

経済産業省委託調査
平成 26 年度対内直接投資促進体制整備事業

BEPS を踏まえた我が国の事業環境整備と企業の 親子間情報共有の在り方等に関する調査

調査報告書
税理士法人トーマツ

目次

第1章	事業概要	5
第1節	事業目的	5
第2節	調査概要	5
第3節	調査方法	5
第2章	調査結果	8
第1節	BEPS 行動計画の概要	8
1.	BEPS プロジェクト 策定の経緯	8
2.	9月成果物	9
2-1	策定の経緯	9
2-2	概要	9
2-3	(参考)ディスカッションドラフトからの変更点	10
3.	2月成果物	11
第2節	国内法制化の留意点	13
1.	国別報告書・マスターファイルに係る情報ルートの整理	13
1-1	国別報告書の提出・共有の流れ	13
1-2	マスターファイルの提出・共有の流れ	13
1-3	追加情報の提出要請に係る流れ	14
2.	国別報告書・マスターファイルにおける検討項目(1)制度導入時期	15
2-1	国内法制化のタイミング	15
2-2	施行のタイミング	15
3.	国別報告書・マスターファイルにおける検討項目(2)文書の作成・提出	16
3-1	文書の提出義務	16
3-2	文書の作成備置義務	16
3-3	中小企業等の文書化対応に係る配慮	17
3-4	文書の作成時期	17
3-5	様々な提出方法の是認	18
3-6	更新頻度	18
4.	国別報告書・マスターファイルにおける検討項目(3)守秘	19
4-1	日本の税務当局における担当者・責任者及び事務手続きの厳格化	19
4-2	関連会社等における守秘義務に係る情報の取扱い	19
5.	国別報告書・マスターファイルにおける検討項目(4)文書の記載内容・方法	19
6.	国別報告書・マスターファイルにおける検討項目(5)その他	20
6-1	保存義務期間	20
6-2	英語での文書作成・提出	20
6-3	罰則またはインセンティブの付与	21
6-4	各国における情報交換の履行状況の公表	21

7. ローカルファイルにおける検討項目(1)文書の作成・提出	21
7-1 作成義務	21
7-2 提出義務	22
7-3 中小企業等の文書化対応に係る配慮	22
7-4 作成期限	22
8. ローカルファイルにおける検討項目(2)文書の記載内容・方法	23
8-1 記載内容の明確化(重要性基準を含む)	23
9. ローカルファイルにおける検討項目(3)その他	23
9-1 日本語での文書作成	23
第3節 国際交渉における主張	24
1. 制度導入時期	24
1-1 国内法制定・施行のタイミングの協調	24
2. 文書の作成・提出	24
2-1 対象範囲や定義に係る「究極の親会社」所在地国の国内法の尊重	24
2-2 対象範囲に係る配慮	25
3. 守秘	25
3-1 税務当局による企業秘密漏洩防止の指針策定	25
3-2 関連会社等における守秘義務に係る情報の取扱い	26
3-3 機密性保持の範囲の明確化	26
3-4 情報交換に係る遵守規定の不履行に係る紛争解決手段の策定	26
4. 適切な利用	26
4-1 情報依頼時のルール of 策定	26
4-2 文書の使用目的の限定・明確化	27
5. 情報交換メカニズム	27
5-1 政府間情報交換メカニズムの枠組みの明確化	27
5-2 情報交換方式の法的な位置付けの明確化	28
5-3 域外適用を防止するルールの策定	28
6. 文書の記載内容・方法	28
6-1 「究極の親会社」所在国の国内法による定義等の尊重	28
6-2 各国言語への翻訳要求の否定	29
7. その他	30
7-1 マスターファイルの取扱いに係るガイドライン等の整備	30
7-2 OECDによるタイムリーな実情把握・改善策の策定	30
7-3 実効性の伴う紛争解決手段(マルチラテラルを含む)の提示	30
7-4 価格調整金等の所得配分手段のグローバルな枠組みの策定	31
第4節 日系多国籍企業の現状の税務体制	32
1. 税務人員	32
2. ガバナンス体制	32
3. 情報収集	33

第5節	行動13を踏まえた日系多国籍企業の対応の在り方	34
1.	多国籍企業を取り巻く内的・外的要因の整理	34
1-1	ビジネスのグローバル化に伴うリスクの増大(内的要因)	34
1-2	移転価格をめぐる国際情勢の変化(外的要因)	34
1-3	行動13の影響と対応の可能性	35
2.	多国籍企業の対応の在り方(総論)	36
2-1	コンプライアンス遵守のための作業(思考)フロー	36
2-2	税務上のリスクに鑑みた企業判断	36
3.	【段階1】情報収集と税務リスク評価	39
3-1	今後求められる文書と現行制度との差異	39
3-2	文書作成上の論点	40
3-3	情報の収集	41
3-4	リスク評価の視点	41
3-5	具体的なリスク評価の流れ	43
3-6	小括	44
4.	【段階2】税務リスクマネジメント	44
4-1	税務リスクマネジメントの流れ	44
4-2	原因分析	45
4-3	対策の検討・実行	45
4-4	モニタリング(管理・監督)	48
4-5	小括	49
5.	(参考1) 税務ガバナンスの検討要素	52
5-1	検討事項	52
5-2	付属資料	58
6.	(参考2) 税務業務の効率化	62
6-1	税務業務の効率化によるコスト低減の事例	63
6-1-1	非効率的なルーチン業務の改善を行った事例①	63
6-1-2	非効率的なルーチン業務の改善を行った事例②	63
6-2	税務組織の再構築等による業務効率化の事例	64
6-2-1	非効率的なルーチン業務の改善を行った事例③	64
6-2-2	不適切な業務プロセスの改善を行った事例	65

<別紙資料一覧>

- 別紙 1 『移転価格文書化及び国別報告書に関する指針』(9月成果物)仮訳
- 別紙 2 9月成果物におけるディスカッションドラフトからの変更点
- 別紙 3 『移転価格文書化及び国別報告書の実施に関する指針』(2月成果物)仮訳
- 別紙 4 マスターファイルの作成に係る実務上の留意点
- 別紙 5 国別報告書の作成に係る実務上の留意点
- 別紙 6 『BEPSを踏まえた我が国の事業環境整備と企業の親子間情報共有の在り方等に関する調査』に係る集計結果
- 別紙 7 『国際課税問題及び租税条約に関するアンケート調査』に係る集計結果
- 別紙 8 EUTPD 制度と実態
- 別紙 9 先進主要国の移転価格文書化制度と実態
- 別紙 10 行動 13 と我が国の現行法の比較
- 別紙 11 新興国等における税務申告書(抜粋和訳)

第1章 事業概要

第1節 事業目的

現在、一部の欧米多国籍企業によるアグレッシブな租税回避行為に世界的な関心が集まっている。こうした租税回避行為を防止するため、OECD加盟国のみならずG20各国も含めた世界中の税務当局が協調し、同じルールの下で協調した税務執行をしようとする取組み（BEPS(Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転)プロジェクト)が2012年より進行している。BEPSプロジェクトにおける行動計画(Action plan)として掲げられている15項目のうち、「BEPS行動計画13(移転価格関連の文書化を再検討する)(以下、「行動13」)」においては、共通化された様式(マスターファイル、国別報告書及びローカルファイル)にしたがって、多国籍企業がグループ全体の財務情報や事業情報等、従前以上の情報を各税務当局に提供することが要請されている。

したがって、本調査においては、引き続き国際的な枠組み作りが行われるに当たって我が国として発信すべき事項、及び、来るべき国内法制化に際しての論点について精査することを目的とする。加えて、この行動13への対応を含めた日系多国籍企業のグループ内の情報共有体制や税務リスクマネジメントの在り方の検証も、あわせて目的とする。

第2節 調査概要

(1) 行動13の概要の整理

BEPS行動計画及び行動13の成果物について概要を把握するため、下記の調査を行った。

- BEPS行動計画策定の経緯の整理
- 行動13における成果物(2014年9月及び2015年2月公表)の概要の整理

(2) 行動13を踏まえた国内法制化の際の論点及び国際的に発信する事項の検討

行動13の具体的なルール作りの論点を提示し、我が国産業界の現状と比較するため、下記の調査を行った。

- 国内法を策定する際に留意すべき論点の精査
- 国際交渉の際において我が国として主張すべき論点の精査

(3) 行動13を踏まえた日系多国籍企業の対応の在り方に関する検討

行動13を踏まえ、日系多国籍企業が実際にマスターファイル、国別報告書及びローカルファイルを作成するに当たり留意すべき実務上の留意点、我が国企業でのグループ内の情報共有体制及び税務リスクマネジメントの在り方の方向性について検討するため、下記の調査を行った。

- 日系多国籍企業の親子会社間の情報共有に係る現状把握
- 行動13に係る成果物と現行制度(日本、主要国)との比較
- 情報収集・リスク分析手法の整理
- 税務リスクマネジメントの手法や具体的事例の整理、等

第3節 調査方法

(1) 関連事項に係る調査、分析等の実施

第2節「調査概要」に記載した各事項について、文献調査により得られた情報を整理・検証・分析した。また必要に応じて、日系多国籍企業の税務責任者や実務担当者、学識経験者等に対するヒアリングを実施した。

加えて、以下の事項については、関係企業を対象としたアンケート調査を実施した。

- 日系多国籍企業の親子会社間の情報共有に係る現状把握
- 日系多国籍企業の海外子会社の課税状況の現状把握

(2) 研究会の実施

国際税務に精通した学識経験者及び産業界有識者を委員として、「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係る研究会」を開催し、上記事項に関する検討・議論等を行った。研究会委員は以下の通り。

<研究会委員(50音順、敬称略)>

<座長>		
青山 慶二	早稲田大学大学院 会計研究科 教授	
<有識者>		
北村 導人	西村あさひ法律事務所 パートナー弁護士 公認会計士	
吉村 政穂	一橋大学大学院 国際企業戦略研究科 准教授	
<産業界>		
菖蒲 静夫	キヤノン株式会社 財務経理統括センター 税務担当部長	【電機】
川崎 直行	株式会社日立製作所 グループ財務戦略本部 担当本部長 兼 税務統括部長	【重電】
合間 篤史	新日鐵住金株式会社 財務部 決算室 上席主幹	【鉄鋼】
栗原 正明	東レ株式会社 経理部 税務担当部長	【繊維】
船橋 浩一	アステラス製薬株式会社 経理部 税務グループ統括部長	【製薬】
榎 祐治	トヨタ自動車株式会社 経理部 部付主査	【自動車】
八若 和紀	三井物産株式会社 経理部 税務統括室長	【商社】
渡會 直也	日東電工株式会社 経営統括部門 経理財務統括部 税務部長	【精密】

<経済産業省>

飯田 博文	経済産業省 貿易経済協力局 貿易振興課 課長
島津 裕紀	経済産業省 貿易経済協力局 貿易振興課 課長補佐
白井 貴之	経済産業省 貿易経済協力局 貿易振興課 課長補佐
吉川 雄一郎	経済産業省 貿易経済協力局 貿易振興課 係長
宮崎 晃	経済産業省 貿易経済協力局 貿易振興課 調査員

<研究会事務局 税理士法人トーマツ(移転価格サービス)>

足立 佳寛	パートナー
山川 博樹	パートナー
永野 雄介	パートナー
Alan Shapiro	シニアアドバイザー
長田 大輔	マネジャー
梶原 奈央子	マネジャー
福田 修	シニアアソシエイト
敦賀 淳平	シニアアソシエイト
南野 啓	シニアアソシエイト
大庭 浩一郎	アソシエイト
富山 祥行	アソシエイト

(3) 調査報告書の作成

本調査の成果を取りまとめ、本報告書を作成した。

なお、本報告書において使用される略称に関する説明を以下に記載する。

<本文中の略称>

本文中の略称	説明
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting(税源浸食と利益移転)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development(経済協力開発機構) ※2015年3月現在の加盟国:34か国 (1)EU加盟国(21か国) イギリス、ドイツ、フランス、イタリア、オランダ、ベルギー、ルクセンブルク、フィンランド、スウェーデン、オーストリア、デンマーク、スペイン、ポルトガル、ギリシャ、アイルランド、チェコ、ハンガリー、ポーランド、スロヴァキア、エストニア、スロベニア (2)その他(13か国) 日本、アメリカ合衆国、カナダ、メキシコ、オーストラリア、ニュー・ジーランド、スイス、ノルウェー、アイスランド、トルコ、韓国、チリ、イスラエル
G20	Group of Twenty(20か国財務大臣・中央銀行総裁会議) ※G7(カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、日本、英国、米国)の7か国に、アルゼンチン、オーストラリア、ブラジル、中国、インド、インドネシア、韓国、メキシコ、ロシア、サウジアラビア、南アフリカ、トルコ、欧州連合・欧州中央銀行を加えた20か国・地域
行動13	BEPS 行動計画13(移転価格関連の文書化を再検討する)
9月成果物	『OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2014 Deliverable (OECD/G20 BEPS プロジェクト 移転価格文書化及び国別報告書に関する指針、行動13:2014年成果物)』(2014年9月公表)
2月成果物	『OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting(OECD/G20 BEPS プロジェクト 行動13: 移転価格文書化及び国別報告書の実施に関する指針)』(2015年2月公表)
EUTPD	EU Transfer Pricing Documentation(EUにおける関連者間の移転価格文書化)
CFC 税制	Controlled Foreign Company 税制(外国子会社合算税制)

第2章 調査結果

第1節 BEPS 行動計画の概要

1. BEPS プロジェクト 策定の経緯

国境を越えた電子商取引の広がり等、経済のグローバル化に対して、現行の国際課税ルールが追いついていないことから、近年、源泉地国・居住地国いずれにおいても適切に課税がなされない「二重非課税」の問題や、本来課税されるべき経済活動が行われている国で所得計上されない問題等が顕在化している。またリーマンショック後の財政悪化や所得格差の拡大を背景に、一部の企業グループによりアグレッシブなタックス・プランニングがなされていることについて、政治的にも看過できない状況にあった。

このため、OECD は国境を越えた脱税・租税回避スキームに対して、国際協調の下に戦略的かつ分野横断的に問題解決を図るため、2012年6月より「BEPS (Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転) プロジェクト」を開始した。この BEPS プロジェクトには、OECD 加盟国のみならず、中国、インドを含む G20 の参加国が協調して対応することに合意している。

2013年7月19日に、OECD は BEPS 行動計画 (Action plan) を公表し、同じ時期に開催された G20 財務大臣・中央銀行総裁会議においても、G20 諸国から全面的な支持を得た。

BEPSプロジェクトのこれまでの経緯は、以下の通り。^{1,2}

2012年6月

- G20 サミット(メキシコ・トスカポス)において、「税源浸食と利益移転を防ぐ必要性」について再確認
- OECD 租税委員会本会合において、BEPS プロジェクトを開始

2012年後半

- スターバックス、グーグル、アマゾン、アップル等の租税回避が政治問題化

2012年11月

- G20 財務大臣・中央銀行総裁会議(メキシコ・メキシコシティ)にて BEPS プロジェクトの作業を歓迎
- 同会議にて英、独の財務大臣が BEPS に関する共同声明を公表(仏財務大臣も賛同)

2013年1月～2月

- OECD 租税委員会本会合において、BEPS に関する現状分析報告書「Addressing BEPS」を承認。G20 財務大臣・中央銀行総裁会議(ロシア・モスクワ)に同報告書を提出

2013年6月

- G8 サミット(イギリス・ロックアーン)で、BEPS プロジェクトを支持
- OECD 租税委員会本会合において、「BEPS 行動計画」を承認

2013年7月19日

- 「BEPS 行動計画」公表。G20 財務大臣・中央銀行総裁会議(ロシア・モスクワ)に提出

2013年9月5～6日

- G20 サミット(ロシア・サンクトペテルブルク)において、BEPS 行動計画を全面的に支持

¹税制調査会資料(2014年10月8日)

²『BEPS への対応と我が国企業への影響に関する調査』(経済産業省 2014年3月)

BEPS 行動計画の全体像は、以下のとおりである。

行動計画	概要
1	電子経済の課税上の課題への対応
2	ハイブリッド・ミスマッチに係る取決めの効果を無効化する
3	CFC 税制(外国子会社合算税制)を強化する
4	利子損金算入や他の金融取引の支払いを通じた税源浸食を制限する
5	透明性や実体を考慮しつつ、有害税制に対しより効果的に対抗する
6	条約の濫用を防止する
7	PE 認定の人為的回避を防止する
8	移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する:無形資産
9	移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する:リスクと資本
10	移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する:その他リスクの高い取引
11	BEPS のデータを収集・分析する方法とそれに対処する行動の確立
12	納税者にアグレッシブなタックス・プランニングの取決めの開示を要求する
13	移転価格関連の文書化を再検討する
14	紛争解決メカニズムをより効果的なものにする
15	各措置を迅速に実施する(多国間協定を開発する)

2. 9月成果物

2014年9月16日に、行動13に係る成果物として、「移転価格文書化及び国別報告書に関する指針(Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting、以下、「9月成果物」)」が公表された(9月成果物の仮訳については、別紙1参照)。

2-1 策定の経緯

2013年7月に発表されたBEPS行動計画において、行動13は、企業グループに対する適正な移転価格課税の実現のためには、企業グループ内取引の全体像に関する情報を把握することが税務当局にとって有用である一方、それら企業グループ共通の情報について各国税務当局がそれぞれ異なる形式・内容による報告を大量に求めることとなれば、企業側に過度な事務負担が生じる恐れがあるという問題意識のもと、グローバルに活用できる情報や報告様式の検討が始まった。

その後、2014年1月に行動13に係るディスカッションドラフト(公開草案)が公表され、同年5月には当該ディスカッションドラフトに係る公開討論が行われた。公開討論では、開示情報の範囲や情報の守秘、企業の事務負担といった問題について議論された。

9月成果物では、公開討論において産業界より提示されたそれらの意見を踏まえ、納税者の事務負担の実質的な軽減を図るとともに、いくつかの論点が明確化された(ディスカッションドラフトから9月成果物への変更点については第2章1節2-3及び別紙2参照)。

2-2 概要

9月成果物では、行動13における移転価格文書化の目的として、以下の3点が挙げられた。当該目的については、各国で適切な国内における移転価格文書化ルールを策定するに当たり、考慮されなければならないこととされている。

<移転価格文書化の目的(パラ5)>

- ① 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
- ② 税務当局によるリスク評価実施に必要な情報の提供
- ③ 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

また、上記目的を達成するために、各国共通の移転価格文書化のアプローチを適用する必要があることを前提に、移転価格文書化の三層構造アプローチが明示された。

移転価格文書化の三層構造アプローチにおいては、(1) マスターファイル、(2) ローカルファイル、及び(3) 国別報告書という3つのファイル・レポートの必要性が示された。各レポートの具体的な内容は以下のとおりである。

＜移転価格文書化の三層構造アプローチ＞

(1) マスターファイル(パラ 18-21 等)

- グローバルビジネスの全体像(ハイレベルな概要)を示す資料。
- 企業グループ全体に共通する基本情報を含む。具体的には、企業グループ全体の「組織ストラクチャー」「事業説明」「無形資産」「グループ内金融活動」「財務状況及び納税状況」等。
- 事業分野ごとに作成することも認められるが、すべての事業分野を含んだマスターファイルが各国税務当局に提示されなければならない。

(2) ローカルファイル(パラ 22-23 等)

- マスターファイルを補完する資料。
- ローカル企業の重要な個別取引に特化した情報を含む。具体的には、特定の取引に関する「財務情報」「比較可能分析」「移転価格算定手法」等。
- 概ね、従来の移転価格文書化に含まれてきた内容が含まれる。

(3) 国別報告書(パラ 24-26 等)

- グローバルの利益及び税額について、国別の配分に関する情報を記載する資料。
- ハイレベルな移転価格リスク評価に有用だが、詳細な個別取引・価格の移転価格分析等の代用として用いられるべきではない。また、当該情報は移転価格が適切か否かの証拠とはならない。
- 国毎の各国内法人の財務データを単純に合算した「総額」で記載される。
- 整備期限を「究極の親会社」の事業年度終了日から1年間とする。

9月成果物では、親会社が作成するマスターファイル及び国別報告書の共有方法や使用言語、機密性、適時性等については、引き続き OECD において検討を行うものとされた。当該検討事項については、2月成果物において提示される(詳細は後述)。

加えて、当該取組の導入に当たっては随時の再検討が必要であり、遅くとも2020年には BEPS プロジェクトの参加国により、移転価格文書化規定、及び、国別報告書の規定を運用上改善できないかの観点から再検討されることとされた。

2-3 (参考) ディスカッションドラフトからの変更点

9月成果物においては、2014年1月に公表されたディスカッションドラフトから同年5月の公開討論の結果を踏まえて、主に以下の点について変更がなされている(詳細については、別紙2参照)。

➤ マスターファイル

- 国別報告書の位置付けについて、ディスカッションドラフトの段階では、国別報告書をマスターファイルの中の一要素とする方向で検討されていたが、9月成果物においては、国別報告書は独立した報告書とされた。
- 製品・役務提供取引別のサプライチェーンの情報について、ディスカッションドラフトの段階では、定量的な基準が示されていなかったが、9月成果物においては、定量基準により規模の大きな製品・役務提供取引に限定して開示する旨が明記された。
- ディスカッションドラフトの段階では、報酬を高額に受領している従業員に関する情報が記載すべき項目に含まれていたが、9月成果物においては、当該項目は削除された。
- 事前確認(以下、「APA」)に関する情報について、ディスカッションドラフトの段階では、ユニラテラル APA の他、バイラテラル APA 及びマルチ APA の記載が要求されていたが、9月成果物においては、ユニラテラル APA に関する記載に限定された。

- 相互協議中の移転価格事案及び過去2年以内に合意した相互協議に関する情報について、ディスカッションドラフトでは、当該情報に係るリスト又は簡単な記載が求められていたが、9月成果物においては、当該項目は削除された。
- 国別報告書
 - 国別報告書の位置付けについて、ディスカッションドラフトの段階では、国別報告書をマスターファイルの中の一要素とする方向で検討されていたが、9月成果物においては、国別報告書は独立した報告書とされた(再掲)。
 - 各国外関連者の財務情報等について、ディスカッションドラフトの段階では、国別報告書の内訳として当該情報を記載する方針であったが、9月成果物においては、国(税務管轄)単位に一本化された。
 - 国別報告書の記載項目について、ディスカッションドラフトの段階では、「人件費総額」「支払ロイヤルティ」「支払利子」等の多量(14項目)の情報が要求されていたが、9月成果物においては、これらの記載項目は縮減(8項目)された。
- ローカルファイル
 - 主要な競合先に関する情報等について、ディスカッションドラフトの段階では、9月成果物において当該情報についても記載する旨が明示された。
 - ローカルファイルについては、ディスカッションドラフトから若干の文言変更がなされた程度で、記載する項目自体は大きく変更はなかった。

3. 2月成果物

2015年2月6日に、「移転価格文書化及び国別報告書の実施に関する指針(Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 以下、「2月成果物」)が公表された(2月成果物の仮訳については、別紙3参照)。

2月成果物では、9月成果物において引き続きの検討事項とされた資料の共有方法等、国別報告書の実施に関連する内容について、主に国別報告書に関する指針を記載している。主な内容は以下の通り。

- (1) 作成及び提出時期(パラ7)
 - 国別報告書の対象年度は2016年1月1日以降に開始する事業年度とする。
- (2) 提出対象企業(パラ8-12)
 - 前事業年度の連結グループ年間売上高が7億5,000万ユーロ以上の多国籍企業に対して国別報告書の提出を要請する(2月成果物では、当該基準により「およそ85パーセントから90パーセントの多国籍企業が国別報告書提出義務対象から外れるが、それでもなお国別報告書提出義務を負う多国籍企業グループは法人売上高全体のおよそ90パーセントを占めることになる」とされている)。
 - 上記の規定以外の免除規定は設けられない。
 - 当該基準の妥当性については、2020年に実施される再検討の際に合わせて見直しを行う。
- (3) 取得及び使用のための必要条件(パラ13)
 - OECD/G20 BEPSプロジェクトに参加する国々は、国別報告書の取得及び使用の前提として、「守秘」「整合性」「適切な使用」の3条件に同意する。
 - 「守秘」について、税務管轄地は国別報告書に含まれる情報に関して、税務行政執行共助条約、租税情報交換条約、若しくは租税条約の下で提供される情報と同水準の機密性を維持するような法的保護規範性を保持する。
 - 「整合性」について、税務管轄地は9月成果物で規定された国別報告書の様式に含まれていない追加情報の提出を求めない。
 - 「適切な使用」について、各税務管轄地は国別報告書をハイレベルな移転価格リスク評価にのみ使用することにコミットする。
- (4) 政府間情報交換メカニズムの枠組み及び実施パッケージ(パラ14-15)
 - 税務管轄地が国別報告書を共有するに当たっては、政府間メカニズムに従った自動的情報交換の枠組みの中で行われる。

