

Chapter 1: 国別報告書の目的と作成手順

国別報告書の目的

- 国別報告書の目的は、数値のみで形式的に判断し課税することではなく、そこに記載されている数値について、以下の点を総合的に勘案し、リスクを概括的に評価することである。
 - ・従業員数
 - ・有形資産と収入
 - ・利益と納税額
 - ・機能リスクの類似した子会社を有する国との利益水準
- したがって、作成された数値について、納税者自らが移転価格税制等の観点からリスクを評価し、適切な説明ができるよう分析しておく必要がある。

国別報告書の作成手順

- 国別報告書の作成には、右記の3段階が必要である。想定される資料や各段階において留意すべき点は、次ページ以降の通り。

1 データ収集



2 判断および注記の作成



3 マスターファイル・ローカルファイル等との整合性の確認

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 2: 想定される資料(既存資料を中心とした例示)

○国別報告書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、あくまで下記は例示であることに留意する必要がある。

| 国別報告書 | 既存資料を中心とした例示 |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 表1. 税務管轄毎の所得、納税額及び経済活動の配分概観 | |
| <ul style="list-style-type: none"> 総収入(非関連者向け、関連者向け、総額) | <ul style="list-style-type: none"> 連結パッケージ(連結会社間取引の集計表) 別表17(4) |
| <ul style="list-style-type: none"> 税引前利益 | <ul style="list-style-type: none"> 連結決算で使用する単純合算表(P/L部分) 別表17(4)、海外子会社の申告書 |
| <ul style="list-style-type: none"> 法人税(納税額) | <ul style="list-style-type: none"> 海外子会社の申告書 |
| <ul style="list-style-type: none"> 法人税(発生税額) | <ul style="list-style-type: none"> 連結決算で使用する単純合算表(P/L部分) 海外子会社の申告書 |
| <ul style="list-style-type: none"> 資本金 | <ul style="list-style-type: none"> 連結決算で使用する単純合算表(B/S部分) 別表17(4) |
| <ul style="list-style-type: none"> 利益剰余金 | <ul style="list-style-type: none"> 連結決算で使用する単純合算表(B/S部分) 別表17(4) |
| <ul style="list-style-type: none"> 従業員数 | <ul style="list-style-type: none"> 連結パッケージ(有価証券報告書の「従業員の情報」を作成するために入手する情報) 別表17(4) |
| <ul style="list-style-type: none"> 有形資産(現金及び現金等価物除く) | <ul style="list-style-type: none"> 連結決算で使用する単純合算表(B/S部分) |

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 2: 想定される資料(既存資料を中心とした例示)

| 国別報告書 | 既存資料を中心とした例示 |
|---------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| 表2. 税務管轄毎に集約したMNEグループを構成する事業体一覧 | |
| • 構成事業体の一覧 | • グループ会社の一覧表、資本関係図 • 別表17(4) |
| • 構成事業体の税務管轄 | • 別表17(4)、海外子会社の申告書 |
| • 税務管轄が事業体の所在地とは異なる場合の税務管轄 | • 海外子会社の申告書 |
| • 構成事業体の主な事業活動 | • 有価証券報告書「関係会社の状況」 • 定款 • 会社案内の冊子 • WEBサイト • 会社法の事業報告 |

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 3: 記載内容の解釈例及び留意点

1 データ収集

以下の項目については、従来の連結パッケージのみでは対応できないと考えられるものがあり、不足する情報については追加的に情報収集の体制・仕組みを構築する必要がある。

■ 構成事業体

- 連結グループは子会社だけを指すものか、持分法適用会社も含む概念なのかを明確にする必要がある。持分法適用会社も含む場合には、これらの会社に係る追加的な情報入手が必要となる。
- 規模や重要性の観点から、連結の範囲や持分法適用の範囲から除外された子会社や関連会社等については、連結パッケージによる情報収集が行われていないため、追加的な情報入手が必要となる。
- 追加的に入手した情報が、社内外の監査やレビューを受けていない場合には、入手した情報の信頼性を検証することが望ましい。

