



諸外国の移転価格文書化 (特に、ローカルファイル) への対応について

み つか かず ひこ
三 塚 一 彦



I 概要

1 ローカルファイル作成に関する我が国の規定

令和元年の日本橋支部会報156号に「移転価格文書(特に、ローカルファイル)の内製化に向けて」という研究論文を掲載させていただきました。その論文には、私が考案しました「チェックシート」及び「チェックシートのガイドライン」を添付し、ローカルファイルの具体的な作成要領をご説明させていただいたところです。

ローカルファイルは、「多国籍企業の文書化」という三層の文書により構成された内の一つの文書です。ローカルファイルには作成基準があり、我が国の場合は、国外関連者との間の取引金額の規模に応じて、①資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引の場合は50億円以上、②無形資産取引(特許権、実用新案権などの無形固定資産その他無形資産の譲渡又は貸付等)の場合は3億円以上であれば作成することが義務化(これを「同時文書化義務」といいます)されています。

(参考: 国税庁HP <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/h28iten-kakaku.pdf>)

そのようなことから、上記の作成基準で50億円未満及び3億円未満の場合は作成不要というように理解されてしまう企業もおられるかとも思います。しかし、ローカルファイルの作成の要否については、①の取引が50億円未満、②の取引が3億円未満の場合は「同時文書化免除取引」という整理をしております。免除取引の場合でも、調査官からローカルファイルの提出を要求された場合には、60日以内に調査官が指定する日まで提出することになっています。ですので免除取引であっても事前に作成しておいた方がよろしいかと思います。

(参考: 国税庁HP <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/h28iten-kakaku.pdf>)

移転価格文書化について提供しなかった場合の罰則等については、CbCレポート(国別報告事項)の場合は30万円以下の罰金(措置法第66条の4の4第7項)、マスターファイル(事業概況報告事項)も30万円以下の罰金(措置法第66条の4の5第3項)となっています。一方、ローカルファイルについては罰則の規定はありませんが、提出しなかった場合には国税当局は「推定課税」及び「同種の事業を営む者に対する質問検査権」を行うことができることになっています(措置法第66条の4第8項、9項、11項、12項)。

当局が、「同種の事業を営む者に対する質問検査権を行使する」ことができるということは、当局が同種の事業を営む者に対して調べた結果、適切と認定したコンパラブルについての情報については、(収集先に対して守秘義務があることから)調査中の企業に対して開示することをせずに課税する可能性があるということです。このようなコンパラブルについては開示しないことから「シークレットコンパラブル」と呼ばれることもあります。

納税者側としては、当局が採用したコンパラブルが開示されないので、たとえそのコンパラブルが適切でない場合であっても反論し難い状況になります。移転価格の課税金額は往々にして多額ですので、納税者側のリスクとしては30万円程度の罰則よりも甚大なリスクが潜在するということを再認識していただければと思います。

同時文書化免除取引について、どのような場合に調査官がローカルファイルの提供を求めているかということですが、色々な可能性があります。例えば、海外子会社が、「果たした機能」及び「負担するリスク」以上の利益を計上しているような場合は求めている可能性が高くなると思います。

そこで、事前に親会社及び子会社のそれぞれが「果たした機能」及び「負担したリスク」等を検討してローカルファイルを作成しておくことがよろしいかと思います。

2 諸外国のローカルファイルの作成についての規定

我が国の作成基準は(1)で記載した通りですが、当該基準は各国で自由に定めてよいということになっております。これはBEPS (Base Erosion & Profit Shifting「税源移譲&利益移転」)という国際的な会議で2年間の議論の末に2015年9月に3種類(CbCレポート、マスターファイル、ローカルファイル)の移転価格文書化の提言された際にCbCレポートについては連結総収入金額1,000億円以上というように定められましたので全ての国が同程度(為替により凡その金額になりますが)の基準になっています。しかしながら、マスターファイルとローカルファイルについては、各国が自由に決めてよいという整理になっていますので、今回の主題であるローカルファイルについては作成基準が各国様々です。

例えば、関連者との間の棚卸取引等が1億円程度であった場合、日本の基準では「免除取引」となるので、取り敢えずは作成しなくてもよいと考え(1で記載したリスクはあります)、一方、A国では関連者間の棚卸取引等が1億円あれば作成するように規定されている場合は、A国ではローカルファイルを提供することが求められます。