- 一定の理由により国別報告書を提供することが出来ない場合には、「第二の方法(ローカルファイリング(子会社を通じた提出)もしくは国別報告書の提出を供給し自動的に交換する義務を究極の親会社の子会社を管轄する国に移す方法)」を適用する。
- 国別報告書の政府間交換に関する実施パッケージについては 2015 年 4 月までに策定を行う。

なお、マスターファイル及びローカルファイルの取扱いについては、以下の内容がパラ 5 に記載されているのみで、それ以上の詳細については言及されていない。

- 各税務管轄地の税務当局の要請に応じて、当該税務当局に直接提出される。
- OECD/G20 BEPS プロジェクトに参加する国々は、マスターファイル及びローカルファイルについても各国の法令及び行政手続きに導入する際に OECD 移転価格ガイドライン(旧 5 章別添 1・2)及び 9 月成果物に規定される守秘及び整合性の基準を考慮することに合意する。

第2節 国内法制化の留意点

本節では、国別報告書とマスターファイルに係る納税者からの提出・他国税務当局との共有の方法について整理するとともに、我が国において行動13を踏まえた国内法制化を行う際に留意すべき事項について考察する。なお、納税者にとって行動13への対応は、我が国の税務当局との関係のみならず、海外子会社が所在する各国の税務当局との関係も考慮して行う必要がある。したがって制度設計の際には、本節で述べる国内法に係る事項と次節(第2章3節「国際交渉における主張」)において述べる外国法・条約に係る事項を切り分けて考える必要がある。

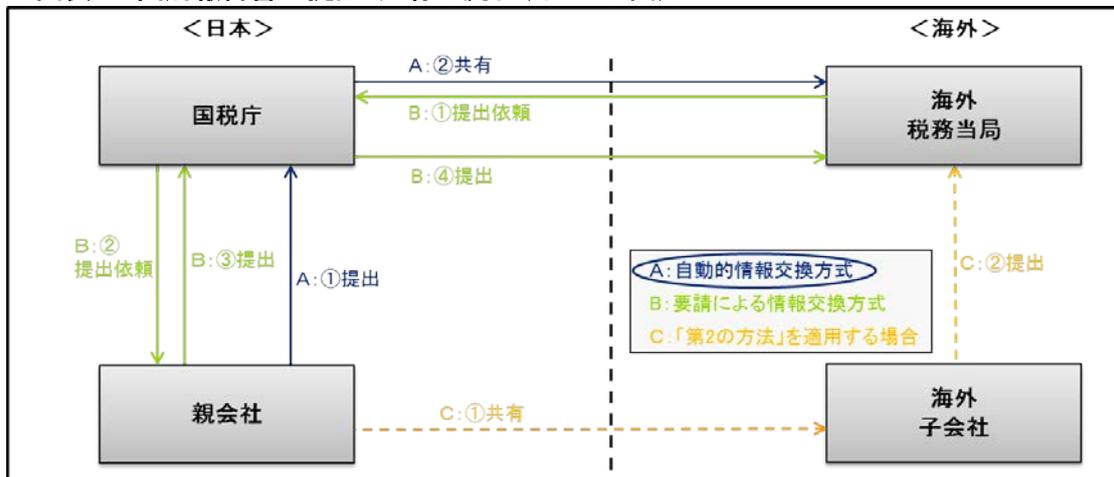
1. 国別報告書・マスターファイルに係る情報ルートの整理

1-1 国別報告書の提出・共有の流れ

国別報告書の提出・共有については、2月成果物において、「租税条約に基づく情報交換方式」が採用された。一般に、「租税条約に基づく情報交換方式」には、(A)納税者から提出された資料を税務当局同士が自動的に交換する「自動的情報交換方式」と、(B)海外子会社所在国の海外税務当局からの要請を受けて、国税庁が納税者から入手した資料を海外税務当局に提供する「要請による情報交換方式」の2通りが考えられるが、2月成果物には、「自動的に当該情報を交換しなければならない」との記載があり³、(A)「自動的情報交換方式」の採用が示唆されている。

また、自動的情報交換方式の前提となる3つの条件を満たせない場合には、(C)「第二の方法(ローカルファイリング⁴(子会社を通じた提出)若しくは、国別報告書の提出を要求し自動的に交換する義務を究極の親会社の子会社⁵を管轄する国に移す方法)」を必要に応じて採用することとされている。なお、(C)「第二の方法」に関する重要な骨子については今後、2015年4月までに検討が行われることとされている(図表1参照)。

<図表1: 国別報告書の提出・共有の流れ(イメージ図)>



1-2 マスターファイルの提出・共有の流れ

マスターファイルについては、2月成果物において、「マスターファイル及びローカルファイルについては、各国の法令及び行政手続きを経て実施されること、また、マスターファイル及びロ

³2月成果物パラ15において、国際的な合意に基づく国別報告書の自動交換の仕組みを構築することが謳われている。

⁴「ローカルファイリング」については、2月成果物において必ずしも詳細な説明がなされていないが、海外子会社に対して直接国別報告書の提出を求めることを指すものと考えられる。

⁵2月成果物の原文では“next tier parent country”とされていることから、全ての子会社を指すものではなく、直下の海外子会社を指すものと考えられる。

ーカルファイルは各税務管轄地の税務当局の要請に応じて当該税務当局に直接提出されることが勧告される」と記載されており、「海外子会社を経由した情報共有方式」の採用が示唆されている(図表 2 参照)。

<図表 2: マスターファイルの提出・共有の流れ(イメージ図)>



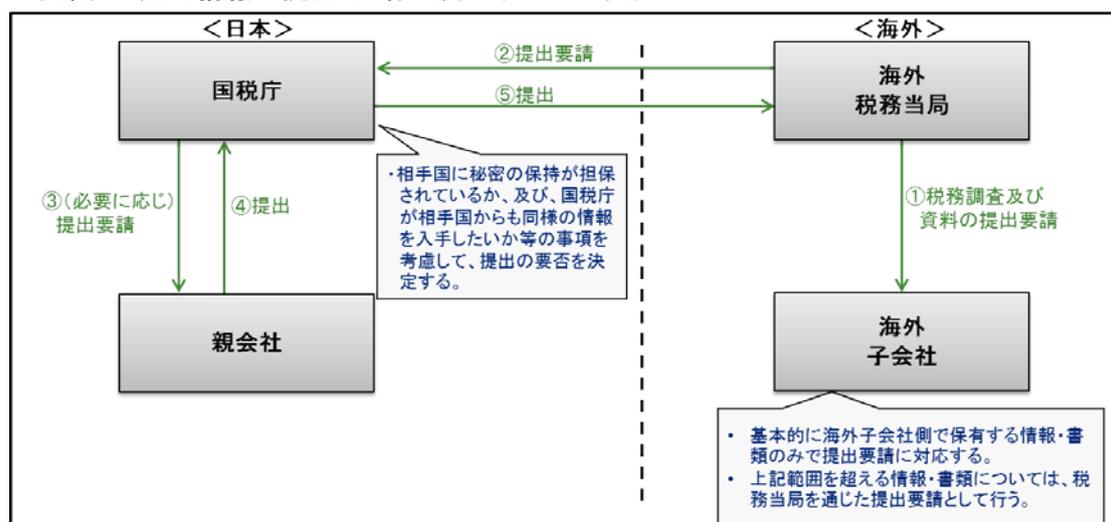
なお、図表 2 の方式を基本としつつも、「納税者の希望があれば国税庁による事前の形式確認を受けることができる」といった配慮をすることも考えられる。また、子会社所在地国によっては、海外子会社から提出されるマスターファイルについて、親会社所在地国(日本)の基準を満たした尊重すべき資料であることを確認するため、日本国税庁の確認を要請してくる可能性も否定できないため、その観点からもこのような任意の確認プロセスの整備は必要になると思われる。

1-3 追加情報の提出要請に係る流れ

2 月成果物においては、国別報告書が「税務管轄地が別添 3(国別報告書のフォーマット)に含まれていない追加情報を含むことを求めることはなく」と記載されているものの、国別報告書提出後の追加的な関連資料の要求の限界については特段記載されていない。

国際租税の分野においては、租税条約上での情報交換が図られてきた歴史を踏まえれば、国別報告書・マスターファイルいずれの資料に係る追加資料であっても、「租税条約に基づく情報交換方式」にて行われることが適切であると考えられる。

<図表 3: 追加情報の提出・共有の流れ(イメージ図)>



2. 国別報告書・マスターファイルにおける検討項目(1)制度導入時期

2-1 国内法制化のタイミング

【両文書共通】

海外企業と比較して、税務部門主導のガバナンスが一般的ではない日本企業にとって、国別報告書・マスターファイルの作成に要する事務負担について、社内で一定の理解を得て、必要な予算・人員等を獲得し対応するためには、相当な時間と準備を要することが見込まれる。

納税者側での早期の検討・対応を可能とするためにも、国内法を早めに整備し、制度の大枠を示すことが必要である。これは、「究極の親会社」たる日本企業から海外子会社に対する必要な情報の要求及びその重要性の説明に当たっても必要であると考えられる。

ただし、早急な国内法整備を目指す一方で、日本企業のみが国際競争上不利な立場に置かれることを避ける必要がある。したがって、早急な法制化を志向しつつも、我が国のみが突出した法整備を行うことのないよう、他国の国内法制化の動向をも注視し、その法制化の時期及び記載内容について慎重に検討を行う必要がある。

2-2 施行のタイミング

【国別報告書】

国別報告書の初回の対象年度については、2月成果物において2016年1月1日以降に開始する事業年度とされている。国別報告書は、租税条約を用いた情報交換方式を利用することとなっているが、2月成果物においては、「税務管轄地が多国籍企業グループの究極の親会社に対して国別報告書を要求していない場合」等においては、「第二の方法(ローカルファイリング(子会社を通じた提出)若しくは国別報告書の提出を要求し自動的に交換する義務を究極の親会社の子会社を管轄する国に移す方法)」が適切なものとして受け入れられるとされている。

上記の要件が、「『究極の親会社』の所在地国において、国別報告書に係る関連規定が法制化又は法施行されていない場合、海外子会社所在地国は『第二の方法』にて国別報告書入手する権利がある」といった意味に解釈されるのであれば、我が国が納税者の準備期間に配慮して施行時期を遅らせた場合、当該要件を満たすものとして、(租税条約による歯止めのかからない)「海外子会社を経由した情報共有方式」により、海外税務当局から直接国別報告書の提出を求められてしまう可能性がある。

したがって、国別報告書については、他国の法制化の状況も見据えつつ可能な限り早急な法施行が期待される(なお我が国の法施行は最速で2016年4月1日になると考えられる)。

【マスターファイル】

マスターファイルについては、2月成果物において、「マスターファイル及びローカルファイルについては、各国の法令及び行政手続きを経て実施されること、また、マスターファイル及びローカルファイルは各税務管轄地の税務当局の要請に応じて当該税務当局に直接提出されることが勧告される」と記載されているため、各国の国内法によって定められたタイミングで提出を求められるものと考えられる。

連結企業グループ全体の概況を正しく示した資料を作成するためには相応の時間を要すると考えられるため、準備期間を十分確保する必要がある(法制化から適用開始までの期間を一定程度確保した事例は以下のとおり)。また、少なくとも経過措置として、段階的に作成義務を導入する、事前申出による提出期限の延長を一定期間は認める等、柔軟な対応によって納税者側の準備期間の確保及び負担の軽減を図ることも必要であると考えられる。

ただし一方で、海外子会社においては各国の国内法において定められたタイミングで提出を求められると想定されるため、我が国の施行時期に関わらず対応が発生する企業もあると考えられ、それを考慮に入れた検討が必要である。なお、国内法制定以前に現地で法改正が行われた場合、法的には現地法に基づく提出要求を拒むことは困難となる可能性もあり得るところ、後述の第3節1-1「国内法制定・施行のタイミングの協調」において言及しているように、国毎の法制化のタイミングのずれが納税者の不利につながらないように、親会社所在国の適用開始

時期まで他国税務当局もその適用を猶予することについて国際的に合意する必要があると考えられる。

<法制化から適用開始までの期間を一定程度確保した事例>

- 帰属主義への変更(平成 26 年度税制改正)
平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税及び平成 29 年分以後の所得税に適用
- グループ法人税制(平成 22 年度税制改正)
改正内容に応じて、平成 22 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度からの適用、または平成 22 年 10 月 1 日(平成 22 年 10 月 1 日以後の取引)からの適用

3. 国別報告書・マスターファイルにおける検討項目(2)文書の作成・提出

3-1 文書の提出義務

【国別報告書】

国別報告書については、2 月成果物において、租税条約に基づく「自動的情報交換方式」の採用が示唆されたことを踏まえ、その前提として国内法において作成・提出義務が課されることになると思われる。

【マスターファイル】

マスターファイルの提出義務については、2 月成果物において明示されておらず、「マスターファイル及びローカルファイルは各国の法令及び行政手続きを経て実施されること、また、マスターファイル及びローカルファイルは各税務管轄地の税務当局の要請に応じて当該税務当局に直接提出されることが勧告される」と記載されているのみである。マスターファイルは、基本的には作成義務のみで十分であり、提出義務は不要であると考えられる(税務調査等に際し国税調査官からの求めに応じて提出すれば足りる)。一律に提出義務を課すことは企業の事務負担が大きく、また以下の観点を踏まえても、その必要性は乏しい。

- 現在の諸外国の文書化規定においても、移転価格文書の提出義務までは要求していない。9 月成果物のパラ 5、6 に記載の通り、移転価格文書化の目的の一つである税務当局によるリスク評価の観点からは、全ての対象企業に対してマスターファイル及び国別報告書の提出までを求められることは考えにくい。そのため、移転価格文書を作成備置し、税務当局の依頼に応じて(一定の準備期間以内に)提出することで十分であると考えられ、提出の義務化は、税務当局と納税者双方にとって不必要、且つ、過度な負担を強いることとなると考えられる。
- 他の納税実務に係る事務負担量及び現時点での税務部門の平均人員という観点からも、マスターファイルの提出義務化は現実的ではない。たとえ納税者に十分な移転価格文書化への対応を求める観点であるとしても、一定期日に納税者から税務当局への提出義務を課する必要はなく、税務調査等に際し国税調査官からの求めに応じて提出すれば足りるものと考えられる(税務当局側にとっても多大な事務負担が増加することが想定される)。

3-2 文書の作成備置義務

【国別報告書】

国別報告書の作成については、2 月成果物において租税条約に基づく「自動的情報交換方式」の採用が示唆されたことを踏まえ、国内法において作成・提出義務が課されることになると思われる。

ただし、2 月成果物において規定されている連結売上高 7 億 5 千万ユーロ(相当)未満という基準に関して、為替レートの取扱いについては特段明記されていない。そのため、執行の透明性及び予見可能性の観点から、国内法において上記を踏まえた明確な基準を設定するべきであると考えられる。具体的には、円建ての連結売上高の基準を 7 億 5 千万ユーロ(相当)から極端に乖離しない固定値として規定する(例:1,000 億円未満)ことが考えられるが、それ以外

の方法として、例えば円建ての連結売上高を期中平均の為替レートをを用いてユーロ換算する等の規定を置くことも考えられる。

3-3 中小企業等の文書化対応に係る配慮

【国別報告書】

国別報告書の作成については、2月成果物において免除規定（連結売上高が7億5千万ユーロ（相当）未満の多国籍企業については作成が免除される）が設けられるとともに、これ以外の免除規定は設けられないことが明記されている。したがって、国別報告書に係る上記以外の免除規定を国内法で定めることは事実上できないと考えられる。

【マスターファイル】

マスターファイルの作成については、2月成果物において特段の免除規定等が設定されておらず、「究極の親会社」の所在地国の法令に委ねられている。

例えば、連結売上高に占める海外売上高の割合が著しく低い等、潜在的な移転価格リスクを内包するクロスボーダーの取引が少ない企業に対してまで画一的にマスターファイルの作成・提出を求めることは、ハイレベルの移転価格リスク評価という趣旨及びそれに係る事務負担とのバランスに鑑みても、適切ではない。

したがって、上記のような観点で重要性に乏しいと判断される企業をマスターファイルの作成義務者の対象から除外するため、国内法において免除規定を設けることが適当であると考えられる。

なお、たとえ「究極の親会社」の所在地国の法令において免除規定を導入したとしても、海外子会社の所在地国が厳格な制度を導入した上でマスターファイルを要求してきた場合に、それを拒否することができるかという論点は残ることに留意する必要がある（これは、2月成果物における「各税務管轄地の税務当局の要請に応じて当該税務当局に直接提出されること」という表現の解釈に依存するものであり、別途「究極の親会社所在地国の規定を優先すべき」と国際的に発信していくことが必要である。この点については第2章3節「国際交渉における主張」においても記載している）。

3-4 文書の作成時期

【国別報告書】

国別報告書の作成時期については、2月成果物において、基本的に事業年度終了日から1年後に提出することとされていることから、当該期限に合わせた作成が必要であると考えられる。

したがって最初の作成・提出期限は、例えば以下の通りとなる。

・3月決算：2016年4月1日～2017年3月31日の事業年度について、2018年3月31日までに作成・提出

・12月決算：2017年1月1日～2017年12月31日の事業年度について、2018年12月31日までに作成・提出（今後の国際的議論により1年前倒しの可能性あり⁶）

【マスターファイル】

マスターファイルの作成時期については、2月成果物においては言及されていないが、9月成果物においては、「究極の親会社」の税務申告時までに見直され、必要に応じて更新することが求められるとされている。

しかしながら、国外関連者からの情報収集や、記載内容及びその整合性の確認等には、かなりの工数及び時間を要すると考えられる。

⁶ 2月成果物においては国別報告書の対象年度は2016年1月1日以降に開始する事業年度とされている一方で、我が国の法施行は最速で2016年4月1日になると考えられる。したがって「第3節 国際交渉における主張」にある通り、我が国のように2016年1月1日に法整備が間に合わない場合には、法施行されたタイミング以降に開始する事業年度の国別報告書が対象になることを国際的に明確にする必要がある。その上で、もしこの主張が採用されなかった場合には、12月決算企業の国別報告書の作成・提出は、2016年1月1日～2016年12月31日の事業年度について、2017年12月31日までに作成・提出、となる。

日本の申告期限は事業年度終了日から通常3か月と他国と比較し著しく短く、また各企業において税務部門の人員を増やすことはできない現状の中、本資料の作成は従前の決算業務や申告業務、IR (Investor Relations) 活動等に加えての追加の負担となることから、日本の現状の申告期限をマスターファイルの作成期限とすることは非現実的であると考えられる。

<他国における申告期限の事例>

- 米国
事業年度終了日より3か月後の15日(3月決算であれば、6月15日までに申告)としているが、延長申請書を申告期日までに提出して必要な納付税額を納めると、6か月の申告延長が認められる。
- イギリス
事業年度終了日から通常9か月以内に納付、12か月以内に申告する。

加えて、行動13はそもそも、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の三層構造の移転価格文書化を前提としており、マスターファイルは国別報告書及び(各子会社における)ローカルファイルとの整合性を確認しつつ作成する必要があることを踏まえると、実質的には全ての移転価格文書を同時に作成する必要がある。そのため、マスターファイルの作成期限を日本の税務申告期限とすることは、制度趣旨の観点からも現実的ではないと考えられる。したがって、マスターファイルの作成期限については、税務申告期限に囚われず実務的且つ現実的な期限を設定することが望ましいと考えられる。例えば、国別報告書の提出は親会社の事業年度終了日から12か月後が想定されていることから、マスターファイルの作成期限もその国別報告書の期限に揃えることが望ましいと考えられる。

なお、別途の対応策として、例えば日本の申告期限そのものを後ろ倒しにするといったことも考え得るが、本件の対応のためだけに全体の申告期限を変更することは現実的ではないと考えられる。

3-5 様々な提出方法の是認

【国別報告書】

国別報告書の提出方法については、2月成果物において、租税条約に基づく「自動的情報交換方式」が採用されたことを踏まえ、納税者からの資料提出に当たっては、CD-ROM等の電子媒体での提出が想定される。

なお、ハッキングの防止等、情報管理のためのセキュリティの課題が克服されるならば、e-Tax等の電子媒体での提出も想定される。

【マスターファイル】

マスターファイルの提出方法については、2月成果物においては明示的に記載されていないが、税務当局のリスク評価の観点からは、電子媒体と紙媒体等に実質的な差異はなく、納税者側の判断に委ねることに特に問題はないと考えられる。

3-6 更新頻度

【国別報告書】

国別報告書の更新頻度については、2月成果物においては明示的に記載されていないが、基本的に毎年提出を求められるものと考えられる。

【マスターファイル】

マスターファイルの更新頻度については、2月成果物においては明示的に記載されていないが、納税者側の更新に係る負担を軽減する法令上の措置が検討されるべきであると考えられる。

例えば、提出済みの内容から大きな変更がない場合にはその旨を該当事業年度の提出期限までに届け出るのみで充足するといった対応が考えられる(イギリスにおいては現行制度において同様の規定が存在する)。

4. 国別報告書・マスターファイルにおける検討項目(3)守秘

4-1 日本の税務当局における担当者・責任者及び事務手続きの厳格化

【両文書共通】

情報の重大性に鑑みると、税務当局において情報にアクセスできる者を限定し管理すべきであり、国内法等で明確化する必要があると考えられる。

なお、法令における具体的な規定が困難であれば、現実的な対応として、事務運営指針等の税務当局内部の運用指針において、例えば、情報を取り扱う部署の特定及び情報の管理方法を定めるなどして、運用の面で税務当局の守秘を徹底することが考えられる(その際、税務当局間の厳密な情報管理の方法については、租税条約に基づく情報交換方式の場合に準じて取り扱うこととすべきと考えられる)。

4-2 関連会社等における守秘義務に係る情報の取扱い

【マスターファイル】

関連会社や第三者企業との共同支配となる事業体に係る情報については、守秘義務が課せられている場合があるため、当該情報が漏洩することによって、企業又は国そのもの(関連企業が国営企業である場合)に回復不能な損害が生ずる可能性があると考えられる。

2月成果物においても守秘の観点からは明記されているが、クロスボーダーでの情報管理の難しさに鑑み、上記のような守秘義務に係る情報を税務当局は求めない、といった対応も考えられる。

5. 国別報告書・マスターファイルにおける検討項目(4)文書の記載内容・方法

【両文書共通】

国別報告書及びマスターファイルに情報を記載すべき、「関連者」の定義については、各国で定義が異なる場合、それぞれに合わせた資料を個別に作成しなければならないとすると、著しく企業の負担を増加させることになるため、マスターファイル及び国別報告書の提出・共有の方式(本節 1-1~1-3 参照)に拘わらず、「究極の親会社」所在地国の基準を適用するよう国際的な合意を得るべきと考えられる。その際、国別報告書における「関連者」の範囲については、「構成事業体」の定義や国別報告書の作成免除規定において会計上の「連結」の概念が用いられていることから、これらと平仄を合わせて「究極の親会社」の連結財務諸表における売上高・営業損益を構成する子会社の範囲と同等とすることが許容されるべきである。また、マスターファイルにおける「関連者」の範囲についても同一基準にて統一すべきである。

9月成果物における、国別報告書及びマスターファイルの記載項目には、不明瞭な部分がお残るものの、他方で、納税者における業種間差異を含めた多様性を踏まえれば、これをより明確化することは現実的には難しく、したがって、行動13の各成果物の文言に限りなく近い形で国内法に規定することが適切と考えられる。

また、記載項目について、ガイドライン等により明確化することも考えられるものの、①行動13の趣旨を踏まえれば、移転価格文書の作成の際に盛り込まれるべき情報の細目については、経営者の判断が一義的には優先されるべきであること、②重要性基準に係る規定等の細かな定義を設けた場合、他国と基準が異なると不整合が発生し、かえって実務上の混乱を生じ得ること、③様々な業態に対応する定義付けはそもそも難しいこと、④納税者側で移転価格文書内に注記等で補足し税務当局に対する説明を補うことも可能であることから、税務当局がガイドラインや具体例等を整備・公表する場合には、あくまで納税者側の理解を助けるための「例示」に留めることとし、ある程度記載ぶりを納税者側の判断に委ねることが適当と考えられる。