9月成果物における記載(Annex3)

Annex3の記載に当たって、MNEの構成事業体はMNEグループ内のあらゆる個別のビジネス単位(Unit)である。当該ビジネス単位(会社、法人、企業合同、合名会社等)は財務報告目的に使用される連結グループに含まれる。規模や、実質的な理由で財務諸表に含まれない事業体については国別報告書に構成事業体として記載されなければならない。

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 3: 記載内容の解釈例及び留意点

1 データ収集(続き)

■ 支店及び恒久的施設(PE)の取扱い

- 支店の財務情報については、親会社の支店であれば親会社の個別財務諸表に、子会社の支店であればその子会社の連結パッケージに含まれているため、国別報告書で要求されている情報については支店レベルでの切り出しが必要となる可能性がある。
- 有形資産が海外で保管や貸与している等の理由で、帳簿を作成している国とは別の国に存在している場合、有形資産の所在地別の情報が必要となる可能性がある(資産はPEが所在する国で報告されなければならないとされている)。

9月成果物における記載(Annex3)

構成事業体は、ある税務管轄において事業を行うMNEグループのPEが独自の損益計算書を法令、財務報告、内部管理あるいは税務目的で作成している場合、これを含む。PEのデータは、当該PEがその一部となっている構成事業体の居住地の税務管轄ではなく、当該PEが所在する納税管轄に記載されなければならない。構成事業体の一部がPEの場合、PEに関する財務データは報告の際に除外されなければならない。

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 3: 記載内容の解釈例及び留意点

1 データ収集(続き)

■ その他実務的な煩雑性

- 子会社が孫会社を連結した上で連結パッケージを作成している(サブ連結している)場合には、単純合算数値の作成の為、当該子会社・孫会社それぞれ単体の数値を収集しなければならない。
→サブ連結されている孫会社について、直接連結されている会社と同国に所在する場合は一つの事業体として記載し、その旨を注記することも考えられる。
- アメリカ・ヨーロッパにある各地域統括会社が同一の国にそれぞれ子会社を保有している場合は各地域統括会社経由で収集した情報を国別に組み換える作業が生じる。
- 通常、国別のキャッシュタックスの情報は連結財務諸表作成上は収集しておらず、各国の税務申告書など追加の収集が必要となる。
- P/Lの法人税とB/Sの未払法人税の期首・期末残高から簡便的に算出する場合には、精度を保てるか検証が必要である(例えば、税効果や見積りで引当計上しているものの影響を排除できるか)。
- 総収入については、他の構成事業体から受領する配当を除くすべての収入を、関連者と非関連者に分けて記載することが求められており、追加的な情報の収集が必要となる場合がある。
- 総収入については、譲渡収入のようにP/Lのみでは把握できない取引も含まれていることから情報収集の際は留意する必要がある。

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 3: 記載内容の解釈例及び留意点

2 判断および注記の作成

以下の項目については、実務上の対応可能性や移転価格リスクへの影響を総合的に判断したうえで、税務当局の理解の促進のために、適切な注記を行う必要がある。

■ 会計基準が異なる企業

- 日系企業が連結財務諸表を作成するときに適用する基準として、日本基準、国際財務報告基準(IFRS)、米
国基準(US GAAP)があるが、適宜注記でベースとなっている会計基準の説明をすることが考えられる。

9月成果物における記載(Annex3)

(データの情報源)

報告事業体は年度ごとの様式を記入に当たって継続して同じ情報源のデータを使用しなければならない。報告事業体は連結報告用パッケージ、各事業体の法定財務諸表、規制財務諸表、管理会計の計算書などから使用するデータを選択することができる。その際に様式の総収入、利益、納税額を連結財務諸表と一致させる必要はない。もし各法定財務諸表が報告の情報源となっているのであれば、すべての金額は報告事業体の通貨に、様式の追加情報の節において記載された事業年度の平均為替レートを使用して変換されなければならない。税務管轄の違いによる会計原則の違いによる調整を行う必要はない。

