

移転価格の文書化の今後について

————— 中堅・中小企業の今後の在り方を中心として —————

移転価格に携わる税理士として、最近よく寄せられる企業の方々、会計事務所の方々からのご意見として、「自社の場合、移転価格の文書化はどの程度で行えばいいのでしょうか」というご意見がある。

こうしたご質問は、我が国でも平成 22 年の税制改正により法令で我が国の移転価格文書化のイメージが示され、企業経理においての移転価格の文書化への対応の必要性が盛んに話題となったこと、また最近では、OECD の BEPS プロジェクトの一貫として移転価格の文書化ルールの国際的枠組みが勧告(2014 年 9 月)され、更に本年 2 月初旬において国際的文書化ルールの中で「国別報告(CBC レポート)」の取扱いが示されたことなどにも関連しているものと考えている。

日本に本社を置き海外に子会社を展開して事業活動を行っていく中で、税務面での対応から、特に中堅・中小企業の方々としては、一般的には今後文書化の必要性は理解できるものの、どのような規模の子会社につき、どのような内容での対応が今求められているのかという意味の問いかけである。その背景には、個人的には、課税リスクへの懸念や税務対応面の整備の必要性への思いがあるのではないかと考えている。

今回はこの点について私見ではあるが、実務を取り巻く現状を踏まえて一定の検討を行ってみたい。

1. 企業の置かれている移転価格税制等の観点からの環境 その 1

移転価格の文書化は、本来どうして必要なのかという問いには、私見ではあるが、私の場合次のように考えている。「日本企業の場合は、本社が我が国で法人税の申告を行う場合に、事業年度中に有形固定資産を取得すれば、期末に償却計算を検討して償却台帳を作成する必要があると思います。移転価格税制も我が国の場合、法人税の枠組みの一貫として運用されていますので、事業年度中に子会社等と移転価格税制の適用のある取引を行えば、その損益結果等が日本国内の申告書に取り入れられることとなるので、それに関わる企業の経理処理を自主検討して申告の中に織り込む必要性があります。償却台帳を作成するのと同様に、移転価格関係の経理処理について、どのような根拠に基づいて自社の移転価格を設定しているかを説明していくために、自社内での自主的な検討過程を書面に残した物が移転価格の文書化ということです。」と。

移転価格の文書化がどうして必要なのかという本来論から言えば、私見ではあるが、私はそういうこと、つまり「税制上のコンプライアンス」により文書化が必要となるということではないかと考えているが、企業サイドの実務論から言えば、海外子会社を中心として海外取引を行う場合に、日本の税務当局、海外の税務当局からの「不意の課税リスクを防止するための手立て」として移転価格の文書化が必要だと認識されることが多いのではないと思われる。つまりは、「課税リスク、調査対策の側面からの必要性」である。

そうであるからこそ、企業サイドの方々から、関連する問い合わせとして、「事前確認(APA)はどの程度の取引規模からならできますか」や、「一般的には必要だということはわかるのですが、現実論としてどの程度の規模の海外子会社から移転価格の文書化は必要となるのですか」という問い合わせが寄せられるのではないかと考えている。

課税リスクという観点からは、具体的にはどの程度の事業規模の取引・海外子会社の規模であれば、課税リスクを意識しなければならないかということであると思われる。

課税リスクという観点から、日本当局サイドにおける移転価格税制の執行状況が現実にはどのような状況かというデータを見ると、公表されている範囲の数値ではあるが、概ね次のような状況であると思われる。

(表 1 国税庁発表 移転価格課税件数と課税金額の推移)

年 度	移転価格課税件数	課税金額	1 件当たり課税金額 (平均)	法人税申告漏れ全体への 割合(%)
平成 10 年	59 件	589 億円	約 10 億円	約 4%
平成 17 年	119 件	2,836 億円	約 24 億円	---
平成 22 年	146 件	698 億円	約 5 億円	---
平成 24 年	222 件	974 億円	約 4 億円	約 10%
平成 25 年	170 件	537 億円	約 3 億円	約 7%