具体的には、以下のような納税者の裁量・判断が認められるべきと考えられる。

<例: 国別報告書における記載項目>

- 総収入について、固定資産や有価証券の売却による収入のように単純にP/Lのみでは把握できない項目については重要性の高い取引のみ記載する。

- 重要性(が乏しいこと)を理由に「連結」の範囲から除外して、会計上処理されている事業体については、基本的には、国別報告書において求められているフォーマットへの記載を一定程度簡略化(一部項目の記載を省略)する。例えば総収入は合計欄のみを記載し、関連/非関連の切り分けは記載しない等。

※ 会計上の「連結」の範囲に係る重要性の原則は、連結財務諸表利用者の意思決定に影響を及ぼさない程度に重要性の乏しい事業体について、「連結」の範囲に含めないことを認めるものであり、これらの事業体の多くは、基本的には移転価格に関するハイレベルなリスク評価という観点からも重要な影響を及ぼさないものと考えられる。他方、「連結」の範囲から除外されたものの中には、移転価格の観点から重要性が低くない事業体も理論上は存在しうる(例:取引規模の総額はさほど大きくないものの、その大部分が関連者間取引である事業体等)。したがって、重要性を理由に会計上の「連結」の範囲から除外された事業体については、その事業体に係る情報収集の重要性の乏しさに配慮し、(例外的に移転価格の観点から無視できない事業体を除いた上で)簡略的に国別報告書へ記載することが認められるべきである。

- 連結パッケージ等で入手していない情報等、社内の適切な監査等を経していない情報を国別報告書に使用する場合には、これらの情報の信頼性の確認については、「作成時点において可能な限り」とする。

また、仮に税務当局がガイドラインを策定する場合は、別紙4(マスターファイルの作成に係る実務上の留意点)⁷中の「記載内容の解釈例及び留意点」において言及している業種特異的な論点・留意点等も踏まえた例として示すことも考え得るが、その場合であっても、あくまで国別報告書及びマスターファイルの記載については、経営者の判断が一義的には優先されることが確保されるべきであると考えられる。

6. 国別報告書・マスターファイルにおける検討項目(5)その他

6-1 保存義務期間

【両文書共通】

文書の保存期間については、9月成果物において、国内法で求められる合理的な期間を超えて文書を保存する義務が課されるわけではないとされている。

文書の保存義務期間は、納税者による文書の説明可能性に鑑み、合理的な期間で設定することが望ましい。例えば、移転価格税制に係る更正期限(日本において6年)と同期間とすることが考えられる。

6-2 英語での文書作成・提出

【両文書共通】

使用言語については、9月成果物において、各国の文書の有用性が失われぬ限り、広く使用される言語で作成・提出することを許容することが推奨されている。

日本のみならず海外税務当局が確認する資料であること及び詳細な内容ではなくハイレベルのオーバービューを記載する目的の書類であることを踏まえ、英語で作成することが効率的であり、必要十分であると考えられる。

現状の移転価格調査や二国間事前確認(APA)における審査においても、税務当局の依頼を受けて、海外の英語等の原文の情報を日本語に訳して提出することは数多くあるが、納税者側の作業に工数も時間も要し、それにより調査・審査が長引くことがある。そのため、日本税務当局向けに日本語訳を義務化することは企業・税務当局双方にとって不相当であると考えられるため、英語での作成を基本としつつ複数言語での資料作成・提出要求がなされないようにすべきである。

⁷企業の文書作成及び税務当局のガイドライン作成の際に留意すべき事項に関しては、マスターファイルについては別紙4、国別報告書については別紙5を参照。

6-3 罰則またはインセンティブの付与

【両文書共通】

文書の作成や提出が義務化され、かつその作成・提出を怠ることを仮定した場合においても、その事実は移転価格の設定及びその結果として行われる税務申告とは関連性が乏しいため、作成・提出義務の遵守状況に応じて推定課税、課税上のペナルティの賦課をすることは合理的でないと考えられる。

ただし、納税者への何らかのインセンティブの付与は、文書化を促進するという目的のためには有効と考えられる。

＜他国におけるローカルファイルの文書化規定に係る関連措置の事例＞

- イギリス
移転価格文書の作成及び保存の不備がある場合、税務申告ごとに最大 3,000 ユーロの罰金が課される。
- ドイツ
移転価格文書を提出しなかった場合（若しくは重大な不備があった場合）、(1)立証責任の転換、(2)税務当局による推定課税、(3)罰金の賦課が行われる。
- 米国
税務調査の実施に際して、IRS の要請から 30 日以内に移転価格文書を提出しなかった場合、罰則が課せられる場合がある。

6-4 各国における情報交換の履行状況の公表

【両文書共通】

各国税務当局による移転価格文書の取得及び使用については、2 月成果物において、守秘・整合性・適切な使用が各国税務当局によって遵守されることを前提としているが、仮にある国の税務当局において当該前提条件に係る不履行があった場合に、企業としてはそのような事実を把握できないと、信頼して情報を提供することや適切な対応を取ることが困難になると考えられる。そのため、守秘・整合性・適切な使用の 3 つの原則に不履行があった税務当局については、日本の国税庁においてリスト化し、公表すると共に、国際機関を通じて是正を求めていくことが望ましい。

7. ローカルファイルにおける検討項目(1)文書の作成・提出

ローカルファイルにおける論点は、基本的には上記のマスターファイル・国別報告書の各項目と同様である。ローカルファイル独自の論点がある項目のみ、以下に記載する。

7-1 作成義務

BEPS プロジェクトの趣旨は、一部の多国籍企業を中心に行われている法の趣旨に沿わない租税回避行為を通じた税源侵食や利益移転の防止であり、そのために行動 13 において、税務当局へ移転価格のリスク評価を可能とするハイレベルなグローバル情報を提供する移転価格文書化の指針が示されている。しかし、ローカルファイルについての厳格な整備や強化は提唱されていない。

日本企業は、BEPS プロジェクトで取り沙汰されるような一部の多国籍企業と比較し、BEPS を意図する租税回避行為には消極的である場合が多いと思われる反面、9 月成果物において三層構造アプローチによる移転価格文書化が要請されたことで、事務的に過大な負担を強いられることになると考えられる。

一方で、日本に所在する外資系企業は、(制度上、我が国において文書化義務は課されていないものの)本国の親会社からの指示に基づき、日本におけるローカルファイルを既に作成していることが多いと考えられる。

また、現行制度(租税特別措置法施行規則第 22 条の 10 第 1 項)下での移転価格関連文書の整備に関しても、日本企業は誠実にその対応に向けた努力を進めており、日本において移転価格税制の執行は適切に行われてきたものと考えられる。

以上を踏まえれば、日本企業の現状の過度な事務負担に鑑みるに、(日本企業の)日本におけるローカルファイル義務化の必要性は認められず、作成を義務としないことも考えられる。

また折衷案として、例えば、本社において新たな日本のローカルファイルの作成を一義的に求めるのではなく、「各子会社別の現地でのローカルファイルを集約することで代替する」という方向性も移転価格リスクの評価の観点からは考え得る。ただしその場合にあっても、海外子会社の所在地国において同時文書化が義務化されていない場合においては、それに代替しうるような移転価格が妥当であることの蓋然性を説明できる資料で可とすべきである。

7-2 提出義務

仮に作成の義務化が求められる場合であっても、上記と同様の趣旨から、提出義務までは不要とすることが考えられる。

7-3 中小企業等の文書化対応に係る配慮

ローカルファイルの作成については、2月成果物においては特段の免除規定等が設定されておらず、「究極の親会社」の所在地国の法令に委ねられている。

取引ボリュームが限定されている中小企業等に対しても大企業と同様の対応を求めることは、得られる効果に対して企業の負担が過大になる。

9月成果物のうち「D.3. Materiality(重要性)」においても、中小企業に対する配慮の必要性が言及されていることや、多くの国では中小企業に対して簡素化された移転価格文書化ルールを適用していることを踏まえると、日本においても中小企業等に対する配慮を検討することが必要である。

<他国における中小企業に対する配慮の事例>

➤ ドイツ

関連者間での有形資産取引の受取対価が5,000,000ユーロ未満であり、それ以外の関連者間の役務提供取引額が500,000ユーロ未満である小規模の会社については、文書化が免除される。

また、例えば、連結売上高に占める海外売上高の割合が著しく低い等、潜在的に移転価格リスクのあるクロスボーダーの取引が少ない企業(親会社、国内子会社いずれも含む)に対してまで画一的にローカルファイルの提出を求めることは、文書を作成する企業及び文書を確認・評価する税務当局双方の事務負担に鑑み適切ではない。

したがって、仮にローカルファイルについて作成義務を課す場合であっても、上記のような重要性の乏しい企業に対する措置として、国内法において免除規定を設けることが適当であると考えられる。

7-4 作成期限

ローカルファイルの作成期限については、9月成果物において、対象事業年度の税務申告時までの完成を求めることがベストプラクティスであるとされている。

仮にローカルファイルについて作成義務を課するのであれば、マスターファイルと同様の理由から、税務申告期限に囚われずに提出期限を設定することが望ましい(上記の本節 3-4 参照)。

また、例えば上述の通り「日本親会社のローカルファイルは、各海外子会社のローカルファイルの集約で代替可」とした場合で、海外子会社側の作成期限が日本よりも遅い場合には、海外子会社側の期限を採用する、あるいは暫定的に前年度の分析の提示を可とする、といった柔軟な対応が考えられる。

8. ローカルファイルにおける検討項目(2)文書の記載内容・方法

8-1 記載内容の明確化(重要性基準を含む)

ローカルファイルの作成については、上記の通り、2月成果物においては特段の免除規定等が設定されておらず、「究極の親会社」の所在地国の法令に委ねられている。

取引規模ないし企業グループ全体の収益に占める割合が著しく小さい、海外売上高の割合が著しく低い等、移転価格上のリスクが低く、重要性が乏しいと考えられる取引についてまで画一的にローカルファイルの作成を求めることは、税務当局による移転価格調査の必要性及びそれに係る事務負担のバランスに鑑みても、適切ではない。そのため、納税者が上記のような重要性を考慮の上、ローカルファイル作成の要否を判断することを許容すべきであると考えられる。

9. ローカルファイルにおける検討項目(3)その他

9-1 日本語での文書作成

使用言語については、各国の文書の有用性が失われぬ限り、広く使用される言語で作成・提出することを許容することが推奨されている。日本におけるローカルファイルは、日本の税務当局が確認する資料であることを踏まえ、日本語の資料のみの準備等で必要十分と考えられる。

ただし、仮に各子会社別の現地でのローカルファイルを集約することで代替する場合(上記の本節7-1参照)、日本語での資料準備を法令上規定していると、子会社側で英語や現地語等で作成されたローカルファイルを日本語訳する手間が生じ、却って追加的に過度な負担が生じることに鑑みれば、国内法等において使用言語については明示しない方が望ましいと考えられる。ただし、複数言語での資料作成・提出要求がなされないようにするという点については担保すべきである。

第3節 国際交渉における主張

本節では、OECD/G20 等による行動 13 に関連する国際交渉の場において、我が国として主張すべき事項について考察する。

1. 制度導入時期

1-1 国内法制定・施行のタイミングの協調

【国別報告書】

国別報告書の対象年度については、2 月成果物において、2016 年 1 月 1 日以降に開始する事業年度とされている。他方で、日本国内においては、法整備に係るスケジュール上最も早い制度導入でも 2016 年 4 月 1 日付施行となると考えられる。2 月成果物においては、このような各国の法制スケジュール上の配慮については記載されておらず、例えば 2016 年 1 月 1 日から 3 月 31 日までの間に開始する事業年度に係る国別報告書について、(日本国税庁は当然提出を求めないものの)「税務管轄地が多国籍企業グループの究極の親会社に対して国別報告書を要求していない場合」(2 月成果物パラ 14)に該当するとして、「第二の方法」によって他国税務当局が国別報告書の提出を海外子会社に要求することが許されるかは不明確である。

本来、租税条約に基づく情報交換方式は、相互主義⁸が前提となっている。したがって、上記の我が国の例のように、スケジュール上やむを得ず 2016 年 1 月 1 日に法整備が間に合わない場合には、法施行されたタイミング以降に開始する「究極の親会社」の事業年度についてのみ、国別報告書の情報交換義務が有効となるということを国際的に明確にする必要がある。

【マスターファイル】

マスターファイルの法整備・施行のタイミング等については、2 月成果物において特段明示されておらず、各国の国内法に従うこととされているため、例えば、ある国が他国よりも極端に早いタイミングで国内法制化し、マスターファイルの提出が求められるようになった場合、他国企業にとっては、本来であれば自国の法令が定めるタイミングまでにマスターファイルの作成を行えばよいところ、十分な準備ができないうちに提出を求められるということとなる。

このような国毎の法制化のタイミングのずれが納税者にとって不利にならないよう、各国で国内法を制定するタイミングの足並みを揃えつつ、親会社所在国の適用開始時期まで他国税務当局もその適用を猶予することとすべきである。ただし、ある国の国内法制化が著しく遅れた場合に、その国に究極の親会社が所在する企業のマスターファイル提出義務がいつまでも発生しないという不平等な事態が生じることを回避するため、そのような猶予期間は一定期間内に限るべきである⁹。

また、マスターファイルの導入による納税者側の事務負担増に鑑み、十分な準備期間を設けた上で、各国国内法が施行されるべきである。

2. 文書の作成・提出

2-1 対象範囲や定義に係る「究極の親会社」所在地国の国内法の尊重

【国別報告書】

国別報告書の作成・提出義務については、2 月成果物において「連結売上高」をベースとした免除規定(連結売上高が 7 億 5 千万ユーロ(相当)未満の多国籍企業については作成が免除される)が明示されているが、この「連結売上高」の定義が明示されておらず、各国税務当局が

⁸租税条約上、情報提供を要請された国は、要請国の法令若しくは慣行においては認められていない行政上の措置を実施する、又は要請国の法令若しくは行政の通常の運営においては入手できない情報を提供する必要はないとされており、これを情報交換における「相互主義」とされている。

⁹例えば、A 国の国内法制化が非常に遅れ、B 国に所在している A 国企業の子会社のマスターファイル提出義務がいつまでも発生しない場合、B 国所在の日系子会社との間での事業環境の差異が生じることが懸念される。

自国の定義を適用するように要請することによって混乱や過剰な事務負担が生ずることが懸念される。

そのため、国別報告書は「究極の親会社」が作成義務を負っていることを踏まえ、「究極の親会社」が、その所在地国の法令に基づいて適法に採用している連結会計基準に基づいて作成された連結財務諸表における売上高に統一するよう国際的に合意するべきである。

【マスターファイル】

マスターファイルの作成・提出義務については、2月成果物において明示されておらず、「マスターファイル及びローカルファイルは各国の法令及び行政手続きを経て実施されること、また、マスターファイル及びローカルファイルは各税務管轄地の税務当局の要請に応じて当該税務当局に直接提出されることが勧告される」と記載されているのみで、作成主体は明確にされていない。他方で、親会社が一括して企業グループ全体のオーバービューが分かる資料を作成することで効率化を図る、というマスターファイルの本来の趣旨に鑑みれば、その作成主体は国別報告書と同様、「究極の親会社」に統一すべきである。

したがって、マスターファイルに記載する項目及びマスターファイルを配布する範囲についても、「究極の親会社」の国内法等における規定を遵守することを各国は認め尊重するべきである。

言い換えれば、日本の国内法において OECD の規定に従ったマスターファイルの記載項目を定めた場合には、例えば子会社の所在地国においてどのような国内法の規定がなされたとしても、日本の規定(すなわち OECD の規定)に沿った当該マスターファイルをそのまま各海外子会社に送付することで足りることについて、関係税務当局間において、国際的な合意を得るべきである。

2-2 対象範囲に係る配慮

【国別報告書】

国別報告書の対象範囲については、2月成果物において、パラ 9 に記載されている免除規定(連結売上高が 7 億 5 千万ユーロ(相当)未満の多国籍企業については作成が免除される)以外には免除規定は設けられないこととされている(パラ 12)。

【マスターファイル】

マスターファイルの作成主体の範囲については 2 月成果物において明示されておらず、上記の通り、「マスターファイル及びローカルファイルは各国の法令及び行政手続きを経て実施されること、また、マスターファイル及びローカルファイルは各税務管轄地の税務当局の要請に応じて当該税務当局に直接提出されることが勧告される」と記載されているのみである。仮に、「究極の親会社」の所在地国の国内法において定めるマスターファイルの対象範囲や免除規定等に関係なく、各国の税務当局が自国法令に基づいた範囲を設定し、その遵守を他国に対しても求めるならば、結局は各国に合わせたマスターファイルが必要となり、行動 13 の本来の趣旨に反することとなる。

したがって、免除規定を含むマスターファイルの対象範囲についても、「究極の親会社」所在地国の国内法等の規定を尊重することについて、関係税務当局間において国際的な合意を得るべきである。

3. 守秘

3-1 税務当局による企業秘密漏洩防止の指針策定

【各文書共通】

2月成果物においては、各国税務当局における「守秘」「整合性」「適切な使用」についてコミットがなされたが、機密性の高い非公表情報も取扱う可能性があることに鑑み、9月成果物における「D.8. Confidentiality(守秘)」パラ 44 及び 45 も踏まえつつ、より税務当局からの漏洩防止策を具体化する必要がある。

例えば、OECD 指針「Keeping It Safe」規程に基づく管理体制(税務当局内の責任の所在の明確化、機密情報にアクセスする全ての人のバックグラウンドチェック、セキュリティチェックの実施等を通じた税務情報の管理体制)を OECD/G20 において整備し、納税者から情報を取得する前に、管理体制の内容を OECD に届け出るという仕組みを導入することも検討するべきである。加えて、適切な情報管理体制が構築されていることを納税者に示すため、その管理体制についてはウェブサイト等を通じて公表するべきである。

3-2 関連会社等における守秘義務に係る情報の取扱い

【国別報告書】

国別報告書に係る情報の守秘については、2 月成果物において、国際基準を満たす、税務行政執行共助条約、租税情報交換条約又は租税条約の下で提供される情報に適用されるものと、少なくとも同等の守秘が保持されることとされている。

【マスターファイル】

マスターファイルに係る情報の守秘については、2 月成果物において、OECD 移転価格ガイドライン(5 章別添 1-2)及び 9 月成果物に規定されている守秘の基準を各国内法に導入する際に考慮することとされている。

しかしながら、関連会社や第三者企業との共同支配となる事業体に係る情報については、守秘義務が課せられている場合があるため、当該情報が漏洩することによって、企業あるいは国そのもの(特に関連企業が国営企業である場合)に回復不能な損害が生ずる可能性があると考えられる。

したがって、クロスボーダーでの情報管理の難しさに鑑み、上記のような守秘義務に係る情報を税務当局は求めない、といった点について、税務当局間で合意すべきである。

3-3 機密性保持の範囲の明確化

【国別報告書】

国別報告書の機密性については、2 月成果物において、上記の通り税務行政執行共助条約、租税情報交換条約、租税条約の下で提供される情報と少なくとも同程度の機密性が維持されることとされている。

しかしながら、当該記述を踏まえると、「第二の方法」が適用される場合について、同等の機密性保持が図られるかどうか不明確である。

したがって、条約に基づく情報交換方式以外の方法が適用される場合であっても、同様の機密性が保持されることを明示すべきである。

3-4 情報交換に係る遵守規定の不履行に係る紛争解決手段の策定

【国別報告書】

情報交換に係る遵守規定の不履行があったか否かという事実認定においては、情報交換の当事者同士の認識が異なることがあり得る。こういった問題は、判断権者によって見方が変わってくることから、その紛争解決手段の一つとして、第三者機関の設置等を検討すべきである。このような措置を講じない場合、本来例外的な措置であるはずの「第二の方法」が濫用される可能性がある。

4. 適切な利用

4-1 情報依頼時のルールの策定

【各文書共通】

国別報告書及びマスターファイルの新たな提出により、各国税務当局よりその検証過程でさらに詳細な説明資料の追加提出依頼を受ける可能性は高いと考えられ、このことは納税者側に過大な負担を強いることになると懸念される。

それらの追加情報要求が行われても、それは今回の BEPS プロジェクトの想定している移転価格文書化の範囲外であり、通常の質問検査権行使への租税条約の個別要請に基づく情報交換規定上の協力の範囲内で行われるべきものである。

その際の前提として、国別報告書及びマスターファイルは、「究極の親会社」所在地国の法令にしたがって作成されるべきであり、それを満たしていれば、そのまま他国税務当局へ共有することで BEPS プロジェクトにおける合意上の義務は果たされていることが再度確認されねばならない。

その上で、仮に、他国で更に詳細な内容の提示を法制化しそれに基づく要請を行った場合には、当該国内法に基づく追加的な資料要求に対しては、OECD モデル租税条約 26 条の情報交換規定の本則に基づくものと理解し、根拠ある税務当局間のスキームに乗せるべきものであるとして対応することを、BEPS プロジェクトの報告書において各国税務当局間のコンセンサスとしてしっかり確認するべきである。条約があるにも関わらず、各国税務当局が直接、「究極の親会社」に質問検査権を行使することによって、本来条約上のスキーム（要請による情報交換方式）で取得すべき企業グループ全体の情報を取得しようとすることは厳に慎むよう、各国において合意するべきである。

4-2 文書の使用目的の限定・明確化

【国別報告書】

国別報告書に含まれる情報の利用目的については、9 月成果物の「E. Implementation and review」において、「納税者より提供された別添 1-3（マスターファイル・ローカルファイル・国別報告書）に関連した情報は、税務当局により移転価格税制の行使のみを目的として適正に利用をされる」ことが重要とされているにも関わらず、9 月成果物（パラ 25）及び 2 月成果物（パラ 14）においては、「other BEPS-related risks」のために利用することができるとされており、国別報告書の利用目的の範囲に不整合が生じていることから、この範囲を明確にすべきである。

【マスターファイル】

マスターファイルの情報の利用目的については、2 月成果物において明示されていない。その利用目的は、当然ながら国別報告書と同様であるはずであり、上記の国別報告書の取扱いと同等の明確化をするべきである。

5. 情報交換メカニズム

5-1 政府間情報交換メカニズムの枠組みの明確化

【国別報告書】

国別報告書の提出については、2 月成果物において、原則として条約に基づく「自動的情報交換方式」が適用されるが、実質的に情報を提供することができないような一定の要件を満たす場合には、「第二の方法」として、ローカルファイリング若しくは国別報告書の提出を要求し自動的に交換する義務を「究極の親会社」の子会社を管轄する国に移す方法が適用されることとされている。

そもそも、「第二の方法」については、条約に基づく「自動的情報交換方式」が適用できない場合の例外的な対応であることを踏まえ、その適用は相当程度、限定的な範囲に止めるべきである。

その上で、2 月成果物に記載されている「第二の方法」が適用される際の各要件が具体的にどのような場合を想定しているのか、趣旨が不明確であり、その明確化が必要である。各要件に係る具体的な論点は、例えば以下の通り。

(a) 税務管轄地が多国籍企業グループの「究極の親会社」に対して国別報告書を要求していない場合

- そもそも、各国税務当局が国別報告書に含まれるような情報を求めていたことがこの取組の前提であることを考えれば、「国別報告書を要求していない」ケースは実際にはほぼあり得ないのではないかと。仮に各国内法における義務関係が問題になるのであれば、どの程

度の義務(作成義務、提出義務等)を課していれば、「国別報告書を要求している」とみなされるのか。

(b)既存の国際合意の下で国別報告書交換の根拠となる権限ある税務当局間の合意が適時になされていない場合

- 権限ある税務当局間の合意(CAA)について、仮にやむを得ない税務当局側の都合により合意が遅れた場合であっても、「第二の方法」が適用され、納税者が不利益を被ることになるのか。

(c)国別報告書の交換について、合意の後に実際には情報の交換の不履行が認められる場合

- 例えば子会社所在地国の税務当局が一方的に情報提供を拒否した場合に、それをもって「情報交換の不履行」があったものと見なされ、「第二の方法」が適用される要因にならないか。(不履行について帰責性のある国の税務当局が「第二の方法」の適用を主張することは認められないのではないか。)
- 親会社所在地国の税務当局が他国税務当局の要請が守秘・整合性・適切な使用の観点から不適切であるとして合理的に拒否したにも関わらず、当該他国税務当局が「第二の方法」による情報提供を要請してこないか。

