



移転価格税制の基礎知識

令和3年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」

デロイト トーマツ税理士法人

2022年1月

目次

移転価格税制の基礎	2
移転価格課税の状況	8
移転価格リスクへの対応策	14
OECDにおけるBEPS行動計画及び移転価格文書化制度	20
コロナ禍における移転価格対応	26

移転価格税制の基礎

移転価格税制とは、グループ内の取引価格（移転価格）が、独立の第三者間で適用される価格（独立企業間価格）であることを求める税制である

移転価格の基礎概念

➤ 移転価格税制の基本原則

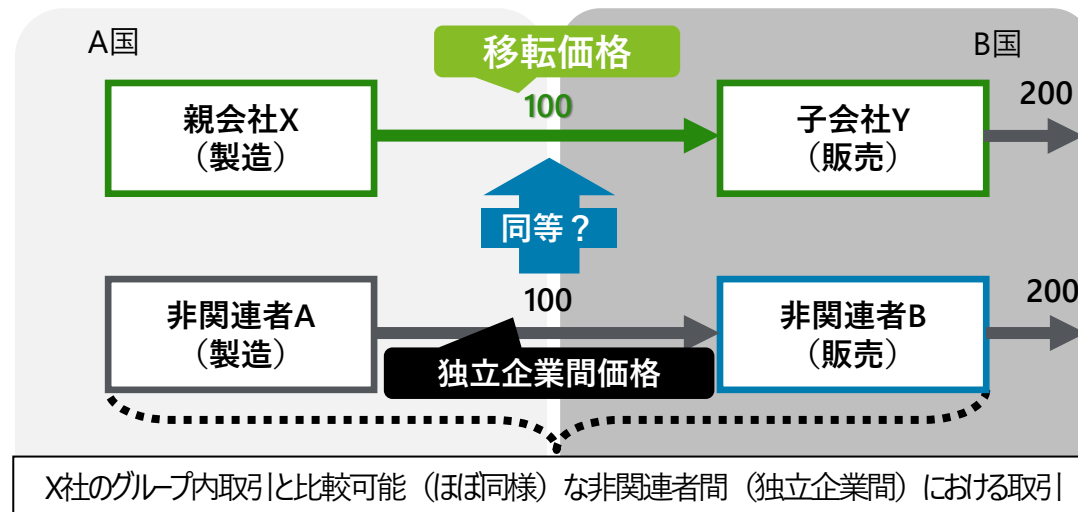
国外関連取引^{*1}の取引価格（**移転価格**）が、独立の第三者間でも適用される価格（**独立企業間価格**）であることを求める

➤ 移転価格とは

同一企業グループ内の国際取引における取引価格であり、有形資産取引、無形資産取引^{*2}、役務提供取引を問わず企業グループ内の取引価格全てを指す

➤ 独立企業間価格とは

独立の第三者間で行われる取引は経済合理性があると考えられることから、そこで適用される取引価格を独立企業間価格と言い、“あるべき価格”と考えられる



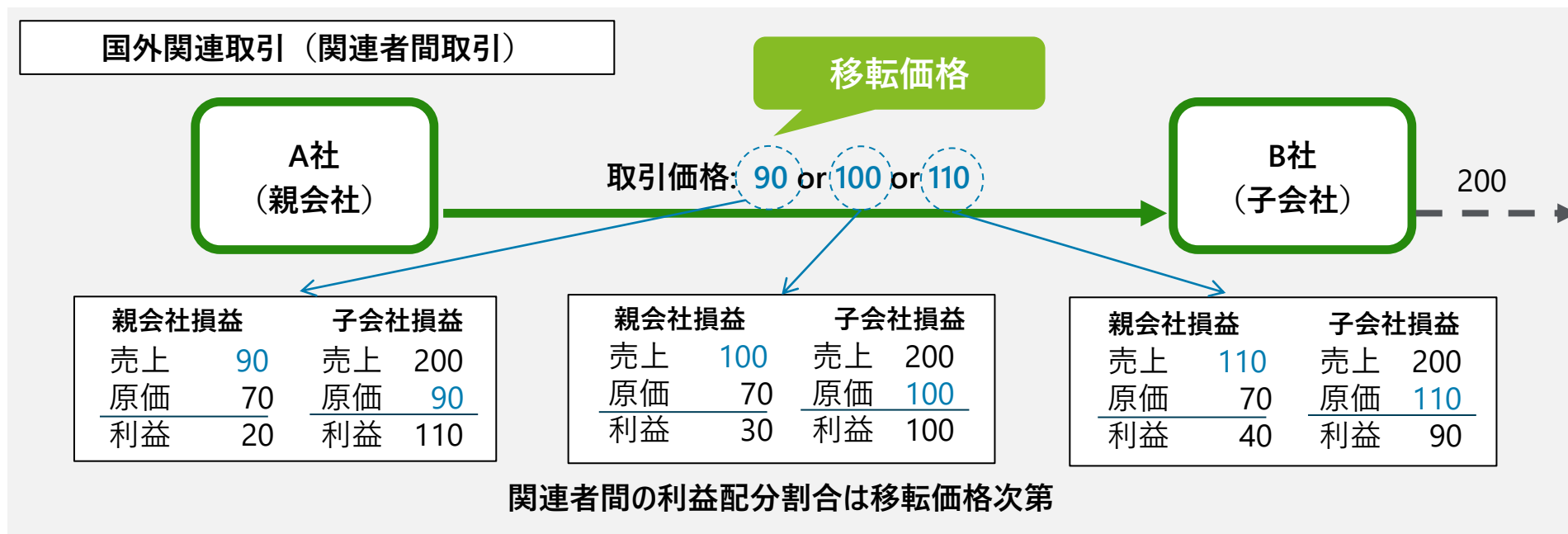
*1：国外関連取引
企業グループ内の支配・被支配法人間又は
同一の支配法人を有する法人同士の取引

