

2016年7月6日 全17頁

移転価格税制に関する文書化制度の改正

提供情報の各国間共有により、新興国から課税されるリスクが増大

金融調査部 主任研究員
金本悠希

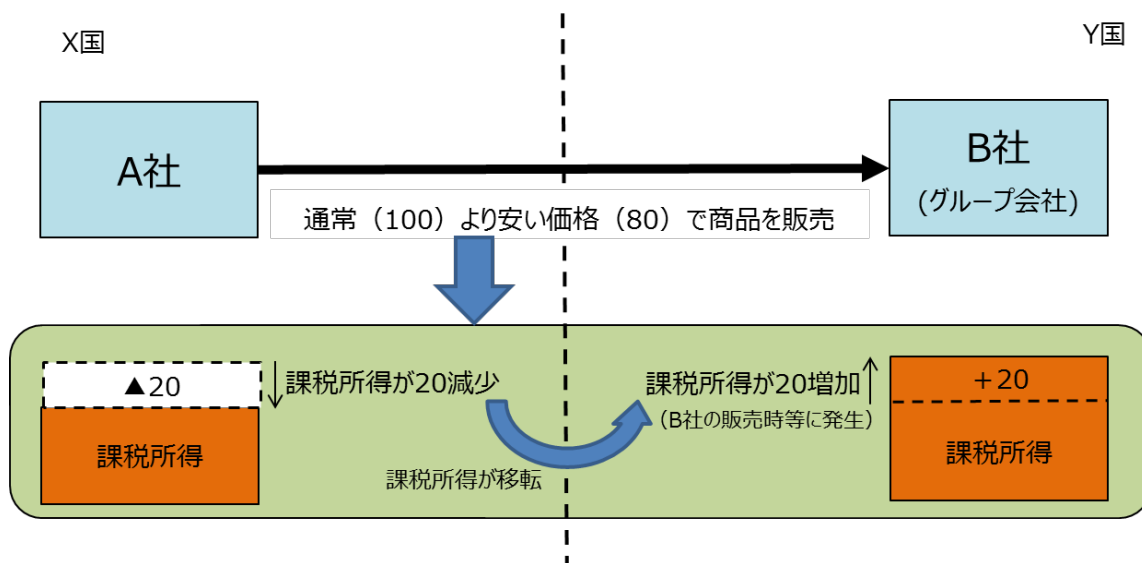
[要約]

- 近年、経済のグローバル化に伴うビジネスモデルの構造変化に各国の税制が追いついておらず、欧米の一部の多国籍企業が各国の税制の隙間を利用して課税逃れを行う問題が生じている。OECD と G20 がこの問題に対処するプロジェクトに取り組み、2015年10月に15項目にわたる勧告を行った。
- その中で、移転価格税制に関する文書提出制度を見直し、多国籍企業情報の報告制度の整備に関する勧告を行った。これは、多国籍企業グループが税務当局に提出する文書として、グループの全体像を記載する「マスターファイル」、国ごとの収入や納税額を記載する「国別報告書」、移転価格税制で問題となる個々のグループ間取引について記載する「ローカルファイル」を整備するよう、各国に勧告するものである。これらの文書提出制度が整備されれば、各国税務当局は多国籍企業グループについて、これまで入手できなかった情報を入手できるようになる。
- 上記勧告を受け、我が国では平成28年度の租税特別措置法の改正により、上記3種類の文書提出（移転価格文書化）制度を整備した。「マスターファイル」および「国別報告書」については、総収入金額が1,000億円以上の多国籍企業グループが税務当局に提供することが求められる（適用は平成28年4月1日以後に開始する事業年度から）。「ローカルファイル」については、グループ間取引を行った法人に対して、確定申告期限までに作成することや、税務当局から求められた場合に一定期限内に提出することが求められる（適用は平成29年4月1日以後に開始する事業年度から）。
- OECD および G20 のプロジェクトには有力な新興国も参加しており、これらの国でも同様な文書提出制度が整備されることが期待される。しかし、近年、日本の企業グループが中国・インド・インドネシアなどの新興国から不適切な課税を受ける事案が多発しており、これらの税務当局に提出される日本の企業グループの情報が拡充された場合、不適切な課税がなされる懸念が増大することとなる。

1. 移転価格税制の概要

多国籍企業グループに属する A 社が、海外のグループ会社 B 社に通常より安い価格で商品を販売した場合、A 社の利益（所得）を B 社に移転することができる。このような場合、A 社が所在する X 国の税収も B 社が所在する Y 国に移転し、それだけ減少することとなる。

図表 1 グループ間取引による所得移転



(出所) 大和総研金融調査部制度調査課作成

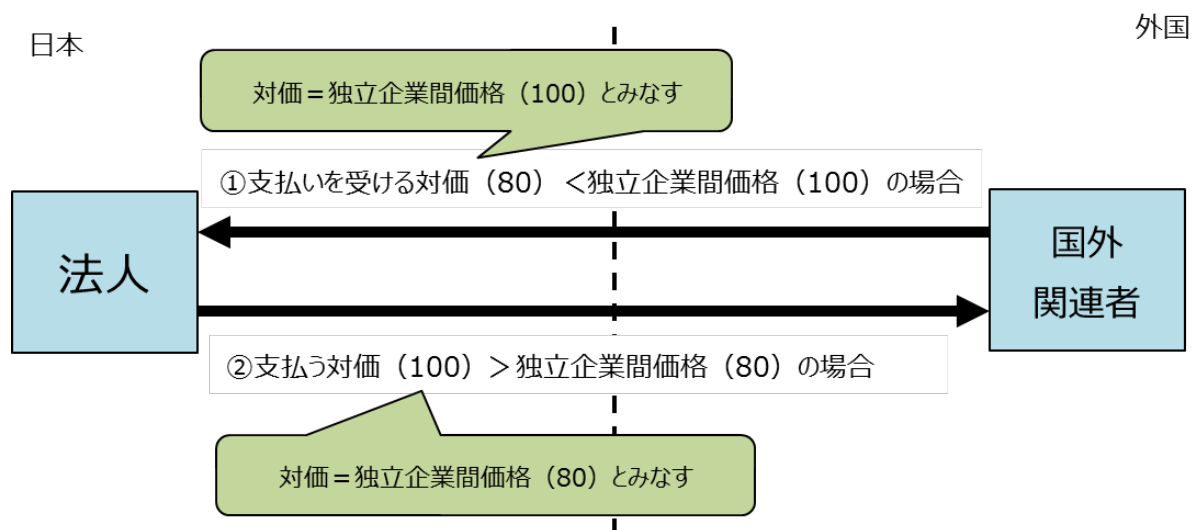
このような事態を防ぐため、A 社から B 社への商品販売のような、課税所得を外国に移転させる価格（移転価格）に設定されたグループ会社間の取引について、グループ会社間の価格ではなく独立した企業間で通常設定される価格（独立企業間価格）で取引がなされたものとして、課税所得を計算し直す制度が**移転価格税制**である。移転価格税制は、日本だけでなく、欧米先進国や新興国含め、各国で導入されている。