上記の論点を明確化するとともに、当該要件が適用されるためのトリガーが何かという点について、相互主義の観点を十分に踏まえた上で、明確に提示するべきである。

5-2 情報交換方式の法的な位置付けの明確化

【国別報告書】

マスターファイルの共有方式や、国別報告書における「第二の方法」については、租税条約等で明記されるわけではないため、その法的根拠が不明である。今後、2015年4月に実施パッケージを政府間で合意する予定であり、これについては条約と同様のものと位置付けることができると考えられるものの、いずれにしても法的な根拠(位置付け)が分からないとその効果が確定できないため、これを明確化すべきである。

5-3 域外適用を防止するルールの策定

【各文書共通】

行動13により、各国税務当局が「究極の親会社」の作成する資料を入手することを契機として、海外子会社所在地国の税務当局が「究極の親会社」に直接情報請求をするケースが想定される。しかし、国際租税の分野においては、各国税務当局間の条約に基づく情報交換が基本となっており、そのためこれまでは各国税務当局において租税条約ネットワークの拡充が図られてきた。

このような国際租税の分野における基本的なルールは引き続き遵守されるべきであるため、「追加資料については各国税務当局間の、条約に基づく情報交換によって入手する」という適切な執行を徹底させるべく、OECD/G20の名前で発出するガイドラインやレポート等において域外適用を防止する明確なルールを策定することが必要である。この中には例えば、ローカルファイルが要求された場合には、提出するのは要求された国に所在する企業に係るもののみであり、他国のローカルファイルを提出する必要はないといったことも含まれる。

6. 文書の記載内容・方法

6-1 「究極の親会社」所在国の国内法による定義等の尊重

【各文書共通】

グローバルに統一された環境を作り上げるため、各国は行動13の成果物に沿った国内法を協調して制定すべきである。仮に、行動13の成果物における各要請項目の定義を各国が国内

法等でそれぞれ定義し、納税者がその各国バラバラな規定に対応しなければならないとすれば、納税者側に混乱が生じ適切な対応ができなくなる。

したがって、「究極の親会社」所在地国の国内法を遵守し文書を作成することを各国が認め尊重することが何より重要であり、OECD/G20 等の場でもそれを明示的に確認すべきである（例えば、構成事業体の定義、重要な無形資産についての「所有」の定義、文書を共有すべき「国外関連者」の定義、連結対象法人の定義、重要性基準等）。

＜例：国別報告書における記載項目＞

- 例えば構成事業体の定義について、構成事業体は 9 月成果物において“included in consolidated group for financial reporting purposes”という範囲で定義されているが、この“consolidated group”は「究極の親会社」がその所在地国の法令に基づいて適法に採用している連結会計基準に基づいて決定され、他国もそれを尊重することが望ましい。それが認められない場合、各国の法制や会計基準に基づいた国別報告書をそれぞれ作成しなければならず、納税者にとって過度な負担となり得る。

また各移転価格文書に記載する内容については、必ずしも行動 13 で詳細に規定されているわけではないが、移転価格文書の記載内容は、各企業のビジネスの多様性を尊重し、原則として納税者側の裁量・判断に委ねるべきであり、必要に応じて注記等で納税者側が移転価格文書に説明を加えること（例えば、納税者側が採用した連結対象に係る財務会計上の方式についての注記、等）を許容するべきである。

＜例：国別報告書における記載項目＞

- 総収入については、固定資産や有価証券の売却による収入のように単純に P/L のみでは把握できない項目について重要性の高い取引のみ記載する。
- 重要性（が乏しいこと）を理由に「連結」の範囲から除外された事業体については、基本的には、国別報告書において求められているフォーマットへの記載を一定程度簡略化（一部項目の記載を省略）する。例えば、総収入は合計欄のみを記載し、関連/非関連の切り分けは記載しない等。
 - ※ 会計上の連結の範囲に係る重要性の原則は、連結財務諸表利用者の意思決定に影響を及ぼさない程度に重要性の乏しい事業体について、「連結」の範囲に含めないことを認めるものであり、これらの事業体の多くは、基本的には移転価格に関するハイレベルなリスク評価という観点からも重要な影響を及ぼさないものと考えられる。他方、「連結」の範囲から除外されたものの中には、移転価格の観点から重要性が低くない事業体も理論上は存在しうる（例：取引規模の総額はさほど大きくないものの、その大部分が国外関連者間取引である事業体等）。したがって、重要性を理由に会計上の「連結」の範囲から除外された事業体については、その事業体に係る情報収集の重要性の乏しさに配慮し、（例外的に移転価格の観点から無視できない事業体を除いた上で）簡略的に国別報告書へ記載することが認められるべきである。
- 連結パッケージ等で入手していない情報等、社内の適切な監査等を経ていない情報を国別報告書に使用する場合には、これらの情報の信頼性の確認については、「作成時点において可能な限り」とする。

6-2 各国言語への翻訳要求の否定

【マスターファイル】

マスターファイルを作成する際の使用言語については、各国の文書の有用性が失われないう限り、広く使用される言語で作成・提出することを許容することが推奨されている（例えば、国際的なビジネス文書は英語で標記されることが一般的）。海外税務当局が当該所在国の言語でマスターファイルの提出を要求する場合、企業において翻訳のための膨大な作業が発生し、対応が困難であることから、当該要求を認めないこととするべきである。

7. その他

7-1 マスターファイルの取扱いに係るガイドライン等の整備

【マスターファイル】

マスターファイルの取扱いについては、2月成果物において、ローカルファイルと同様、各国法令及び行政手続きを経て実施されることとされている程度で、具体的な記述はほとんどない。他方、国別報告書と同様に「究極の親会社」が作成するマスターファイルについても一定の取扱いを規定しなければ、各国税務当局が自国のルールを適用した資料を作成するように要請することにより、納税者に過剰な事務負担が生ずることが懸念される。

したがって、マスターファイルについても国別報告書と同様、その取扱いに係る統一的なガイドライン等を整備すべきである(個別の要素については、本節において都度記載している通り)。

7-2 OECDによるタイムリーな実情把握・改善策の策定

【各文書共通】

行動13の趣旨は、税務当局が移転価格リスクや調査を行うに当たり、納税者が十分な情報を提供し透明性を高めるための移転価格文書化の指針を示すことにある。一方で、前述の通り、各国税務当局が実態にそぐわない過度な情報提供を要請する場合には、納税者の事業活動を著しく阻害することに繋がり、また、機密性の担保にも問題が生じる可能性がある。

2月成果物においては、税務当局によるコミットメントの遵守状況や文書提出及び共有に係るメカニズムの有効性をモニタリングすることを明示しており、それにより上述のような事態に関してもタイムリーに実情を把握し、都度、適切な改善策を講じることが期待される。

行動13(特に国別報告書)は新たな試みであるため、税務当局によるOECD/G20の定められた方針に従わない不適切な執行等を含め、実務上多くの問題点が生じることが見込まれることから、このモニタリングの範囲や実施体制等についての方針を早急に提示すべきである。

また、2020年まではモニタリング期間として事例を積み上げつつ、その期間は、納税者に対する罰則を宥恕すべきである。

なお、このモニタリングの結果、特に新興国税務当局により、企業負担の増加に直結するような追加提案がなされる可能性があり得るが、現状においても企業の負担は相当程度増大していることに鑑み、このように新興国による揺り戻しが想定される項目(例えばロイヤルティ等、検討段階で削除された項目)については、慎重に検討を行うべきである。

【国別報告書】

モニタリングにおいて不適切な執行が見受けられた国については、本取組に係る税務当局の透明性を高め、かつ納税者にとっての予見可能性を向上させるためにも、リストとして公表すべきである。なお、OECDが取り組む「税の透明性及び税務目的の情報交換に関するグローバルフォーラム」において、各国の情報交換に係るコミットや遵守の状況等に関しては、報告書¹⁰にまとめて公表されている。

7-3 実効性の伴う紛争解決手段(マルチラテラルを含む)の提示

【各文書共通】

行動13の導入及び各国の課税権の対立の現実を踏まえれば、二重課税の増加は避けられない。納税者の理解を得るためにも、実効的な相互協議の確保等、国際的二重課税排除のため、多国間を含む国家間での具体的な紛争解決手段を拡充するべきであり、2月成果物にも記載のある通り、行動14(紛争解決メカニズムをより効果的なものにする)の取組みを更に強く押し進めることを引き続き主張すべきである。

¹⁰『Tax Transparency 2014』(OECD 2014)

<http://www.oecd.org/tax/transparency/GFannualreport2014.pdf>

7-4 価格調整金等の所得配分手段のグローバルな枠組みの策定

【各文書共通】

現在の移転価格税制の執行において、価格調整金等の所得配分手段の取扱いは各国で足並みが揃っていない。例えば、価格調整金については、受取国側で事前の取決めの下認められるものの、支払国側で認められない等、企業側が実務において有効に実施出来ない状況であるため、OECD 移転価格ガイドライン等に基づき、所得配分手段のグローバルな枠組みを策定すべきである。その際には各国間での価格調整金等の送金が問題無く認められるように、送金規制の撤廃についても併せて検討する必要がある。

第4節 日系多国籍企業の現状の税務体制

これまで述べてきた行動 13に係る移転価格文書化規定等の各国国内法への導入を前提として、今後の日系多国籍企業の対応の在り方を検討するに当たり、現状の日系多国籍企業の社内体制及び今後懸念される事項を中心に、アンケート調査を実施した。

本アンケート調査は、幅広い業種から 60 社程度の日系多国籍企業を抽出し 2014 年 9 月に実施したものであり、そのうち 41 社より回答を得た。なお、本アンケート調査は 9 月成果物の内容を元に作成している。

本アンケート調査の結果の概要は、以下の通りである(結果詳細については、別紙 6 参照)。

1. 税務人員

まずは、日系多国籍企業の親会社における現状の税務体制について、調査を行った。

「親会社における税務担当従業員数」については、「5 人以上 10 人未満」と回答した企業が半数程度であり、「1 人以上 5 人未満」と回答した企業を含めると、全体の約 63%を占めている。また、「親会社において海外側の税務の管理等を主に担当する従業員数」については、「5 人未満」と回答した企業が全体の約 63%を占めている(「0 人」と回答した企業も全体の約 7%に上った)。

回答企業のうち、約 95%が企業グループ全体の従業員数 10,000 人以上であり、また約 83%がグループ連結売上高 1 兆円以上であることを踏まえると、上記の親会社の税務担当従業員数は、企業の規模感と比較して、極めて少ない傾向にあると考えられる。加えて、多くの日系多国籍企業においては、海外側の税務管理を専属に行う従業員をあまり配置しておらず、経理や国内税務等を兼務しながら、少ない人数で海外側の税務管理を行っているものと考えられる。この点についてヒアリングにおいては、税務人員を増やす必要性を感じているが、上層部の理解、コスト等の諸事情により体制を充実させることができないている、との回答が圧倒的に多かった。

2. ガバナンス体制

次に、各国において移転価格税制による課税問題が数多く報告される中で、日系多国籍企業による海外拠点のガバナンス体制をどのように構築しているかという点について、調査を行った。

グローバルの移転価格ポリシーを現状整備している企業は、全体の約 45%と半数以下であり、また「移転価格ポリシーの作成において困難な状況が有る」と回答した企業は、全体の約 42%に上った。さらに、移転価格ポリシーの作成が困難である主な理由としては、「企業グループ全体へ適用可能な移転価格ポリシーを整備することが困難」、「各国の税務当局で異なる移転価格税制の運用が為されているためにグローバルで整合の取れた移転価格ポリシーを整備することが困難」、「現地パートナーの資本参加がある場合に移転価格ポリシーの合意を形成することが困難」等が挙げられた。

海外拠点の移転価格文書については、全体の約 90%の企業が、海外拠点にて作成しており、その約半数は現地で採用した税務に精通した職員が文書作成に当たっているという結果が得られた。また、多くの回答企業では、親会社において、海外拠点で作成された現地移転価格文書を取り寄せ、その内容や整合性の確認を行っているとの回答があった。ただその一方で、親会社や企業グループ内の他拠点と文書の整合性が確保出来ないまま、海外拠点がそれぞれ文書化を行っている等の問題点も挙げられた。

「移転価格調査を含む海外現地税務当局による税務調査が行われた場合の対応」については、全体の約 86%の回答企業では、海外拠点が主体的に調査対応を行っており、海外拠点から報告のみ受ける等、直接的な関与が少ない状況にあると考えられる。

上記の結果を踏まえると、多くの日系多国籍企業においては、親会社による海外拠点への税務等に係る管理は必ずしも十分とは言えない現状にあると考えられる。

3. 情報収集

最後に、日系多国籍企業の親会社における現状の情報収集状況及び情報収集方法について、調査を行った。

親会社が海外拠点より受け取る情報の内容について確認したところ、「財務状況、予算等の財務情報」については、全ての回答企業で情報収集の仕組みを構築している一方で、「現地での税務申告状況等の税務情報」や「海外拠点同士での国外関連取引の内容や取引金額等の外-外取引に関する情報」については、多くの企業において報告されていないという結果が得られた。これらの報告の仕組みが無い主な理由としては、「海外拠点の数が多く管理しきれない」、「自社の出資比率が低い等実質的にコントロールできない海外拠点については情報収集が困難である」、「海外拠点に情報収集、報告の意図が伝わらず、理解されない」等が挙げられた。

加えて、行動 13(9月成果物の内容)におけるマスターファイル・ローカルファイル・国別報告書に係る情報の入手可能性(集計結果の詳細は別紙 6 参照)については、国別報告書の各項目に係る情報は「現時点あるいは今後入手可能である」と回答している企業がほとんどである一方で、マスターファイルについては、「作成及び入手ができるか不明」あるいは「不可である」と回答した企業が多くあった。

上記の結果を踏まえると、今後の行動 13 対応のためには、海外拠点より詳細な資料を入手する必要があるが、現状において親会社で入手できていない、あるいは作成していない項目も多く、それらの関連情報について、新たに入手経路や情報管理等も含め検討が必要になるものと思われる。

第5節 行動 13 を踏まえた日系多国籍企業の対応の在り方

本節では、これまで述べてきた行動 13 対応に係る法制度や国際的な枠組みの考察を踏まえた日系多国籍企業(以下、「多国籍企業」)の今後の対応の在り方について考察する。具体的な検討事項については本節 2. 「多国籍企業の対応の在り方(総論)」以降にまとめているが、その前に本節 1. 「多国籍企業を取り巻く内的・外的要因の整理」において近年の移転価格税制をとりまく環境の変化を俯瞰したい。

1. 多国籍企業を取り巻く内的・外的要因の整理

1-1 ビジネスのグローバル化に伴うリスクの増大(内的要因)

近年、多国籍企業によるビジネスのグローバル化の進展に伴って、国境を跨いだヒト・モノ・カネの移動が活発化していることから、不可避免的に発生する国際税務への対応の重要性がますます高まっている。

BEPS 行動計画において様々な対応が提起されている移転価格税制の視点で考えても、(その税務リスク(移転価格リスク)は企業グループ内における取引の内容や規模に依存するものの、)増加傾向にあることは間違いなく、多国籍企業もそれに対する対応策を備える必要性が高まっている。具体的な対策については企業自身が個別に検討し、判断する必要があるが、移転価格リスクに影響を与える要素としては、例えば以下が挙げられる。

<図表 4: 移転価格リスクに影響を及ぼす要素>

要素	移転価格リスクへの影響
海外生産・販売の規模	主に製造業において、海外における生産・販売規模の増大に比例して、(親会社等との)国外関連者間取引の規模が増大することにより、移転価格リスクが高まる。
無形資産	国外関連者間取引において無形資産が重要な意味を持つ場合、移転価格税制上、無形資産評価や取引価格への影響、税務当局との認識の齟齬等、煩雑な問題につながる可能性が高い。
外-外取引の割合	親会社を介さない外-外取引の割合が高くなると、一般に親会社からの利益コントロールが難しくなる傾向にあるが、これを適切に管理出来ない場合には移転価格リスクの増大につながるが多い。
事業多角化の度合い	単一事業の場合には、取引の種類や商流の数が限られており、管理しやすいことから、移転価格リスクのコントロールも一般に比較的容易となる場合が多い。 事業が多角化している場合は、共通の移転価格ポリシーを設けることは困難である可能性が高いことから、場合によっては事業毎にポリシーを設ける必要があり、その遵守、モニタリングも煩雑となるが多い。

1-2 移転価格をめぐる国際情勢の変化(外的要因)

また更に、多国籍企業によるビジネスのグローバル化という内的要因に加えて、昨今の各国税務当局の動向(法令のみならず、執行面も含む)という外的な要因により、多国籍企業の税務リスクが増大する方向へ向かっている。

特に移転価格課税は、一般的にその金額的インパクトが非常に大きく、一たび課税をされると多い場合には数十億円、数百億円規模の追徴課税額が発生し、経営に対しても多大な影響を及ぼす。

この移転価格税制の各国の法制化の流れを振り返ると、我が国においては主要各国の国内法導入に追従するように 1986 年に導入され、その後現在に至るまでに、その他の先進国はも

ちろんのこと、中国、インド等の新興国も含め 70 カ国以上に導入されるとともに、その執行の厳格化・多様化も進んできている。

また新興国では、税収の確保等を目的に、多国籍企業に対して、移転価格課税や PE 認定等による強引な税務執行が行われるケースが増加している。本委託調査の一環として実施したアンケート調査(対象:海外展開をしている日本企業 4,286 社(回答は 1,081 社)、2015 年 2 月実施)の結果より、日本企業の新興国における課税問題の概要は以下の通りであることが明らかになった(本アンケート調査に係る結果の詳細は、別紙 7 参照)。

- 国際的な二重課税の原因となるような課税事案が生じた国:
中国 39.3%、インド 15.9%、インドネシア 13.1%
- 国際的な二重課税の原因となるような課税事例の措置内容:
移転価格税制 46.2%、PE (Permanent Establishment) 20.7%、ロイヤルティ 16.6%
- 具体的課税事案:
 - ＜移転価格税制＞
 - ・業種・業態が異なる取引における利益率が比較対象として適用され、高い利益率での追徴課税を受けた。【中国】
 - ・取引の実態や合理性は無視して、画一的な高い利益率が設定されており、実際の利益が少なすぎるとして課税を受けた。【インド】
 - ＜PE＞
 - ・親会社が出向者の給与を一時的に立て替えていた場合に、出向者が親会社の支配下にあるとして PE 認定され、課税を受けた。【中国】
 - ＜ロイヤルティ＞
 - ・ロイヤルティに関して、ロイヤルティは利益に係る対価であるという理由で、子会社が赤字の場合にロイヤルティの損金算入が否認された。【中国】

加えて、新興国のみならず先進各国においても、基本的には日本と同様、OECD 移転価格ガイドラインに準拠した適切な執行がなされていると考えられるものの、その執行状況については国ごとに差異があることから、先進各国に立地する子会社に対してもリスク分析・評価を実施する必要がある。

1-3 行動 13 の影響と対応の可能性

上記の状況に加えて、今般新たに導入される行動 13 によって、これまでの移転価格文書よりも広範囲に亘る情報が親会社の所在地国の税務当局だけでなく企業グループの会社が所在する各国税務当局に対しても開示されることになる。行動 13 が各国税務当局による移転価格リスク評価を主たる目的として導入されたこと等を考慮すれば、多国籍企業の移転価格リスクが増大することが予想される。このリスクの増大には、そもそも移転価格の設定が適切でなかったものの、これまでは税務当局が認識できていなかったリスクが新たな文書化要請で認識されリスクが顕在化する場合と、新たに開示される情報が濫用され不合理な調査、課税が発生する場合が想定される。例えば、グローバルの利益配分を見て、新興国の税務当局が自国企業の無形資産の所有を主張し利益分割法を主張する場合や、ある国の税務当局が、国別報告書に記載されている自国と他国の利益水準に差異があることのみを理由に、移転価格調査を開始してくるという可能性も想定される。

このような行動 13 によってもたらされ得るリスクは、多国籍企業にとって避けられないものであり、それを踏まえた上で、現状の税務ガバナンスのままで対応可能かどうか、という検証が必要である。現状及び必要な対策については各社それぞれ状況が異なるものの、今回の調査の中で実施した税務体制に係るアンケート等を分析すると、多国籍企業は以下のような課題を抱えている可能性があることが分かった。

- 親会社の国際税務担当者が数名程度であり、世界各国の子会社の税務を管理するマンパワーを必ずしも確保できていない。
- 現地での納税状況や税務調査の状況について親会社が報告を受ける仕組みを有していない。
- 適切かつ十分なグローバル移転価格ポリシーを整備していない。
- 海外拠点の税務調査について、親会社等が積極的に関与していない。

- 行動 13 で文書化が必要となる情報の多くについて現状では整理、分析が出来ていない。この結果は、そもそも必要な情報自体を収集できておらずリスクを識別する段階にまで至っていない多国籍企業も多く存在している可能性がある、ということをお話しているとも言えよう。この行動 13 における企業グループ全体の情報開示は、伝統的な税務調査による事後的対応から、コーポレートガバナンスの向上を通じた事前対応へのシフトの方向性とも一致するものであり、各企業における税務ガバナンスの強化が益々求められている¹¹。

2. 多国籍企業の対応の在り方(総論)

2-1 コンプライアンス遵守のための作業(思考)フロー

このような国際税務に係る多国籍企業を取り巻く環境に鑑みると、行動 13 の対応に当たって、「求められている情報を単に収集して文書を作成し提出する」といった対応では、企業経営にとって必要不可欠な「コンプライアンスの遵守」ができていないと言いきれない。なぜならば、上述のように行動 13 に基づく移転価格文書の中身の分析と問題点への対策がなされない場合、これらの文書がきっかけとなって税務調査や更正等が引き起こされることにより、その対応のために追加的なコスト(調査対応の費用や追徴税額等)が生じる、あるいはそのために企業のレピュテーションを損ねる可能性が高まるからである。事前の分析・対応がなされていれば、そのコストを最小限に抑えることが可能であり、また説明責任を果たすことができるが、このような事前準備を怠れば、それもできない。

したがって、今後は行動 13 への対応を含む移転価格リスク全体の管理という観点から、海外展開を行う多国籍企業には、以下のフローに沿った検討が求められる。

- ① 情報収集: 移転価格の観点から、関係する企業グループ内の情報を適時適切に入手
- ② 評価・分析: 収集された情報の分析を通して具体的な移転価格リスクを識別・評価し、対処すべきリスクを特定
- ③ 対策: 上記で特定したリスクについて、必要な対応策を立案・実行

「コンプライアンスの遵守」の意味を一般的に定義することは難しいが、少なくとも結果についての内外への説明責任を果たすことができる状態にすることが必須であると思われる。したがって、情報収集及び分析をしっかりと行い、その上で各企業それぞれが設定する「コンプライアンスの遵守」というラインを満たすべく対策を行うことが必要となる。各社の判断による基準の設定によって、今後必要となる対策の内容及びその深度が定まってくることとなる。

なお、行動 13 への対応としての文書の作成等は非常に大きな追加負担ではあるが、この機会をリスクマネジメントという観点から組織・業務の在り方を内省し、問題点の有無の把握や改善を行うチャンスであると位置付ければ、このような見直し作業もリスクマネジメントの一環としてより意味のあるものになるものと考えられる。

本件については、次項以降において、「【段階 1】情報収集と税務リスク評価」と「【段階 2】税務リスクマネジメント」の 2 段階に分けて、具体的に記載する。

2-2 税務上のリスクに鑑みた企業判断

一口に税務リスクといっても、その種類や程度には様々なものがある。例えば、性質の違いに着目すると、以下の 3 つに分類することが出来る。

- ① 事前に認識可能であり、かつ対処可能な税務リスク:
原則、リスクをミニマイズするように努める(例: 商流の変更等により従来の課税関係に変化が生じるケース)。
- ② 事前に認識可能だが、対処することは困難な税務リスク:
問題発生時に速やかに最善の対処がとれるように準備をする(例: 合併の海外子会社(自社の出資比率 50%、パートナーの海外現地企業の出資比率 50%)との国外関連取引にお

¹¹ 日本国税庁は、大企業の税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組を実施しており、今後、コーポレートガバナンスの状況が良好と認められる法人については、税務リスクの高い取引の自主開示を受けその適正処理を確認するという事前の信頼関係を構築した上で、調査の間隔を延長することとしている。
(出典: 国税庁ウェブサイト http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2013/03_1.htm)

いて、移転価格税制上のリスクが懸念されるものの、パートナーの合意が得られず、取引価格の変更やリスク対応策を実施することが出来ないケース)。

③ 事前に認識不能な税務リスク:

事前に認識できないため、個別に事後的な対処をとるしかないが、将来的に同様の事態が生じないように再発防止策をあわせて検討する(例: 税務調査により思わぬ観点から指摘を受けるケース)。

