

Chapter 1 個別項目の記載内容

- 1-1 マスターファイルが提唱された背景
- 1-2 基本的な考え方
- 1-3 想定される資料(既存資料を中心とした例示)
- 1-4 記載項目の解釈例及び留意点
- 1-5 記載項目の趣旨・目的(想定される各国税務当局の主な視点)

Chapter 2 記載項目同士の関連性の考慮

- 2-1 他の資料との整合性の確保
- 2-2 明確な移転価格ポリシーの整備・運用
- 2-3 他の税制への影響の考慮

Chapter 3 まとめ

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-1: マスターファイルが提唱された背景

【1】移転価格文書化の目的（原文仮訳抜粋）

- 関連者間取引における適切な価格と条件の設定及びそこから生じる所得の適切な申告を納税者が検討することの確保
- 税務当局によるリスク評価実施に必要な情報の提供
- 税務当局による税務調査の適切な実施に使用するための有用な情報提供

【2】移転価格文書化の三層構造アプローチの目的

- 上記【1】の目的を達成するためには、各国が共通した移転価格文書化のアプローチを適用する必要がある。
- マスターファイルで会社の事業構造や移転価格ポリシーを把握し、国別報告書で機能分析と実際の利益や納税額、人数等の係数情報を把握することで、各国はハイレベルな移転価格リスクの評価やBEPSの有無を判断することが出来る。
- 各国税務当局は、上記のリスク評価に基づいて、効果的・効率的に調査を実施することが可能となり、納税者としても、移転価格ポリシーの設定状況の適切性を検証することが可能となる。

【3】マスターファイルの目的

- 移転価格リスクを判断するための前提としての企業グループの事業内容（製品やサービス）や商流、市場、機能リスク等の説明
- 移転価格リスクを判断する上で、重要な要素である、無形資産や役務提供、金融取引に関する情報や移転価格ポリシーの説明

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-2: 基本的な考え方

【1】記載上検討すべき事項

- ▶ マスターファイルは、「経済、法務、財務、税務の観点からハイレベルな概要を提供する資料」(パラ18)であり、「青写真を示すもの」(パラ19)であることを踏まえれば、各項目にある「重要なもの」という表現は、以下のような事項の検討を示唆しているものと考えられる。
 - 経営者目線での取捨選択
 - 外形的な財務情報等の数値だけではなく、質的・量的重要性を総合的に勘案した上で記載内容を決定する必要があること
 - 超過収益力・価値創造(Value creation)という視点は、ハイレベルなリスク評価において特に重要な要素であり、慎重な検討が求められること

【2】マスターファイルの利用

- ▶ マスターファイルについては、税務当局、及び、納税者である企業それぞれの観点から、以下のような利用が想定される。
- ▶ 提出を受ける税務当局の観点(「B. Objectives of transfer pricing documentation requirements」参照)：
 - 税務当局による、移転価格に関するリスク評価実施に必要な情報、すなわち、移転価格調査や質問事項が必要となる事例、及び、調査の際に焦点を当てるべき重要な取引の選定に必要な情報としての使用

※9月成果物ではハイレベルなリスク評価のための資料として位置付けられているものの、税務当局は、税務調査の適切な実施に使用するための有用な情報、すなわち、税務調査において税務当局が行う事実確認、及び、事実認定のために有用且つ詳細な情報としても使用する可能性がある。
- ▶ 提出する納税者(企業)の観点(「B. Objectives of transfer pricing documentation requirements」参照)：
 - 納税者による、独立企業原則に係るコンプライアンス、すなわち、国外関連者間取引における適切な価格と条件の設定及びそこから生じる所得の適切な申告を納税者が検討するための情報としての使用
 - 前述の通り、「経済、法務、財務、税務の観点からハイレベルな概要を提供する資料」(パラ18)であることから、その他、企業による、経営状況の把握や経営判断に有用となる情報(例:企業グループ全体での納税額、バリューチェーンの可視化、同業他社との比較)、企業グループ全体での税務上の潜在的なリスク評価を可能とするための情報としての使用

