



移転価格文書(特に、ローカルファイル)の内製化に向けて

【無断複写・転写禁止】

みつかかずひこ
三塚一彦



1 現在の国際課税分野における状況

近年、リーマンショックによる財政の悪化で各国の国民に多くの負担を強いている中、グローバルに展開する企業による税制の隙間を利用した過度の節税行為の実態も浮き彫りになってきたことを受け、OECD租税委員会は2012年より「税源浸食と利益移転 (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)」に関する問題に取り組みました。この議論にはG20加盟国(OECDに加盟していない国は、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)も参加する「OECD/G20 BEPSプロジェクト」となり(注1)、現在の国際的な税の問題に関して先進国と新興国が同じ場で対等に問題を検討することとなりました。税の問題がOECDだけでなく、G20やG8の場で重要な議題として議論されることは、各国が抱える税の問題が一国では解決できないところまで来てしまったからだと思います。

BEPSでは15項目(注2)について議論をしてまいりましたが、その内の「行動13」が「多国籍企業の報告制度」で、これは「移転価格税制に係る文書化」というものについての検討です。これは一言で言って、納税者が保有する多くの資料と国税当局が保有する限られた資料とでは圧倒的に課税当局側が不利であるという認識(情報の非対称性)の基に、各国の国税当局が保有する資料をできる限り国際間で共有しようという考えから生まれた取り組みです。

多くの日本企業は1985年のプラザ合議後の急激な円高の進行によって相対的に生産コストの低いアジア等へ工場を移転しました。2005年には投資収益が輸出等による貿易収支を上回り、2018年の国際収支統計によれば、経常収支の9割は投資収益(第一次所得収支)になっています。そのような活発な海外展開とともに、多くの企業は、現地における様々なそして特異な課税問

題に直面し多くの時間やコストをかけて解決していることと思いますが、その課税問題の一つに移転価格(注3)というものがあります。しかしながら、中堅の企業の方には、移転価格というものについては聞いたことはあるが、あまり関心を持ってなかったのではないかと思います。その理由は、移転価格というのはOECDの移転価格ガイドラインにおいても「厳密な科学ではない」(注4)と言われる通り、独立企業間価格(以下、「ALP(注5)」)というを求めるには様々な側面や考え方がありますので、各国の国税当局がこの税制を発動する時は所得移転の額が甚だしい時に限定していたというところがあると思います。そういったこともあり中堅企業の方は、これまでこの問題を当局から提起されることがなかった可能性があります。

しかし、このBEPSの場における議論により、移転価格に係る3層構造の文書(国別報告書、マスターファイル、ローカルファイル)を作成することについての提言を受けることとなりました。国別報告書の作成基準は各国とも凡そ1,000億円ですので、中堅企業の方の中には自分には関係がないと思われる方も多いかと思いますが、マスターファイルとローカルファイルについては、各国が独自に、その作成基準を規定してよいことになりましたので、アジア等における作成基準はとて低いのとなり、途端に、中堅企業の方においても他人事ではなくなる状況になってしまいました(注6)。

「ローカルファイルを作成していますか?」という質問に対して、納税者、或いは専門家の方からも「親会社は日本の作成基準(50億以上、3億以上)に達していないので作っていないが、現地では作っていると思う」という話を聞きますが、これが大きな誤解です。ローカルファイルは法定基準に達した一方が作るものではなく、どちらか一方に作成する義務が生じた場合には、両者

で協力して作り上げるものです。その一方が、例えばアジアに所在する日本子会社であれば、当然親会社主導で子会社と共に、両社が「果たす機能」と「負担するリスク」を分析しあい、両社が納得したものを作り上げていくべきものです。また、よく聞く話として「では、子会社が作ったものを和訳して持っていればいいのか?」という質問もあります。子会社を作る際に親会社と子会社の「機能・リスク」を十分に検討して作成されたものであれば、それでも結構だと思いますが、そうでないもの。つまり、親会社が一切関知していない中で作られたものは、親会社と子会社の「機能・リスク」が正しく分析されているか、そして、子会社のあるべきALPの幅（4(4)参照）が正しく求められているかという点からのレビューが必要です。例えば、子会社のALPの幅が、単に、その子会社の実績をカバーするためのようなものであった場合には、日本課税当局から問題を指摘されるリスクは高まります。