上記分類も意識しつつ、対処すべき税務リスクやその中での対処の優先順位付けについては各企業の判断が必要となる。また、実際のリスクへの対応策については複数の選択肢が存在すると考えられ、その対応策の選択や実行のタイミングについても、それぞれに要するコストと期待される効果(リスク回避等)を考慮した上で、各企業が判断することになる。

例えば、重要な販売拠点のうち、特定の国の拠点がその他の国の拠点と比較して突出して利益水準が低い(又は高い)場合を想定する。このような場合、当該拠点との間で行われる国外関連者間取引については移転価格リスクが相対的に高いと判断されることから、当該リスクを抑えるために合理的な反論の準備や後続年度への対応のための経済合理性のある移転価格ポリシーの整備・運用を行うといった対応があり得る。逆に、海外進出は行っているものの、企業グループ全体における海外での生産・販売の重要性が乏しいと判断できる場合には、移転価格リスクを許容しうるレベルに低減させるための対応は限定的で良いという判断がなされることも考えられる。

行動 13により発生し得る税務リスクは基本的には移転価格リスクであるが、それに留まらずその他の国内税務に関するリスクも上昇し得る。具体的には、従来より存在している国際税務に関するリスク(例: CFC 税制における事業実態判断の前提に使用される)も考慮しつつリスクマネジメントを確実に行っていかなければならない。

このリスクへの対応に当たっては、組織や人材といった(税務部門には留まらず、他部門も巻き込んだ)税務ガバナンス全体の変革が必要となる場合も考えられ、それは経営判断を伴った企業グループ全体としての取組みとなるものと考えられる。また、このような取組みを行うことは、単に税務リスクやコンプライアンスへの対応のみならず、経営意思決定の迅速化や経営の効率化といった、経営面の改善にも寄与するものと考えられる。

このような変革を成功させることは容易ではないが、変革を成功させた、あるいはさせつつある多国籍企業の事例を踏まえると、以下のような点に成否の鍵を握る要因が存在しているものと推察される(以下の各項目の例示は、ヒアリングにおいていただいたご発言の代表例)。

➤ グローバル競争への意識

変革を成功させる企業は、グローバルでビジネスをするということについて、単なる輸出事業の延長とはとらえていない。欧米の多国籍企業を競合他社として意識し、企業グループ全体を一つの企業体と捉え、ガバナンスについてはバックオフィスも含めたグローバルなガバナンス体制を構築する必要性を認識している。

➤ 段階損益に関する経営陣の意識

欧米企業や投資家は ROE(Return on equity、株式資本利益率)を最も重要な指標の一つとして捉えていることから、段階損益としては連結ベースの税引後利益を重要視する。無論、本業の状況を示すという意味では売上高や営業損益という指標は依然として重要である。真にグローバルな企業、あるいはそれを目指している企業の経営陣は、キャッシュ・フローに直結する税引後利益を重要視している。

➤ CFO(Chief financial officer、最高財務責任者)の職責と権限

CFO の職責の一つとして税引後利益の改善が挙げられる。これを実現する施策を実行するため、CFO に強力な権限が与えられていることが重要である。例えば、CFO の指揮下に経理や税務以外にも、資金や IR 及びこれらに関する企画・人事といった組織を配置することでうまく運営できている企業もある。

➤ 連結経営

管理会計や業績評価の仕組みは、資金管理等の補完的な仕組みと組み合わせ、連結ベースの税引後利益への貢献に繋がるように設計されている。

なお、税務リスクに対応する際に具体的にどのような事項を考慮すべきか、という観点については、本節5.「(参考1)税務ガバナンスの検討要素」参照。

コラム： 税務部門の位置付けの再検討(BEPSと企業価値の向上)

上述した国際税務の経営上の重要性を踏まえ、ここでは各国税制で用意されている税務上の優遇措置や連結納税等の制度の活用とBEPSとの関係及び多国籍企業の税務部門に期待される役割について述べる。

各国の税制には国毎の経済情勢や国策等を背景とした様々な税務上の優遇措置や制度が設けられており、これらを有効活用することで、企業は税金というキャッシュアウトを削減することができる。例えば、連結納税の適用により企業グループ内の欠損金を課税所得から控除することや、租税条約上の優遇規定を適用するといったことがこれに該当する。

これらの優遇措置等の活用は、利潤の最大化を目的とする企業にとって合理的な選択であり、むしろグローバル競争が激化している昨今において、こうした優遇措置等の活用により企業の利潤を最大化することは、我が国企業が競合する他国企業との競争に打ち勝つためにも必須なことであると考えられる。

一方で、国際的に批判され、BEPSプロジェクト発足の発端となった欧米多国籍企業による租税回避行為は、法の意図に反して課税を逃れる行為であると位置づけることができ、上述のような優遇措置等の活用とは峻別することができる。つまり、優遇措置等をその趣旨通りに活用する限り、その活用はBEPS問題として批判されるべき行為には当たらず、ましてや企業倫理を損なう行為にも該当せず、むしろそれは税引後利益を増加させることにより企業価値を向上させ、グローバル競争を勝ち抜くために必須であると言える。

前述したような国際税務の重要性の増大も背景として、税務部門がリスクの低減、回避や税金費用の適切な低減等を通じて貢献できる領域は拡大を続けている。今後、我が国企業がグローバル競争を生き残るために、税務部門にはコンプライアンスを前提として、適切な納税を行いながらも、企業価値の向上に積極的な貢献をすることが期待されていると言える。

3. 【段階1】情報収集と税務リスク評価

本項では、本調査結果及び本調査における様々なインタビュー等も踏まえ、行動13への対応が必要な多国籍企業における「情報収集と税務リスク評価」について述べる。行動13で提出が求められる文書が、各国の税務当局によるハイレベルな移転価格リスク評価やBEPSに関連する他のリスク評価に用いられることに鑑みると、適切な情報を収集し、更にその情報に基づいて予め自社グループ内の税務リスクを評価することは、行動13への対応として、多国籍企業が最初に行うべき取り組みであると考えられる。

先に紹介した行動13の概要の通り、今後、多国籍企業はグローバルに跨る膨大な情報を収集し、またそれらを整理・集約した上で文書化することが求められ、それが企業グループの所在する国又は地域の税務当局へ提出されることになる。これらの文書は各企業が、自らの事業収益の構造、利益の源泉たる無形資産、グローバルでの利益配分や納税状況、移転価格ポリシー等について意思表示するものであり、税務調査の前提になるものであるため、記載内容を慎重に検討した上で作成・提出する必要がある。

3-1 今後求められる文書と現行制度との差異

(1) 行動13とEUTPD

行動13で提案された文書化のモデルとなったEUTPD(EUにおける関連者間の移転価格文書化に関する行動規範)は、マスターファイルとカントリーファイルという2つの主要素で構成されている。EUTPDよりも行動13で提案された文書化の項目の方がより具体的であり、また細かい項目の差異はあるが、EUTPDにおけるマスターファイル、カントリーファイルが、それぞれ行動13で提案された文書化におけるマスターファイル、ローカルファイルに相当する。また、EUTPDでは国別報告書に相当するものは求められておらず、これは別途、EUにおいて石油産業、ガス産業、鉱業、伐採業に対して実施されている国別報告制度(Country-by-Country Reporting)¹²を全業種、EU外にまで適用するという意図で行動13に追加されたものである。

なお、EUTPDを国内法制化する義務はなく、EU各国における現状としては、独自の要請文書を規定しつつ、「EUTPDを準用しても可」としている。網羅的な実態調査はできていないが、EUTPDの活用は企業によって異なっており、本取組の趣旨通り、全体の作業コストの低減、一貫性の確保等の観点でEUTPDを利用している企業もあれば、結局は個別対応のウェイトが大きいかとして利用していない企業もある。EUTPDが対象取引をEU域内に限定していることから考えても、この行動13で求められた文書化はEUの企業も含めたあらゆる多国籍企業にとって新たな対応が求められると考えられる(EUTPDの詳細及びEU各国国内法への導入状況については、別紙8「EUTPD制度と実態」参照)。

(2) 行動13と各国制度

米国・英国・フランス・ドイツの国内法において移転価格文書の準備は義務化されているが、その文書に含めるべき情報の詳細な規定の有無・内容については各国様々である。また、国別報告書のような多国籍企業のグループ全体の財務数値等といった情報までは要求されていない。したがって、行動13を踏まえた各国の制度改正は少なからず生じると考えられるため、多国籍企業にとってはその点についても注視していく必要がある(詳細は別紙9「先進主要国の移転価格文書化制度と実態」参照)。

(3) 行動13と日本の現行制度

行動13で求められている文書と、日本における従来の移転価格文書化規定(租税特別措置法施行規則第22条10)及び別表17(4)を比較した場合、ローカルファイルに関しては共通の内容が多いと思われる一方、マスターファイル及び国別報告書に関しては現行の規定で求められていない項目が多い。したがって、多国籍企業は従来収集していなかった情報を追加で取得する必要がある(詳細は別紙10「行動13と我が国の現行法の比較」参照)。またその際、

¹²EUROPEAN COMMISSION Press Release Database
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1238_en.htm?locale=en

多国籍企業にとっては文書作成の際に我が国の国内法による影響が非常に大きいため、その動向にも注視する必要がある(詳細は第2章2節「国内法制化の留意点」参照)。

3-2 文書作成上の論点

※マスターファイル・国別報告書の各項目の趣旨・記載上の留意点・参考になるとと思われる既存資料例等、詳細については別紙4「マスターファイルの作成に係る実務上の論点」及び別紙5「国別報告書の作成に係る実務上の論点」参照。

(1) マスターファイル

マスターファイルの各項目を記載するに当たり考慮すべきことは、企業側が記載した内容を各国税務当局がどのような視点で見て、利用しようとするのかを予測しつつ資料を作成することである。その点でいえば、各国税務当局の理解促進のため、別紙記載の通り適切に注記を行うことも必要である。また、各項目の記載ぶりに加えて、資料の全体の記載ぶりを総合的に考えることも必要である。具体的に留意すべき視点は以下の通り。

<明確な移転価格ポリシーの整備及び運用の必要性>

マスターファイルは事業に関する包括的な情報を記載することが求められている。その中でも重要な役務提供取極め、R&Dと無形資産、金融取極めについては移転価格ポリシーに関する記載が求められていることから、明確な移転価格ポリシーがない場合、又は移転価格ポリシーがある場合でも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には、マスターファイルの作成前に明確な移転価格ポリシーを整備し、且つ運用することが必要であると考えられる。

<他の資料との整合性の確保の必要性>

各国の税務当局は、マスターファイル、国別報告書、及び、ローカルファイルの3種類の文書をもってリスクアセスメントを実施することになる。したがって、上記3種類の文書の記載内容に不整合がある場合は税務当局から指摘を受ける可能性が高まると考えられるため、グローバルで一貫したストーリーを構築し、それに基づいて全ての資料を整合的に作成する必要がある。特に、マスターファイル及び国別報告書に関しては親会社が作成し、ローカルファイルは子会社が作成する場合、作成者が異なることにより、記載内容に不整合が生じる可能性も想定される。

<他の税制への影響を考慮する必要性>

BEPS行動計画の趣旨に鑑みれば、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、CFC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も留意した上で慎重に記載する必要がある。

(2) 国別報告書

国別報告書の目的は、数値の比較のみではなく、そこに記載されている数値について総合的に勘案し、各国税務当局が税務リスクを概括的に評価することである。したがって、作成された数値について、多国籍企業自らが移転価格税制等の観点から適切な説明をできるように予め分析しておく必要がある。

また、多国籍企業は適切なデータを収集し、各国税務当局の理解の促進のために適切な注記も行う必要があるが、別紙5にもあるように、国別報告書で求められている項目の定義は必ずしも明確ではなく、且つ、従来の連結パッケージでは収集できない情報もあり、実務的な煩雑性が多く伴うことが想定される。更に、マスターファイルの論点として既述した通り、国別報告書についても他の資料(マスターファイル及びローカルファイル)との整合性も確認しなければならず、従来の文書化対応とは異なった対応が必要となる。

3-3 情報の収集

前述のように、行動 13 への対応のためには、従来よりも多くの情報を収集する必要があるが、今後増大・顕在化すると予想される税務リスクに適切に対応すべく、多国籍企業は、行動 13 の文書化に必要な最低限の情報のみならず、事前の税務リスク評価のために必要なその他の情報もこの機会に収集することが望ましいと考えられる。税務リスク評価を実施するために必要となる情報として、例えば子会社の営業利益率やその値が、他の同種の海外子会社と異なる場合のその要因に関する情報・分析結果（各国の経済状況や災害など移転価格以外に基づく要因）や、各国の税制の概要、又は、税務調査の状況に関する情報等が考えられる。どのような情報を収集するかという点については、後述の「リスク評価の視点」及び「具体的なリスク評価の流れ」、さらには次項の「【段階 2】税務リスクマネジメント」も参照しつつ、各企業の状況に応じた検討が必要である。

なお、行動 13 及び税務リスク評価に必要な情報を収集するに当たっては、まずは既存の仕組み（例：連結パッケージ等）を工夫して対応することが考えられるが、それでも多くの企業は必要な情報を効率的に、且つ十分に収集することは困難である可能性がある。各子会社から必要な情報を効率的に収集するためには、情報システムの整備が一つの手段として考えられる（本節 5. 「（参考 1）税務ガバナンス」のうち「検討要素 5-1(2)③情報収集関連」参照）。

3-4 リスク¹³評価の視点

行動 13 の導入による透明性の向上と税務当局に提出される情報量の増加や移転価格税制に影響を与える他の行動計画の成果物とも相まって、今後移転価格について税務当局から指摘される可能性がさらに高まるものと予想されるため、多国籍企業はまず必要な情報を収集した上で、どのような税務リスクが自社グループ内に潜在しているかを洗い出し、評価することが求められる。潜在的な税務リスクを慎重に評価することなく作成した文書を各国税務当局に対して提出することは、事前に想定し対処することができたかもしれない税務リスクの顕在化を招く恐れがある。これにより各国での税務調査や指摘の頻発、各国税務当局との関係性の悪化、更には追徴課税による甚大なキャッシュの流出、これらによるレピュテーションの低下など深刻な問題を引き起こす可能性がある。

加えて、移転価格税制は、企業グループ内の所得の配分に関する税制であり、本質的には利害が相反する国家間の所得の取り合いであるとも表現される。これはすなわち、移転価格税制対応においては、各国家の考え方の違いや、国家間の交渉の影響を受けることは避けられないことを意味する。複数の主権国家の利害が完全に一致することがないことを前提とすると、グローバルに活動を行う多国籍企業は、移転価格税制に起因する税務リスクを完全に排除することは通常困難であり、その中で生じ得るリスクにどのように対処するのか、という点を検討することも重要である。

このような状況を踏まえた検討の一助として、以下の図表 5 に税務リスクを評価する上での重要な視点を記載する。なお、実際は各企業の実態に即した税務リスク評価が求められ、以下の項目が全てを網羅しているわけではない点には留意されたい。

<図表 5: 税務リスク評価の視点>

重要な視点		視点の詳細及び対応
①	無形資産	(詳細) 無形資産は移転価格税制の執行上、利益配分を想定する主要なファクターとして問題になり易い。例えば日本で開発・改良等された無形資産が低税率国へ移転され、当該国において超過収益が計上された場合や、無形資産の権利のみ所有し、機能の実態が不十分な事業体へ所得が分配される場合等、無形資産に関する議論は今後も激化することが想定される。

¹³ 「リスク」という言葉は色々な場面で多様な使われ方をしており、すべてを包括するような定義をすることは難しいが、本項におけるリスクとは「企業の収益や損失にマイナスの影響を与え得る不確実性」と捉えることとする。

		<p>(対応)</p> <p>企業グループの事業における無形資産の定義や所有の状況、対価設定等を整理し、どの程度の税務リスクがどこに潜在しているかを評価する必要がある。</p>
②	行動 13 以外の BEPS 行動計画	<p>(詳細)</p> <p>行動 13 を含めた BEPS 行動計画は、多国籍企業による租税回避を防止するための手段として 15 項目を明らかにしている。例えば、電子商取引に係る課税関係を定める行動 1 や、無形資産を移転させた場合の取扱い等を規定する行動 8 (移転価格の結果が価値の創造と一致することを確保する: 無形資産) 等との関係も説明可能な文書を作成する必要がある。</p> <p>(対応)</p> <p>上述のような各 BEPS 行動計画を踏まえた場合に、どの程度の税務リスクが潜在しているか、また今後発生することが予想されるのかを評価する必要がある。</p>
③	取引規模	<p>(詳細)</p> <p>一般に取引規模が大きくなるほど税務リスクは増大すると考えられる。</p> <p>(対応)</p> <p>規模の観点も考慮し、どの程度の税務リスクが潜在しているかを評価する必要がある。</p>
④	取引・商流の複雑性	<p>(詳細)</p> <p>複雑な取引・商流は、一般的には移転価格の管理も困難であり、税務リスクの発生につながり易いと考えられる。また複数国に跨る取引・商流を有している場合など、関連する国が多くなれば利害の対立が発生する可能性も増える。</p> <p>(対応)</p> <p>複数国に跨る複雑な取引・商流について適切に移転価格の管理ができていないかを評価する必要がある。</p>
⑤	各国の税制・税務当局の執行状況	<p>(詳細)</p> <p>各国の移転価格税制が異なることや、税務当局の執行状況の強弱によって移転価格の税務リスクは大きな影響を受けるものと考えられる。</p> <p>(対応)</p> <p>進出先国の最新の税制や、税務当局の移転価格税制の執行状況等に鑑みて税務リスクを評価する必要がある。</p>
⑥	企業グループ連結利益の状況	<p>(詳細)</p> <p>連結利益が著しく高い場合は、各国の税務当局から、子会社の機能リスクや子会社単体利益率が低いと指摘される可能性があり、連結利益が赤字の(若しくは著しく低い)場合は、例えば APA の場において、税務当局間における損失の押し付け合いに関するネガティブな交渉となるため、難航する恐れがある。したがって、連結利益が著しく高い、又は、赤字の(若しくは著しく低い)場合は、一般的に税務リスクは高まる傾向にあり、移転価格に関する税務リスクは、取引価格(移転価格)のみならず、事業自体の収益性からも影響を受</p>

		けることに留意が必要である。 (対応) 企業グループ内の利益配分に留まらず、事業全体の損益状況が税務リスクに重要な影響を与えることにも留意した上で税務リスクを評価する必要がある。
⑦	合併事業等	(詳細) 合併事業等においては、例えば合併子会社の機能リスク等に鑑みた利益率の設定に合併相手先が納得せず、独立企業間原則に即した価格設定が行えないなど、合併相手先の意味によって、移転価格の設定に影響を受けることが考えられる。 (対応) 合併子会社との取引が独立企業間原則に則っているかを確認し、各国税制及び現実的な実行可能性も考慮して、税務リスクを評価する必要がある。
⑧	(移転)価格を決定する部署	(詳細) 移転価格税制を考慮せず、事業部門が各子会社や事業部門の事業予算等に基づいて(移転)価格を設定・管理している場合、税務リスクが高くなる。 (対応) どの部署が(移転)価格を設定・管理しているか、そこで税務上の検討がなされているか等といった観点から税務リスクを評価する必要がある。
⑨	過去の税務調査における指摘内容	(詳細) 税務当局は、一般的に過去に指摘した内容が是正されているかを確認してくる。 (対応) 自社グループが過去に指摘された内容について、現在は是正されているか、また、指摘の対象となった取引と類似した取引についても、同じような指摘を受けることのないよう対策が取られているか等といった観点から税務リスクを評価する必要がある。

上記項目には、昨今様々な議論が行われており最新の情勢を把握した上で税務リスクを評価する必要があるものや、専門的な分析や経験が求められるものも含まれていることから、必要に応じて最新の状況に精通した経験豊富な専門家との連携も考えられる。

3-5 具体的なリスク評価の流れ

リスク評価の流れとしては、以下のプロセスが考えられる。

- ① 企業グループ内の国外関連者間取引の特定(会社数が多い場合は、重要性や取引の複雑性の観点から一部拠点または取引に絞って実施)
- ② 各関連者間取引に関する現状の価格設定方法の確認
- ③ 各関連者間取引に関連する各国の移転価格課税の傾向も踏まえた適切な移転価格算定方法の検討(過去の税務調査における指摘事項、更正事例及びその対応状況等の情報、他に類似の状況が発生していないかという確認、BEPSの影響も含めた各国における税制や執行状況の変更の可能性、等の周辺情報の入手と分析を含む)
- ④ 現状の価格と理想的な移転価格との差異の特定、分析、リスクの定量化(リスク金額の試算)

3-6 小括

上述の通り、多国籍企業は行動 13 の趣旨を十分に理解した上で適切な情報を収集し、また、どの程度の税務リスクが企業グループ内に潜在しているかを評価することが、行動 13 への対応に当たっては極めて重要であると考えられる。また、上述した税務リスク評価の結果を踏まえた上で、次項で掲げる「【段階 2】税務リスクマネジメント」について検討することが必要である。

実際には、対策をどの程度講じるかというレベル感は、リスクの度合いと対策コストのバランスを踏まえ企業毎に決定されることとなる。したがって、企業によってはリスク評価の結果、大きな対応が必要ではない、と結論づけられることもあるかもしれない。その場合、実務的な作業としては、必要とされる情報を効率的に収集し文書化する方法を検討し、また、每期税務リスクの状況に大きな変化がないことを確認することで足りると考えられる。ただし、その場合であっても、マスターファイル及び国別報告書については実務上及び記載上の様々な論点・留意点等があるため、上記の本節 3-2「文書作成上の論点」及び別紙 4・5 を再度確認することは重要である。

4. 【段階 2】税務リスクマネジメント

本項では、前項「【段階 1】情報収集と税務リスク評価」も踏まえた税務リスクマネジメント¹⁴の概略を示す。多国籍企業の税務リスクに対する考え方は、各企業の事業規模や事業内容、租税に対する経営方針等によって影響を受けると考えられるが、適切な対策を取らず、求められている情報を単に収集し記載した場合、税務リスクを顕在化させ、前項にて述べたような深刻な問題を引き起こす可能性がある。

4-1 税務リスクマネジメントの流れ

多国籍企業にとっての税務リスクは、前項のリスク評価によって抽出されるリスク(下記①②)に加え、事後的に初めて露見するリスク(③)も考えられる。それぞれのリスクに対して想定される対処方針は以下の通り。

- ① 事前に認識可能であり、且つ対処可能なリスク → ミニマイズする努力
- ② 事前に認識可能であるが、対処が困難なリスク → 問題発生時に速やかに最善の対処を取るために準備
- ③ 事前の認識が不可能なリスク → 事後的に個別対処及び再発防止