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-3: 想定される資料(既存資料を中心とした例示)

○マスターファイルにおける各項目について、以下のような既存資料に利用できる情報が含まれる可能性がある。なお、各社で保有する情報や資料に差異があることから、あくまでも下記は例示であることに留意が必要である。

| マスターファイル | 既存資料を中心とした例示 |
|---|--|
| 組織のストラクチャー | |
| <ul style="list-style-type: none"> MNEの法的及び所有関係のストラクチャーと事業体の所在地を示した図 | <ul style="list-style-type: none"> 資本関係図 別表17(4)「所在地情報」 有価証券報告書「事業の内容」、「事業系統図」、「関係会社の状況」 |
| MNEの事業説明 | |
| <ul style="list-style-type: none"> 営業収益の重要なドライバー | <ul style="list-style-type: none"> 会社案内、Annual report等における主力製品情報 有価証券報告書「事業の内容」 |
| <ul style="list-style-type: none"> グループの売上順に主要な5つ、及びグループの売上高の5%以上を占める製品及び／又は役務提供のサプライチェーンの概要。図表等の形式で説明されてもよい | <ul style="list-style-type: none"> 有価証券報告書「事業の内容」、「事業系統図」 事業セグメント別損益 会社案内 事業説明 |
| <ul style="list-style-type: none"> MNEグループ内の企業間の重要な役務提供取極め(R&Dサービスを除く)に関するリスト及び概要説明、重要な役務を提供する主要な拠点の機能の説明、及びサービスコストの分配とグループ間の役務提供の価格決定に関する移転価格ポリシー | <ul style="list-style-type: none"> 移転価格文書 契約書リスト 役務提供契約書 |
| <ul style="list-style-type: none"> 上記2点目に関する、主要な製品及び役務提供の主要な地理的マーケットの説明 | <ul style="list-style-type: none"> 業界・市場調査レポート 有価証券報告書「事業セグメント情報」 決算説明会資料 地域・各国別情報 営業部等が保有するマーケットシェア情報 |

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-3: 想定される資料(既存資料を中心とした例示)

| マスターファイル | 既存資料を中心とした例示 |
|---|---|
| MNEの事業説明(続き) | |
| <ul style="list-style-type: none"> 文章による簡潔な機能分析(グループ内企業の価値創造(Value creation)に対する主要な貢献を説明、つまり、果たしている主要機能、負担している重要なリスク及び使用している重要な資産) | <ul style="list-style-type: none"> 移転価格文書 関連者間契約書 |
| <ul style="list-style-type: none"> 対象年度における重要な事業再編取引、事業買収、事業売却の説明 | <ul style="list-style-type: none"> ニュースリリース (連結)財務諸表「注記」 稟議書の一部抜粋 |
| MNEの無形資産 | |
| <ul style="list-style-type: none"> 無形資産の開発、所有、活用に関するMNEの包括的戦略の概要(主要なR&D施設とR&Dマネジメントの所在地を含む) | <ul style="list-style-type: none"> 有価証券報告書「研究開発活動」 開発部門等が保有する研究開発活動に係る計画 中長期経営計画 |
| <ul style="list-style-type: none"> MNEグループの移転価格を鑑みるに当たって重要な無形資産(グループ)及びそれらの法的な所有事業体リスト | <ul style="list-style-type: none"> 特許一覧 |
| <ul style="list-style-type: none"> 無形資産に関係する事業体間の重要な契約リスト(費用分担契約、主要な研究の役務提供契約、ライセンス契約を含む) | <ul style="list-style-type: none"> 有価証券報告書「経営上の重要な契約等」 契約書リスト |
| <ul style="list-style-type: none"> R&Dと無形資産に関するグループ内移転価格ポリシーの概要 | <ul style="list-style-type: none"> 移転価格文書 |
| <ul style="list-style-type: none"> 対象年度中における無形資産の重要な持分の譲渡に関する概要説明(関係する事業体、所在国及び対価を含む) | <ul style="list-style-type: none"> ニュースリリース (連結)財務諸表「注記」 稟議書の一部抜粋 |