■ 金額の単位

- 表示する金額の単位(百万円など)は会社の判断で決定し、注記を行うことが考えられる。

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 3: 記載内容の解釈例及び留意点

2 判断および注記の作成(続き)

■ 総収入(非関連者向け、関連者向け、総額)

- 「非関連者」「関連者」の定義は究極の親会社所在国の法令に基づくものか。(第2章第3節第6項「文書の記載内容・方法」参照)
- 有形固定資産の売却収入や(関係会社株式を含む)投資資産の売却収入、あるいは第三者からの配当収入は含めているか。

9月成果物における記載(Annex3)

様式の総収入の列に含まれる3列において、報告事業体は以下の情報を記載する:(i)該当税務管轄における、MNEグループの全構成事業体の関連者間取引による総収入の合計、(ii)該当税務管轄における、MNEグループの全構成事業体の非関連者間取引による総収入の合計、(iii)、(i)と(ii)の合計。総収入は在庫、有形資産、役務、ロイヤルティ、金利、プレミアム、その他全ての収益含まなければならない。総収入の算定に当たっては、納税者の税務管轄で配当と扱われるような他の構成事業体から受け取った資金を除外することとする。

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 3: 記載内容の解釈例及び留意点

2 判断および注記の作成(続き)

■ 法人税(納税額ベース)

➤ 当項目に含める税目は何か。

→ 当期利益に対する税目と考えられる(例:P/Lの法人税等)。

➤ 当項目には源泉徴収額を含むこととされているが、源泉税を支払った者の居住地国に記載すべきか、それとも源泉税を負担した者の居住地国で記載すべきか。

→ 会計上は関連者からの配当・利子・使用料等に係る源泉税については負担する側で認識するため、例えば源泉税を支払った者の居住地国毎に記載すべく各事業体の数多の源泉税を振り分ける作業は膨大であり、かつマネジメント上の必要性も乏しい行為であると考えられることから、「源泉税を負担した者の居住地国毎に記載」する方が実務的に受け入れ易いものと考えられる。

9月成果物における記載(Annex3)

様式の第6列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、対象事業年度の間における法人税の実際納税額の合計を記載する。法人税では、構成事業体の所属する税務管轄への納税額とその他の税務管轄への納税額を含むこととする。法人税は、構成事業体への支払いに関して、他の企業(関連企業または独立企業)によって支払われた源泉徴収税額を含むこととする。そのため、もし税務管轄Aにおける企業Aが、税務管轄Bにおいて金利を得た場合、税務管轄Bにおける企業Aによる源泉徴収額を記載する。

* 上記枠内に、「もし税務管轄Aにおける企業Aが、税務管轄Bにおいて金利を得た場合、税務管轄Bにおける企業Aによる源泉徴収額を記載する」とあるが、原文の記述からは「負担した者の居住地国での記載」と「支払った者の居住地国での記載」のいずれを意図しているかは明確ではない。

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 3: 記載内容の解釈例及び留意点

2 判断および注記の作成(続き)

■ 発生法人税(直近年度)

➤ 当項目に含める税目は何か。

→ 当期利益に対する税目と考えられる(例:P/Lの法人税等)。

9月成果物における記載(Annex3)

様式の第7列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、全構成事業体の報告事業年度における税引前損益から算出される発生当期税金費用の合計を記載する。当期税金費用は、直近年度の事業のみを反映するべきであり、繰延税金や不確定な税金負債に対する引当を含むべきではない。

■ 資本金・利益剰余金

➤ 当項目に含める資本項目は何か(例えば、資本剰余金は資本金には含まれないのか。その他の包括利益については利益剰余金には含まれないのか)。

9月成果物における記載(Annex3)