2 文書化への対応について

- (1) 「国別報告書」の作成基準は、世界共通で凡そ連結売上が1,000億円以上の多国籍企業が対象です。国別報告書のフォーマットは世界共通で、一か国に複数の会社が所在していた場合でも、一社毎に記載する必要はなく、居住地国毎に売上や利益等の額を合算した金額を記載すればよいので、手間はかなりかかりますが難しさはありません。
- (2) 「マスターファイル」は、全世界の子会社の状況を記載するもので有価証券報告書のようなものですが、それに親会社・子会社が「果たす機能」と「負担するリスク」を簡易に記載すれば出来上がります。一点、どのように作成したらよいか悩まれるのは、商品若しくは製品又は役務の販売又は提供に係る「サプライチェーンの概要」と思われます。マスターファイルは全世界の子会社のことを記載することから「製造段階から消費者に至るまでの一連の流通プロセス」を記載し（図解して記載すると分かり易いです）、親会社及び子会社等がどのような立ち位置でどのような役割を果たしているかの概要を記載します。難しく考えようと思えば、いくらでも難しく考えられますが、あくまで概要を

記載すればいいものです。一番大事なことは、国別報告書とローカルファイルで書かれた内容との整合性です。

- (3) ローカルファイルは、正に移転価格そのものを理解していないと書けないものです。国税庁から公表されている「移転価格ガイドブック（平成29年）6月版」の82頁によると、「ローカルファイル」（サンプル1）の目次は以下ようになってます。

- ① 当社及びグループの概要
- ② 国外関連者の概要
- ③ 国外関連取引の詳細
- ④ 国外関連取引に係る当社とA社の機能及びリスク
- ⑤ 当社及びA社の事業方針等
- ⑥ 市場等に関する分析
- ⑦ 独立企業間価格の算定方法等
- ⑧ A社と国外関連取引に密接に関連する取引について、

①②③⑤⑥⑧については、移転価格の知識がそれほどなくても、ある程度は記載できると思います。問題は、④の「国外関連取引に係る当社とA社の機能及びリスク」と⑦「独立企業間価格の算定方法等」です。

そこで、④と⑦について、④は記載の仕方、⑦については、どのようなものを説明していきたいと思います。

3 「国外関連取引に係る当社とA社の機能及びリスク」の記載の仕方

移転価格税制を理解する上でキーとなるものは「果たす機能」と「負担するリスク」についての理解です（租税特別措置法施行規則第22の10 1号ロ）。言ってみればこれだけなのですが、この「機能」と「リスク」が具体的に何を言っているのかを理解することが、移転価格を知らない方にとっては大きな障壁となります。書物を読めば読むほど、有識者に聞けば聞くほど頭で整理できなくなり、理解をすることを途中でやめてしまい、やなり移転価格は専門家に任せるしかないというジレンマに陥る方も多いのではないかと思います。

そこで、今回のBEPSからの提言を受けて作成をしなくてはいけなくなりました「ローカルファ

イル」について、これを内製化する際に活用していただければと思います、「セルフチェックシート」と「セルフチェックシートのガイドライン」を考案しました。

(1) 事前の準備

セルフチェックシートに入る前に、以下のことを調べておいて下さい。

例として、日本親会社と海外子会社（製造販売会社）間で取引を行っているケースで、検証対象法人を海外子会社とする場合です（4(1)参照）。

① 海外子会社の製造活動の観点から

(ア) まずは、製造する商品に独自性があるか、更に、親会社の試験研究活動がどのようなものであるかを調べておく必要があります。その際、海外子会社が地域情報等を親会社に提供している等があれば、その情報提供内容がどのように親会社の試験研究活動等に生かされているか等も調べておいて下さい。

(イ) 通常、製造ノウハウは親会社が所有していると思います。よって、海外子会社がそのノウハウを使用することに対する対価として、一般的にはロイヤリティーで支払うこととなると思いますが、親会社から海外子会社に販売する原材料価格に含めて回収している等の場合もあると思いますので、どのような形でどの程度の対価を親会社に支払っているのかを調べておいて下さい。

(ウ) 海外子会社が商品を製造するには、単に、親会社所有のノウハウを使用するだけでなく、製造に関して実際に海外子会社の従業員にトレーニング等をしていると思われます。親会社の職員が現地に行ってトレーニングする場合、また、親会社作成のマニュアルによって海外子会社がトレーニングする場合等、色々なパターンがあると思いますが、どのようにトレーニングがなされているかを調べておいて下さい。

(エ) 海外子会社が製造ライン等を現地仕様等に改造して製造に関して効率化を果たしているような場合があります。通常、第三者でも同様のことをしていると思われますので、敢えて、それを評価したいということ

であれば改造前後の効率化を数値化しておいて下さい。

(オ) 原材料の調達先については、親会社から仕入れている、或は、現地の企業から仕入れている等を調べておく必要があります。そして、現地の企業から仕入れている場合には、どちらの会社が現地の仕入先を決定したか、また、その後もどちらの会社が定期的に仕入品の品質チェック等を行っているか。更に、チェックする際には親会社作成のマニュアル等を使用して行っているか等も併せて調べておいて下さい。