ここで気を付けていただきたいことは、作成基準から見ると日本では「作成免除」で、A国では「要作成」となっていることから、ローカルファイル作成はA国所在の子会社の問題と誤解してしまうことです。日本橋支部会報156号に記載しましたが、ローカルファイルの中身は、親会社の「果たした機能」・「負担したリスク」、そして、子会社の「果たした機能」・「負担したリスク」を記載します。そして、最終的に検証対象法人として選定される法人(多くの場合は海外子会社)の実績が自ら作成したローカルファイルで明記したALPレンジに入っているか否かの検討を行うようになっていきます。子会社の利益水準は親会社の利益水準に反映されていますので、ALPレンジから外れた場合には、親会社及び子会社で所得金額の調整が必要となります。つまり、ローカルファイルはA国所在の子会社の問題ではなく、親会社及び子会社の両社の問題です。

また、もう一つの誤解として、親会社・子会社それぞれがローカルファイルを作成すればよいと

考えてしまうことです。つまり、子会社は子会社独自のローカルファイルを作成し、親会社は親会社が独自のローカルファイルを作成する等した場合はローカルファイルの内容が異なったものが作られてしまう可能性があります。そのような行為を意識して行った場合は国税当局側からすると問題ある行為というように認定する可能性があります。ですので、両社がお互いの機能・リスクについて話し合っただけで一つのローカルファイルを作成するというようにして下さい。

そこで、本研究論文はアジア地域を中心に数か国のローカルファイル作成基準等を研究対象として記載させていただきました。進出国の作成基準を理解し、進出国で作成基準に該当していれば、両社が議論して共同してローカルファイルを作成していただくようにしていただければと思います。

II 諸外国のローカルファイル作成基準

1 シンガポール

【移転価格制度】

2015年1月 既存のガイドランを集約した新ガイドライン公表(文書化が義務化され、移転価格文書の作成期限やIRAS (Inland Revenue Authority of Singapore) への提出期限が明記)

- ① 作成基準 総収入金額が1千万S\$超(約8億円)
- ② 作成期限 各事業年度の法人税申告期限(翌年の11月末)までに作成して保存(提出不要)
- ③ 提出期限 IRASから提出要求があってから30日以内
- ④ 更新 3年に一度(重大な変化があれば、その時)
- ⑤ 保存 5年間の保存
- ⑥ 罰則 保管義務違反は1,000星\$ (上限)の罰金、払わない場合は6ヶ月以下の懲役
- ⑦ その他
 - (i) ベリー比、累積年度検証は限られた場合のみ
 - (ii) 適切な期末調整を行うこと(財務諸表に反映し申告提出までに調整を行うこと)

作成免除取引

(i)シンガポールの国内取引、(ii)国内での貸金(貸金業除く)、(iii)1,500万S\$ (約12億円)を超えな

いローン取引、(iv)ルーティンサービスに対して5%のマークアップを採用、(v)APA（事前確認制度）でカバーされている取引、(vi)関連者取引額が一定の額以下

（参考：国税当局HP https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/eTax_Guides/etaxguide_CIT_Transfer%20Pricing%20Guidelines_6th.pdf

2016年10月 国別報告書の提出を義務化（連結売上高が1,125百万星ドル（約900億円）

2 香港

【移転価格制度】

文書化規定（改正法第6号）

マスターファイル及びローカルファイルは、2018年4月1日以降開始事業年度より要作成。

作成免除基準

- ① 事業規模による免除基準（以下の3つの内、2つを満たす企業は作成免除）
 - (i) 総年間収入 400百万香港ドル以下（約55億円）（1香港ドル=13.74円）
 - (ii) 総資産 300百万香港ドル以下（約41億円）
 - (iii) 従業員数 100名以下
- ② 関連者間取引金額による免除基準（以下の基準を下回る企業は作成免除）
 - (i) 有形資産の譲渡 220百万香港ドル未満（約30億円）
 - (ii) 金融資産に関連する取引 110百万香港ドル未満（約15億円）
 - (iii) 無形資産の譲渡 110百万香港ドル未満（約15億円）
 - (iv) その他の取引 44百万香港ドル未満（約6億円）