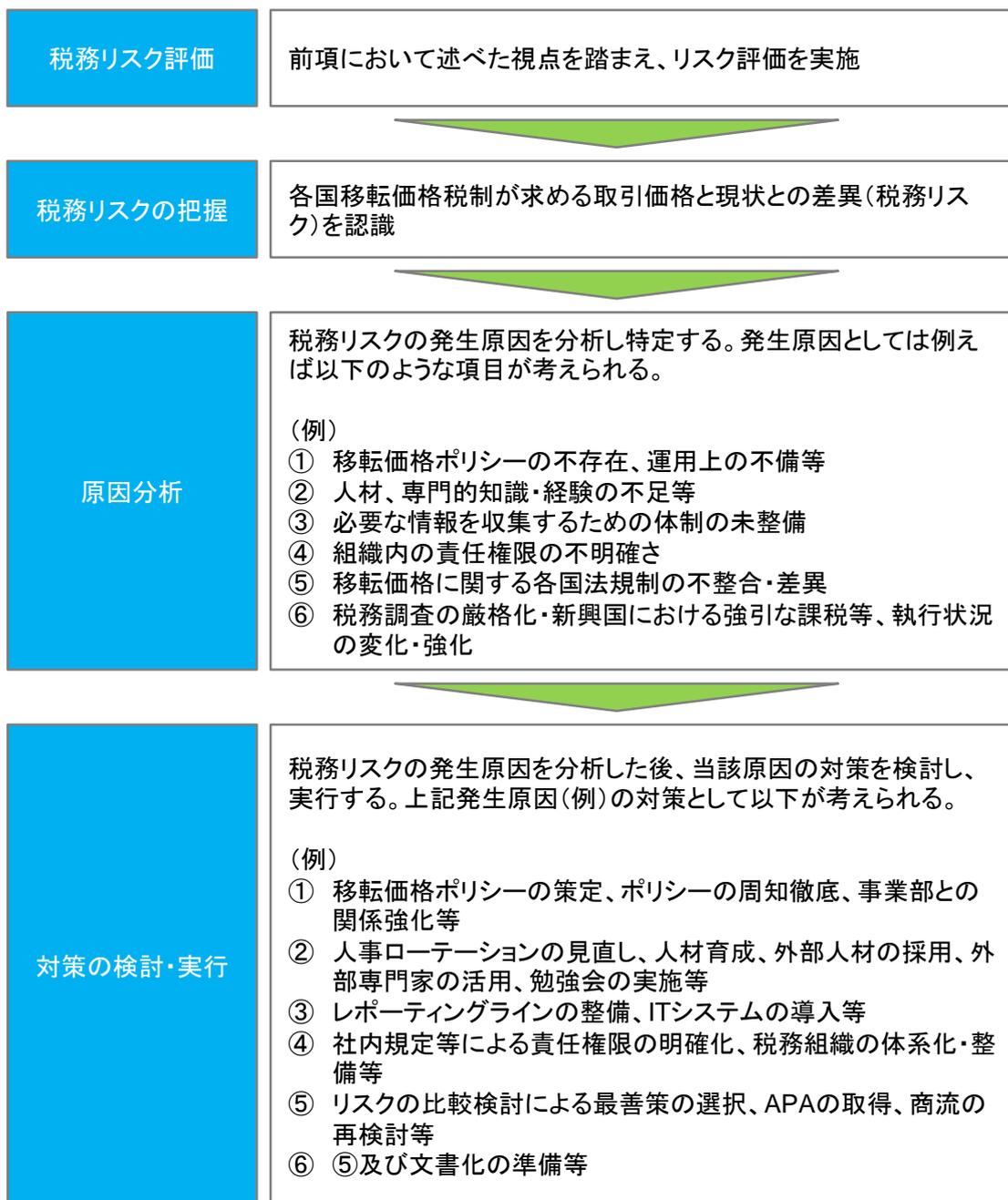
本項における税務リスクマネジメントとは、上記 3 つのリスク全てをカバーする概念であり、事前に対処し得る税務リスク(上記①)への対策を十分に講じること、及び、問題発生時点以降に対処が必要となるリスク(上記②③)に速やかに対処することにより、多国籍企業の価値を維持・向上していくことである。このためには以下のプロセスを踏むことが必要である。

- (1) 原因分析
- (2) 対策の検討・実行
- (3) モニタリング(管理監督)

これらを定期的かつ継続的に行うことで、各企業における税務リスクを継続的に低減させることが可能になると考えられる。

¹⁴本項で述べる「税務リスクマネジメント」とは、企業に潜在する税務リスクを低減させるためのマネジメントであり、行動 8、9、10 で言及している取引当事者間の損益の配分に影響を与える「リスク管理」とは異なる点にご留意頂きたい。

<図表 6: 税務リスクマネジメントの流れ>



4-2 原因分析

多国籍企業が税務リスクについて回避・低減・事後対処するためには、まず認識された税務リスクがどのような原因から生じているのかを分析する必要がある(上記図表 6 参照)。

なお、例えば類似する過去の事例等に基づいた判断のみに依り原因分析を行った場合、各国における執行状況の変化等が適切に考慮されず、適切な対策を講じることができない恐れがあるため、自らの取引内容の変化に留まらず、周辺環境の変化にも目を光らせておく必要がある。

4-3 対策の検討・実行

上記の原因分析に基づいて各税務リスクに紐づいた対策を検討し、実行する必要がある。

その際、投下できるリソースには限りがあるため、検討された対策に優先順位をつけ、効率的に実行することが重要である。優先順位の決定要素としては、まず税務リスクの大きさが挙げられるが、必要となる時間や効果の大きさも考慮する必要がある。

どのような対策を取るかは企業それぞれの判断に依るが、参考として各企業の取り組みを以下に紹介する(図表6における「原因分析」及び「対策の検討・実行」の①～④の分類に従って記載)。

なお、例えば BEPS を契機とした移転価格に対する執行の強化や、新たな法制度の設立等、外的要因に起因する税務リスク(図表6における「原因分析」及び「対策の検討・実行」の⑤・⑥に分類されるもの)に関しては、企業側の努力のみでは原因を除去出来ないケースもあり得る。このような場合は二国間 APA の取得や、積極的なロビー活動の実施等の検討・実行も必要となるであろう。また、例えば新興国における強引な課税が重要な税務リスクの原因となっている場合には、当該新興国の課税の影響を低減するような商流の変更等の検討も一つの選択肢になり得る。なお、個別企業や業種単位の団体のレベルで対処できない状況や環境に対しては、業種横断的な団体や政府レベルからの働きかけも含めた、オールジャパン体制での対応が必要になると考えられる。

①移転価格ポリシー関連

<移転価格ポリシーの策定>

- 更正には到らなかったものの、過去の税務調査で徹底したチェックを受け、移転価格の重要性を認識した。そのため、自社の国外関連者間取引を洗い出し、主な取引類型毎に事業部門や子会社の担当者が移転価格を設定する際に遵守すべき移転価格ポリシーを作成した。

<移転価格ポリシーの周知・運用>

- 移転価格ポリシーを企業グループの人間がいつでも見られるように、社内イントラに日本語版、英語版を掲載した。しかし、ポリシーの設定のみでは、実効性がないと考え、本社税務部門で主要子会社のセグメント単位での損益状況を半期毎にチェックし、移転価格設定に問題があると思われる事業部門、子会社には個別に事業部門長等宛にアラームを発信している。上記移転価格ポリシーが遵守されるよう、また税務上の事前の検討の重要性を社内に周知するように、継続的に行っている。
- 移転価格のマニュアルを社内に配布しており、移転価格に関連する取引は必ず税務部門に相談し、意見を聞くことになっている。その意見を汲むかどうかは営業部門が判断し、意見を汲まない場合は自らリスクを負うこととなる。ようやくこの仕組みが社内にも浸透してきたところで、相談も多くなってきている。
- 物流部門、研究開発部門についても移転価格を考える上では非常に重要な部門のため、その部門に対しても移転価格ポリシーの周知を行っている。

<価格設定>

- 移転価格の問題だけでなく、そもそも連結利益自体が限定的な場合、例えば取引単位営業利益法(以下、「TNMM」)を前提に一方の企業にベンチマークに基づく通常利益を与えた場合、もう一方の企業の利益が非常に低い、または赤字となり、税務リスク及び税務非効率の発生に繋がってしまう。そのため、外部への販売価格から、製造原価までの各種原価をグローバルで一括管理し、サプライチェーンを通じて、各段階(拠点)に適切な利益が帰属するように、価格設定については事業部門や製造現場も一体となって共通の理解の下で、管理部で設定した共通のポリシーにしたがって管理、設定している。また、連結利益が十分に確保できず、重要な税務リスクの発生に繋がるリスクのある取引については、本社税務部門で事前に検討を行い適切な対応策を検討した上で実行するか、実行しないことを意思決定する。
- 取引価格の設定に関して、事業部門では基本的なルールにしたがって日々の業務の中での価格の決定を行っており、管理部門ではトータルの金額でモニタリングを行っている。当社は中央集権型であるため本社の管理部門には絶対的な権限があり、事業部門がルールを逸脱したことはできないようになっている。何か問題が起きた場合には、事業部門と管

理部門とで相談しながら対処しているため、価格設定についてコンフリクトが生じるということはない。

- 新規取引を開始する場合、事前に税務部門が移転価格税制その他の税制上の検討を行い、適切な価格設定が難しいと考えられる取引については、機能・リスクの分担を変え、それをサポートする国外関連者間契約書等の文書も整備するなど、事前の税務上の対策を講じてから取引を開始する。

<子会社等の業績評価>

- 子会社等の業績評価が移転価格の影響を受けないように、管理会計にて行っている。
- 子会社の業績評価については、定量面では予算に対してどうであったかという観点で行われ、予算の段階で移転価格への配慮がなされているため、業績評価と移転価格設定のコンフリクトはない。なお、定量面よりも定性面の評価の比重を高くしている。定性面は目標管理のようなことを行っている。

②人材関連

<人事ローテーション・税務人材の育成>

- 財務会計、管理会計、税務会計といった経理部門では、それぞれの領域を経験し、全体を理解してこそ一人前の経理マンとなれることから、経理部門の中で3年から4年ごとにローテーションさせている。さらに最近のグローバルな取引の増加を踏まえると海外での経験も積ませるようにしている。
- 税務については高度な知識と経験が求められることから、スペシャリスト育成のため、ローテーションしない税務スタッフを置いている。会計や財務といった他の主計部門ではそのようなことはしていない。
- ローテーション制度はあるが、税務、法務、研究開発といった部門は専門性が高いので、長めにならざるを得ない。税務のみに所属させると、仕組み作りのみに携わり、実体を忘れてしまうことを懸念しているため、一定期間は事業部門を経験させることにより、税務を外から見る経験も必要と考えている。

<勉強会の実施等>

- 移転価格課税を含めた税務調査の更正等によるロスコスト(延滞税などのペナルティ、二重課税、訴訟対応費用)について事業部門・子会社へ共有し、税に対する認識の向上を図っている。
- 各部門を対象に、税務・経理についての社内研修を年に数回行っている。研修講師には入社4、5年目の社員を割り当てており、講師側も勉強になる。税務チームが調査官に扮して模擬税務調査などを行ったこともある。その効果もあり、税務に対する意識は徐々に浸透してきたと思う。

<海外勤務経験者の活用>

- 海外勤務経験者は現地で移転価格や課税問題などについて真っ向から取り組んでおり、そのインパクトや大変さも十分理解していることから、そのような人材に移転価格を含む国際課税を担当させている。

<外部人材の採用>

- 税務については高度な専門的知識と豊富な税務判断及び税務調査、各種文書の作成経験等が求められ、内部人材でそれらの経験を積ませることは長期の時間を有し、また異動等もあり難いため、主要なポジションには税理士法人出身者など、専門的知識及び経験を有した人材を採用している。

<外部アドバイザーの活用>

- 自社の事業や属する業界についての知見、国内外の専門家とのネットワークを有する外部アドバイザーを活用することで、税務に関わる適切な判断を行うことができ、また事業部や海外子会社を含む社内の関係者を効果的に説得することができた。

- 過去に税務調査が行われた際には、外部アドバイザーの豊富な経験と専門的分析によって戦略的かつ適切に対応することができた。また、外部アドバイザーとの関わりを通じて、社内の税務人材の教育や知識の向上に繋がった。
- 海外子会社の全てに税務担当選任の人員を置くことは難しく、また、教育訓練を行っても、他社に流出してしまうこともあり、効率的でないため、税務申告等の比較的定型的な業務については、一括して外部委託し、業務の効率化を図っている。
- 外部アドバイザーは利用せず、まずは自分たちで考えてみるということを基本にしている。その上で、新しい領域などで自分たちではどうしてもわからないことがあった場合には、外部アドバイザーに依頼するが、その場合もその領域で一流のアドバイザーに依頼することとしている。

③情報収集(レポーティングライン・ITシステム等)関連

<子会社からのレポーティング>

- 毎月又は四半期ごとにレポートする項目(現地子会社の申告・納税状況、税務調査の状況、ペイロールなど)をそれぞれ設定し、収集している。

<システム導入>

- 移転価格対応のみならず、経営管理の視点から、システムを導入することにより、国内・海外を問わず、連結ベースで製品単位での損益を把握できる体制ができている。70~80の製品があるが、予算の段階から損益管理をしておき、月次で実績を把握している。
- 全世界で80社ぐらいの子会社があり、約400ある製品ごとに連結ベースの利益を取れるシステムが2002年にできた。それによって、税務調査に対して事前に手が打てるようになった。

<海外子会社とのコミュニケーション>

- 税務担当者を介したグローバル・タックス・ミーティングを定期的に行い、情報収集・事例の共有等を行っている。

④組織関連

<税務部門の強化>

- 税務部門は、以前は経理部の一部であったが、分離して部に昇格させCFOの直下に配置し、専門性と影響力の向上につなげている。

<責任権限の明確化>

- 海外の会社を買収した際に、親会社の役割分担の明確化を含めたタックスポリシーの存在を問われ、タックスポリシーを整備することの重要性を認識するきっかけとなった。

<業績評価>

- 各営業組織別に連結ベースの税引後利益で業績評価をしている。これにより営業部門であっても税の知識は必須となり、自身の業績に影響する話であることから、税務問題への意識も総じて高く、税務部門への相談も多い。ただ、営業部門の覚えることが増える、税引後利益に影響を与える新しい社内ルールを導入する際に関係者が多く決裁に手間がかかる、といったデメリットもある。

4-4 モニタリング(管理・監督)

原因分析を十分に行い、当該リスクに対する対策の検討・実行がなされたとしても、適切な対応が継続されているか、また、事業活動の変化や、各国の執行状況の変化の中で、期待した効果が継続して実現されているか(税務リスクが管理、低減されているか)も定期的にモニタリングし、必要に応じて適宜改変していくことも必要である。

なお、モニタリングの結果、決定した対策が実行されていない場合は、その原因分析を行い、再発防止の観点から適切なフィードバックを実施することが必要となる。例えば移転価格ポリシーが守られていない(対価未回収の取引がある、取引価格に問題があり子会社の利益率が適

正な利益率幅に収まっていない等)ことが発覚した場合や税務調査において指摘を受けた場合には、事業部門又は子会社にヒアリングし、問題点を明確に提示させ、ポリシーの遵守を再度徹底する等、再発防止のための解決方法について話し合うことが必要である。この際、原因次第では、経営層を巻き込んだ対応も検討すべきかと考えられる。

上記は問題発覚後のネガティブなフィードバックを想定しているが、問題を未然に防ぐには、例えば定期的に事業部門又は子会社の税務担当者とミーティングを設け、その都度フィードバックを実施することも有効かと思われる。

4-5 小括

税務リスクマネジメントを如何に実施するかは、企業の考え方や置かれている状況によって影響を受けると考えられるが、そもそも予見出来ない税務リスクや、予見出来ても回避出来ない税務リスクもあることに鑑みれば、少なくとも企業側で事前に対応可能なリスクについては、可能な限り対策を実行し低減を図ることが必要であろう。具体的な対策の検討を行う場合には、後述する本節 5.「(参考 1) 税務ガバナンスの検討要素」が有用になると考えられる。

なお、効果的な税務リスクマネジメントのためには、他部門との関係及び海外子会社との関係を見直すことも非常に重要である。多くの企業において、事業部門からの事前の相談がなく、事態が大きくなってから税務部門が事態收拾に対応しなければならなくなった、という話がよく聞かれるが、この税務部門と事業部門との強い協力体制の構築は必須である。また、親会社と子会社を分けて考えるのではなく、親子会社を含めた企業グループ全体を一つの企業体と捉え、子会社も含めて確実に管理していくことも大切である。

いずれにせよ、行動 13 は「究極の親会社」が企業グループ全体の状況を詳細に把握し、責任を持って資料作成・説明責任を負うことを求めている。したがって、今後親会社の税務部門は従前よりはるかに大きな責務を課されることから、適時適切な海外子会社の情報の把握、ひいては企業グループ管理が強く求められることを、一層認識する必要がある。また、このような税務部門のミッションの大きな変化を踏まえれば、(リスクに応じた各社の対策の深度に依存するものの、)多くの場合は税務部門の増員も含めた管理体制の充実が求められることとなる。

この点、短期間で税務部門の人員のみを増員させることは現実的ではない場合もあり得るが、別途の解決策の一つとして、組織レベルでの税務業務の効率化が考えられる。本論点に係る欧米多国籍企業の事例を本節 6.「(参考 2) 税務業務の効率化」にまとめてあるため、必要に応じ適宜そちらも参考いただきたい。

コラム①(A社の例):税務ガバナンス構築への長期的な取り組み

A社の税務責任者F氏は、税務部門で20年近いキャリアを有している。F氏が税務部門の一担当者であった2000年頃、まだ社内では税務に対する関心は高くはなかったが、同じ業界内の欧米のトップ企業は、当時から税務機能に係るガバナンスを強化し、積極的なタックス・プランニングも行っていったことから、これらの事例も参考にしつつ、日本の税制を十分に考慮しながらグローバルに一元的な税務管理を行う体制を構築し社内に浸透させてきた。

具体的には、移転価格(グループ内取引価格)の決定権を事業部門ではなく本社の税務部門がグローバルに一元的に掌握することとした。

①グループ内移転価格の設定は、企業グループとしての連結営業利益には何の影響もなく付加価値を生むものではないこと、②税務部門が企業グループ全体の移転価格を管理することで税務リスクをコントロールできること、③グループ内取引の価格交渉という業務を削除できること、これらの説明を社内の関係者に十分に説明し理解を得た。

同時に、これまで子会社の業績評価を各社の単体のP/Lに基づき行っていたが、それでは、移転価格の調整と各社の業績評価にコンフリクトが生じてしまうことから、税務部門が予算部門を巻き込み管理会計と財務会計の分離を行った。これにより業績については管理会計をベースに評価をされることとなり、適切な移転価格の設定と業績評価を両立させることが可能となった。

また、日本及び海外主要拠点には、税理士法人等の出身者の採用も含めて然るべき人材を配置している。人材の獲得に際しては、税務の専門的知識、経験だけでなく、ビジネスに対する理解や社内のネットワークを作るためのマネジメントスキル、コミュニケーションスキルについ

でも重視している。

現在は、本社税務によるグローバルの税務リスクや税務コンプライアンスの一元的な管理をより強化するための施策を推進している。また、レベルの高いグローバル税務組織の構築、業務の標準化や効率化を行うことによりコア業務に特化できるような体制を構築中である。

上記取り組み等を通じて、現在では移転価格の設定のみならず、事業を買収する際や、新規に取引を開始する際も計画・検討段階から税務部門が関与しており、不必要な税務リスクが発生しないように、事前の措置を講じることができる体制となっている。

税務部門のあるべき姿に向けた継続的な取り組みの結果、現在は質の高いグローバル税務管理体制が構築されてきており、A社のCEOとCFOも、欧米大手企業との競争を勝ち抜いていくために税務機能の強化が必要であると認識している。今や本社税務部門も10人を超える。毎年、全世界の主要な税務担当者を集めたグローバル・ミーティングを数日間に亘って開催し、企業グループ全体として策定した税務に係る中期計画や翌年度の実行計画の確認、税務戦略の浸透、各国税制のアップデート、BEPS行動計画等の情報共有等を行っている。

コラム②(B社の例):税務ガバナンス構築への長期的な取り組み

B社の税務責任者G氏は、税務部門で20年近いキャリアを有している。

2000年代前半は連結経営への進化の過程であり、事業部門別連結利益が業績評価用のデータとして社内で共有化されていたものの、親会社の事業部門と関連の海外子会社が直接指示命令系統で結ばれておらず、かつ、海外子会社の業績評価を各社の単体の当期利益を基準に行っていたため、移転価格の調整について理解を得づらいう状況であった。そこでTNMMに基づく課税リスクの定期的なモニタリング結果を事業部門と海外子会社の両方に共有化し、双方の課税リスクの兆候の判断に基づいて価格見直しを検討する旨を日本側事業部門と主要な海外子会社に説明して理解を得るプロセスに多くの時間を費やした。その後、連結ベースの業績評価の企業グループ全体への浸透に伴い、このような困難も減少していった。

具体的には2003年に棚卸資産取引に関する移転価格ポリシーを制定し、さらに2006年からは全般的な移転価格ポリシーを制定すると共に、半期毎に主要海外子会社の営業利益率を機能セグメント毎にモニターし、目標レンジから外れた場合にはその理由や今後の対策などについて事業部門と話し合いを行うようにした。また、製品別の連結ベースの損益が把握できるシステムが定着してからは、当システムから得たデータを基に事業部門の経理及び企画部門、並びに海外子会社へヒアリングも行うようになった。

上記のような事業部門への積極的なはたらきかけについて、当初はネガティブな反応も一部あったが、折しも2007年の一般税務調査で海外子会社との取引に関して事業部門へのヒアリングを含めた徹底的な調査が行われたことで、事業部門サイドや上層部にも事前対策の重要性が理解された。この調査において海外取引に関して最終的な追徴課税はなかったものの、指導事項に対して事業部門も巻き込んで徹底的に対応策を検討した。

2011年には、グループ会社間の取引価格に関する社内ガイドラインを制定し、2012年からは、海外子会社の移転価格文書も原則として全て税務部門でレビューし、問題のあるものについては改善を指示する体制になっている。また、調査での指摘事項については事業部門と話をした上で責任の所在を明確にし、再発防止策を講じている。

以上のような取り組みを重ねていくうちに、税務部門から発信をしない事項についても、事業部門の経理及び企画部門から自発的に税務上の相談が税務部門に寄せられるようになった。また最近では、事業部門の戦略会議等で意思決定をする際に、「税務部門のG氏に相談したのか」などと指摘する役員も出てきた。B社では、経営上の様々な課題の1つのポイントとして税務を位置づけており、それを税務部門・事業部門のどちらかが主導ということではなく、両者が連携して取り組むという意識が高い。

コラム③(C社の例):移転価格に対するマインドセットの転換

C社では、税の支払いが企業としての重要な社会貢献であり、事業を行う上で必要な費用であると位置づけており、公明正大に税務処理を行うことを考え方の基本としている。

この考え方のもと、移転価格の設定について、かつては、「継続的な納税を通じて社会貢献

を行ってれば、経営上の価格設定は、税法上も問題の無い価格設定である」と考えていた。しかし、ある年に多額の移転価格課税を受けたことが契機となり、移転価格については「移転価格設定における経営上と移転価格税制上の考え方は、常に合致しているわけではなく、移転価格の管理に注力する必要がある」という方針に大きく転換するとともに、移転価格対応の全社的な変革に着手した。実際に行ったこととして、例えば以下が挙げられる。

- ① APAの取得による二重課税の排除(APA新規取得時のみならず、更新時にも経営トップにその概要(レンジ等)を報告したり、取締役会にて補償調整等に関する議論を行ったりと、移転価格についてはマネジメント層を含めて議論)
- ② 本社役務提供(IGS)取引の導入
- ③ 販売子会社の利益率に係る価格ルールの見直し・変更

変革の際には、事業部門や海外子会社との調整に特に苦勞し、時にはCFOや本社税務部門が現地へ赴いて説得したりもしたが、移転価格課税が契機となり経営トップやマネジメント層も含む会社全体で移転価格に対する意識が高まっていたことから、変革を成し遂げることができた。

この変革の結果、現在では、国内・海外グループ会社を含め、移転価格に関連する重要な情報(移転価格調査、移転価格文書の新規作成、取引の新設・変更等)が本社税務部門に伝達され、同部門が関与する仕組みができ上がっている。また、経営トップからも、事業部門に対して、「事業部門だけで判断するな、税務部門には確認したのか」と言っていたことにより、移転価格の重要性がグループ全体に浸透するに至っている。

コラム④(D社の例):税務部門のグランドデザインを描く

D社は100社弱の連結対象の海外子会社を抱えているにも関わらず税務担当者は数人で、また数年前までの経営層は税務への関心が低く、加えて、国内税務の税務調査も3年に1度であり、大きな問題も発生していなかったこともあり、税務に関する問題意識は低かった。ところが、海外での巨額な課税をきっかけに、経営層の意識も変わった。

その頃、税務部門の強化のためH氏が配属となり、以下の内容を含む海外拠点のコンプライアンス向上のための3カ年のグランドデザインを提示し、実行に移した。

- ① 海外拠点のローカルスタッフを「グローバルタックスメンバー」としてH氏の直下に配置(海外子会社の情報を現地法人の日本人社長から入手することが非効率であったため、変更。密に連絡を取ると共に、現地出張の際にはローカルスタッフと面談しモチベーションの向上に配慮。)
- ② 現地の移転価格文書化状況や税務申告状況を調査
- ③ 海外子会社を対象とした税務状況に関するアンケートを実施
- ④ 移転価格文書の作成支援

また、税務マネジメント向上のため、以下2つのアクションに取り組んだ。

- ① 税務ガイドラインの策定:当初は「社内規定」として税務の取扱いを定めることを検討していたが、これは経営層の承認が必要となりスピード感に欠けてしまうことから、最終的には強制力はないものの税務部門の権限で迅速に発信することが出来る「ガイドライン」を策定。
- ② マネジメントプランへの記載義務づけ:各社のマネジメントプランの中に、移転価格に関する状況報告書(移転価格算定方法、利益指標、比較対象企業から算定された利益率レンジ等)を織り込むこととした。このような情報が経営層の目に触れることで、経営層及び事業部門の税務に対する意識向上を企図。