(カ) 海外子会社の製造量の決定はどちらの会社がしているのか。また、余剰在庫が発生した場合、その余剰在庫はどのように処理しているのか等も調べておいて下さい。

② 海外子会社の販売活動の観点から

(ア) 海外子会社の販売先については、親会社に全量販売している、或は、現地の企業に全量販売している等を調べておいて下さい。現地に販売先がある時には、日本親会社の販売先の現地子会社等であるのか、或は、新規に子会社が販売先を開拓したのか等を調べておいて下さい。

(イ) 代理店経由での販売の場合、代理店の開拓やその指導等はどちらの会社が何を使ってどのようにやっているのか等を調べておいて下さい。

(ウ) 現地における広報活動はどのように行っているのか。例えば、親会社が予算を提供し、広報内容まで指示されて行っているのか等を調べておいて下さい。

③ その他

(ア) 為替の変動があった場合の取決めに調べておいて下さい。例えば、為替の変動があっても取引単価は変えない、あるいは四半期ごとに見直す、又は、変動が大きかった場合のみ見直す等を調べておいて下さい。

(イ) 親会社からの資金調達について、借入利率は親会社が金融機関から借りる利率より高いか低いかな等を調べておいて下さい。

(2) 具体的な活用方法

事前に調べた内容を基に、「セルフチェック

シート」にレ点を打って下さい。30分もあればできます。次に、自分が打ったレ点の意味合いを「セルフチェックシートのガイドライン」で確認をして下さい。難しい言葉は使っていませんので理解していただけるとと思います。ここに記載されていることが移転価格で言っているところの「果たす機能」と「負担するリスク」の事です。

移転価格の考え方として、この「果たす機能」と「負担するリスク」が高ければ、その法人に高い利益、或いは低い利益がつくことの説明になります。また、それらが低ければ、赤字にならない程度の低い利益が適当ということになります。この「セルフチェックシートのガイドライン」に記載されていることが、それがそのまま「ローカルファイル」の④「国外関連取引に係る当社とA社の機能及びリスク」を作成する基になります。

ローカルファイルはただ作るということを目的とするのではなく、自分で作成することによって、現在行っている取引の移転価格上の意味合いを理解するようになっていただくことが何よりも大切なことです。

ローカルファイルは一度作れば終わりではありません。毎年データの更新や、3年に一度のコンパラブルの見直し等をする必要があります。また、新しい取引の構築や取引の変更等をする上でも移転価格の理解は必須ですので、上記の「セルフチェックシート」と「セルフチェックシートのガイドライン」をご活用いただき移転価格に関する知識を深めて頂ければ幸いです。

4 独立企業間価格の算定方法等に

ついて

次に、検証対象法人のあるべき利益率（ALP）を求める段階になります。その目指す利益を求める方法（独立企業間価格の算定方法等）には法定されている様々な方法がありますが、ここでは現場で一番使用されている取引単位営業利益法（Transactional Net Margin Method（TNMM））でALPを求めることを前提に説明をしていきます。

(1) 検証対象法人を決める

親会社の子会社と行っている取引についての独立企業間価格について検討をすることとなりますが、実は、これは取引毎の価格の正当性を検討していくというわけではなく、ある価格で取引を行った結果、一方の企業が得る利益（営業利益率の場合が多い）が正当であるかどうかで当該取引価格が正しかったかを検証していくことになります。ですので、まずは、どちらの企業の利益率を検討していくかということから考えていきます。一般的には親会社は無形資産や商標等を保有していることが多いことから、親会社のあるべき利益率を求めることに困難性があるので、子会社の利益率に着目することとなります。

(2) 検証対象法人の業態に似ている企業（以下「コンパラブル」という。）を探す

① 子会社が行っている業務に似ているコンパラブルを探しますが、このようなコンパラブルを探していくには、全世界の会社の業績等が入っているデータベースが必要です。外注に頼るのが一般的ですが、全てを外注先に任せることはできませんので、②で記載していることを念頭に置き、自ら主導して探していくことが重要です。

② まずは、子会社が設立している国から似ている企業を探していきます。特に、アジア地域の場合、上場している法人が少ないという特殊事情もあり、安易に他地域からコンパラブルを選定してくるケースも散見されますが、その場合は、アジアの国税当局にロケーションセービング等（注7）の主張を誘発させてしまう結果となりますので避けるようにした方がよいです。また、納税者の方から「現地では、他地域からコンパラブルを選定することは何年も前から合意している」という話を聞くこともあります。ここは親会社と同地域からのコンパラブルを選定することについてしっかりと関与していくべきです。たとえ非上場法人でもHP等で財務データ等が公開されていて、そのデータに信頼性があるということであればコンパラブルとして十分に使用することができます。

