と言えますが、そもそも日系企業の場合、子会社側での移転価格文書の作成状況の把握はもとより、内容についてのチェックなどはまったく行われていないというのが多くの場合における実情でした。こうした状況にあっても、従来の文書化制度の下であれば、究極的には各国の税法に則っ

¹² 新OECD移転価格ガイドライン パラグラフ6.6

¹³ 安価な労働力等を利用によるコスト削減効果（ロケーションセービング）及び市場特性からもたらされる高い購買力（マーケットプレミアム）の問題については無形資産には該当しないものの、移転価格算定上の比較可能性の検討において考慮すべきとされている（新OECD移転価格ガイドライン パラグラフ6.31）。

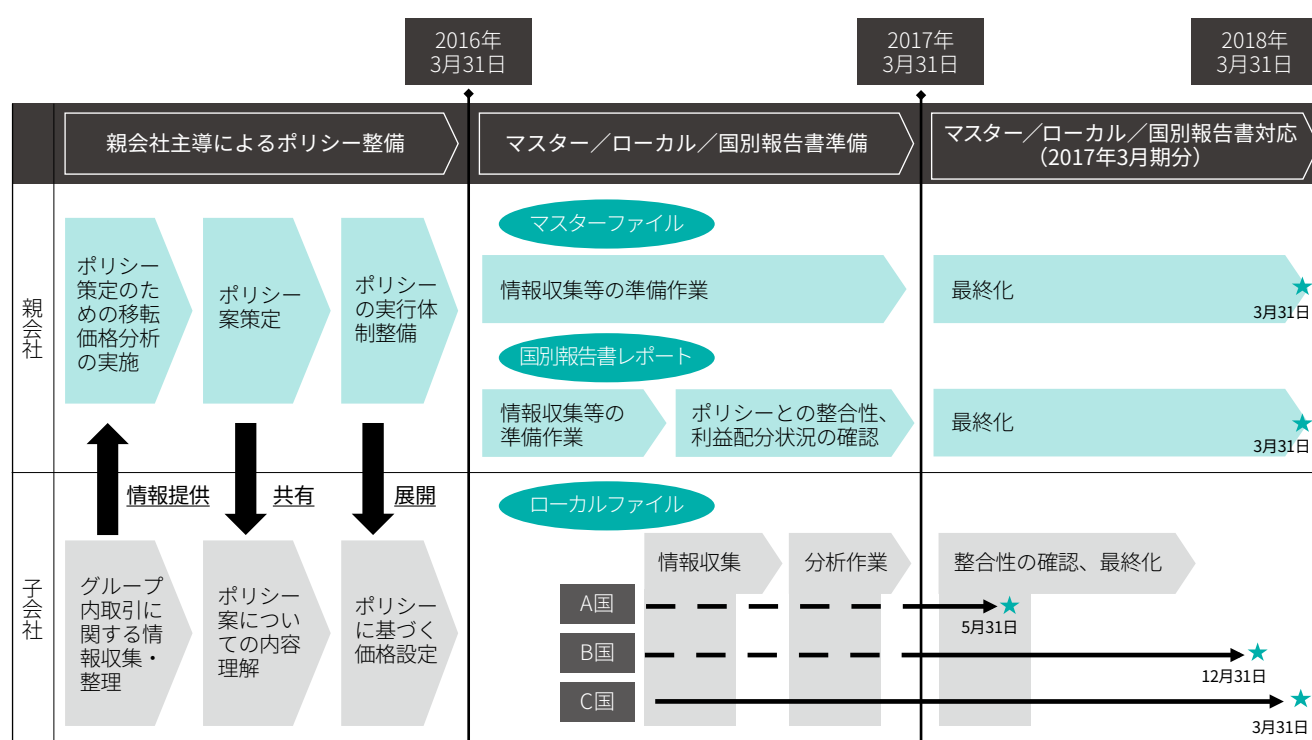
ている限り、必ずしも大きな問題には発展しなかったと言えます。しかしながら、上述のとおり、新移転価格文書化制度においては海外各国の当局が同一の書類を共有し、これまで開示されてこなかったグループ全体の情報の入手が可能となったことで、こうした従来の日系企業による文書化対応のスタンスでは実質的に機能しないことが指摘されています。

新文書化制度への対応のための作業ステップとしては、まずは現状認識とポリシー整備を行ったうえで、親会社側でマスターファイル及び国別報告書作成作業を進めつつ、ローカルファイルについてもグループ内で共通のテンプレートなどを共有しながら協力して進めていくことが通常想定されます（図表11参照）。こうした一連のプロセスにおいて重要なことは、親会社の税務部門が移転価格に関する正しい見識を持ったうえでガバナンスを強化し、適切なポリシー整備とグループ内損益の適正化を実行するとともに、新移転価格文書作成に必要な情報収集を適時に行い統一的な文書作成をすること、また、子会社側の移転価格文書作成にも積極的にかかわり、整合性を確保し、必要な文書作成を主導することにあります。このことは、従来子会社側で実施してきた文書をやや受け身的に受け入れてきた親会社側の立場から一転し、移転価格文書についてどうあるべきかを指導をするという新たなノウハウ・スキルを要するものであり、場合によっては社内体制も含め大幅な見直しが必要と言えます。