(注) 平成 24 年では、法人税調査による申告漏れ全体の規模は約 1 兆円、うち海外取引関係が約 2,500 億円、うち移転価格税制によるものが約 1,000 億円弱という状況である。(注は筆者による。)

要約すると、国税庁発表の我が国当局による移転価格課税の状況は、今から約 15 年前の平成 10 年と比べると、平成 24～25 年の段階では、課税件数的には、3 倍から 4 倍に拡大、反面、一件当たりの規模感では 10 億円から 3 億円程度に減少ということである。つまり、移転価格課税の調査を受ける頻度はある程度の長いスパンでは高くなってきつつあること(そうした意味では、移転価格調査関連の調査を受ける機会の中

堅企業等にもすそ野は広がりつつあること)、また規模感からは、(現実には大規模事案もあれば小規模事案もあり、これらが入り混じって一年分の課税金額総額となっているのが実情と思われるが)、かつては着目とならなかった規模の取引が着目されるようになってきているのではないかと考えられる(いわゆる移転価格の着目レベルの規模の引き下げ)。

他に注目すべきは、移転価格税制による課税結果の占める割合が、法人税調査全体の申告漏れ金額の中でかつての4%程度の水準から10%近くまできているということであり、我が国の法人税調査項目の中での移転価格や国際調査の意味の占める比重は、ある程度の長いスパンでは上がってきている状況ではないかと考えられる。

更に、移転価格税制ではないが、同様に海外子会社等のいわゆる国外関連者への法人税調査の結果としての「寄付金課税」も我が国ではある程度の頻度で行われている状況となり、昨今問題となっている。これらは、我が国では従来から、移転価格税制による課税として比較的小規模の個別取引に着目した、「海外工場への短期技術者の派遣取引の費用負担が親会社側で行われていることへの課税(技術者派遣取引)」や「海外子会社への親会社からの貸付金金利について金利が低いとの移転価格課税(貸付金取引)」が行われてきた経緯があり、これらの延長戦上として、移転価格税制の問題としてではなく、一般法人税の寄付金の問題として結果的に海外子会社との費用負担を問題とする寄付金課税が派生・クローズアップされてきたのではないかと筆者は捉えている。

以上の国内状況から勘案すると、移転価格の調査対策面からの文書化の必要性は、大規模企業にとっては従来からもあった TNMM(取引単位営業利益法)等により大きな金額に発展する移転価格調査を受ける確率があるが故の対策であるものの、中堅・中小企業の国内状況からの移転価格調査等の対策としては、「短期技術者の派遣取引の経理処理」や「海外工場等の運転資金として親会社より貸付を行なう場合の金利の経理処理」に気を付ける文書化対策が主眼となるということではないか、更に加えるにそれらが調査で寄付金課税へ発展しないための対策ということになるのではないかと考えている。

他方、海外税務当局側からの課税状況はどうかという面については、経済産業省発表のアンケート調査によれば、海外に現地法人を持つ日本企業 4,296 社のうち、895 社が回答、うち 124 社(14%)が「過去 5 年以内に国際的二重課税の原因となる課税が生じた」と回答している。(日本経済新聞 平成 26 年 6 月 18 日)

(表 2 経済産業省アンケート調査による海外課税状況)

	カテゴリー名	全体への比率(%)
1	移転価格税制	43.5%
2	出向者・出張者等の PE 認定	22.6%
3	ロイヤリティ関連	16.9%

報告されている海外からの移転価格課税等の二重課税の原因となる課税措置内容は、移転価格税制に

よるものが全体の4割強、PE(恒久的施設)に関するものが2割強、ロイヤリティに関するものが17%弱という状況となっている。(経済産業省 平成26年3月アンケート調査)

これら海外税務当局からの課税について、東南アジア等、特に中国、インド、インドネシアを中心に報じられている内容としては、移転価格税制では、現実に果たしている海外子会社の機能等の状況には関係なく

①「画一的なみなし利益率の適用」が行われるケース、②「業種・業態の異なる取引の(高い)利益率の適用」が行なわれるケースなどがあり、またPE認定課税では、③本来は短期の役務提供取引と本社側は認識している出張者へのPE認定、④現地海外子会社と雇用契約関係にある人的役務の提供と認識している出向者へのPE認定課税などが挙げられている。