次に、データベースを基に、子会社と同じ業種・業態の企業を母集団とします。通常は、

何百万社等と、とても多くの企業が選ばれてきます。ここからはテクニカルな世界に入ります。つまり、何百万社の企業を最後は10社前後に絞り込むために、様々な排除するための条件（「スクリーニングクライテリア」と言います）を設けて、似ていない法人を振り落としていく作業を行っていきます。その作業は大きく分けて、定量分析（ある特定の比率を基にふるい落とす）と定性分析（1社毎の中身をよく見てふるい落とす）とに分けられます。

以下、スクリーニングする際の一般的な条件は以下の通りです。

(i) 定量分析

- ・ 売上高が異なる（何倍又は何分の一）
- ・ 研究開発比率
- ・ 広告宣伝費率
- ・ 固定資産比率
- ・ 売上高販管費率
- ・ 営業損失を（何期か）計上、又は加重平均営業損失を計上
- ・ 財務諸表の監査において限定適正意見を受けている
- ・ 財務データが（何期）入手できない
- ・ 関連者間取引割合が一定割合を超えている
- ・ 売上の構成比率（商品とサービス）が異なる

(ii) 定性分析

- ・ 機能が異なる、取引段階が異なる
- ・ 製品が著しく異なり、利益率に影響を与える可能性が想定される
- ・ 市場（販売先市場等）が異なる
- ・ 特定の法人への依存度が高い

(i)(ii)の作業はやや技術的な面があります。例えば、売上基準を10倍若しくは十分の一とした場合のコンパラブルの多寡により、その基準を変える必要が生じる場合があるからです。行きつ戻りつしながら、最終的には10社前後のコンパラブルが選定されればよろしいかと思います。

(3) 検証対象法人とコンパラブルとの間の差異を調整して比較可能性を高める

検証対象法人とコンパラブルが全く同類或い

は類似のものはないことから、両者の差異を調整してできる限り似ている状態にします。例えば、検証対象法人が一次卸法人でコンパラブルが二次卸法人であれば、一次と二次により生じる利益率の差異について調整を行います。また、地理的な差異があった場合、その差異を利益率の観点から調整できるようであれば調整を行い、できる限り検証対象法人とコンパラブルの比較可能性を高めていく作業をしていくことになります。しかしながら、実際にそのような差異調整を行っていくことには困難性もあります。

そこで、現場でよく行われているものが、「運転資本調整」という差異調整です。利益率はP/L勘定に現われるわけですが、この運転資本調整とはB/S勘定からの差異を調整しようという試みです。一般的に対象となる科目は、売掛金、買掛金、棚卸の3つです。

① 売掛金

現金売りと掛売とを比較すると、掛売の場合は、顧客に貸与した金銭の時間的な価値を償還するために現金売りよりも高い価格で請求することになります。その分、売上利益率が高くなります。

② 買掛金

掛けて仕入れる会社は現金仕入れの会社よりも高い価格で仕入れることになり、売上原価が高くなります。その結果、売上総利益率が低くなります。

③ 棚卸

棚卸の多寡が利益率にどのように影響を与えるのかは、実は、その商売によって異なり、確定的なことは言えない面があります。一つの考え方としては、多くの棚卸を持っていればビジネスチャンスを逃さないという理屈もありますが、その多寡がどのように利益率に影響を与えるかは曖昧な面もあり、棚卸については調整をしないという場合もあります。

上記①②については、その価格に金利が含まれているので、その多寡について、利子率を用いて調整を行っていくこととなります。

(4) 独立企業間価格の幅を求める

(2)(3)の結果、例えば、8社のコンパラブルが

選ばれたとしましたら、次に検証対象法人のあるべき利益率として、独立企業間価格の幅（ALPレンジ）を求めていきます。幅でなく一点でもいいのですが、マネージメントを行う上では幅があった方が運営しやすいので、一般的には幅を求めていきます。

考え方として、その8社が同レベルで検証対象法人に似ているということであれば、8社の利益率で幅（フルレンジ）を作ります。例えば、一番利益率の低い会社の営業利益率が3%で一番高い会社の営業利益率が8%であれば、3%から8%が幅となります。ですので、検証対象法人の実績がその幅に入っていればOKということになります。

一方、8社が同レベルで似ているわけではないという場合、現在、一般的に使われるのは「四分位（インターコタイル）」という統計的手法を用いて幅を求めていきます。これは8社を四等分して、上と下の四分の一ずつ（合計4社）を排除して、真ん中の合計二分の一（合計4社）によって作られる幅のことを言います。

(5) 調整すべき点を考える

(4)でALPレンジが作られれば、次に、検証対象法人の利益をその幅の中に入れるように每期マネージメントすればよいわけですが、その幅の上か下に外れてしまった場合にするのかということです。一般的には、幅の端まで（つまり上に外れた場合は幅の上限まで、下に外れてしまった場合は幅の下限まで）調整を行います。これは幅の範囲内はすべて独立企業間価格だからという理由によるものです。