日本の移転価格税制は、租税特別措置法第 66 条の 4 に規定されている。基本的な仕組みは、法人が、50%以上の資本関係など特殊の関係を有する外国法人（「国外関連者」）との間で行う取引が以下に該当する場合は、その国外関連取引は**独立企業間価格で行われたものとみなす**、というものである¹（独立企業間価格の算定方法は租税特別措置法で定められている）。

- ①その法人が国外関連者から支払いを受ける対価が、独立企業間価格に満たないとき
- ②その法人が国外関連者に支払う対価が、独立企業間価格を超えるとき

¹ 逆に、国外関連者から支払いを受ける対価が独立企業間価格を超えるような場合や、国外関連者に支払う対価が独立企業間価格に満たない場合は、対象外である（日本の課税所得（税収）が減少するわけではないため）。

図表2 移転価格税制の基本的な仕組み



(出所) 大和総研金融調査部制度調査課作成

2. 移転価格文書化の強化の経緯

(1) BEPS プロジェクト

近年、経済のグローバル化に伴うビジネスモデルの構造変化に対し、各国の税制が追いついておらず、欧米の一部の多国籍企業が各国の税制の隙間を利用して課税逃れを行ったり課税所得を軽課税国（タックス・ヘイブンなど）に移転したりすることによって、各国の税収が失われるという問題が生じている。この問題は、「税源浸食と所得移転（Base Erosion and Profit Shifting: BEPS）」と呼ばれる。

リーマンショック後に各国の財政状況が悪化する中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まったことを背景に、2012年6月に、先進国間の国際課税ルールを設定するOECD（経済協力開発機構）の租税委員会がBEPSに対処するプロジェクトを立ち上げた。

同委員会はG20からの要請も受け、2013年7月には「BEPS行動計画」を公表し、15項目の行動計画について検討を開始することとした。行動計画の実施に当たり、中国・インド・ロシアなどOECD非加盟のG20メンバー8カ国²も意思決定に参加し得る枠組みとして「OECD/G20 BEPSプロジェクト」を設けた。このように、BEPSプロジェクトは、先進国のみならず有力な新興国も参加して国際課税ルールを議論しているという特徴がある。

その後、2014年9月に「第一弾報告書」、2015年10月には「最終報告書」³を公表し、「最終報告書」は同年10月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議、11月のG20サミットに報告された。

² 中国・インド・ロシア・アルゼンチン・ブラジル・インドネシア・サウジアラビア・南アフリカ。

³ OECD ホームページに掲載 (<http://www.oecd.org/tax/beeps-2015-final-reports.htm>)。

「最終報告書」は2,000ページ弱の大部な報告書となっており、以下の15項目について勧告を行っている⁴（各勧告の概要については脚注の資料参照）。

図表3 「最終報告書」の勧告が示された項目

①	電子経済の課税上の課題への対応	⑧～⑩(※)	移転価格税制と価値創造の一致
②	ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化	⑪	BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立
③	外国子会社合算税制の強化	⑫	タックス・プランニングの義務的開示
④	利子控除制限	⑬	多国籍企業情報の報告制度（移転価格税制に係る文書化）
⑤	有害税制への対抗	⑭	より効果的な紛争解決メカニズムの構築
⑥	条約濫用の防止	⑮	多国間協定の開発
⑦	人為的なPE認定回避		

(※) 上記勧告は「BEPS行動計画」(2013年7月)の15項目の行動計画ごとに作成されており、行動計画8～10はいずれも移転価格税制と価値創造の一致に関するもの(行動計画8:無形資産、行動計画9:リスクと資本、行動計画10:その他の租税回避の可能性が高い取引)であり、まとめて表記されている。

(出所) 大和総研金融調査部制度調査課作成

(2) 移転価格文書化の強化

移転価格税制に関しては、OECD租税委員会が1979年に策定したガイドラインが、先進国間を中心に国際的コンセンサスとして機能している。同ガイドラインには、主に独立企業間価格の算定方法が記載されているが、移転価格税制に関連する文書の整備（「移転価格文書化」）の章も設けられている。しかし、作成すべき文書や作成時期等は具体的に示されていなかったため、移転価格文書化に関する具体的内容は各国でそれぞれ定められていた。

前述のBEPSプロジェクトにおいて移転価格文書化の強化が図られ（図表3の⑬参照）、2015年10月の「最終報告書」⁵で、多国籍企業グループに対して「マスターファイル」「国別報告書」「ローカルファイル」の3種類の文書を税務当局に提供することが求められることとなった（図表4参照）。これらのうちローカルファイルは、(グループに属する個々の会社が)移転価格税制で問題となる個々のグループ間取引について記載する文書であるが、マスターファイルはグループの活動の全体像を記載し、国別報告書はグループ会社の所在国ごとの収入や納税額等を記載する文書である。これは、移転価格文書化の強化が、移転価格税制に関する事項以外の情報についても税務当局に提供することを目指しているためである⁶。

⁴ 各項目の勧告内容について、第24回税制調査会(2015年10月23日)資料参照

(<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2015/27zen24kai.html>)。

⁵ 移転価格文書化に関する「最終報告書」の内容は、2014年9月に公表されたOECD移転価格ガイドライン第5章の移転価格文書化の改訂案、2015年2月に公表された移転価格文書化と国別報告書の実施ガイダンスおよび2015年6月に公表された国別報告書のための実施パッケージを統合したもの。