つまり、日本企業の海外子会社が現地税務当局から課税を受ける場合は、移転価格税制によるものが約半分、その他はPE課税等ということである。こうした海外課税の側面からは、私見では後述のように、日本本社としては、主要な海外子会社については課税対策としての本社主導での文書化は必要ということとなる。

2. 企業の置かれている移転価格税制等の観点からの環境 その2

海外の税務当局からの課税内容は前述のとおりであり、金額的にも従前に比べると大きくなってきているとされているが、文書化の必要性に戻ると、制度面による要請はどうかという観点もあるものと考えられる。昨年公表されたBEPSプロジェクトによる移転価格文書化関係の勧告(行動計画13)のルールによれば、後述する3つのタイプのファイルのうち、現在各国で規定されている対象はローカルファイルの制度面における要請ということとな

るが、この点についての現在の概況は概ね次のとおりとなる。

まず、我が国では前述のように平成 22 年の改正により、租税特別措置法施行令第 22 条の 10 により、文書化の必要な資料のイメージが公表されているが、取引規模としていくら以上に文書化は必要であるかは明示されておらず、また不作成によるペナルティ等は推計課税の適用の可能性があるとして規定されているものの、加算税等の増額のペナルティは設けられていないのが現状である。つまり、一般的に法人税の申告を行う必要があり、その中で海外子会社等の移転価格税制の適用のある取引が内容に含まれる申告を行う場合には、移転価格根拠資料は調査があれば、要請に基づき提示・説明しなければならないと定められているだけであり、現実に作成するかどうかは企業の自己判断ということである。

他方、諸外国における制度面での文書化への要請の状況としては次のおりである。

(表 3 諸外国の文書化規定の状況)

国名	中国	インド	ベトナム	タイ	米国
文書化規定	棚卸資産取引 2 億元 サービス取引等 4 千萬元以上の 取引のある場 合、文書化の作 成必要。	国際取引が 1,000 万ルピー を超える場合に は、文書化の作 成必要。 提出要請制度も あり。	文書化作成必 要。 提出要請制度も あり。	文書化規定はな いが、要請により 移転価格検討 文書の提出制 度あり。	文書化規定はな いが、高率のペナ ルティー(20%、 40%)を回避す るため、実務上 必要。資料提出 要請制度もあ り。

諸外国における法人税の申告と関連した文書化の位置づけは、金額基準により作成を義務づけている国(中国、インド等)もあれば、調査の前段階としての文書提出要請制度等を設けて間接的・実質的に作成を義務付けている国(タイ等)もあるが、総じて要請の程度の差はあるものの、昨今の日系企業の海外事業展開と移転価格という面で特に問題となっている東南アジア等の国々においては、ほぼ均一に、実質的には制度面において義務付けられているという理解ではないかと考えられる。

ここで個人的な経験からの感想としては、海外制度により申告に移転価格の文書化が必要とされるケースにおいても、ローカルファイルとしての文書化を作成する場合には、本社主導により作成を行うべきではないかという意見を持っている。筆者が過去に移転価格調査を行った際の経験のひとつとして、日本本社に移転価格調査を行っている時に、特定の海外子会社との移転価格を問題とした際に、その子会社との取引について文書化資料はあるかどうかを会社に問い合わせたことがある。その際の結果としては、本社が問い合わせを行ったところ、本社は存在を知らなかったが海外子会社側で申告への必要性から独自に文書化を作成して現地当局へ提出していたケースがあり、作成時点で本社と擦り合わせをしていないが故にその後の調査の説明の上で殆ど役に立たなかったというような経験がある。主要な海外子会社について、主に海外側での必要性から文書化を行う場合にも、本社の主導ないしは関与が必要とされる所以ではないかと考えている。

このような点も加味すると、日本企業にとっての東南アジア事業に関連しての文書化等にも、制度上は日本当局からというよりも海外税務当局からという側面が強い場合であっても、本社主導により現地とよく擦り合わせをした上で作成するよう文書化は作成していかなければいけないのではないかと考えている。