一方、国（注8）によっては、幅を嫌う、もしくは外れた場合は、その幅の平均値・中位位置までの調整を求めてくる場合もあります。この考え方の根っこにあるのは、独立企業間価格（ALP）は一点だというものです。この場合、幅は無調整レンジと考えられ、その幅の中であれば調整をしないが外れれば、平均値もしくは中位位置まで調整をするというものです。これはある意味適切な考え方かもしれません。例えば、5年間、その幅の上限か下限に張り付くように利益率を調整していた場合です。どちらかに張り付いた場合、どちらか一方の当局に

としては適切でないと思われます。ですので、外れた場合はどこまで調整をするのかということも、しっかりとした考えを持って決めていくことが重要です。

5 「重要な前提」について

毎年の実績は、自ら決めた独立企業間価格の幅に入れていくことになります。しかし、予測不能な事態が発生した場合には、その幅に入らなくてもよいというある意味セーフティーネットとして「重要な前提（クリティカルアサンプション）」を設けておく必要があります。

これは、単に業績が変化した場合等は「重要な前提」にはなりません。

営業について予測不能な事態（取引規模の大きな変動、市場占有率の変化等）が発生した場合や、例えば、韓国子会社との取引通貨をウォンで行っている場合等は、ウォンの変動幅が大きいということもありますので、変動幅が一定のレベルを超えた場合には「重要な前提」に抵触する等、記載しておくといよいでしょう。

6 文書化後

移転価格調査時、調査官の考えで移転価格分析が行われるよりは、会社の状況を踏まえ自ら作成した文書で説明することは調査時間の短縮にも寄与し、メリットがあると言えます。但し、事前に両当局もしくは一方の当局から了承を受けていないものは、調査官の目から再評価されますので、当然、修正されることは考えられます。

調査で修正されないためには、両当局若しくは一方の当局から了承を得ておく必要があります。両当局から了承を得ることを「バイラテラルAPA」（二国間事前確認）と言い、一方の当局から了承を得ることを「ユニラテラルAPA」と言います。前者のメリットは両当局からお墨付きを得られるので、合意をすれば、その後、移転価格については問題視されないということになり、安心感としては抜群ですが、デメリットとしては両当局から了承を得るまでに時間とコストがかかるということです。一方、後者のメリットは申請した当局から了承を得るだけなので時間とコストが節約されますが、デメリットとしては、他方の当局から移転価格課税を受ける可能性を残してい

るということです。更に、納税者の不安要因として、今後、自動的情報交換で、一方の国とユニラテラルAPAを締結している場合は、その事実を他方の国に毎年提供されることになりましたので、他方の国から移転価格調査に入られるのではないかということかと思えます。ただ、仮に、他方の当局が「一方の国でユニラテラルAPAを締結している」からと言って、それだけで移転価格課税されるということは考え難いです。要は、実績がALPでありということが重要だと思えます。（注9）

7 最後に

私の作成した「セルフチェックシート」と「セルフチェックシートのガイドライン」を活用して、自らローカルファイルを作成した納税者方からお聞きした話として「作れることは作れたが、これでいいのか自信がない。また、当局から質問があった場合や税務調査の場合には対応できない。」というお話がありました。確かに、内製化した当初から全く専門家に頼らないでやるというのは難しいと思います。最初の頃は、作ったものを専門家と一緒に検討して、そのローカルファイルが意味していることを正確に理解することが必要です。そして、その後も専門家ともにその内容を検討していくことによって移転価格に関する知識が深まっていくことになるのだと思います。また、当局からの質問や税務調査があった際には当該専門家にも相談する等、一般の税務と同様に対応していただければと思います。その際は、文書の内製化をサポートできる専門家を選ぶことが重要かと思えます。

（注1）BEPSプロジェクト:2012年6月OECD租税委員会本会議において、BEPSプロジェクトを開始、G20サミットでBEPS防止の必要性を明記。2013年6月G8サミットでBEPSプロジェクトを支持。2013年7月19日「BEPS行動計画」公表、G20サミットに報告。2014年9月BEPS報告書（第一弾）を公表。11月のG20サミットに報告。2015年9月BEPS最終報告書を取りまとめ。10月のG20財務大臣会合、11月のG20サミットに報告。

（注2）行動1「電子経済の課税上の課題への対応」

行動2「ハイブリッド・ミスマッチの無効化」

行動3「外国子会社合算課税の強化」

行動4「利子控除の制限」

行動5「有害税制への対抗」

行動6「条約濫用の防止」

行動7「人為的なPE認定回避」

行動8～10「移転価格税制と価値創造の一致」

行動11「BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立」

行動12「タックス・プランニングの義務的開示」

行動13「多国籍企業情報の報告制度」

行動14「より効率的な紛争解決メカニズムの構築」

行動15「多国間協定の開発」

（注3）我が国が移転価格制度を導入したのは、昭和61年（1986年）。

（注4）2017年版移転価格ガイドライン1.13「税務当局及び納税者の双方にとって、独立企業原則の適用のための適切な情報を入手することがしばしば困難となっている。・・・入手可能である情報は不完全で解釈が難しいものであるかもしれない。・・・また、機密保持の観点から、独立企業からの情報の入手は不可能かもしれない。・・・移転価格の算定は厳密な科学でなく、税務当局及び納税者の双方の立場に立った判断を行うことが求められていることを想起すべきである。」