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-3: 想定される資料(既存資料を中心とした例示)

| マスターファイル | 既存資料を中心とした例示 |
|---|--|
| MNEグループ内金融活動 | |
| <ul style="list-style-type: none"> グループの資金調達方法の概要(非関連者との重要な資金調達取極めを含む) | <ul style="list-style-type: none"> 有価証券報告書「経営上の重要な契約等」「借入金等明細表」 |
| <ul style="list-style-type: none"> MNEグループ内で主要な金融機能を果たす企業の特定(当該企業の設立に係る法施行国(どの国の法律に基づき設立されたか)及び実質管理地国の情報を含む) | <ul style="list-style-type: none"> 有価証券報告書「事業の内容」、「関係会社の状況」 |
| <ul style="list-style-type: none"> 金融取極めに係るグループ内の一般的な移転価格ポリシーの概要説明 | <ul style="list-style-type: none"> 移転価格文書 |
| MNEの財務状態と納税状況 | |
| <ul style="list-style-type: none"> 対象年度のMNEの連結財務諸表。用意されていない場合は、財務報告、規制、管理会計、税務、その他の目的で作成されたもの | <ul style="list-style-type: none"> 連結財務諸表 |
| <ul style="list-style-type: none"> MNEグループで既存のユニラテラルAPA及び、国家間の所得配分に関するその他の税務ルーリングのリストと簡単な説明 | <ul style="list-style-type: none"> ユニラテラルAPA、税務ルーリングに係る申請資料 |

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-4: 記載項目の解釈例及び留意点

■ 営業収益の重要なドライバー

- 基本的には企業グループの中のどの会社のどの機能によってどの様な強みが生まれて利益に繋がっているのか、そのKey Factor(例えば製造技術、製品の価格競争力、即納体制、販売手法等)を記載するものであると考えられる。

■ グループの売上順に主要な5つ、及びグループの売上高の5%以上を占める製品及び／又は役務提供のサプライチェーンの概要

- 公表財務諸表におけるセグメント情報の開示においては、マネジメントアプローチとして企業自身が実際に管理している単位での集計が求められている。したがって、「グループの売上高の5%以上を占める製品及び／又は役務提供」についても、個々の製品や役務ごとではなく、納税者の合理的な判断により、同種の製品や役務をまとめた単位で記載することも考えられる。
- 基本的には売上高が基準になるが、売上高という指標が必ずしも収益力の高い製品等とリンクしておらず、正確な企業グループの実状を示していないような場合においては、正確性を期すために例えば売上高トップ5を簡潔に記載した上で売上高以外の適切な収益項目におけるトップ5を記載し、注記により補足することも考えられる。

■ 重要性の判断

- 例えば「MNEグループ内の企業間の重要な役務提供取極め」について重要か否かの判断は、金額的・質的の観点から納税者が判断することになると考えられる。例えばIGSの金額が大きいとしても、それが企業の付加価値ベースで見ればそれほど重要であると言えないものであれば、重要性の観点から記載しないと判断することもあり得る。なお、明確な基準は示されていないが、この重要性の判断の基準は「1件毎の取引金額」ではなく「同種の取引における取引合計額」と解するのが自然であると考えられる。

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-4: 記載項目の解釈例及び留意点

■ 価値創造 (Value creation) の観点からの簡潔な機能分析

- ローカルファイルの機能分析と異なり、マスターファイルにおいては「価値創造 (Value creation) の観点から見た簡潔な」機能分析が求められている。そうであれば各社の判断によっては、企業グループ内の全ての企業について個別的に記載することのみならず、例えば「A・B・C社はそれぞれの所在国において販売活動を行い、重要な無形資産は全て親会社で開発・所有している・・・」といった包括的な記載ぶりとする事も許容されうると考えられる。(国別報告書表2のイメージ)