⁶ BEPSへの対抗措置を議論し、文書化強化の方向性を打ち出した2013年6月のG8サミットでは、多国籍企業グループの財務状況に関する包括的な情報が(移転価格税制に関するものに限らず)税務リスクを認識し評価するのに役立つ旨表明している。また、「最終報告書」は、国別報告書について、移転価格税制以外の税源浸食

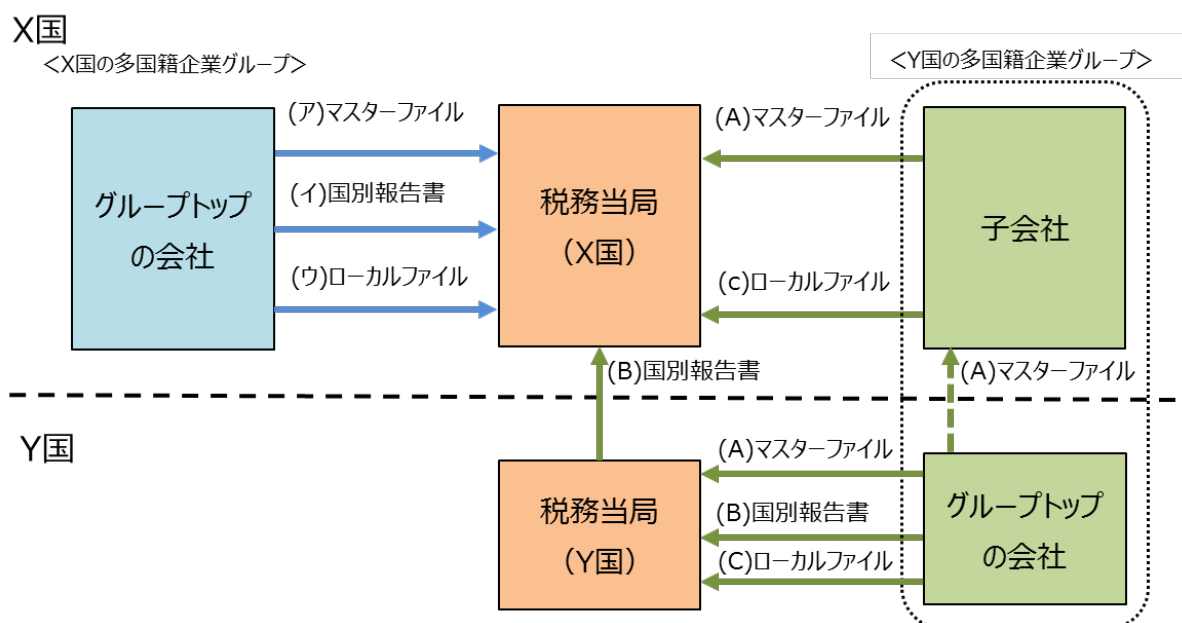
図表4 移転価格文書化で求められる文書

	マスターファイル	国別報告書	ローカルファイル
作成主体	親会社が作成	親会社が作成	親・子会社が各々作成
主な記載事項	<ul style="list-style-type: none"> ◇グループの組織図 ◇事業概要 ◇保有する無形資産の情報 ◇グループ内金融活動に関する情報 ◇グループ全体の財務状況と納税状況 	<ul style="list-style-type: none"> ◇親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの下記情報 <ul style="list-style-type: none"> ・総収入・所得・税額・資本金等の財務情報 ・従業員数 ・有形資産額 ・主要事業 等 	<ul style="list-style-type: none"> ◇組織図 ◇経営戦略 ◇主要な競合他社 ◇主要な関連者間取引と取引背景 ◇移転価格算定根拠 ◇財務情報 等

(出所) 第24回税制調査会(2015年10月23日)資料を基に大和総研金融調査部制度調査課作成

各国税務当局は、上記の3種類の文書を、自国の多国籍企業グループ(グループのトップの会社が自国に所在)のみならず、外国の多国籍企業グループ(グループのトップの会社が外国に所在)についても入手することとなる。ただし、文書によって以下のように入手方法が異なっている。

図表5 文書の入手方法(国別報告書については原則的扱い)



(※) ローカルファイルは当局の求めに応じて提出される。また、外国の多国籍企業グループの国別報告書の例外的入手方法について、3.(4)(イ)参照。

(出所) 大和総研金融調査部制度調査課作成

と所得移転 (BEPS) に関連するリスクを評価するために利用することを明示的に認めている。

マスターファイルとローカルファイルについては、外国の多国籍企業グループのものも含め、自国に所在する会社（外国の多国籍企業グループの場合は自国所在の子会社）から直接入手する。

一方、国別報告書については入手方法が制限されている。自国の多国籍企業グループの場合は、直接そのトップの会社から入手することが認められる。一方、外国の多国籍企業グループからは、原則として直接入手することは認められず（直接入手できる例外的場合について、3. (4) (イ) 参照）、そのトップの会社が、自国が所在する国の税務当局に提出した国別報告書を、税務当局間の情報交換の枠組み⁷を通じて、その税務当局経由で入手することとされている⁸。図表 5 でいえば、X 国の税務当局は、Y 国の多国籍企業グループの国別報告書を、Y 国の税務当局経由で入手することとなる。

3. 我が国における移転価格文書化

(1) 概要

前述の「最終報告書」の移転価格文書化に関する勧告を受けて、我が国では平成 28 年度の租税特別措置法改正で移転価格文書化に関する改正が行われ、上記 3 文書の提供（および最終親会社等がどの会社かに関する届出（後述））について規定された。

(ア) マスターファイル

改正により、マスターファイルに相当する文書として、事業概況報告事項の提供義務が新たに導入された。この義務が課されるのは、**総収入⁹（連結収入）が 1,000 億円以上の多国籍企業グループ（「特定多国籍企業グループ」）**であり、日本の多国籍企業グループだけでなく、外国の多国籍企業グループ（に属する日本子会社）にも提供義務が課される。