（注5）ALPとは、「Arm's Length Price」の略で、赤の他人との距離感を手の長さで表現し、当該距離感で価格設定をすれば、当該価格をALPと判断することとしており、それを「独立企業間価格」と訳しています。

（注6）国別報告書（CbCレポート（カンントリーバイカンントリーレポート））の作成基準は凡そ1,000億円という額がBEPSにより決められました。それ以外のローカルファイルとマスターファイルは国毎で作成基準を決めてよいこととなっています。日本ではマスターファイルは国別報告書と同じ作成基準（1,000億

円)となっておりますが、ローカルファイルは棚卸取引は50億円以上で、無形資産取引は3億円以上という基準を定めました。例えば、インドネシアでは、マスターファイルとローカルファイルの作成基準は、いずれも、「売上が4億円超、関連取引1.6億円超の何れか、そして、法人税率25%よりも低い場合」と規定されております。一旦、他国の基準に該当した場合、日本では作成基準を満たしていなくても、日本親会社主導で子会社と、両者の「機能」と「リスク」を検討してローカルファイルの作成をしなければなりません。更に、マスターファイルの作成基準に達してしまった場合には、専ら親会社が全世界の子会社との間の機能分析について、簡便ではありますが、作成することが求められます。

(注7) 「OECD多国籍企業及び税務当局のための移転価格ガイドライン」2017年版

D.6 ロケーションセービング及びその他現地市場の特徴

パラグラフ1.139 「・・・地理的なマーケットの特徴が、比較可能性及び独立企業間価格に影響を与えることを示している。・・・特定の市場での事業活動上のコスト削減に関するものである。」

要するに、製造コストの低減による利益はその地の利益であるという主張です。

(注8) レンジそのものを嫌う国(カナダ)や、レンジから外れた場合の調整点はエッジではなく中位置までという国(中国)等ありますので、その国の考え方も熟知してローカルファイルを作成することが適当かと思えます。ある納税者がAPA期間中、エッジに張り付いたマネージメントを行っていた場合は、どちらか一方の国から「レンジを恣意的に使っている」と言われても文句は言えないとは思いますが。以前、ある国の担当者から、そのような納税者のAPAの更新については否定的であるという発言もありました。

(注9) 行動5「有害税制への対抗」の観点から、各国の優遇税制や税務のルーリングに関する透明性の欠如が有害な税慣行への懸念であるとの認識の下、①優遇税制が有害税制に該当するか否かの判定に関して経済活動の実質性要件(substantial activity requirement)を新たな基準とし、②制度の透明性を確保するため、ルーリングに関する自発的情報交換の義務づけの枠組みを設けた。このルーリングには、(i)優遇税制に係るルーリング、(ii)クロスボーダのAPA(事前確認制度)及びユニラテラルなAPAなどが含まれています。