■ 無形資産の開発、所有、活用に関するMNEの包括的戦略の概要

- 例えば顧客や組織間のネットワークなど企業の競争力の源泉になるものを無形資産と認識するかどうかの判断は難しく、また具体的にそれを特定することは実務上困難な場合が多いと考えられる。この場合、無形資産と認識するかどうかは企業の合理的な判断に委ねられるべきであり、企業において企業グループ内または競合他社と比較して差別化できるユニークな無形資産には該当しないと判断した場合は、①単に「無形資産は保有なし」と記載することや、②「企業グループ内または競合他社と比較して差別化できるユニークな無形資産は保有していない」と記載することも許されると考えられる。

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-4: 記載項目の解釈例及び留意点

■ 重要な無形資産及びそれらの法的な所有事業体リスト

- マスターファイルにおいては、「法的」な所有事業体リストを求められているが、例えば、特許等の登録が前提となる工業所有権は法的な所有者が誰かを判断することは難しくないが、ノウハウやマーケットインタンジブル(商標権等の法的な所有者が明確なものを除く)等の無形資産については、法的な所有者を判断するのは実務上非常に困難であると考えられる。
- 一方で、「法的」のみならず、無形資産を形成、維持又は発展させるための活動において法人等が行った貢献活動である「経済的」概念も含まれる可能性もある。
- なお、無形資産が存在しているからといってその全てをリストに書かなければならない、ということではなく、それが同業他社等と比較して突出した価値を生み出さないものであれば、リストに記載する必要はないと考えられる。逆に、企業グループ内でも抜きんでて重要な、あるいは同業他社と比較して突出した無形資産があれば、それは価値創造(Value creation)するので記載する必要があると考えられる。その場合、あくまで求められているのはリストであるため、無形資産の内容を具体的に説明する必要はなく、そのような無形資産を保有している旨を示すことで足りると考えられる。

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-4: 記載項目の解釈例及び留意点

■ 無形資産に係る事業体間の重要な契約リスト

- マスターファイルがリスクアセスメントを目的としたハイレベルな概要を提供する資料とされていることに鑑みれば、必ずしも網羅性が求められているわけではないと考えられる。したがって、費用分担契約(cost contribution arrangements)、研究活動に係る重要な契約(principal research service agreements)、ライセンス契約(license agreements)が例として挙げられているが、例えば無形資産に係る重要な契約のうち、標準契約・基本契約等の締結状況の概要を説明した上で、契約の締結リストとしてはValue driverになる重要な(important)もののみ限定するといった手法も考えられる。重要性の判断に当たっては、Value driverとしての営業収益の観点、無形資産それ自体の潜在的な価値の観点等からの判断が考えられる。
- また契約リストが膨大な量になり、全てを開示することが実務的に困難である場合は、契約内容の類型化が可能なものについては、それらを集約した形で開示する方法も考えられる。例えば、企業グループに多数の販売会社があり、それぞれに対して定型化された雛形により技術供与契約を締結している場合には、個々の契約について記載するのではなく、グループ会社に対する技術供与契約という形でまとめて記載することが考えられる。ただし、R&Dに関する契約など1つ1つが重要な契約については集約して記載すべきでないと考えられる。

■ 国家間の所得配分に関するその他の税務ルーリング

- 特定の企業を対象とした税優遇により他国の税源を浸食するものが該当すると考えられる。よって、他国の税源を浸食しない、企業の投資・誘致を目的とするような税優遇は含まれないものと考えられる(例えば、経済特区への誘致のための税優遇、タイ投資委員会(BOI: The Board of Investment of Thailand)がタイの国際競争力強化、タイへの投資促進を目的として実施する税恩典制度)。
- ユニラテラルAPAや税務ルーリング等の情報については、それらのAPA等の詳細な内容を説明するというよりも、そのようなAPA等の項目をリスト的に記載し、それに対する概要を記載すれば足りると考えられる。

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-4: 記載項目の解釈例及び留意点

■ マスターファイルと国別報告書との対象範囲

- 国別報告書に記載すべき子会社の範囲は、9月成果物の別添3「構成事業体」において明記されているが、マスターファイルではその対象範囲が議論されていない。これはマスターファイルの対象範囲は、国別報告書の対象範囲と同じであるという前提が置かれているものと想定されるため、その記載内容についても、基本的には国別報告書と整合性を確保することが合理的であると考えられる。もしこの範囲が異なる場合には、その分事務負担が増大することが考えられる。