事業概況報告事項は、報告対象となる会計年度の終了の日の翌日から 1 年以内に提供することが求められる。本改正は、**平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する（最終親会社等の）会計年度から適用されるため**、3 月期決算の場合、平成 30 年 3 月 31 日が最初の提供期限となる（平成 29 年 3 月期分）。

⁷ 「国別報告書の自動的交換に関する多国間協定」に署名した国の税務当局間で交換することとされており、同協定には、2016 年 6 月 30 日時点で 44 カ国が署名している（同日付の OECD プレスリリース参照）。

⁸ 入手方法が制限されている理由は「最終報告書」では必ずしも明らかではないが、国別報告書には国ごとの所得や納税額等が記載されており、そのデータを各国税務当局が適切に利用する（このデータのみに基づいて各国ごとの課税所得を計算するなど、多国籍企業グループに対して安易な課税を行わない）ことや機密保持が求められているためと考えられる。

⁹ 連結財務諸表における売上金額、収入金額その他の収益の額の合計額。

(イ) 国別報告書

改正により、国別報告書に相当する文書として、国別報告事項の提供義務が新たに導入された。この義務が課されるのは、マスターファイル同様、**総収入が 1,000 億円以上の多国籍企業グループ**であるが、マスターファイルとは異なり、原則として日本の多国籍企業グループの最終親会社等（又は代理親会社等¹⁰）に提供義務が課される。

国別報告事項は、報告対象となる会計年度の終了の日の翌日から 1 年以内に提供することが求められる。本改正は、**平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する（最終親会社等の）会計年度から適用**されるため、3 月期決算の場合、平成 30 年 3 月 31 日が最初の提供期限となる（平成 29 年 3 月期分）。

なお、前述のように、各国の税務当局は入手した国別報告書を自動的に交換する枠組みを備えており、日本の税務当局は、この枠組みを通じて外国の多国籍企業グループの国別報告書入手することができる。

(ウ) ローカルファイル

ローカルファイルに関しては、改正前においても、ローカルファイルに相当する文書として、「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」が、移転価格税制の調査対象となって当局から求められた場合には「遅滞なく」提出することが求められていた。

改正により、提出書類が拡大されるとともに、提出期限が 45 日または 60 日以内の当局が定める日に修正された。また、改正により、「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」（ローカルファイル。改正で一部記載内容を追加）を確定申告書の提出期限までに作成または取得等する義務（**「同時文書化義務」**）が新たに導入された。

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（ローカルファイル）は、個々のグループ間取引が独立企業間価格でなされたかを分析するための資料と位置づけられる。そのため、上記の規定が適用されるのは「**国外関連取引を行った法人**」とされ、マスターファイルおよび国別報告書のようなグループの連結収入金額に注目した適用範囲の限定はなく（一方、国外関連取引を行った、外国の多国籍企業グループに属する日本子会社は適用対象となる）、同時文書化義務について個々のグループ間取引の金額が一定金額以上（通常の場合の前事業年度の取引額が 50 億円以上、無形資産取引の場合は前事業年度の取引額が 3 億円以上）の場合に適用対象となる。また、当局への提出は、マスターファイルおよび国別報告書とは異なり、当局から求められた場合にのみ必要となる（取引金額による適用範囲の限定はない）。

これらの改正は、**平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度**から適用される。

¹⁰ 総収入金額が 1,000 億円以上の多国籍企業グループの最終親会社等以外のいずれか一つの構成会社等で、国別報告事項又はこれに相当する事項を、当該構成会社等の居住地国（最終親会社等の居住地国以外の国又は地域）の税務当局に提供するものとして、最終親会社等が指定したもの。

(2) 最終親会社等届出事項

特定多国籍企業グループ（総収入金額が1,000億円以上）の構成会社等である内国法人¹¹は、図表6の届出事項（最終親会社等届出事項）を、国税電子申告・納税システム（「e-Tax」）により所轄税務署長に提供しなければならない^{12 13}（租税特別措置法（以下「措法」と略す）第66条の4の4第5項、租税特別措置法施行規則（以下「措規」と略す）22条の10の4第9項）。

図表6 最終親会社等届出事項

届出事項	最終親会社等（※1）に関する以下の事項 ①名称、②本店又は主たる事務所の所在地（※2）、③法人番号、④代表者の氏名
提供期限	最終親会社等の会計年度終了の日まで

（※1）代理親会社等がある場合は代理親会社等を含む。

（※2）最終親会社等の居住地国が外国である場合は、本店若しくは主たる事務所又はその事業が管理され、かつ、支配されている場所の所在地。

（出所）大和総研金融調査部制度調査課作成

最終親会社等届出事項の提供は、平成28年4月1日以後に開始する（最終親会社等の）会計年度から適用される（附則第98条第5項）。よって3月期決算の場合、平成29年3月31日が最初の提供期限となる（平成29年3月期分）。

(3) マスターファイル（事業概況報告事項）

特定多国籍企業グループ（総収入金額が1,000億円以上）の構成会社等である内国法人¹⁴は、図表7の事業概況報告事項（マスターファイル）を、e-Taxにより所轄税務署長に提供しなければならない^{15 16}（措法第66条の4の5第1項、措規22条の10の5第1項、2項）。ここで、「内国法人¹⁷」は日本の多国籍企業グループに属する会社等だけでなく、外国の多国籍企業グループに属する日本子会社も含まれるため、外国の多国籍企業グループの事業概況報告事項も提供されることとなる。

¹¹ 又は恒久的施設を有する外国法人。

¹² 届出様式は国税庁ホームページに掲載（<https://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/takokuseki/index.htm>）。

¹³ 「最終親会社等届出事項」の提供は、特定多国籍企業グループの構成会社等の中の1社が代表して提供すればよいこととされている（措法第66条の4の4第6項）。

¹⁴ 又は恒久的施設を有する外国法人。

¹⁵ 届出様式は国税庁ホームページに掲載（<https://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/takokuseki/index.htm>）。