平成30年度 東京税理士会日本橋支部定期総会研修会

日 時：令和元年6月24日(月)午後2時～午後3時

場 所：ロイヤルパークホテル 2F有明の間

テ マ：「時代のトレンドを読む～令和時代を迎えて～」

講 師：宮崎 緑氏 千葉商科大学教授 国際教養学部長

定期総会：午後3時30分～5時

懇 親 会：午後6時～

——— 会員皆様の出席をお願いします ———

※ 総会では、支部の運営上重要な決議事項があります。委任状を含めて、ぜひご協力をお願いいたします。

セルフチェックシート（子会社が製造販売会社の場合）

検討項目	検討内容	要チェック項目	チェック内容			
製 造	製品の独自性	地域内における製品の独自性 ⇒ ☐ あり ☐ なし				
	R&D 活動	子会社が行っているレベル ⇒ ☐ 現場での製造工程等の効率化や地域情報の提供レベル ☐ 上記以上の情報（現地の特殊性から、製品の改良に寄与する情報）				
	製造ノウハウ	☐ 親会社所有		☐ ロイヤリティ料率は？	⇒	%
				☐ 商品価格に組み込まれている	⇒	何割程度
			製造に関して親会社が行う現地従業員のトレーニングは？	⇒	☐ なし ☐ あり	
		☐ 子会社所有				
		☐ 一部子会社所有	☐ 親会社所有分のロイヤリティ料率は？	⇒	%	
			☐ 子会社所有分について親会社からのロイヤリティ料率は？	⇒	%	
	☐ 商品価格に組み込まれている場合		⇒	何割程度		
	原材料の調達	☐ 親会社から 100% 仕入れ				
		☐ 現地で仕入れ（含む一部）	⇒ 現地での仕入れ先決定の判断は？	⇒	☐ 親会社	
				⇒	☐ 子会社	
	子会社の製造量	☐ 親会社が判断	☐ 余剰在庫は親会社が引き取る			
		☐ 親会社が大枠を判断	⇒ ☐ 余剰在庫は子会社が引き受ける			
		☐ 子会社が判断	☐ 余剰在庫は他の関連者へ販売する			
製造物責任	☐ 親会社がとる	⇒ 製造過程で生じた欠陥製品に対する責任は？	⇒ ☐ 親会社が責任を負う			
	☐ 子会社がとる					
販 売	販売活動 (複数回答あり)	☐ 全量親会社へ販売				
		☐ 一部親会社へ販売				
		☐ 日本での販売先の現地子会社へ販売				
		☐ 現地で子会社が販売先を開拓	⇒ 親会社の関与度合いは？	⇒ ☐ 親会社の指示の下		
		☐ 現地で子会社が販売先を一部開拓		⇒ ☐ 子会社の独自の判断で		

販 売	販売活動 (複数回答あり)	☐ 代理店経由での販売	⇒	代理店の①開拓、②指導等はどのように行っているか	⇒	☐ 親会社の指示の下 ☐ 子会社の独自の判断で
		☐ 営業マンの教育	⇒	☐ 親会社 ☐ 子会社（独自か、親会社作成のマニュアル化）		
		広報活動	⇒	☐ 親会社が予算とアイデアを提供 ☐ 子会社のアドバイスで親会社が活動内容を決定 ☐ 子会社独自のアイデア		
			⇒	☐ 定期的或いは変動幅により取引価格を見直す ☐ 取引価格は見直していない		
そ の 他	為替の変動	一定以上の変動があった場合	⇒	☐ 定期的或いは変動幅により取引価格を見直す ☐ 取引価格は見直していない		
	運転資金の調達	☐ 親会社から	⇒	利息の計算について再検討		☐ 親会社の調査金利以上 ☐ 親会社の調達金利以下
		☐ 独自に調達	⇒	親会社の保証の有無		☐ 親会社の保証あり ☐ 親会社の保証なし

セルフチェックシートのガイドライン（子会社が製造販売会社の場合）

検討項目		検討内容	評 価
製 造	製品の独自性と R&D	地域内における製品の独自性と R&D	①製品の独自性が親会社や商品の知名度等（無形資産）によって得られている場合は、親会社の「果たす機能」がかなり高く評価される。 ②一方、子会社からの地域情報（現地の趣味趣向等を含め）等により、その地域の特殊性を生かして製品の改良や、新たな製品の開発等に繋がっている場合は、その地域情報について子会社の「果たす機能」として評価できるので、詳細に検討をする必要がある。 ③②の情報により、その地域の特殊性を生かして具体的な改良などを親会社の R&D セクションが担っている場合は、その点について親会社の「果たす機能」も評価されていくこととなる。
		親会社所有	①ノウハウの対価は、親会社へロイヤリティを支払うか、販売する商品価格に組み込むことが考えられるが、実際にロイヤリティ料率や商品価格にどれほど反映させるかは困難性が伴う。 ②無形資産を所有しない子会社を検証対象法人とするのであれば、子会社の適正な利益率を求め、それを超過する分が無形資産を使用している対価というように整理すれば難しさは薄まる。その場合は変動ロイヤリティになる可能性になるが、親会社が製造に関して行う現地従業員のトレーニングについては、 ①親会社内で教育、親会社の職員が出向いて教育する場合等は子会社の「果たす機能」としては評価できない。 ②子会社自身が教育を行っている場合でも、親会社作成マニュアル等によって教育が実施されている場合は子会社の「果たす機能」に高い評価を与えることは難しい。 ③子会社からの提案で現地の特殊性が教育に反映されている場合は、子会社の「果たす機能」を評価する上で、如何に反映させているかを整理しておく必要がある。
	製造ノウハウ	子会社所有	①子会社の機能が低いと評価される項目になるが、その場合のノウハウが法的に保護されたものであるのか、それとも製造工程の改善等の程度のものであるかで評価レベルは全く変わる。 ②製造工程の改善等については、通常の第三者でも行っている程度のものであれば評価することは難しい。それでも敢えて評価したいということであれば、改善等の前後でそのことによる効率化等を数値化等しておくことと説得力が出てくる。
		一部子会社所有	
		子会社での効率化の有無	
	原材料の調達	全量親会社から仕入れ	①子会社の製造活動に関して、親会社の「果たす機能及び負担するリスク」が高いと評価される。 ②特に、製造ノウハウも親会社が所有している場合には、子会社は単なる委託製造レベルと考えられる。
		現地で仕入れ（含む一部）	①現地で仕入れをしているだけでは子会社の製造機能を評価することは難しい。 ②大事なものは、仕入業者をどちらの会社を選定しているか。そして、その仕入業者からの仕入品の品質チェックをしているのはどちらの会社か。それをしている方の「機能とリスク」が高く評価される。 ③子会社が仕入業者を選定し、定期的に品質チェックをしている場合でも、親会社の指示の下、親会社が作成してマニュアル通りに行っている場合には子会社の「果たしている機能」と「負担しているリスク」は高いものとは考えられない。
	子会社の製造量	親会社が判断	①製造法人の「果たす機能」と「負担するリスク」を評価する上で、(i) 製造量の決定と、(ii) 余剰在庫が発生した場合の対応については極めて重要な項目となるので、詳細に検討していくことが重要。 具体的には、 ②形式的には子会社が製造量を決定しているように見えても、大枠は親会社が決めている場合等は、子会社が「リスクを負担して決定している」ことにはならない。 ③子会社の責任で完全に製造量を決めている場合には、余剰在庫が発生した場合に、子会社は、どのような対応をしているかを見極めて、子会社が「負担しているリスク」を評価していくことになる。 ④余剰在庫が発生した場合には、(i) 親会社が引き取る場合と、(ii) 親会社の判断で関係子会社に販売する仕組みを作っている場合には、親会社が製造に関しても、「リスクを負担している」と評価される。
		親会社が 大枠を判断	
		子会社が判断	