(資本金)

様式の第8列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、全構成事業体の資本金の合計を記載する。PEについては、税務管轄の規制目的により定める資本金の要求がある場合を除いて、資本金はPEを有する法人によって報告されることとする。

(利益剰余金)

様式の第9列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、全構成事業体の年度末における利益剰余金の合計を記載する。PEについては、利益剰余金はPEを有する法人によって報告されることとする。

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 3: 記載内容の解釈例及び留意点

2 判断および注記の作成(続き)

■ 従業員数

- 開示される従業員数の対象はon a full-time equivalent(FTE) basisとされている。ガイダンスにおけるon a full-time equivalent(FTE) basisをどの基準を用いて算出するのか。

9月成果物における記載(Annex3)

様式の第10列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、全構成事業体の従業員数の合計をフルタイム当量(Full-time equivalent、「FTE」)をもって記載する。従業員数は年度末、年度内の平均従業員数、その他の税務管轄に年度ごとに継続して適用されている基準を用いて報告しうる。この基準では、構成事業体の通常業務に携わる独立業務請負人も従業員として報告される。合理的な切り上げや近似値を従業員数として使用することは認められるが、その前提として切り上げや近似値が従業員数の各税務管轄への分配を実質的に歪めることがないということを求めている。継続した手法が年度を跨ぎ各事業体に適用されなければならない。

■ 有形資産額(現金及び現金等価物除く)

- 当項目に含める資産は何か(有形固定資産だけでなく、棚卸資産も含めるか)。

9月成果物における記載(Annex3)

様式の第11列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、全構成事業体の有形資産の純有高の簿価を記載する。PEについては、資産はPEが所在する税務管轄で報告されなければならない。この有形資産においては現金、現金等価物、無形資産、あるいは金融資産を含まない。

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 3: 記載内容の解釈例及び留意点

3 マスターファイル・ローカルファイル等との整合性の確認

■ 税務当局の目線と納税者の対応

➤ 税務当局がマスターファイル・国別報告書のどちらから検証を始めるか、という点については、資料の内容や税務当局の経験値次第であるが、少なくともマンパワーの乏しい新興国の税務当局は、まずは国別報告書の数値情報のみを見て、気になる点があればその注記を見にいき、それでも疑問が解消できない場合にはマスターファイルを見に行く、という流れで調査をすることが想定される。

→納税者側としても、国別報告書を早めに作成し、その数値情報から得られる疑問を解消するような国別報告書上の注記及びマスターファイルの記載内容を検討することが望ましい。

→また、これらの記載内容はローカルファイルとも整合的である必要があるため、国別報告書の導入までに問題のある子会社或いは取引について事前に改善等を行う必要がある。

■ 整合性確保のポイント

(マスターファイル)

➤ 国別報告書の数値は、マスターファイルの記載と実質的に整合しているか(別紙4「マスターファイルの作成に係る実務上の論点」のChapter2-1「他の資料との整合性の確保」を参照)。

(ローカルファイル)

➤ 国別報告書の数値は各子会社のローカルファイルに記載された情報と整合しているか。

➤ 国別報告書の表2において主な事業活動としてチェックを付けた項目が、ローカルファイルに記載されたものと整合しているか。

国別報告書の作成に係る実務上の留意点

Chapter 3: 記載内容の解釈例及び留意点

3 マスターファイル・ローカルファイル等との整合性*の確認

(その他)

- 税務当局の目を引く項目の有無、その理由の分析
(例)
 - 移転価格ポリシーと利益率の整合性の確認
 - 法定税率と実効税率の差異理由の把握
 - 国別及び時系列での比率分析(例:売上高利益率、一人当り利益率)
- 適切なレベルのマネジメントの承認(公開情報以外の情報が各国の税務当局に提出されることになるため)
- 国別報告書の数値は情報源として利用した財務諸表等と整合しているか。

*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。

※国別報告書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)

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。