¹⁶ 事業概況報告事項の提供は、特定多国籍企業グループの構成会社等の中の1社が代表して提供すればよいこととされている（措法第66条の4の5第2項）。

¹⁷ 「国内に本店または主たる事務所を有する法人」と定義されている（措法第2条第1項第2号）。

図表 7 事業概況報告事項

報告事項	<p>①構成会社等の名称及び本店又は主たる事務所の所在地、並びに当該構成会社等との関係を系統的に示した図</p> <p>②構成会社等の事業等の概況として次に掲げる事項</p> <p>イ 構成会社等の売上、収入その他の収益の重要な源泉</p> <p>ロ 特定多国籍企業グループの主要な5種類の商品・製品・サービスのサプライ・チェーン（※1）の概要、及び当該商品・製品・サービスの地理的な市場の概要</p> <p>ハ 当該特定多国籍企業グループの商品・製品・サービスの収益の5%超を占める商品・製品・サービスのサプライ・チェーンの概要、及び当該商品・製品・サービスの地理的な市場の概要（ロに掲げる事項を除く。）</p> <p>ニ 構成会社等で行われる役務の提供（研究開発に係るものを除く）に関する重要な取決めの一覧表及び当該取決めの概要（※2）</p> <p>ホ 構成会社等が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（※3）、使用する重要な資産、その他当該構成会社等が付加価値の創出において果たす主要な役割の概要</p> <p>ヘ 構成会社等に係る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</p> <p>③無形固定資産その他の無形資産に関する次に掲げる事項</p> <p>イ 研究開発、所有及び使用に関する包括的な戦略の概要</p> <p>ロ 研究開発の用に供する主要な施設の所在地</p> <p>ハ 研究開発を管理する場所の所在地</p> <p>④構成会社等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、及び当該無形資産を所有する当該構成会社等の一覧表</p> <p>⑤構成会社等間の無形資産に関する重要な取決めの一覧表（※4）</p> <p>⑥構成会社等間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</p> <p>⑦構成会社等で行われた重要な無形資産（※5）の移転に関する次に掲げる事項</p> <p>イ 関係する当該構成会社等の名称及び本店又は主たる事務所の所在地</p> <p>ロ 移転に係る無形資産の内容及び対価の額</p> <p>ハ その他当該構成会社等で行われた当該移転の概要</p> <p>⑧構成会社等の資金の調達方法の概要（※6）</p> <p>⑨構成会社等のうち、当該特定多国籍企業グループに係る中心的な金融機能を果たすものの名称、及び本店又は主たる事務所の所在地（※7）</p> <p>⑩構成会社等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</p> <p>⑪特定多国籍企業グループの連結財務諸表（※8）に記載された損益及び財産の状況</p> <p>⑫当該構成会社等間の所得の配分に関する事項（※9）につき、一つの構成会社等の居住地国の権限ある当局のみによる確認がある場合、当該確認の概要</p> <p>⑬前各号に掲げる事項について参考となるべき事項</p>
提供期限	最終親会社等の会計年度終了の日の翌日から1年以内
使用言語	日本語又は英語（※10）

- (※1) 消費者に至るまでの一連の流通プロセス。
 - (※2) 当該役務の提供に係る対価の額の設定の方針の概要、当該役務の提供に係る費用の額の負担の方針の概要及び当該役務の提供が行われる主要な拠点の機能の概要を含む。
 - (※3) 為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれ。
 - (※4) 特定多国籍企業グループの構成会社等との間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、当該無形資産の主要な研究開発に係る役務の提供に関する重要な取決めの一覧表、当該無形資産の使用の許諾に関する重要な取決めの一覧表を含む。
 - (※5) 当該無形資産の持分を含む。
 - (※6) 構成会社等以外の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。
 - (※7) 当該構成会社等が設立に当たって準拠した法令を制定した国又は地域の名称及び当該構成会社等の事業が管理され、かつ、支配されている場所の所在する国又は地域の名称を含む。
 - (※8) 連結財務諸表がない場合には、特定多国籍企業グループの財産及び損益の状況を明らかにした書類。
 - (※9) 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など。
 - (※10) 英語で提供された場合には、必要に応じ日本語による翻訳文の提出を求めるとされている。
- (出所) 大和総研金融調査部制度調査課作成

事業概況報告事項の提供は、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する（最終親会社等の）会計年度から適用される（附則第 98 条第 6 項）。事業概況報告事項を正当な理由なしに期限内に提供しなかった場合、30 万円以下の罰金が科される（措法第 66 条の 4 の 5 第 3 項）。

(4) 国別報告事項

(ア) 最終親会社等が日本に所在する場合

特定多国籍企業グループ（総収入金額が 1,000 億円以上）の最終親会社等¹⁸が内国法人である場合（日本に所在する場合）、最終親会社等は図表 8 の報告事項（国別報告事項）を、e-Tax により所轄税務署長に提供しなければならない¹⁹（措法第 66 条の 4 の 4 第 1 項、措規第 22 条の 10 の 4 第 1 項、4 項）。

図表 8 国別報告事項

報告事項	<p>特定多国籍企業グループの構成会社等の事業が行われる国又は地域ごとの以下の事項</p> <p>① 収入金額、税引前当期利益の額、納付税額、発生税額、資本金の額又は出資金の額、利益剰余金の額、従業員の数及び有形資産（現金及び現金同等物を除く）の額</p> <p>② 構成会社等の名称、構成会社等の居住地国と本店所在地国が異なる場合のその本店所在地国（※）の名称及び構成会社等の主たる事業の内容</p> <p>③ 上記事項について参考となるべき事項</p>
提供期限	最終親会社等の会計年度終了の日の翌日から 1 年以内
使用言語	英語

(※) 本店所在地国と設立された国又は地域が異なる場合には、設立された国又は地域。

(出所) 大和総研金融調査部制度調査課作成

¹⁸ 又は代理親会社等（脚注 9 参照）。

¹⁹ 届出様式は国税庁ホームページに掲載（<https://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/takokuseki/index.htm>）。