一般的に移転価格の観点での親会社側での税務ガバナンスを強化するうえで基本的なポイントとして、たとえば以下の項目が挙げられます。

- 税務部門に移転価格税制に対応できる人員を必要数擁していること
- グループ内の国外関連取引の状況（機能・リスク負担、資産の帰属、契約内容等）を随時把握できる体制になっていること
- グループ内の国外関連取引についての損益状況及び関連情報（取引ごとの日本側及び子会社側のセグメント損益（切り出し損益を含む））を把握できる体制になっていること
- 移転価格ポリシーの策定、運用及び見直しが適切に行われていること
- 移転価格算定方法の内容を正しく理解したうえで、その適用・見直しを適切に行っていること
- 子会社との間で移転価格問題について日頃からコミュニケーションが取れていること
- 子会社側での税務調査の内容を理解し、状況を常に共有できていること
- 子会社側での移転価格文書作成に関与し、整合性を確保できていること
- 子会社側の移転価格税制の内容、執行状況、当局の動向に

【図表11 新文書化制度への対応のための作業ステップ(例)】



注)親会社及び子会社がそれぞれ3月期決算のケースを想定

ついて把握できていること

- 移転価格問題(例:ポリシー、利益配分状況、調査の状況等)についてマネジメントに適宜報告する体制になっていること

上記のような体制整備に加えて、この度の新文書化制度においては、特にグループ内で必要な情報収集を適時に行うことが肝要となることから、たとえば追加的に情報システムの構築などのインフラ整備の検討も重要と解されます。

Ⅶ. 日系企業における今後の課題

1. 移転価格リスクの増大

新移転価格文書化制度の導入に伴い、主に以下の観点から将来的な移転価格リスクの増大が指摘されています。今後の移転価格リスク管理においてはこれらも見据えた対応が望まれます。

(1) 透明性向上に伴う課税機会の拡大

BEPS行動計画13は、従来から問題とされてきた納税者と課税当局との間の情報の非対称性を多少なりとも解消することを意図して、ローカルファイルに加えて新たな文書(国別報告書及びマスターファイル)が導入されています。結果として、これまでフォーカスされなかった情報にスポットが当たることで、端的には過去に課税問題に発展してこなかったような取引に対して、今後において課税を誘発する可能性が想定されます。

(2) 2つの基準による二重課税の可能性

BEPS行動計画13では、新文書化制度について、OECD加盟国及びG20のメンバー各国が実効性及び整合性を確保しつつ導入を進めるとしていますが、実際には上述の中国のケースに代表されるように、各国の法制化の段階において必ずしも足並みが揃っているとは言い難い状況があります。結果として、仮に国別報告書及びマスターファイルに関して整合性のある情報提供が各当局になされたとしても、異なる解釈が行われれば、最終的に2つの結論が出ることとなり、二重課税問題が増加することが懸念されます。

(3) 新興国との間での移転価格問題

新文書化制度については、OECD加盟国及びG20のみならず、その他の新興国においても導入に向けて検討が進められています。先進国とは異なり、必ずしも移転価格税制の執行経験が十分でない国々において、これまで入手できていなかった情報に対してどのようなアプローチを取ってくるのか想定が難しいと言えます。新興国による課税の究極的な問題は、二重課税回避

のための相互協議が必ずしも適切に機能するとは限らないことであり、結果として納税者側でのさまざまなコスト(事務負担及び金銭的負担)が大きくなる傾向にあります。

2. 文書化と事前確認制度の戦略的な活用

日本税務当局の観点では、同時文書化規定の導入に伴い、移転価格文書作成を徹底させることで納税者側での移転価格管理の精度を高め、移転価格問題の解消の促進を目指していると解されます。しかしながら、新文書化制度の下での文書作成においては、海外当局との間で解釈及び運用において完全に整合するとは限らず、結果として各当局のポジションが異なる可能性が想定されています。そうした状況にあっては、取引規模や相手当局の課税方針の状況に鑑み、今後も事前確認制度(Advance Pricing Agreement、以下「APA」という)を取得することで移転価格問題を回避する必要性が増加するものと想定されます。

また、国別報告書及びマスターファイルの当局への提出を通じて、これまで取得してきた一国内APAの見直しの必要性が生じることが想定されます。二国間APAの場合でも、グループ内で同様の機能・リスク分担となっているその他の取引において整合性が取れていない状況があれば、当該APAについても戦略の見直しが必要となる可能性があります。したがって、今後もAPAの必要性は高く、かつ、納税者から当局に対して申請する際のポジションの作成においてより深い検討と洞察が必要となると考えられます。

3. タックスプランニングの必要性

上述のとおり、日系企業は外資系企業と比較してこれまであまり積極的に税務ガバナンスを利かせてこなかったという実態があります。そのため、移転価格問題への対応はもとより、グローバルベースでのタックスプランニングについてもさほど行われておらず、実効税率は引き続き高い傾向にあります。今後は税務ガバナンスを向上させるなかで、日系企業においてもグローバルな視点からプランニングの機会も増加することが想定されます。アグレッシブなタックスプランニングを行うことで課税リスクを増大することは避けるべきですが、これまでいずれのタックスプランニングもほとんど行ってこなかった日系企業の場合においては、むしろ課税リスクを下げる方向でのプランニングについては検討の余地があることが想定されます。新文書化制度導入によって透明性が高まり、課税リスクが顕在化することへの対策として、今後ますますグループ全体でのタックスリスク回避を意識したプランニングの必要性が増加するものと解されます。

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

KPMG 税理士法人
国際事業アドバイザー

パートナー 鈴木 彩子
TEL : 03-6229-8305
ayako.suzuki@jp.kpmg.com

シニアマネジャー 細水 兼二郎
TEL : 06-4708-5076
kenjiro.hosomizu@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com

www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

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。

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants 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. Printed in Japan.

© 2016 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA 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. Printed in Japan.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.