作成しなかった場合の罰則（82A）

文書化行っていない場合 標準加算税50%のところ最大75%

作成努力はした場合 標準加算税25%のところ最大50%

文書化している場合 標準加算税0%

（参考：国税当局HP https://www.ird.gov.hk/eng/tax/bus_tp.htm）

3 中華人民共和国

【移転価格制度】

2016.6.29 「関連者間取引申告と同期資料の管理に関する公告」（国家税務総局〔2016〕第42号公

告）で、マスターファイル、ローカルファイル、等の作成義務・記載内容・提出方法を含む移転価格文書化が詳細に整理された。

① 適用対象取引（42号公告第4条）

- (i) 有形資産の使用・譲渡、(ii)金融資産の譲渡、(iii)無形資産の使用・譲渡、(iv)資金貸借、(v)役務取引

② 国外関連者の範囲（42号公告第2条）

- (i) 直接・間接に25%以上の保有、(ii) (i)に満たないが、貸借資金総額が資本金の50%以上、貸借資金総額の10%以上について保証、(iii) (i)に満たないが、他方から提供される無形資産がなければ正常に業務を行えない場合、(iv) (i)に満たないが、一方の購買・販売・役務の受け入れ等の活動が他方により支配されている場合。支配とは、他方の財務及び経営政策を決定する権限を有し、他方の活動から利益を得る場合、(v) 一方の半数以上の役員が他方から任命（派遣）される場合等、(vi) 自然人がそれぞれ双方との間に本条①から⑤のいずれかに関係を有する場合、(vii) 双方に実質的なその他の共同利益がある場合

③ 罰則

資料を規定通り準備又は税務当局の求めに応じ提出しない場合は、移転価格調査を受ける可能性が高まる。その際、いわゆるシークレットコンパラブルを使った移転価格課税が行うことが可能とされている（企業所得税法第44条、同第48条、6号公告第24条）

申告時に別表の添付がない場合、又は移転価格文書を作成して保存していない場合は最高50,000元

移転価格文書及びその関連資料や関連者間取引に関する資料を提出しない場合、又は誤り等があった場合は最高50,000元

追徴税額には5%のペナルティーが科されるが、移転価格文書を作成していた場合は免除される可能性がある。

文書化規定

① マスターファイル

主な記載内容は、①企業グループ業務、②無形資産、③財務及び税務の情報となっている（42号公告第12条）

作成者は、①企業グループが既にマスター

ファイルを作成している場合、②関連者間取引総額が10億元超(約160億円)(42号公告第11条)

会計年度終了から12ヶ月以内に作成し、税務機関からの要求後30日以内に提出(42号公告第19条)

② ローカルファイル

主な記載内容は、企業概要、関連者関係、バリューチェーン分析、対外投資、関連者間の持ち分譲渡、グループ内役務提供を含む関連者間取引(42号公告第14条)

作成者は、(i)有形資産の譲渡が2億元超、(ii)金融資産の譲渡が1億元超、(iii)無形資産の譲渡が1億元超、(iv)その他の関連者間取引合計金額が4,000萬元超(42号公告第13条)(v)単一的な生産・販売等に従事する企業が欠損を計上する場合は42号公告に関係なくローカルファイルを準備する(6号公告第28条)。所謂、委託製造法人については、果たした機能及び負っているリスクは低いということで赤字にはならないという整理をしています。

事業年度翌年の6月30日までに作成し保存。税務機関からの要求があった日から30日以内に提出

③ 特殊事項ファイル

作成者は、①コストシェアリングを行う場合、②過少申告税制の規定に抵触する場合(42号公告第15条)

事業年度翌年の6月30日までに作成し、税務機関からの要求後30日以内に提出(42号公告第19条)

④ 関連申告書

関連者間取引の発生した年度の翌年5月31日までに企業所得税確定申告書の付表として提出(42号公告第1条)

4 インドネシア

【移転価格制度】

所得税法第18条3項

特殊関係取引について、①独立価格比準法、②再販売価格基準法、③原価基準法、④その他の方法を用いて、独立企業間価格で更正することができる。

国税総局長令

利益分割法、取引単位営業利益法の適用を認めている。

特殊関係者(所得税法第18条4項)

①直接・間接に25%以上の出資、②直接・関係に25%以上の兄弟会社関係、③実質支配関係、④1親等の血族・婚姻関係を有する者が支配する場合

新たな文書化ルール(PMK(財務大臣令)-213(2016年12月20日))について

- ① 直近課税年度の総収入金額が500億ルピア以上(375百万円以上)、
- ② 直近課税年度の関連取引につき、(i)有形資産の取引金額が200億ルピア以上(150百万円以上)、又は、(ii)サービス、利息の支払い、無形資産その他の関連取引の金額がそれぞれ50億ルピア以上(37.5百万円以上)、(iii)25%より低税率国又は地域に所在する関連者と関連取引を行う者については、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書からなる3層構造の移転価格文書の作成、保管、提出等が義務付けられた。