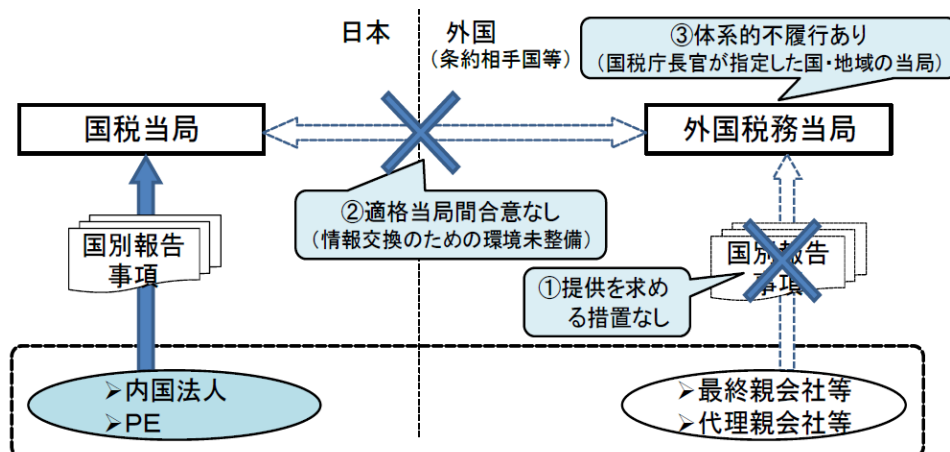
国別報告事項の提供は、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する（最終親会社等の）会計年度から適用される（附則第 98 条第 5 項）。国別報告事項を正当な理由なしに期限内に提供しなかった場合、30 万円以下の罰金が科される（措法第 66 条の 4 の 4 第 7 項）。

（イ）最終親会社等が外国に所在する場合

最終親会社等が外国に所在する場合、前述のように、国別報告事項に相当する情報は、（現地の最終親会社等から情報を入手した）外国税務当局から日本の国税当局に提供される（逆に、日本の国税当局が入手した国別報告事項は、外国税務当局に提供される。税務当局間の情報交換による国別報告事項の入手方法は、「条約方式」と呼ばれる）。そのため、最終親会社等が外国に所在する場合、そのグループに所属する日本子会社には、原則として日本の国税当局に国別報告事項を提供する義務は生じない。

しかし、最終親会社等²⁰の居住地国の税務当局が国別報告事項に相当する情報の提供を我が国に対して行うことができないと認められる場合、具体的には図表 9 の①②③に該当する場合は、特定多国籍企業グループの構成会社等である内国法人²¹は、図表 8 と同じ国別報告事項を、報告対象となる会計年度の終了の日から 1 年以内に、e-Tax により、所轄税務署長に提供しなければならない^{22 23}（措法第 66 条の 4 の 4 第 2 項、租税特別措置法施行令（以下「措令」と略す）第 39 条の 12 の 4 第 1 項）。この方式による国別報告事項の入手方法は、「子会社方式」と呼ばれる。

図表 9 子会社方式が認められる場合



（出所）「移転価格税制に係る文書化制度に関する改正のあらまし」（国税庁）

²⁰ 代理親会社等を指定した場合には、代理親会社等。

²¹ 又は恒久的施設を有する外国法人。

²² 届出様式は国税庁ホームページに掲載（<https://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/takokuseki/index.htm>）。

²³ 子会社方式の場合の国別報告事項の提供は、特定多国籍企業グループの構成会社等の中の 1 社が代表して提供すればよいこととされている（措法第 66 条の 4 の 4 第 3 項）。

- ①最終親会社等（※1）の居住地国（※2）において、最終親会社等の会計年度に係る国別報告事項に相当する事項の提供を求めるために必要な措置が講じられていない場合（※3）
- ②日本の財務大臣と最終親会社等の居住地国の権限ある当局との間の適格当局間合意（※4）がない場合（※3）
- ③最終親会社等の会計年度の終了の日において、最終親会社等の居住地国が、我が国が行う国別報告事項の提供に相当する情報の提供を我が国に対して行うことができないと認められる国・地域として国税庁長官に指定されている場合（当局間合意（※5）がない場合を除く）

（※1）代理親会社等（脚注 10 参照）を指定した場合には代理親会社等。②・③において同じ。

（※2）租税条約等の相手国等に限る。②・③において同じ。

（※3）上記①又は②に該当する場合であっても、平成 28 年 4 月 1 日から平成 29 年 3 月 31 日までの間に開始する最終親会社等の会計年度に係る国別報告事項については、子会社方式による提供を要しないこととされている。

（※4）国別報告事項又はこれに相当する情報を相互に提供するための、日本の財務大臣と日本以外の国・地域の権限ある当局との間の国別報告事項等の提供方法等に関する合意（「当局間合意」）で、最終親会社等の会計年度終了の日の翌日から 1 年を経過する日において現に効力を有するもの。

（※5）（※4）参照。

（出所）大和総研金融調査部制度調査課作成

子会社方式の場合も、国別報告事項の提供は、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する（最終親会社等の）会計年度から適用される。国別報告事項を正当な理由なしに期限内に提供しなかった場合、30 万円以下の罰金が科される（措法第 66 条の 4 の 4 第 7 項）。

（ウ）外国税務当局への提出の要否に関する留意点

「OECD/G20 BEPS プロジェクト」に参加した各国は、「最終報告書」に基づき、移転価格文書化を国内法で整備することが期待され、国別報告書を（ア）（イ）と同様の形式で提供することが求められる。よって、日本の多国籍企業グループが外国（A 国）に子会社（A 国子会社）を有する場合、A 国子会社に対して、A 国の税務当局が国別報告書を提供することを求める場合がある（（イ）の①②③と同様の例外的な場合のみ）。しかし、国によって事業年度や通貨が異なるため、本国と進出先の外国で国別報告書が求められるか否かが異なる場合があり、このような事態に対処するため、2016 年 6 月に OECD は追加のガイダンスを公表した。

「最終報告書」は、国別報告書の提出の適用開始時期を、2016 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度としている。一方、我が国では、2016 年 4 月 1 日以後に開始する会計年度（事業年度）としており、事業年度開始日を 1 月 1 日から 3 月 31 日までに設定している場合、2016 年度分については国別報告事項の提供は不要となる。一方、例えば進出先の X 国では、国別報告書の提出の適用開始時期を 2016 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度としていれば、X 国子会社を通じて 2016 年度分の国別報告書を提出することが求められる懸念がある。