コラム⑤(E社の例):グローバル・タックス・ミーティングの開催及びアジアを中心とした税務ガバナンス強化の取り組み

E社は、日本本社、アジア・米国・欧州の各地域統括会社をInternational Tax Teamと位置付け、それらを集めたグローバル・タックス・ミーティングを定期的で開催している。ここでは、グローバルにおける移転価格課税への対応や関税と移転価格の問題、又は、新興国独特の課

税問題に関する情報共有・対策の検討を実施するほか、最近では BEPS の各行動計画により及ぼされる将来の税務リスクへの対応方針についても検討している。グローバルの主要な税務担当者を集めてミーティングを開催することで、地域間での情報共有の促進や企業グループとしての総合的な対応の担保が可能となる。

とりわけアジアの一部の国ではアグレッシブな課税が行われており、税務訴訟も多く、これらの国については BEPS を契機に更に税務リスクは増大することが想定される。そのような税務リスクに対応すべく、E 社ではアジア地域統括会社の国際税務体制強化(特に人材)を進めている。

具体的には、国際税務担当者に求める知識を、①一般的な移転価格税務知識(移転価格税制、租税条約、OECD ガイドライン、税制改正など)、②E 社の事業形態を踏まえた知識(主に商流、無形資産、価格設定などであり、移転価格問題を扱うためには理解が必須)、③APA 等の交渉用知識(特殊調整などの利益率調整事項など)の 3 段階に分け、さらに求められる知識のみならず、その知識の習得手段についても明示している。

このようにアジア地域統括会社に税務ノウハウを蓄積させることにより、将来的にはアジア各事業体への横展開を行い、税務リスクへの対応能力の向上を図っていくことを計画している。

5. (参考1) 税務ガバナンスの検討要素

5-1 検討事項

行動 13 を踏まえた各国での国内法制化やその他の行動計画の影響を見据え、各日系多国籍企業は前述の「情報収集→税務リスク評価→税務リスクマネジメント」という流れで自社の経営方針や企業文化に即した税務ガバナンスの在り方を見直す必要がある。この点について、既に本節 4. 「【段階 2】税務リスクマネジメント」において、個別の税務リスク及びその原因分析に紐付いた対応策を提示しているが、ここではアプローチを変え、税務ミッションの設定を始めとした組織の全体論から、税務ガバナンス(情報収集、税務リスク評価、税務リスクマネジメント、という一連の作業を含む)の在り方を考える。なお、「(3) 税務ガバナンスに関する主な検討項目」に記載する項目は、前述の本節 4 「【段階 2】税務リスクマネジメント」における「原因分析」及び「対策の検討・実行」の①～④の分類と相互関連している。

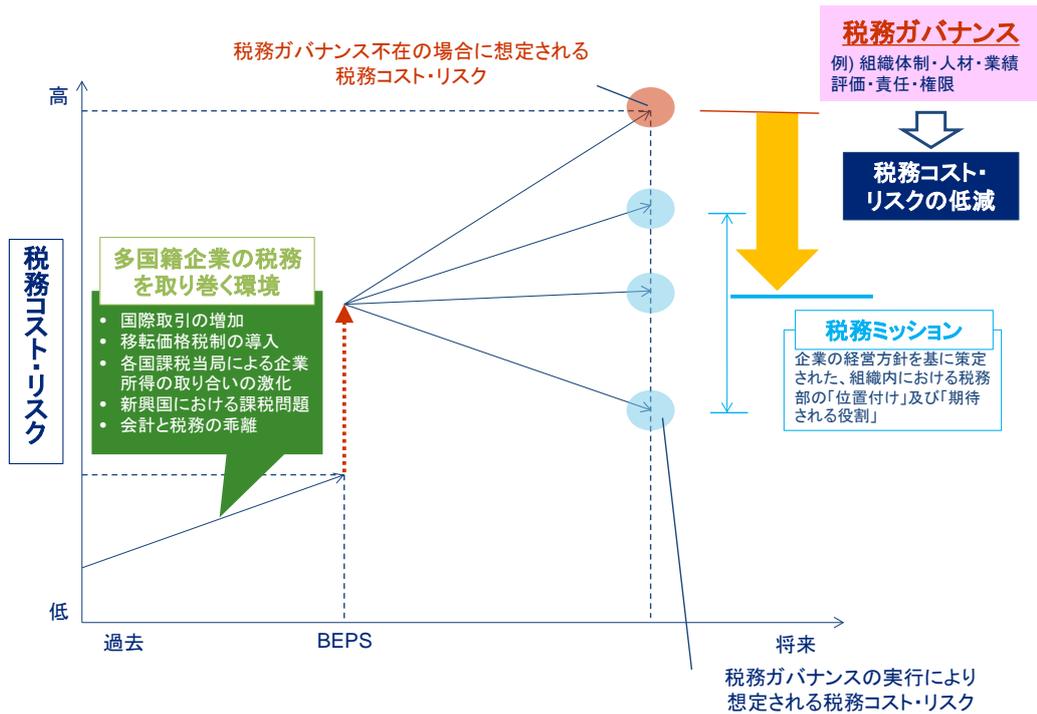
(1) 税務ミッション

税務ガバナンスの在り方を検討するに当たり、税務組織がその企業においてどのような位置づけにあるべきか、また税務組織には事業上どのような役割が求められるかについて整理することが有用である。このようないわゆる「税務ミッション」を設定し税務組織として目指すべき方向性を定めることが、個別要素を検討する際の軸にもなる。

税務ミッションとは、「企業の経営方針を基に策定された、組織内における税務部門の『位置付け』及び『期待される役割』」といった概念である。税務を経営上の課題としてどのように捉えるかは、株主や顧客、事業部門といった企業内外の利害関係者(ステークホルダー)からの要請(例:株主が企業の税務コストの多寡により投資先を選択する傾向にあれば、税務コストの低減が要請される)や、税務がキャッシュ・フローや業務コストに及ぼす影響や効果の度合い等により、企業ごとに異なるものと考えられる。しかしいずれにせよ、企業が税務面の対応をどの程度行うかという点を明確にするためには、税務ミッションを設定することが必要不可欠である。

企業及び経営者がどのような税務ミッションを定めるかは様々であり、それにより企業の目指す方向や着目する観点が異なってくる。例えば、株主、税務当局、従業員、取引先等の利害関係者に対する価値を最大化すべく、適法且つ適切な税金の支払いの確保と、税金コストの最適化を両立する、といった考え方もあり得る。

<図表 7: 税務ミッションの設定(イメージ)>



コラム: リスクマネジメントの方針や納税を戦略的広報に活用している例

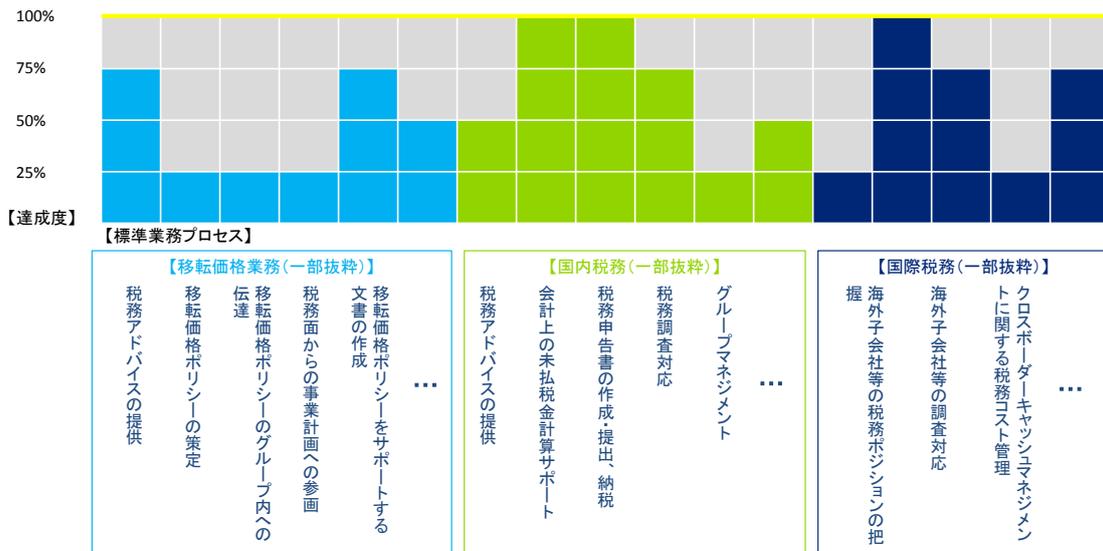
企業によっては、税を社会の持続的成長のための一要素であり、経済発展に重要な役割を果たすものであると捉え、自社の税務に係るコンプライアンスの遵守状況や企業としての税務に係る行動指針を、自社のウェブサイトや公表資料を通じて積極的に開示、発信している企業もある。例えば、税の支払いを「社会貢献」の一つとして捉えその詳細(納税地・納税額)を自社のサイトに公表している企業もある。また他方で、自社のリスクマネジメントの方針や、リスクマネジメントの状況を示唆する指標として、該当事業年度の実効税率や納税額とその経年推移を積極的に開示している企業もある。これらは、企業の税務ミッションに基づく税務に係る活動の一例である。またこれは、企業が有する利害関係者(ステークホルダー)への説明責任を履行するための活動の一例でもある。

なお、社外へ税務に係る詳細な情報を公表することで様々な指摘を受ける可能性が増大することを踏まえれば、このような企業群はおそらくその指摘にしっかりと答えることができるよう、綿密な税務ガバナンスを行っているものと推測される。

(2)現状分析

次に、定められた「税務ミッション」に対して、自社の現状分析を行うことがその後の対応策を検討するに当たり有用と考えられる。例えば、「税務ミッション」を実現する上で何らかの課題が見つかった場合、その原因は単独ではなく、業務プロセスの中の複数箇所に問題がある場合が多い。このように、「税務ミッション」を実現するために業務プロセスのどこを改善すべきかを分析する、というアプローチを図示したのが下記の図である。ここでは、後述する税務に係る典型的な業務プロセス(以下、「標準業務プロセス」)の一部が横軸に記載されており、それらの各項目がどの程度目標に比して達成されているかという割合(以下、「達成度」)がイメージ化されている。現状の達成度が低いほど、その項目が課題に対する改善箇所である可能性が高いと言える。またこれは、単なる個別課題の原因分析のみならず、目標とする税務ガバナンスに近づけるための俯瞰的な評価にも用いることができる。このように税務ガバナンスの達成度を把握しそれを向上していくことで、例えば税務調査や税務訴訟による追加的な税務コストの発生といった、企業が今後直面し得るリスクへ未然に対処する足掛かりにすることができると考えられる。

＜図表 8: 現状と目標とする税務ガバナンスとの差異分析(イメージ)＞



(3)税務ガバナンスに関する主な検討項目

本節 4「【段階 2】税務リスクマネジメント」において挙げられている対応策を実行するためには、それを実行し得る組織的な裏付けが必要である。この観点から税務ガバナンスの構成要素を考えると、主には以下の 6 点が考えられる。なお、理解の促進のため、必要に応じ後段の付属資料における図表 13～15 において移転価格税制を中心としたこれら検討要素の一例を紹介する。

① 移転価格ポリシー関連

＜標準業務プロセス＞

- 税務ミッションを達成する上で効果的且つ効率的な業務プロセスを指す。
- 税務ミッションの設定後、それに応じて必要となる業務プロセスの洗い出しが必要である。付属資料図表 13 に移転価格税制に関連する標準業務プロセスの一例を示しているが、あくまで例示であり、各企業グループによって項目の追加や絞り込み(選択と集中)等を行う必要がある。
- 移転価格税制に関連する標準業務プロセスの基礎として、後段の付属資料図表 14 に例示するような移転価格ポリシーの作成が必要となる。移転価格ポリシーとは、国外関連者を行う各取引の価格・対価設定に関する基本方針・社内ルールを指す。移転価格ポリシーは、取引ごと(複数の取引を一の取引として独立企業間価格を算定することが合理的と認められる場合には合理的な取引単位ごと)に、各当事者の役割(例:各取引において果たす機能及び負担するリスク、各取引に関連し保有する無形資産)を分析し、最も適切な移転価格算定方法を選択して作成される。

＜業績評価手法＞

- 税務ガバナンスを持続的に機能させるためには、業績評価手法の見直しも必須である。例えば移転価格税制においては、移転価格ポリシーに基づきグループ内の取引価格の設定、見直しが行われ、海外子会社の実績が管理されることになる。この場合、移転価格税制に基づくグループ内の取引価格及び海外子会社の実績の管理は、移転価格リスクを低減させる一方で、海外子会社側での(見かけ上の成果の低減及び増加による)事業活動へのモチベーション低下、モラルハザードを招く恐れがあり、事業活動そのものに悪影響を与えかねないことから、グループ内の取引価格の影響を排除する業績評価手法への見直しが必要となる可能性がある。
- その手法としては、財務(税務)会計と管理会計の分離や、他の財務評価指標の利用等が考えられる(詳細は図表 9 参照)。

<図表 9: 業績評価手法と得られる効果(例)>

財務(税務)会計と管理会計の分離
公表(税務申告)に用いられる財務会計(移転価格調整後)とは別途、移転価格調整の影響を受けない管理会計用の財務諸表を作成し、子会社の業績は、当該管理会計財務諸表を用いて従来通り評価する。
<得られる効果>
<ul style="list-style-type: none">子会社の業績評価から、移転価格調整の影響を排除することが出来るため、移転価格マネジメントチームは、子会社の業績評価への影響に配慮することなく、移転価格をマネジメントすることが可能となる。新しい指標を策定する必要がなく、比較的導入が容易である。取引単位営業利益法(TNMM)を前提とした場合に、グループ間の取引価格の変更がモラルの低下等に繋がる事を防止する。
他の業績評価指標の利用
単体損益は移転価格の影響を受けているため、内部取引が相殺された連結損益に基づいて業績評価を行う。なお、連結損益のみで個社または各個人の業績を評価することは困難であるため、移転価格調整が影響を与えず、グループ損益の最大化の観点から、各部門・子会社等に求められる役割を反映した、以下のような指標も評価制度に採用する
<ul style="list-style-type: none">予算と実績の乖離を基とした業績評価指標の設定(各社の責任範囲を明確にし、各々の予算に対する改善度合いを評価) <p>【例】</p> <ul style="list-style-type: none">製造原価単価差異(歩留率、原価低減率)生産数量差異(設備稼働率)販売価格差異、販売数量差異 <ul style="list-style-type: none">対第三者との取引に即した業績評価指標の設定 <p>【例】</p> <ul style="list-style-type: none">製造部門: 製造原価の削減販売部門: 売上高の増加製造・販売共通: 受注・生産・販売までのリードタイムの短縮税務部門: 納税額の削減(税金は現金の社外流出)全社共通: 販管費の削減、金利の低減等 <p><得られる効果></p> <ul style="list-style-type: none">各子会社は個別最適ではなく、グループ利益最大化のために事業を遂行することが可能となり、不要な業務は削減でき、移転価格リスクも効率的に管理することが可能となる。連結損益を見ることにより、選択と集中など、グループとしてより適切な経営意思決定を行うことが可能となる。取引単位営業利益法(TNMM)を前提とした場合に、グループ間の取引価格の変更がモラルの低下等に繋がる事を防止する。

② 人材関連

<税務人材の配置、育成及び獲得>

- 円滑な情報収集・伝達、組織運営を実行するためには、各エンティティーに税務人材をどのように配置するか、また税務に従事する人材をどのように育成、獲得するかという点も重要である。
- 親会社(GHQ)・地域統括会社(RHQ)・海外子会社(Local Sub)に配置する人材は、税務に従事する者として一定の共通の素養が求められる一方で、与えられた各エンティティーの機能や職務権限に対応して追加的に求められる能力もある(詳細は図表 10 参照)。したがって、企業全体としてはこのような各エンティティーの果たすべき役割に基づき、それを担うための人材の配置と、求められる資質、能力、経験を有する税務人材の育成・獲得に取り組む必要がある。
- 税務ガバナンスの強化に当たり税務人材を質・量共に増やす必要がある場合であっても、適切な税務人材がその国の労働市場で不足している、増員にはコスト制約がある、知識・経験の習得に年数を要する等、税務人材の育成及び獲得は一筋縄でいかない場合も多い。そのため、企業内の税務人材を補完するために外部アドバイザーを活用し、税務業務の効率化や専門的知見の入手に努めることも選択肢としてあり得る。

<図表 10: 税務人材の配置、育成及び獲得(地域毎での税務管理体制の例)>

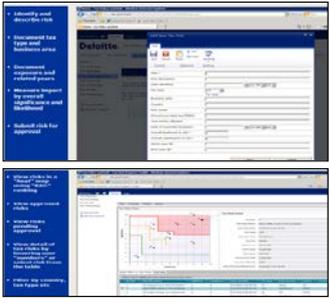
GHQ		RHQ・Local Sub
CFO	GHQ-税務責任者及び税務チーム	RHQ及びLocal Sub-税務担当者
<ul style="list-style-type: none"> 求められる資質、能力、経験 <ul style="list-style-type: none"> 税務、財務、経理に関する包括的理解 事業に対する深い洞察とグループ全体のミッション CFO傘下の各部門のミッションを明確化し統括する能力 	<ul style="list-style-type: none"> 求められる資質、能力、経験 <ul style="list-style-type: none"> 実務経験(責任者は最低でも10年程度、税務チームは5年程度はそれぞれ必要か) マネジメント能力 財務会計・管理会計両方の理解及び応用力 企画力 	<ul style="list-style-type: none"> 求められる資質、能力、経験 <ul style="list-style-type: none"> GHQ・RHQ・Local Subとの円滑なコミュニケーション能力 エリア内Local Subを取り纏める統括力(RHQのみ)
<ul style="list-style-type: none"> 育成及び獲得手法 <ul style="list-style-type: none"> 国内外及び複数部門での経験 ヘッドハンティング 	<ul style="list-style-type: none"> 育成及び獲得手法 <ul style="list-style-type: none"> 国内外及び複数部門での経験 専門家の中途採用 	<ul style="list-style-type: none"> 育成及び獲得手法 <ul style="list-style-type: none"> 現地採用 本社等からの出向
GHQ・RHQ・Local Sub共通		
<ul style="list-style-type: none"> 求められる資質、能力、経験 <ul style="list-style-type: none"> 移転価格・国内税務・国際税務、及び、周辺領域(各国税法等)に関する専門的理解 事業に対する理解 英語力 問題解決力(問題の発見・分析/解決策の検討・実行) 		

③ 情報収集関連

<情報システムの整備>

- 行動 13 への対応も含め、税務において必要となる業務コストや情報・データが一層増大する中で、企業グループ内の情報を効率的に集約し税務業務全体を効率化すること、また企業内の人員が適時に情報・データへアクセスし効果的な対応を直ぐに講じることが出来る仕組みを作ることも必要である。このように税務ガバナンスを有効に機能させるための手段の一つとして情報システムの整備が考えられるが、その導入に際してはシステム導入のコストと得られるベネフィットを比較考量し決定する必要がある。

<図表 11: 税務ガバナンスのための情報システム(例)>

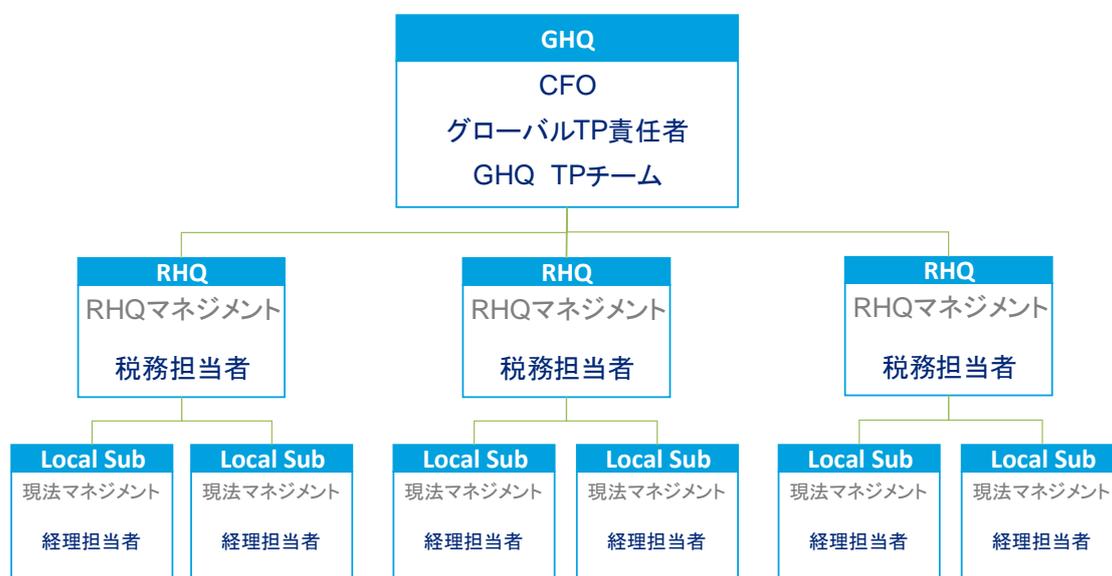
税務プロセスマネジメント	税務リスクマネジメント	税務データマネジメント
<ul style="list-style-type: none"> 各国税務担当者(GHQ、RHQ、Business Unit、Local Sub)の業務プロセス・責任範囲等が明確に把握できるシステム <ul style="list-style-type: none"> 誰がどのような業務をどのようなプロセスで実施しているかを(フローなどで)把握できるシステム。このシステムにより、例えば人材配置の適切性や、GHQをここで関与させる等といった検討が可能となる。 コンプライアンス業務に関しては期限(例:法人税の申告書の提出期限及び納税期限)を含む 人事情報をタイムリーに把握できるシステム(各子会社の在籍数(FTEを含む)、どのようなスキルセットを持った人材が何名在籍しているのか、等) 	<ul style="list-style-type: none"> 各社が抱える税務リスクを把握できるシステム <ul style="list-style-type: none"> どの拠点の、どの税目で、どの程度の更正額が発生しそうか、GHQが適時に把握できるシステム。このシステムにより、GHQがタイムリー(事前に)に子会社のリスクを把握し、検討・対応することが可能となる。 【項目例】 <ul style="list-style-type: none"> 税務リスクの説明 リスクが生じている事業分野 対象事業年度 リスクの概算、等 【導入されたマネジメントシステム画面】  	<ul style="list-style-type: none"> グループ全体の税務に関連する情報が管理されたシステム <ul style="list-style-type: none"> 子会社の財務数値等定量的なデータや、コンプライアンス遵守状況等といった実績情報が管理されているシステム。CBCRや連結納税申告書等の作成やTPモニタリングに役立つ。 【項目例】 <ul style="list-style-type: none"> 移転価格に関する情報(取引価格、各社利益率、商流、各子会社の販売先別損益および仕入先別損益、等) 各国の法令に関する情報(申告書提出期限、納税期限等) 各社の税務コンプライアンス状況(重要な税目に関する納税状況、更正状況等)を把握可能とさせるシステム(過去を含む) 連結決算システム以外により収集するデータ(実効税率、納税額、繰越欠損金、税額控除額等) ※上記システムは、他のシステム(例えば連結決算 用)と連携・同期している必要がある。 ※税務用に新たなシステムを導入する場合は、その信頼性を確保するためのチェック機能を検討する必要がある。

④ 税務組織関連

<組織体制>

- 税務ガバナンスの基本として、税務に係る組織構造(ストラクチャー)及び付随する指揮命令系統の確立が重要である。
- 組織構造(ストラクチャー)については、管理対象となる子会社の数や地域統括会社の有無、親会社において子会社管理を行う人員の数、事業部制の有無等によって、それぞれの企業であるべき姿は異なる。
- 多くの多国籍企業では、組織構造(ストラクチャー)として、地域単位、事業単位で管理をしていたり、あるいは地域軸・事業軸を組み合わせた形態で税務管理を行っていたりしている。また、企業グループ内の税務業務の実施及び管理を、シェアド・サービス・カンパニー(以下、「SSC」)で一元的に行う組織構造(ストラクチャー)を構築している場合もある。
- いずれの形態においても、税務ガバナンスを向上させるということは、海外子会社で生じた問題を親会社が即時的に把握し対応する等、海外子会社で生じ得る問題を親会社が早期に発見し対策を講じることができるような体制を構築することであり、そのための連絡・指示命令体系を整備しておく必要がある。