3. 企業の置かれている移転価格税制等の観点からの環境 その3

以上までの諸環境を総合勘案すると、「税制上のコンプライアンス」という側面からは、国内的にも進出先税務当局との関係的にも、企業規模により違いは個別にあるものの、法人税の申告を行う際に移転価格文書化は必要ということとなる。他方、「調査対策」という側面においても、大企業は別として中堅・中小企業の場合においても、(概ね移転価格の調査があった場合での焦点項目は国内的にはある程度限定される可能性が高いように思われるが、)海外税務当局との関係では「子会社全体の利益率」を問題とされる可能性もあり、文書化を企業グループ全体として考える場合にはそれらへの視野も必要ということとなると考えられる。(この点については、海外子会社の売上規模が10億円前後から、20、30億円前後であった場合に、国内的に海外子会社の利益率が高すぎるとして中堅・中小企業でTNMM等により移転価格課税を受けるかどうかという問題とも関連するが、他方、海外税務当局にとっては換算レート以上にそれらの金額の持つ大きさが大きいということもあり、海外税務当局より調査対象候補として資料提出要請を受ける可能性は排除できないと考えられることとも関連している。)

他方、国内、海外からの税務当局からの課税指摘項目、調査内容のアプローチという観点で見ると、移転価格税制等を中心とする課税動向の中での日本企業の状況としては、概ね次のようになるのではないかと筆者は考える。

(表 4)

(日系企業としての視点)

我が国税務当局側よりの課税	海外の税務当局よりの課税 (特に東南アジア諸国)
<p>移転価格(TP)課税</p> <ul style="list-style-type: none"> ・棚卸取引への課税 ・ロイヤリティ取引等を含む無形資産課税 (子会社申告水準全体を問題とする課税) ・子会社への貸付金金利への課税 ・技術者派遣等の役務提供取引への課税 	<p>移転価格(TP)課税</p> <ul style="list-style-type: none"> ・棚卸取引への課税 ・子会社申告水準全体(赤字子会社等) を問題とする課税 ・ロイヤリティ否認による課税
<p>国外関連者への寄付金課税</p> <ul style="list-style-type: none"> ・技術者派遣等の役務提供取引への課税 ・子会社が負担すべき費用(現地広告宣伝費、 市場調査費等)への課税 ・子会社支援のための支出経費(業務手数料等) への課税 	<p>PE(恒久的施設)課税</p> <ul style="list-style-type: none"> ・現地子会社への出向者、短期出張者を親会社 の PE とする課税 ・現地駐在員事務所を PE とする課税 ・第 3 者を親会社の PE とする課税

(日本税務当局の視点)

(海外税務当局の視点)

これらの日系企業を視点とする移転価格課税等の状況を課税の対象となる単位(調査のアプローチ)として見ると、我が国課税の場合には、①移転価格(TP)課税では、海外子会社の全体としての業績水準を問題とする「全体水準着目型課税」と、技術者派遣取引等の個別取引を問題とする「個別取引着目型課税」の2つが併存する状況であり、②寄付金課税では「個別取引着目型課税」が多いように見受けられる。同様に、海外税務当局課税の場合においても、③海外子会社の全体としての業績水準を問題とする「全体水準着目型

課税」と、④PE 課税の多くである個別取引を問題とする「個別取引着目型課税」に分けられるように思われる。

我が国における移転価格の文書化でこれまで多く取り上げられてきた「文書化の範囲」は、算定方法として TNMM(取引単位営業利益法)が汎用される状況とも関連して、多くは海外子会社の全体水準を対象とする内容の文書化であったと考えられる。しかしながら、国内外の移転価格税制等の調査対策としての文書化という問題を、現に起こっているアプローチの観点から整理すると企業を取り巻く環境は表 4 のようになるものと考えられ、このような状況を前提とすると、今後、大企業でも中堅・中小企業でも求められる文書化の範囲については、「上記 2 つの課税類型に対応するものが全体像として必要」なのではないかと考えられるところである。