この点に関して、2016 年 6 月の追加ガイダンスは、国別報告書の提出の適用が開始される事業年度の開始日を、2016 年 1 月 1 日より後に設定している国については、自国の法令上は不要であるものの、最終親会社等は自国の税務当局に自発的に国別報告書を提出することができる

こととした。提出された国別報告書は、当局間の情報交換により、自国の税務当局から外国の税務当局に提供されることが見込まれ、外国子会社を通じて外国の税務当局に国別報告書を提出することは求められないと考えられる。

また、「最終報告書」は、提出が求められる場合を総収入金額が「7.5 億ユーロ又は自国通貨の同等額（2015 年 1 月時点のレート）以上」の場合と定めている。これを踏まえて、我が国では国別報告事項の提供が求められる水準を、総収入金額が 1,000 億円²⁴以上と設定しており、総収入金額が 900 億円の多国籍企業グループは提供不要である。一方、例えば進出先の Y 国では、国別報告書の提出水準を総収入金額が 7.5 億ユーロ以上としている場合、為替レートの変動によっては 900 億円は 7.5 億ユーロ以上となり得、そのときには総収入金額が 900 億円である日本の多国籍企業グループは、Y 国子会社を通じて Y 国税務当局に国別報告書を提出することが求められるのが問題となる。

この点に関して、2016 年 6 月の追加ガイダンスは、国別報告書の提出が求められる総収入金額の水準は自国の水準に従って決まることを明らかにした。よって、日本の多国籍企業グループは、進出先の外国で定められた水準にかかわらず、総収入金額が 1,000 億円以上の場合に提出が求められ、上記のような事例では Y 国税務当局への国別報告書の提出は不要となる。

(5) ローカルファイル（独立企業間価格の算定に必要と認められる書類）

(ア) ローカルファイルの作成・保存（「同時文書化」）

国外関連取引を行った法人は、図表 10 中の免除取引に該当する場合を除き、その国外関連取引についての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²⁵（ローカルファイル）を確定申告書の提出期限までに作成又は取得し、原則として 7 年間²⁶、保存しなければならない（同時文書化義務。措法第 66 条の 4 第 6 項～12 項、措規第 22 条の 10 第 1 項、2 項）。

図表 10 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作成・保存

作成書類 (※1)	<p>① 国外関連取引の内容として、以下を記載した書類</p> <ul style="list-style-type: none"> イ 国外関連取引の資産の明細及び役務の内容 ロ 国外関連取引を行った法人及び国外関連者が果たす機能、及び負担するリスク(※2)に係る事項(※3) ハ 国外関連取引を行った法人又は国外関連者が国外関連取引において使用した無形固定資産その他の無形資産の内容 ニ 国外関連取引に係る契約書又は契約の内容 ホ 国外関連取引の対価(※4)の明細、対価の設定方法及び設定の交渉内容、対価
--------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

²⁴ 2015 年 1 月のユーロ円のレートは 1 ユーロ=132～144 円（7.5 億ユーロ=990～1,080 億円）。

²⁵ 電磁的記録を含む。

²⁶ 欠損金額が生じた事業年度の場合は 10 年間。

	<p><u>に係る独立企業間価格の算定方法、及び国外関連取引（※5）に関する事項についての我が国以外の国又は地域の権限ある当局による確認がある場合（※6）における当該確認の内容</u></p> <p>ヘ 国外関連取引を行った法人及び国外関連者の当該国外関連取引に係る損益の明細、並びに当該損益の額の計算の過程</p> <p>ト 国外関連取引に係る資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引に係る市場に関する分析（※7）その他当該市場に関する事項</p> <p>チ 国外関連取引を行った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</p> <p>リ 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、並びにその取引が国外関連取引と密接に関連する事情</p> <p>②独立企業間価格を算定するための以下の書類</p> <p>イ 国外関連取引を行った法人が選定した独立企業間価格の算定の方法、その選定に係る重要な前提条件及びその選定の理由を記載した書類、その他当該法人が独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類</p> <p>ロ 国外関連取引を行った法人が採用した、国外関連取引に係る比較対象取引の選定に係る事項及び比較対象取引等の明細（※8）を記載した書類</p> <p>ハ 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国外関連取引を行った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</p> <p>ニ 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を記載した書類</p> <p>ホ 比較対象取引等について差異調整を行った場合の、その理由及び当該差異調整等の方法を記載した書類</p>
免除取引	<p>以下のいずれも満たす場合には、当該国外関連者との国外関連取引について、同時文書化義務を免除（※9）</p> <p>①国外関連者との間の前事業年度の取引金額（※10）が、50億円未満</p> <p>②国外関連者との間の前事業年度の無形資産取引金額（※10）が、3億円未満</p>
使用言語	指定なし（※11）

（※1）下線部が平成28年度改正で追加された事項。

（※2）為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による当該国外関連取引に係る利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれ。

（※3）当該法人又は当該国外関連者の事業再編（合併、分割、事業の譲渡、事業上の重要な資産の譲渡その他の事由による事業の構造の変更）により、当該国外関連取引において、当該法人若しくは当該国外関連者が果たす機能、負担するリスクに変更があった場合には、その事業再編の内容並びにその機能及びリスクの変更の内容を含む。

（※4）国外関連取引を行った法人が、国外関連者から支払いを受ける対価、又は国外関連者に支払う対価。

（※5）当該国外関連取引と密接に関連する他の取引を含む。

（※6）当該法人の納税地を所轄する国税局長又は税務署長による確認がある場合を除く。

（※7）当該市場の特性が、当該国外関連取引に係る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。

（※8）当該比較対象取引等の財務情報を含む。

（※9）同時文書化義務（「確定申告書提出期限までの」書類の作成等）が免除された取引であっても、税務調査時に書類の提示又は提出が求められることがある（後述参照）。

（※10）支払いを受ける対価と支払う対価の合計。

（※11）日本語以外で記載されている場合は、必要に応じ日本語による翻訳文の提出を求める場合があることとされている。

（出所）大和総研金融調査部制度調査課作成

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同時文書化義務は、平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用される（附則第 98 条第 1 項）。よって 3 月期決算の場合、平成 30 年 6 月末（会計監査人の監査を受ける会社の確定申告書の提出期限）が最初の作成期限となる（平成 30 年 3 月期分）。