※ マスターファイルとローカルファイルは、課税年度終了の日から4か月以内(法人所得申告書の提出期限と同様)に作成し、申告書提出時にその要約を添付する必要がある。

※ 国税総局がマスターファイル、ローカルファイルの提出を求めた際には、1月以内に提出をする必要がある(1ヶ月ルール:提出しなければ、(i)当局に推計課税を認めることになる、更に、期限後に提出しても(ii)異議審査・裁判等では採用されない)

※ 申告とともにマスターファイルとローカルファイルのサマリーを添付する必要がある。

(参考: 国税当局 HP <https://www.pajak.go.id/en>)

5 大韓民国

2016年度の国際租税調整の改正では、多国籍企業に対する国際取引情報の提出が義務付けられた(同法第11条①)

国際取引情報統合報告書提出義務の概要

提出対象者は、以下の者

- ① 内国法人又は国内事業場のある外国法人
 - ((i)、(ii)を満たす場合)
 - (i) 国外特殊関係人との取引金額: 年間500億ウォン超
 - (ii) 当該課税年度における売上高が1,000億ウォン超

- ② 多国籍企業の最終親会社の内国法人
直前課税年度の連結財務諸表売上高が1兆ウォン超
- ③ 国外に最終親会社がある場合（提出対象の特例）
- (i) 最終親会社の所在する国の法令上、国別報告書の提出義務がない場合
 - (ii) 最終親会社の所在する国と租税条約が締結されていない等の理由により、国別報告書が提供されない場合
 - (iii) 提出期間は、法人税法第6条による事業年度末から12ヶ月以内
 - (iv) 使用言語は、個別企業報告書及び統合企業報告書（英文での提出は可能だが、提出後1ヶ月以内にハングル語版を提出）
 - (v) 国別報告書はハングル語か英語
 - (vi) 過怠料は、個別企業報告書、統合企業報告書又は国別報告書の全文又は一部を提出しない、又は偽りの資料を提出した場合：報告書別に1,000万ウォン
- （参考：国税当局HP <https://www.nts.go.kr>）

6 タイ王国

従前は歳入法典第65条の2(4)、(7)、同65条の3(15)、同70条の3に規定されている低廉譲渡否認規定や高価購入否認規定といった内外無差別な一般規定のみを「移転価格税制」の法的根拠としていた。

2000年5月16日付けの施行細則（No. Paw.113/2545）において、移転価格税制に係る具体的なガイドラインを公表し、本格的な移転価格調査を開始。本ガイドラインには、市場価格や独立企業の定義、独立企業間価格算定手法及び移転価格調査に備えて準備・保管すべき書類等が記載されている。

2010年4月16日、APAのガイドラインをHP上で公表し、APAの対象及び具体的な手続きの内容を明確化した（本ガイドラインでは2国間APAのみを認めている）

2018年9月27日に移転価格税制に関する法令が国会を通過し、移転価格に関する法令化が確定した。

2019年1月1日以降開始する事業年度からが対象

対象となる法人は関係会社がある法人で、2億バーツ（約6.6億円）以上の売上有る法人

法人税確定申告書（PND50）に「付表」として添付。「付表」に記載する項目は、①タイ国内の関連会社の明細、②タイ国外の関連会社の明細、③タイ国内の関連会社との取引金額の明細、④タイ国外の関連会社との取引金額の明細、⑤その他として事業再編の有無等。

（参考：国税当局HP <https://www.rd.go.th/english/9460.html>）

7 ベトナム社会主義共和国

【移転価格文書化20/2017/ND-CP（関連取引を伴う企業の税管理に関する規制）】

関連者

第5条（関連者）

- ①直接または間接出資比率が25%以上、②最大株主で10%以上を直接的または間接的に保有、③一方の会社の貸付又は保証金額が他方の資本金の25%以上、かつ他方の会社の中長期借入金残高の50%以上、④実質的に支配（執行役員の20%、執行理事会のメンバーの50%以上、取締役50%以上、血縁等）している場合

移転価格文書化の免除規定

- ①課税期間の売上金額が500億ドン（約2億3千万円）未満、かつ関連者間取引総額が300億ドン（約1億3800万円）未満の場合、②事前確認制度の適用を受けている場合、③売上金額が2,000億ドン（約9億2千万円）未満、かつ単純な事業活動のみを行い、無形資産による収益費用が生じていない場合で、EBIT（Earning Before Income Tax）÷売上高が、販売業5%、製造業10%、加工業15%以上の場合。

（参考：国税当局HP http://vanban.chinhphu.vn/portal/page/portal/chinhphu/hethongvanban?class_id=1&page=1&mode=detail&document_id=188522）