■ コングロマリット事業体における事業内容・機能リスク等

- 複数の異なる事業部門を有する場合は、事業部門ごとにマスターファイルを作成することが考えられる。

※マスターファイルはリスクアセスメントを目的としたハイレベルな概要情報の提供であることから、その記載内容は原則として納税者側の裁量・判断に委ねるべきであり、その旨を国内法制化や国際交渉の場にて積極的に発信していくべきである。
(詳細は本文第2章第2節「国内法制化の留意点」及び第3節「国際交渉における主張」を参照)

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-5: 記載項目の趣旨・目的(想定される各国税務当局の主な視点)

○マスターファイルは親会社所在地の税務当局だけではなく、子会社所在地の税務当局にも提出することから、各国税務当局の視点を考慮して作成することが重要である。

| マスターファイル | 各国税務当局の主な視点 |
|---|--|
| 組織のストラクチャー | |
| <ul style="list-style-type: none"> MNEの法的及び所有関係のストラクチャーと事業体の所在地を示した図 | <ul style="list-style-type: none"> ビジネスの全体像を把握し、グループ内における自国企業及びその他グループ企業の位置付けの理解 |
| MNEの事業説明 | |
| <ul style="list-style-type: none"> 営業収益の重要なドライバー | <ul style="list-style-type: none"> MNEグループの収益の源泉の把握 |
| <ul style="list-style-type: none"> グループの売上順に主要な5つ、及びグループの売上高の5%以上を占める製品及び／又は役務提供のサプライチェーンの概要。図表等の形式で説明されてもよい | <ul style="list-style-type: none"> サプライチェーンにおける自国企業及びその他グループ企業の位置付けを把握し、調査すべき取引の絞り込み |
| <ul style="list-style-type: none"> MNEグループ内の企業間の重要な役務提供取極め(R&Dサービスを除く)に関するリスト及び概要説明、重要な役務を提供する主要な拠点の機能の説明、及びサービスコストの分配とグループ間の役務提供の価格決定に関する移転価格ポリシー | <ul style="list-style-type: none"> グループ内の各役務提供取引の移転価格ポリシーを把握し、自国企業及びその他グループ企業の取引価格の妥当性・整合性の確認 |
| <ul style="list-style-type: none"> 上記2点目に関する、主要な製品及び役務提供の主要な地理的マーケットの説明 | <ul style="list-style-type: none"> MNEグループの主要マーケットにおけるMarket Specific Advantage*等の把握 |

*Market Specific Advantage・・・例えば政府による特定の資産の購入に対する補助金の支給等

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-5: 記載項目の趣旨・目的(想定される各国税務当局の主な視点)

| マスターファイル | 各国税務当局の主な視点 |
|---|--|
| MNEの事業説明(続き) | |
| <ul style="list-style-type: none"> 文章による簡潔な機能分析(グループ内企業の価値創造(Value creation)に対する主要な貢献を説明、つまり、果たしている主要機能、負担している重要なリスク及び使用している重要な資産) | <ul style="list-style-type: none"> MNEグループ内における自国企業及びその他グループ企業の役割の把握 |
| <ul style="list-style-type: none"> 対象年度における重要な事業再編取引、事業買収、事業売却の説明 | <ul style="list-style-type: none"> 移転価格税制を含む国際税務(外国子会社合算税制等)**に係る租税回避行為の可能性の有無の検証 |
| MNEの無形資産 | |
| <ul style="list-style-type: none"> 無形資産の開発、所有、活用に関するMNEの包括的戦略の概要(主要なR&D施設とR&Dマネジメントの所在地を含む) | <ul style="list-style-type: none"> 自国企業及びその他グループ企業において形成された無形資産の有無の把握 |
| <ul style="list-style-type: none"> MNEグループの移転価格を鑑みるに当たって重要な無形資産(グループ)及びそれらの法的な所有事業体リスト | <ul style="list-style-type: none"> 自国企業及びその他グループ企業が所有する無形資産の有無の把握 |
| <ul style="list-style-type: none"> 無形資産に関係する事業体間の重要な契約リスト(費用分担契約、主要な研究の役務提供契約、ライセンス契約を含む) | <ul style="list-style-type: none"> グループ内で費用分担契約が締結されている場合は、その合理性の検証 移転価格算定方法の妥当性の検証 |
| <ul style="list-style-type: none"> R&Dと無形資産に関するグループ内移転価格ポリシーの概要 | <ul style="list-style-type: none"> グループ内の各無形資産取引の移転価格ポリシーを把握し、自国企業及びその他グループ企業の取引価格の妥当性・整合性の確認 |
| <ul style="list-style-type: none"> 対象年度中における無形資産の重要な持分の譲渡に関する概要説明(関係する事業体、所在国及び対価を含む) | <ul style="list-style-type: none"> 無形資産の譲渡対価及びその後の取引価格を把握し、その妥当性の検証 |