（イ）ローカルファイル等の提出

平成 28 年度改正前から、国外関連取引を行った法人に対して、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国税庁等の職員が求めたときに、その書類が遅滞なく提出されなかった場合には、税務当局は、一定の方法により算定した金額を独立企業間価格と推定した課税（推定課税）及び同業者調査²⁷を行うことができるとされている（平成 28 年度改正前の措法第 66 条の 4 第 6 項、第 8 項（現行規定））。

平成 28 年度改正で、提出が求められる文書として①（図表 11 中）のほか②③が追加され、（国税庁等の職員がこれらの書類の提出を求めた場合において）以下の提出期限までに提出されなかった場合に、税務当局は推定課税・同業者調査を行うことができるとされた（平成 28 年度改正後の措法第 66 条の 4 第 8 項、第 9 項、第 11 項、第 12 項、措規第 22 条の第 1 項、第 5 項、第 6 項）。この改正は平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用される（附則第 98 条第 2 項）。

図表 11 ローカルファイル等の提出

文書の種類（※）		提出期限
同時文書化の対象取引	①独立企業間価格算定に必要と認められる書類	45 日以内の国税庁等の職員が指定する日
	②独立企業間価格算定に重要と認められる、以下を記載した書類 イ ①の基礎事項 ロ ①の関連事項	60 日以内の国税庁等の職員が指定する日
同時文書化が免除される取引	③独立企業間価格算定に重要と認められる、以下を記載した書類 イ ①に相当する事項 ロ イの基礎事項 ハ イの関連事項	60 日以内の国税庁等の職員が指定する日

（※）上記文書のうち、同時文書化義務（「確定申告書提出期限までの」書類の作成等）の対象となるのは①のみ。

（出所）大和総研金融調査部制度調査課作成

²⁷ 独立企業間価格を算定するために必要な範囲での、同種の事業を営む者に対する、質問検査・帳簿書類の提出の要求。

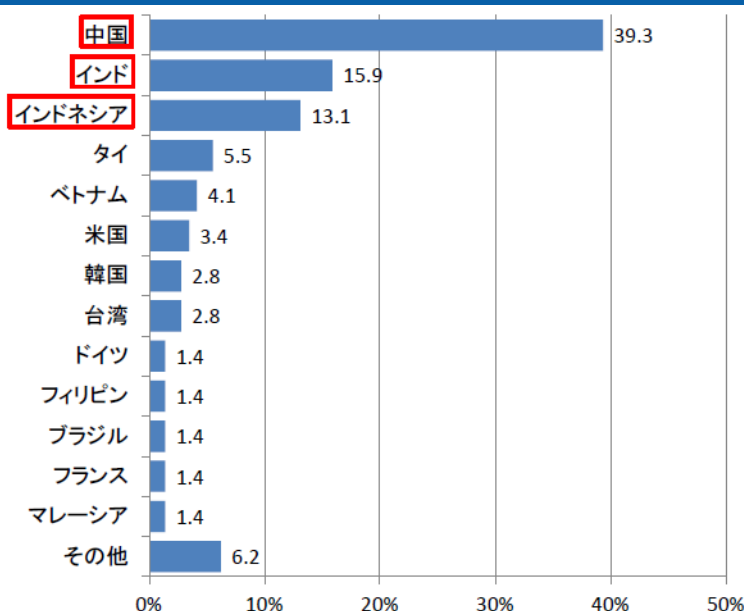
4. 課税リスクの増大

2. で述べた通り、「OECD/G20 BEPS プロジェクト」に参加した OECD 加盟国および OECD 非加盟の G20 メンバー8 カ国は、「最終報告書」の移転価格文書化に関する勧告に沿って、国内法を整備することが期待される。国内法が整備されれば、各国税務当局は多国籍企業グループのマスターファイル、国別報告書およびローカルファイルを手に入れるようになる（外国の多国籍企業グループの国別報告書は、その国の税務当局経由で入手）。

これまでも国によってはローカルファイルの提出が求められていたが、マスターファイルおよび国別報告書は新たに提出が求められるものであるため、移転価格文書化の強化により、各国税務当局は、グループの活動の全体像や所在国ごとの収入や納税額等の情報を新たに得ることができるようになる。

このことに関して、近年、日本の多国籍企業グループが、新興国を中心に進出先国の税務当局から不適切な課税を受けるケースが多発しており、マスターファイルおよび国別報告書で新たに入手される情報が安易に利用され、不適切な課税が助長される懸念がある。経済産業省が平成 27 年 2 月に実施したアンケート調査²⁸によると、回答した 1,081 社から、二重課税が生じた課税事案が計 145 件報告されている。これを国別に見ると、中国(39.3%)、インド(15.9%)、インドネシア(13.1%)が上位3カ国となっており、これらはいずれも「OECD/G20 BEPS プロジェクト」に参加している国である。

図表 12 課税事案が生じた国（過去6年以内）



(出所) 税理士法人トーマツ「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 別紙 7」(平成 26 年度経済産業省委託調査報告書)

²⁸ 税理士法人トーマツ「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 別紙 7」(平成 26 年度経済産業省委託調査報告書) (経済産業省ウェブサイト
http://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/beps/PDF/2014report_exhibit7.pdf)

「最終報告書」では上記のような懸念を踏まえ、国別報告書に関しては、「適切な使用」を行うという条件を課しており²⁹、「国別報告書に記載されたデータに基づく所得配分方式を根拠に所得を調整してはならない」としている。このため、各国税務当局は、多国籍企業グループについて、国別報告書に記載された国別の収入、所得、納税額、従業員数等の配分に基づいて、自国に帰属する課税所得を調整して課税を行うようなことは認められない。

しかし、移転価格文書化の目的の一つは、税務当局による税務調査の適切な実施のための情報の提供とされ、「最終報告書」は国別報告書によって得られた情報を、移転価格税制以外についての税務調査にも利用することを明示的に認めている。そのため、不適切な課税がなされるリスクは増大すると言わざるを得ないだろう。

(以上)

²⁹ ほかに機密保持と、標準テンプレートを利用して記載情報を各国と整合的であるようにするという条件が課されている。