4. BEPS プロジェクトによる文書化関連行動計画の影響

2014 年 9 月に BEPS プロジェクトの一貫として、移転価格文書化についても勧告が行われ、グローバルに事業を展開する多国籍企業を中心に「マスターファイル」、「ローカルファイル」、「国別報告」の 3 部構成により移転価格の文書化資料が求められるよう各国で法制化が進むとされているところである。新たに必要とされる各ファイルに盛り込まれる情報項目もさることながら、これら文書化関連行動計画については、今後の中堅・中小企業の文書化を考える場合には次の点が重要なのではないかと考えている。

- ・ 新たに多国籍企業、大企業に要請される 3 部構成のファイルが中堅・中小企業にも要請されることとなるか。特に、海外税務当局から海外の子会社に対して要請されることとなるか。

- ・ マスターファイルの要素をある程度取り入れた文書化が中堅・中小企業に求められる動向として推移していく場合に、実際には何をどこまで盛り込むか。

(表 5 BEPS 行動計画 13 による移転価格文書化ルール勧告: 2014 年 9 月)

文書の種類	内 容
マスターファイル (新設)	多国籍企業全体の組織図、グローバルな事業展開の概要説明、売上上位 5 製品等の主要な製品・サービスの説明、機能分析 利益創出源泉となっている主要な活動体とその機能・リスク・資産の説明、無形資産や主要な研究開発活動への企業方針の説明、ファイナンス等財務活動の説明、連結財務諸表、ユニ A P A の説明、その他既存のタックス・ルーリングの説明 等。
ローカルファイル	ローカル事業体の組織、事業活動、事業戦略、競合他社、関連者間取引の内容と金額、機能分析、採用した移転価格算定方法とコンパラブル、適用結果、バイラテラル・ユニ A P A の説明 等。
国別報告 (新設)	共通の報告様式(テンプレート)による報告。税務管轄権ごとに事業体合計額ごと、関連者・非関連者別の収入、納付税額、資本金・利益剰余金、従業員数、有形資産額、税務管轄権内の事業体ごとに主要な事業活動機能 等。

この点についての私見ではあるが、筆者の意見としては、今後の望ましい方向性としては、① 3 部構成による文書化手続きに進んでいく大企業等と、②それらの動向も勘案しつつ、内容的には従来のローカルファイルにこれらの動向による項目も若干付け加えつつ、より相対的に負担の少ない文書化内容となるような中堅・中小企業等の道に、今後 2 分化していくべきではないかと考えている。

本年 2 月初旬に公表された「国別報告」の取扱いについての指針によれば、企業の場合には、国別報告の提出を必要とされる企業の規模は売上約 1,000 億円(750 百万ユーロ)とされており、それ以外の企業について

は国別報告の提出は免除される取扱いの指針が示されている。他方、その他のファイルの点については、ローカルファイルは従前の取扱いによることが予想されているが、新設のマスターファイルについては具体的にはどの程度の企業であれば現実に当局からの提出の要請があるものか、どの程度の規模の企業であればマスターファイルを現実に作成する義務があるかという点は不明な状況である。

個人的な意見ではあるが、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告の構成を見ると、所要の規模の大企業としてはこれらすべてに相応の対応が今後必要とされるものと予想されるころではあるが、中堅・中小企業が今後どう対応すべきかという点については、一律に大企業並みの対応をすべきかどうかについては疑念があり、大企業のそうした流れを勘案しつつも、国別報告が免除されている以上、実質的内容としては「少し別の対応」が模索されていくべきではないかと考えるところである。企業負担、文書化を行うことにより達成されるべき成果という観点からそのような意見を持つところである。

また、3部構成を意識した具体的に盛り込まれるべき内容についても、公表された勧告によれば、3部構成の各ファイルの具体的内容については、特にマスターファイルについて各項目についてどこまで書くかは、企業の判断による重要性の原則が実質的に働いていくものと考えられる。その意味で、中堅・中小企業については、大企業を中心とする BEPS 上の多国籍企業(MNE)の進む文書化の道とは別の、「より簡素化された文書化の枠組み」が制度的に保障されたり、あるいは企業の判断により個別に模索されてもよいのではないかと考えられる。