**9月成果物においては、移転価格税制に関する調査・執行以外へのマスターファイル等の使用は目的外使用として明示的に禁じられている。一方で、実務上は移転価格税制以外の調査においてもマスターファイル等における情報が影響を与える可能性は否定できないため、注意が必要である。

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 1-5: 記載項目の趣旨・目的(想定される各国税務当局の主な視点)

| マスターファイル | 各国税務当局の主な視点 |
|---|---|
| MNEグループ内金融活動 | |
| <ul style="list-style-type: none"> グループの資金調達方法の概要(非関連者との重要な資金調達取極めを含む) | <ul style="list-style-type: none"> 金利の妥当性、保証の有償性等の検証 |
| <ul style="list-style-type: none"> MNEグループ内で主要な金融機能を果たす企業の特定(当該企業の設立に係る法施行国(どの国の法律に基づき設立されたか)及び実質管理地国の情報を含む) | <ul style="list-style-type: none"> 移転価格税制を含む国際税務(外国子会社合算税制等)**に係る租税回避行為の可能性の有無の検証 |
| <ul style="list-style-type: none"> 金融取極めに係るグループ内の一般的な移転価格ポリシーの概要説明 | <ul style="list-style-type: none"> グループ内の金融取引の移転価格ポリシーを把握し、自国企業及びその他グループ企業の取引価格の妥当性・整合性の確認 |
| MNEの財務状態と納税状況 | |
| <ul style="list-style-type: none"> 対象年度のMNEの連結財務諸表。用意されていない場合は、財務報告、規制、管理会計、税務、その他の目的で作成されたもの | <ul style="list-style-type: none"> グループの財務状況の把握 |
| <ul style="list-style-type: none"> MNEグループで既存のユニラテラルAPA及び、国家間の所得配分に関するその他の税務ルーリングのリストと簡単な説明 | <ul style="list-style-type: none"> 移転価格税制を含む国際税務(外国子会社合算税制等)**に係る租税回避行為の可能性の有無の検証 |

** 9月成果物においては、移転価格税制に関する調査・執行以外へのマスターファイル等の使用は目的外使用として明示的に禁じられている。一方で、実務上は移転価格税制以外の調査においてもマスターファイル等における情報が影響を与える可能性は否定できないため、注意が必要である。

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 2: 記載項目同士の関連性の考慮

Chapter 2-1: 他の資料との整合性*の確保

- 事業部門または会社全体における一貫したストーリーの構築が必須であり、全ての資料(マスターファイル、国別報告書、ローカルファイル)がそれに基づいて整合的になっている必要がある。

*一方の国がOECD加盟国で他方がOECD非加盟国である場合にはそもそも移転価格算定方法が整合しない可能性があり、その場合、例えばあくまでマスターファイルに整合的な取引価格とすべきか、あるいは現地税務当局が受理しやすいものとすべきか等、税務リスク等を勘案した慎重な検討を行うことが必要になる場合も考えられる。