製 造	製造物責任	親会社がとる	一般的には、製造過程で生じた欠陥商品に対する責任は子会社が取ると考えられるので（第三者でも同様と想定される）、そのことによって、 <u>子会社の「負担するリスクが高まる」ことにはならない。</u>
		子会社がとる	
販 売	販売活動	日本での販売先の現地子会社へ販売	①子会社所在地における販売先が、日本で構築されている既存の販売先の現地子会社であれば、子会社が販売活動を行って獲得した現地販売先にはならないので、子会社の「果たす機能」を評価することはできない。 ②①の場合、唯一評価できるのは、その販売先との関係維持の面だけ。
		現地で子会社が販売先を開拓	①子会社の「果たす機能」と「負担するリスク」が高く評価される項目である。 ②①であるが、その販売活動の際に、親会社の「果たしている機能（親会社が口利きを行った等、開拓に関与した場合等）」と、「負担しているリスク（子会社が現地銀行からの借入の際の信用保証等をしている場合等）」からの検討は重要であるので、実態を調べておくことが必要。
		現地で子会社が販売先を一部開拓	
		一部親会社へ販売	子会社の販売機能が低く評価される要因となるので、親会社への販売の状況（売れ残り商品は親会社を買取る場合等）等、その背景や規模等を調べておくことが必要。
		代理店経由の販売	代理店の①開拓、その後の②指導などは、親会社作成マニュアル等によって行われている場合には、 <u>子会社の「果たす機能」を高く評価することはできない。</u> 子会社が地域の特殊性も鑑みて、①と②を行っている場合は子会社の「果たす機能」として評価できる。
		全量親会社へ販売	子会社の「果たす機能」としては全く評価できない。単なる委託製造と考えられる。
		営業マンの教育	①親会社内で教育、親会社の職員が出向いて教育する場合等は子会社の「果たす機能」としては評価できない。 ②子会社自身が教育を行っている場合でも、親会社作成マニュアル等によって教育が実施されている場合は子会社の「果たす機能」は低く評価される。 ③子会社からの提案で現地の特殊性が教育に反映されている場合は、 <u>子会社の「果たす機能」を評価する上で如何に反映させているかを整理しておく必要がある。</u>
		広報活動	①親会社が予算とアイデアを提供し、子会社はそれを淡々と行っているのか。 ②子会社からの地域情報を基に、その地域独自の広報活動等を行っているのか。 <u>①と②で子会社の「果たす機能」と「負担するリスク」は全く異なってくる。</u>
そ の 他	為替の変動	見直す	取引通貨が外貨の場合は親会社が「為替変動リスクを負う」こととなるが、変動幅によって途中で見直すということであれば、そのリスクは軽減される。（円貨の場合は逆）
		見直さない	取引通貨が外貨の場合は親会社が「為替変動リスクを負う」こととなるが、変動幅如何によらず見直さないということであれば、親会社のリスクは高まる。（円貨の場合は逆）
	運転資金の調達	親から	①銀行借入の場合に、「親会社の信用保証」が入っているか。 ②親会社からの借入利息が低率でないか等（親会社が銀行から借入している率と比較して）を検討し、親会社の「果たしている機能」と「負担しているリスク」を評価していくことになる。
		独自に調達	