ただし、中堅・中小企業にとっての今後の文書化についても、今後どのような項目がこうした動静を踏まえて新たに織りこまれていくべきかという点については、これまであまり顧みられることの少なかった「全体的視点」としての「移転価格ポリシー」による海外子会社業績の全体的管理の項目は取り入れられていくべきであると考えられる。中堅・中小企業の本書化の全体像としては、国別報告への問題がない以上、従前の理解の延長線上の今後として、ローカルファイルを主体とした構成が重要となるものと考えられるが、その中でも、個別のローカルファイルをどう形作っていくかの根本として、全社的観点からの本社主導による「移転価格ポリシー」の要素を従来以上に盛り込んだ構成としていくことが重要ではないかと捉えている。

移転価格ポリシーによる全体管理の視点は、個別のローカルファイルによる食い違いを抑え、実利的に見て税務当局からの指摘を少なくする方向に効果的に働くものと考えられるからである。

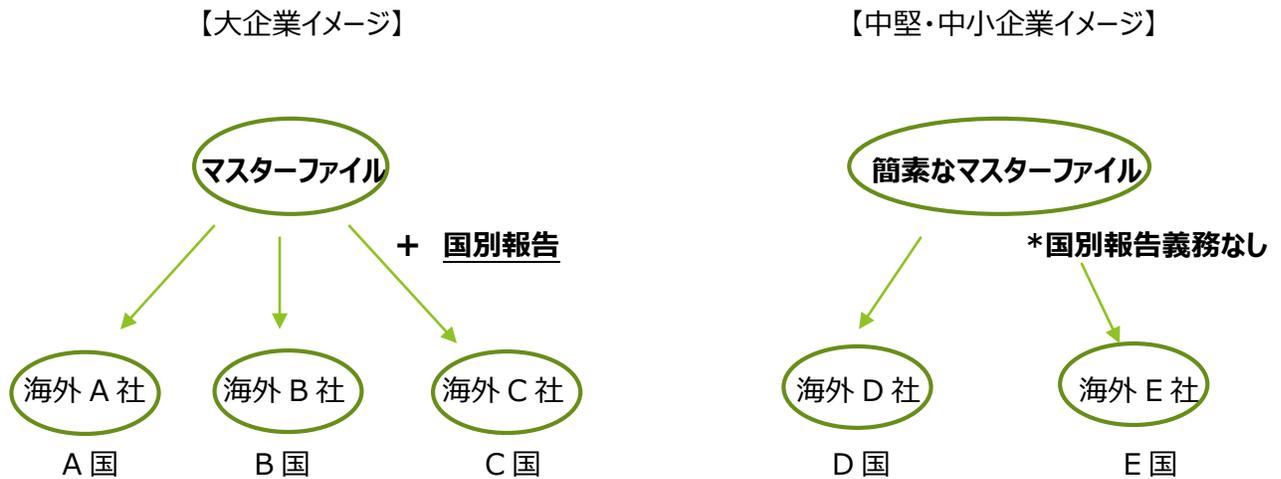
図 1 今後の中堅・中小企業にとっての文書化内容

これまでのローカルファイル内容での文書化	+	移転価格ポリシー要素
個別の取引への機能分析		子会社の事業形態別の原則的な移転価格
算定方法、スクリーニング等の過程		設定方法
具体的目標数値(幅) 等		<u>どこにどう理由で利益を集めるかの視点</u>

以上までのように、今後の移転価格の文書化、特に中堅・中小企業の望ましい文書化については、日本

企業の国内外の移転価格税制の執行動向、課税アプローチ、文書化への制度的規定、BEPS 勧告による要請など、いくつかの点を考えていく必要のあるものとするが、その作業の負担を考えた場合には、大企業としての文書化の内容・範囲と中堅・中小企業としての文書化の内容・範囲は大きくは 2 分して検討されていくべきではないかと考えるところである。

図 2 今後の大企業にとっての文書化イメージと中堅・中小企業にとっての文書化イメージ



以 上