Chapter 2-2: 明確な移転価格ポリシーの整備・運用

- 明確な移転価格ポリシーがない場合、マスターファイルの内、記載することが出来ない項目が生じる。
- 従って、事業実体を分析した上で早急に独立企業間原則に則った適切な移転価格ポリシーを整備し、それを運用することが必要である。

Chapter 2-3: 他の税制への影響の考慮

- 行動13の趣旨に鑑みれば、マスターファイルに記載した内容は、移転価格税制のみならず、外国子会社合算税制等、広く租税回避行為の有無を検証する視点から使われる可能性がある事に留意した上で慎重に記載する必要がある。

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 2-1: 他の資料との整合性の確保

例1: マスターファイルとローカルファイルの整合性

マスターファイル

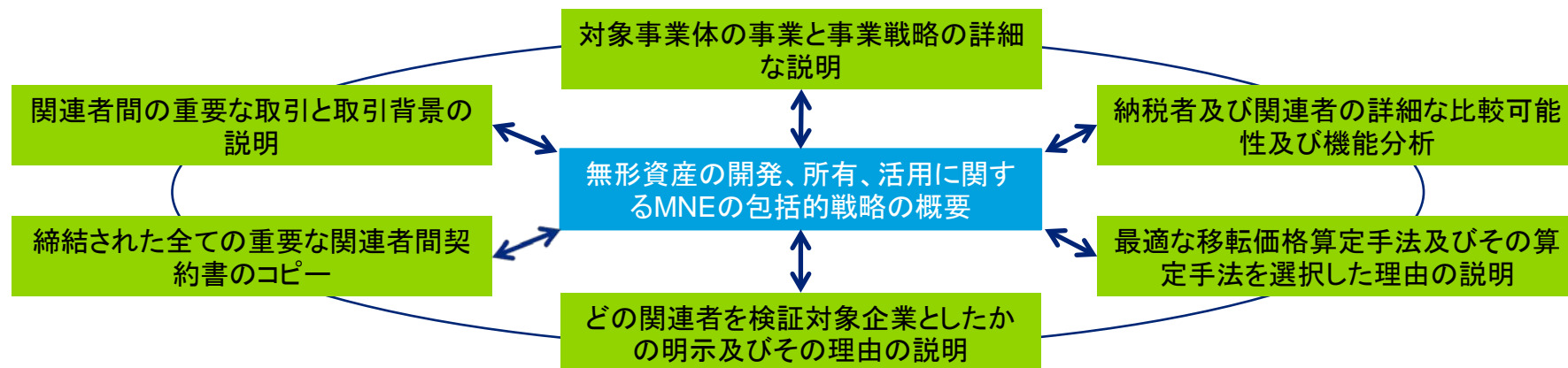
「無形資産の開発、所有、活用に関するMNEの包括的戦略の概要」に企業グループ内における全ての無形資産の法的所有者は親会社であると記載。

ローカルファイル

税務調査で海外子会社の高い利益率をサポートするために、当該子会社が無形資産を有すると記載。

➡ マスターファイルは親会社によって作成される一方、ローカルファイルは子会社により作成されることが想定される。
作成者がそれぞれ異なることにより、上記のようにマスターファイルとローカルファイルで記載内容に一貫性を欠くと、将来の税務調査対応時に説明が困難になることが予測される。

【マスターファイルとローカルファイルとの関連イメージ図】



マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 2-1: 他の資料との整合性の確保

例2: マスターファイルと国別報告書の定性的情報の整合性、及び、国別報告書の数値情報の整合性

マスターファイル

子会社A及び子会社Bの両者について、「文章による簡潔な機能分析」にて単純な販売会社であり、両者は異なる国に所在するが、類似する市場で、同一製品を取り扱い、事業規模等も同程度であると分析して記載。

国別報告書

子会社A及び子会社Bの両者について、表2の主な事業活動の内、「販売」のみマークを付す。

整合



不整合



不整合



国別報告書

両者の総収入に対する税引前利益率には大きな乖離が見られる。

➡ 両者が得る利益も(中長期的に)同水準であると想定されるにも関わらず、国別報告書上の両者の利益率に大幅な乖離が有る場合、税務調査時にその理由が求められ、説明が困難となることが予測される。