<図表 12: 地域毎で管理を行う税務組織の体制図(イメージ)>



<責任・権限>

- 税務ガバナンスを有効に機能させるためには、数多ある業務を親会社(GHQ)・地域統括会社(RHQ)・海外子会社(Local Sub)・SSC等に適切に配分し、またそれを機能的に動かすために各エンティティーが有する責任及び権限を明確化する必要がある。
- 具体的には、税務に関して誰がどのような責任(例:税務人材の育成や税務組織の開発、税務リスクの管理)と権限(例:税務申告書や税務当局への提出資料に係る最終判断、海外拠点の設立や移転価格ポリシーの決定)を保有するかについて、税務組織内のみならず、事業部門等の税務組織外との役割分担の明確化も含め整理が必要である。
- その際、税務ミッション達成のための有効性、効率性を念頭に、中央主権的モデルとするか、地域又は事業分権的モデルにするかの検討も必要である。
- なお、このような責任・権限の明確化は、税務ガバナンスを有効に機能させるために必要な要素の一つであるが、一部の日本企業においては、責任・権限を厳密に切り分けることよりも、相手組織や関係者へ自発的に配慮し調和を図ることを重視する企業風土があるように思われる。企業風土は、企業のマネジメント層の方針や企業の沿革、組織を構成する人材等によって千差万別であり、それら企業風土に馴染む責任・権限の明確化の方法、範囲、程度を検討する必要がある。

5-2 付属資料

<図表 13: 移転価格税制に関連する標準業務プロセス(例)>

	標準業務プロセス	内容	留意点
(1) 取引前～取引中	税務アドバイスの提供	事業部門・海外子会社からの移転価格に関する一般相談業務。	—
	タックス・プランニングの策定、実行	実効税率(ETR)の低減のためのアイデアの収集(優遇税制の活用、無形資産の移転等)、他の税制(CFC 税制等)の観点も含む実行可能性の検討、実行に対応する。	タックス・プランニングの程度は、税務ミッションによって規定される。 タックス・プランニングを検討する上では、事業の内容に関する理解が必須となる。
	移転価格ポリシーの策定	以下のような要素を全て検討した上で、自社グループに最適な移転価格ポリシーを策定する。 ・税務ミッション ・ビジネス、事業環境の全体像の理解 ・サプライチェーン(対象取引)に対する理解 ・子会社所在国の税制や税務調査のトレンド ・適切な移転価格算定方法の選定 ・契約書その他の証憑による、機能とリスクの明確化の必要性(TNMM 採用時)	策定されたポリシーは、マネジメント等の承認を取得するなどにより、企業グループ全体の方針として、グローバルに周知徹底され実務に導入される必要がある。 本社移転価格責任者や地域統括移転価格責任者等が、グローバル・ミーティングや勉強会等を通じて、移転価格マネジメントチームに理解を促し、周知徹底していく必要がある。 移転価格ポリシーの項目例については、図表 14 参照。
	移転価格ポリシーの企業グループ内への伝達	ポリシーに沿った実務を担保するため、策定したポリシーを、グローバル・ミーティングや勉強会等を通じて、移転価格マネジメントチーム及び関連する業務担当者に伝達し、理解させる。	詳細な内容については各拠点の移転価格マネジメントチームメンバーが理解していれば足りるものの、事業部門側の担当者も、移転価格が移転価格税制に準拠するため、移転価格マネジメントチームによって決定されるものであることを周知徹底させる必要がある。
	税務面からの事業計画への参画	事業部門が策定するプランニング会議等に参画し、事前に策定・伝達した移転価格ポリシーをプランニングへ落とし込み、リスクの低減化を図る。	税務上の検討なく事業を行うことは、事業の収益性(税引後)を損なう可能性もあり、また、税務リスクを生み出す可能性もあり、事前の税務上の検討が必須である。
	移転価格ポリシーをサポートする文書(関連者間契約、稟議書等)の作成(機能とリスクの明確化)	事前に策定された移転価格ポリシーに従って契約書や稟議書等が作成されるよう、ルールを作る。	左記の文書や証憑は、後述する移転価格文書とは異なるものである。左記の文書等は、関連者間契約書のように、移転価格ポリシーを裏付ける資料である一方、移転価格文書は、それら移転価格ポリシーを体系的に纏め、また実際の取引が移転価格税制に即し適切に行われたことを証するための文書である。

	移転価格ポリシーの取引価格への落とし込み	移転価格ポリシーに基づいて、実際の価格設定業務担当者と移転価格マネジメントチームが協力して、個々の取引の取引価格を設定する。	—
	事前確認 (APA) 申請、交渉対応	APA の申請、審査対応、相互協議対応を行い、APA を取得することで二重課税及び税務調査リスクを排除する。	移転価格税制は、各国税務当局の考え方の影響を強く受けるため、納税者の自発的なコンプライアンスのみではリスクを低減できないケースも多く、複数国間 APA の活用による不確実性・リスク低減が有効なシーンも考えられる。
(2) フィードバック	モニタリング	移転価格ポリシーに従って、実際に移転価格が設定されていることを確認するために、親会社、又は地域統括会社の移転価格マネジメントチームは、例えば海外子会社の営業利益率等についてモニタリングを行う。現地子会社も自社利益率をモニタリングし、親会社又は地域統括会社をサポートする体制を整えることがより望ましい。	—
	移転価格是正	上記モニタリングの結果、現状が移転価格ポリシーに適合していないことが判明した場合には、その原因を調査した上で、必要に応じて取引価格の是正を行う。	事業環境の変化や事業内容の変更に伴って、移転価格ポリシーが実態にそぐわなくなった場合は、適宜移転価格ポリシーの修正を行う。
(3) 事後的調査・救済措置	調査対応 (国内、海外含む)	資料の提供等をする中で、更正が発生しない、又は最低限で留められるように、説明、交渉等を行う。	調査対象期間のリスク金額のみを考慮するのではなく、将来取引への影響も合わせて検討し、総合的に長期的に企業グループにとって悪影響が最低限に抑えられるように、また、将来期間に活かせるように対応する必要がある。
	訴訟対応 (海外)	租税条約にて相互協議条項が導入されていない国において更正された場合、当該国においてその取り消しを求める税務訴訟等の対応を行う。	—
	救済措置の適用 (国内)	移転価格課税に対する国内救済措置 (異議申し立て、審査請求、裁判) の対応を行う。	裁判等においては多くの資料提出が要請され、また裁決までに一定程度の期間を要することが想定される。
	相互協議申請、交渉対応	税務調査で更正を受け二重課税が発生した場合に、相互協議を申請し二重課税の排除を行う。	相互協議を行う場合は、その後効率性を重視して、当該取引について APA を申請するケースが一般的である。

(4)事後処理	税務リスク、コストの現状の把握、分析及びマネジメントへのレポートイング	グローバルでの税務リスクや税務調査、時効の到達状況、その他税務関連情報を集約し、CFOへ報告する。	CFOはステークホルダーに対する企業の顔であり当然に、重要な情報については、適宜把握しておく必要がある。
	移転価格文書作成(マスターファイル・国別報告書)	(本節3「【段階1】情報収集と税務リスク評価」参照)	
	移転価格文書作成(ローカルファイル)	マスターファイルと国別報告書の整合性も考慮しつつ、子会社所在各国の法令及び実態に基づいたローカルファイルを作成する。	ローカルファイルは当該子会社所在国のみ観点ではなく、取引相手国からの観点、及び他のローカルファイルとの整合性の観点から本社(GHQ)又は地域統括会社(RHQ)等の担当者がレビューを行い、適宜修正等を行う必要がある。
(5)その他	移転価格マネジメントチームの管理	移転価格マネジメントチームが共通の目標に向って、効果的効率的に活動できるように、適切な人事評価を行うと共に、グローバル・ミーティングの開催や適切な人材の確保を行う。	—
	研修実施	税務調査対応研修、移転価格税制に関する研修を定期的に開催し、担当者の能力向上に貢献する。	担当者に高度な知見が求められることが多いと考えられる。企業グループ内における課題の適切な共有が必須。
	税制改正等の情報の適時把握	国内、海外の移転価格に関する税制改正等の情報を適時収集し、最新の情報を把握する。	—
	税務アドバイザーの選定	移転価格プランニングや調査対応に関する税務アドバイザーを選定し、複数選択肢がある場合に、適切な判断を行う。	—
	人材の確保	企業が掲げる税務戦略を実行するため、及び、利害関係者に対する税務義務を果たすために、適切なスキル、経験を有した人材を確保する。	人事部との連携が重要となる。
	情報システムへの対応等	情報システムが移転価格業務に十分対応しているか、対応しきれない場合は新規システムの導入可否を検討する。	—

<図表 14: 移転価格ポリシーの項目(例)>

I. 概要

- i. 移転価格ポリシーを策定することの背景・目的
- ii. 移転価格ポリシーの対象となる取引
 - A) 有形資産取引
 - B) 役務提供取引
 - C) 無形資産取引
 - D) 金融取引
 - E) その他の取引
- iii. 整備すべき資料・情報等の概要

II. 移転価格ポリシーの基本方針 ※

- i. 有形資産取引
 - A) 部品販売
 - B) 完成品販売
 - C) 製造設備販売
 - ii. 役務提供取引
 - A) 製造支援
 - B) 品質管理支援
 - C) 販売支援
 - iii. 無形資産取引
 - A) 技術ノウハウの供与
 - B) ブランドの供与
 - iv. 金融取引
 - A) 資金の貸付
 - v. その他の取引
-

添付資料 1: 適用対象となる国外関連者

.....

※当該項目には上記のような取引類型毎に下記の項目を記載。

- a) 取引の概要
- b) 各当事者の役割
- c) 移転価格ポリシー(価格・対価決定プロセス、適用する移転価格算定方法、取引価格・対価の管理方法、費用負担者・負担方法等)
- d) 整備すべき資料・情報等

<図表 15: 移転価格税制に関連する責任・権限の分掌(地域毎での税務管理体制の例)>

GHO		RHO	Local Sub
CFO	GHQ-TPチーム	RHQ-税務担当者	経理担当者
<ul style="list-style-type: none"> 税務ミッションの策定 移転価格チームの業績評価(指標の設定、評価の実施) GHQ-TPチームが立案したタックスプランニングや移転価格ポリシーの内容の把握及び承認 移転価格マネジメントチーム内の責任・権限に関する承認及び経営方針との整合性確保 	<ul style="list-style-type: none"> タックスプランニングの策定、実行 移転価格ポリシーの策定及びグループ内への伝達 移転価格ポリシーをサポートする文書(関連者間契約、稟議書等)の作成(F&Rの明確化) モニタリング、TP是正 調査対応(状況把握、管理、国内調査立会、海外調査立会) APA、相互協議申請、交渉対応 税務リスク、コストの現状の把握、分析及びマネジメントへのレポート TP文書作成(MF/CBC/LF) 移転価格マネジメントチームの管理 税務アドバイスの提供(RHQのサポートを含む) 	<ul style="list-style-type: none"> GHQのサポート(情報提供、RHQが管轄する市場分析、Local Subの管理等) 移転価格ポリシーの内容の理解及びそれに基づく適切な運用 	<ul style="list-style-type: none"> GHQ及びRHQへの情報提供 移転価格ポリシーの内容の理解及びそれに基づく適切な運用

6. (参考2)税務業務の効率化

本項においては、税務に関するコスト、特に税務業務コストについて述べる。税務に関するコストは、以下の通り税金及び税務業務コストである。前者については、本節「行動13を踏まえた日本企業の対応の在り方」のコラムにあるような(法の意図に沿った)優遇措置等の活用に加え、租税条約、自由貿易協定(以下、「FTA」)、経済連携協定(以下、「EPA」)、環太平洋戦略経済連携協定(以下、「TPP」)等の活用が考えられる。ここでは、もう一方の要素である「税務業務コスト」について、多国籍企業の実際の取組みを例にしつつ、その可能性について検証することとしたい。

<図表 16: 税務に関するコストと改善手法>

税務に関するコスト		税務コスト改善に係る手法
A. 税金	A-1 利益にかかる税金(税引後)	(法の意図に沿った)優遇措置等の活用
	A-2 取引にかかる税金(税引前)	FTA、EPA、TPP、租税条約等の活用
B. 税務業務コスト(税引前)		非効率的なルーチン業務の改善
		不適切な業務プロセスの改善

<税務業務コストとは>

税務業務コストには幅広い費用が含まれ、業務効率化により削減の余地がある費用項目である。当該コストを削減するためには、以下のような観点について、改善を検討する必要がある。

- 非効率的なルーチン業務の改善
 - 日常行われる税務業務が非効率に行われているために追加的に掛かっているコストであり、税引前利益に影響を与える。
(例)税務担当者の役割分担が不明確なため、重複する業務が各地で行われている等といったルーチン業務に関する非効率な実務が生じている。
 - 具体的な改善例は、以下 6-1-1、6-1-2、6-2-1 参照。
- 不適切な業務プロセスの改善
 - 税務業務のプロセスが適切でないことから追加的に掛かっているコストであり、税引前利益に影響を与える。
(例)業績評価を単体財務諸表で行っている等の理由で、税務ではない観点から移転価格が決定されることにより、結果的にグループとしてのリスクが増大し、かつ税務調査や文書化の工数が増大する結果となっている。
 - 具体的な改善例は、以下 6-2-2 参照。

6-1 税務業務の効率化によるコスト低減の事例

行動 13 に対応するため、日本企業が自社の税務ガバナンスを強化することを意図する場合であっても、コスト面や社内の他部門との関係等の理由から、税務部門の人員を即時的に増員させることが困難である場合も想定される。そのような場合、別途の方向性として「税務業務の効率化」を図るということも考え得る。

税務業務の効率化によるコスト低減の具体的な事例として、多国籍企業の取組みの実例を以下に挙げる。

6-1-1 非効率的なルーチン業務の改善を行った事例 ①

- ① 企業概要
 - 75 か国以上で業務を行う投資銀行
 - 従業員数:80,000 名超
- ② 課題
 - 特定の担当者への依存とノウハウの共有の欠如
 - 統一された税務業務ポリシー及び標準化された手続きの欠如
 - 人材やテクノロジーの利用不足、統合及び自動化の不足
- ③ 大方針
 - 税務業務の整理を行い税務部門の役割を再定義する
 - 役割分担に基づき税務機能を再構築する
- ④ 具体的な解決策
 - 税務業務及び手続きを整理
 - 整理された税務業務に優先度・難易度をつけ、適宜現地法人や本社で集中管理等、役割分担を明確化
- ⑤ 取組の効果
 - 税務業務を整理及び効率化した
 - 従業員削減によりおよそ 70%のコスト削減を行った
- ⑥ 考察
 - 税務担当者の役割分担を整理し、明確にすることで担当者各人が円滑に税務業務に従事するとともに、業務効率化による人員整理を行い、非効率的な税務業務によるコストの削減を行った。

6-1-2 非効率的なルーチン業務の改善を行った事例 ②

- ① 企業概要
 - 80 か国以上で業務を行う多国籍企業
 - 従業員数:22,000 名超、本社税務部門:50 名超、売上高:150 億ドル超
- ② 課題
 - 管理手続きの不備及び進捗状況の可視化不足
 - 社外へアウトソースされた新しい管理システムへの円滑な移行
 - 各国における法規制の把握
- ③ 大方針
 - ルーチン業務について社外へのアウトソースを図り、現地の経理・税務担当者をより付加価値の高い業務に就かせる
 - グローバルで統一された経理・税務手続きを導入する
- ④ 具体的な解決策
 - 法令上や作業上の期限を管理するためのソフトウェア (Abacus Enterprise Workflow) を導入
 - テンプレートや社内システムによる業務内容や手続きの統一
- ⑤ 取組の効果
 - 管理手続きが一元化された
 - 業務効率化に伴い、およそ 30%のコスト削減を行った

⑥ 考察

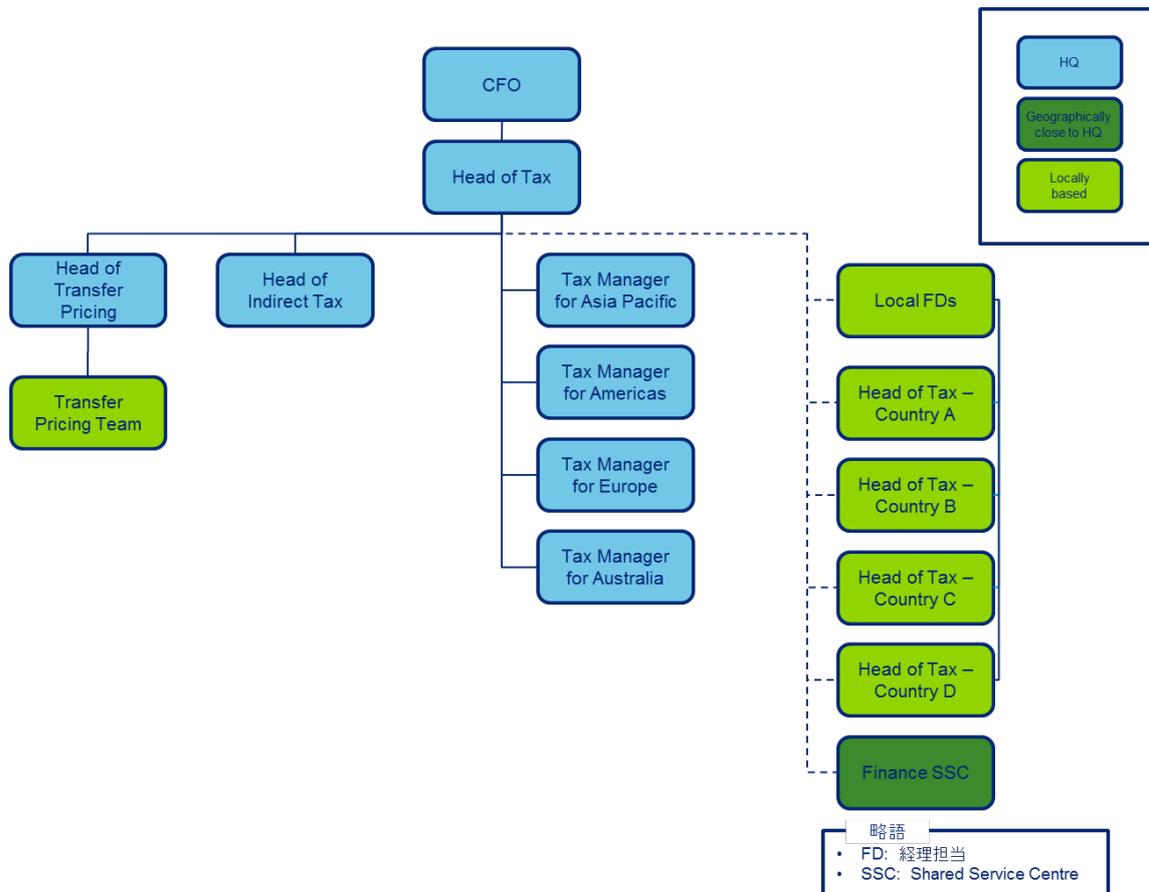
- ▶ テンプレートや社内システム導入による業務内容や手続きの統一、社外へのアウトソース等を行うことにより税務業務の効率化を行い、非効率的な税務業務によるコストの削減を行った。

6-2 税務組織の再構築等による業務効率化の事例

上述のように、税務業務の効率化の手法として役割分担の明確化や新しいシステムの導入等が挙げられるが、他にも税務組織を整理・再構築することによる行動 13 に対応するための体制作りに加えて「税務業務の効率化」を図るということも考え得る。

税務組織の再構築による業務の効率化の具体的な事例として、多国籍企業の実際の実取組みについて、以下に挙げる。

6-2-1 非効率的なルーチン業務の改善を行った事例 ③

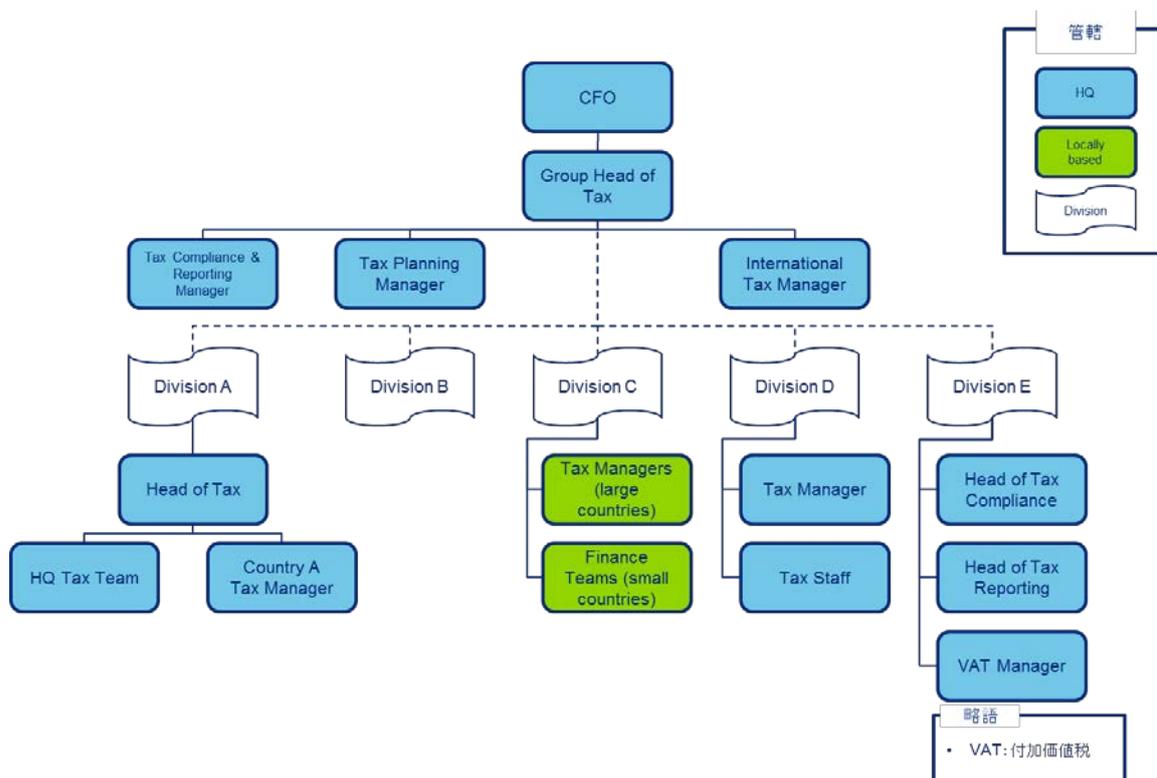


一般消費者向けの製品を製造販売している企業 A は複数の国に子会社を持ち、各国にて税務業務を独自に行っていた。そのため、税務業務が各国でまちまちであったり、重複する作業を各地で行ったりしている場合もあった。

これらの課題を解決し、税務業務の効率化を図るべく税務組織再編を実施した。当該新組織では、本社が各国の税務を把握できるよう、本社に地域毎の税務担当マネジャーを置くことに加え、取引規模や税務リスクの観点から重要とみなされる国に税務担当者を置くことにした。また、その他の国については SSC に税務業務を委託し当該税務に関する情報を本社に報告できるようなプロセスにした。加えて、移転価格税制のように特殊且つグローバルな一貫性が重要な税務業務については別途の部門を本社及び主要な子会社に設けることにした。

このような組織再編を行うことで、税務に関する情報が本社で一括管理できるとともに、効率的に税務業務をグローバルに遂行することが可能となった。また、各地での税務業務の重複等の、非効率的なルーチン業務を削減し、税務業務コストが削減された。

6-2-2 不適切な業務プロセスの改善を行った事例



複数の事業を展開している企業 B は複数の国に事業毎に子会社があり、各国・事業部門にて税務業務を独自に行っていた。特に業務プロセスが定められていなかったため、各国で業務プロセスがまちまちであったり、本社の承認が事業部門承認で済んでおり企業 B 全体の税務に関する現状把握及び管理が困難であったりした。

これらの課題を解決し、税務業務の効率化を図るべく税務組織再編を実施した。企業 B では複数の事業を行っているため、事業の性質により税務業務の複雑性も異なっていた。そのため当該新組織では、本社に税務責任者を置き、その下に事業部門毎の税務責任者を置くことで本社への連絡を円滑にするとともに、事業毎の規模や性質に応じて税務組織を構築した。

このような組織を作ること各事業部門に合った税務に係る管理を実施出来るとともに、業務プロセスを改善することが可能となった。税務業務が事業部門で独自に行われ、事業部門によって税務に関わる業務の決定・実施後に本社が把握する等の、不適切な業務プロセスの解消を行った。

以上

トーマツグループは日本におけるデロイトトウシュトーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング株式会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,900 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 210,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュトーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。