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 2-2: 明確な移転価格ポリシーの整備・運用

例: 明確な移転価格ポリシーの必要性

無形資産の供与


子会社A及び子会社Bに、同一の技術・ノウハウを供与しているケースにおいて、移転価格ポリシーがない(または、あるが運用されていない)ことによりロイヤルティの回収の有無に差異がある(子会社Aからはロイヤルティを回収し、子会社Bからは未回収)。


役務の提供

子会社A及び子会社Bに、同じ役務を提供しているケースにおいて、移転価格ポリシーがない(または、あるが運用されていない)ことにより役務提供料の回収の有無や、マークアップの有無に差異がある。

金銭の貸付

子会社A及び子会社Bに、利率以外の条件が同等な金銭貸付を行っているケースにおいて、移転価格ポリシーがない(または、あるが運用されていない)ことにより利率に差異がある。

 上記のように、明確な移転価格ポリシーがない場合(または、あるが運用されておらず国外関連者間取引に不整合が有る場合)は、マスターファイルへの記載が困難であることが想定される。

 また、複数の事業を営む多国籍企業グループにおいては、事業部門を跨ぐ取引について、一定の整合性を確保していない場合は、マスターファイルへの記載が困難となる可能性がある。

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 2-2: 明確な移転価格ポリシーの整備・運用

○明確な移転価格ポリシーがない場合、マスターファイルの内、下記ハイライト部分を記載することが困難になると考えられる。

| MNEの事業説明 | MNEの無形資産 | MNE企業グループ内金融活動 |
|---|--------------------------------|---------------------------------|
| 営業収益の重要なドライバー | 無形資産の開発、所有、活用に関するMNEの包括的戦略の概要 | グループの資金調達方法の概要 |
| 主要な5つ、及び5%以上を占める製品・役務提供のサプライチェーンの概要。 | 重要な無形資産及びそれらの法的な所有事業体リスト | MNEグループ内で主要な金融機能を果たす企業の特定 |
| 重要な役務提供取極め(R&Dサービスを除く)に関するリスト及び概要説明、主要拠点の機能の説明、及びサービスコストの分配とグループ間の役務提供の価格決定に関する移転価格ポリシー | 無形資産に関係する事業体間の重要な契約リスト | 金融取極めに係るグループ内の一般的な移転価格ポリシーの概要説明 |
| 上記2点目に関する、主要な製品及び役務提供の主要な地理的マーケットの説明 | R&Dと無形資産に関するグループ内移転価格ポリシーの概要 | |
| 文章による簡潔な機能分析 | 対象年度中における無形資産の重要な持分の譲渡に関する概要説明 | |
| 対象年度における重要な事業再編取引、事業買収、事業売却の説明 | | |

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 2-3: 他の税制への影響の考慮

例: 他の税制への影響(CFC税制)

CFC税制

マスターファイル及び国別報告書(有形資産、従業員数、主な事業活動等の項目)に記載した内容から、子会社Aには事業実体がないことが読み取れる。

 CFC税制の実体基準の観点から問題が生じないか確認する必要がある。

マスターファイルの作成に係る実務上の留意点

Chapter 3:まとめ

■ マスターファイルへの対応上のポイント

- 明確な移転価格ポリシーを整備し、且つ、運用することが先ず必要となる。
- マスターファイルに記載した内容が、Chapter 2で示したような事態を引き起こさぬよう、十分に考慮した上で作成することが必要である。
- マスターファイルの内容は、各社個別の事情によって留意点・問題点・課題は異なると考えられるため、まずは自社で独自に簡便的にでも試作し、分析してみることが重要である。
- 試作した結果、システム導入、人員補強、ポリシー変更等が必要であることが判明した場合は、整備するために相当程度の期間を要することが想定されるため、早急に取り掛かる事が望ましい。

留意点

本資料に記載されている内容は、あくまで現状の行動13の成果物から考えられる一案であり、税務当局等による公式見解ではないことにご留意願いたい。