*2：「無形資産取引」の代表的なもの
・技術使用料受払い
・商標使用料受払い
・販売権売買 等

移転価格税制の目的は、不適切な移転価格の設定によって各国の税収が歪められることを防ぐことである

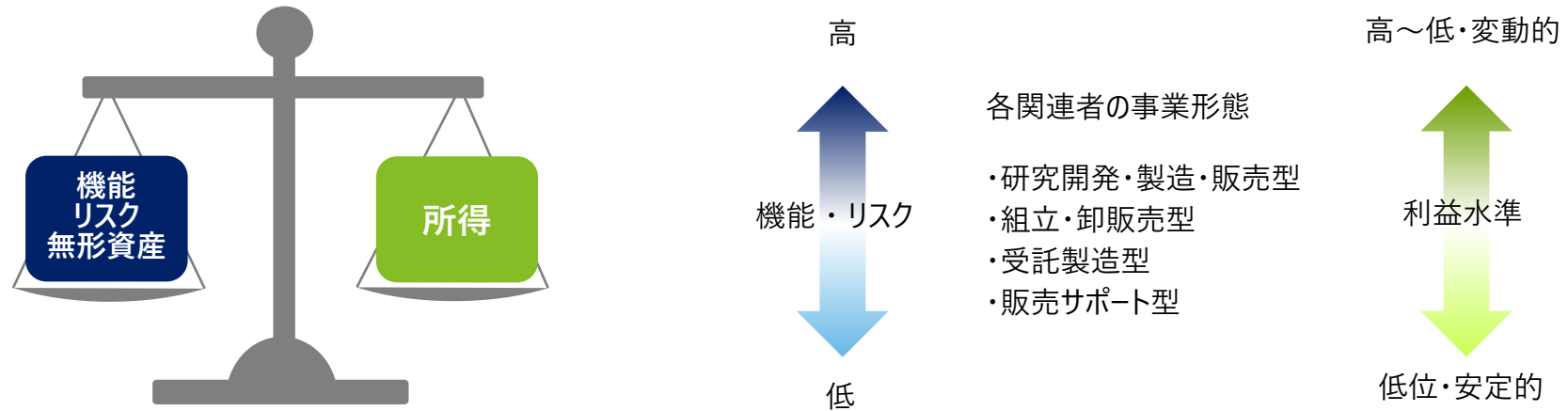
移転価格設定による所得移転のメカニズム

- グループ内の取引価格である移転価格は、第三者間とは異なる要因により歪められる可能性があると考えられる
 - 設定価格を変えることでグループ内の所得配分を変えることができ、それにより各国における課税所得配分が変化する
- ⇒ 不適切な移転価格の設定によって各国の税収が歪められることを防ぐため、独立企業間価格によって取引を行うことを各国の移転価格税制は求めている



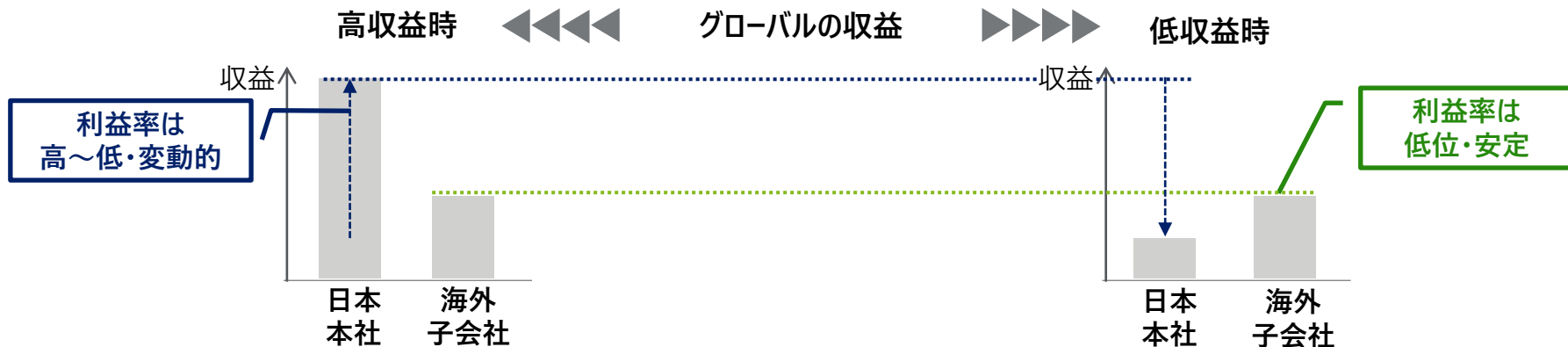
移転価格税制では、企業の所得が、その企業の果たす機能・リスク及び重要な無形資産等に見合っていることが求められる

移転価格税制は各関連者の所得が機能・リスク・無形資産に見合っていることを求めている



《例》日本本社は研究開発、製造、販売を行い、国外関連者は製造、販売のみを行っているケース

⇒ 重要な無形資産を有せず、果たす機能・負担するリスクが限定的な海外子会社を得るべき利益は低位・安定的であるべき
一方、果たす機能・負担するリスクが高い日本本社は事業の成否に応じた利益（高低幅広く、変動的）を得るべき



日本の移転価格税制では、移転価格の算定方法として以下の5つの方法を定めており、もっとも適切な方法を選択する必要がある

日本の移転価格税制において規定されている独立企業間価格算定方法

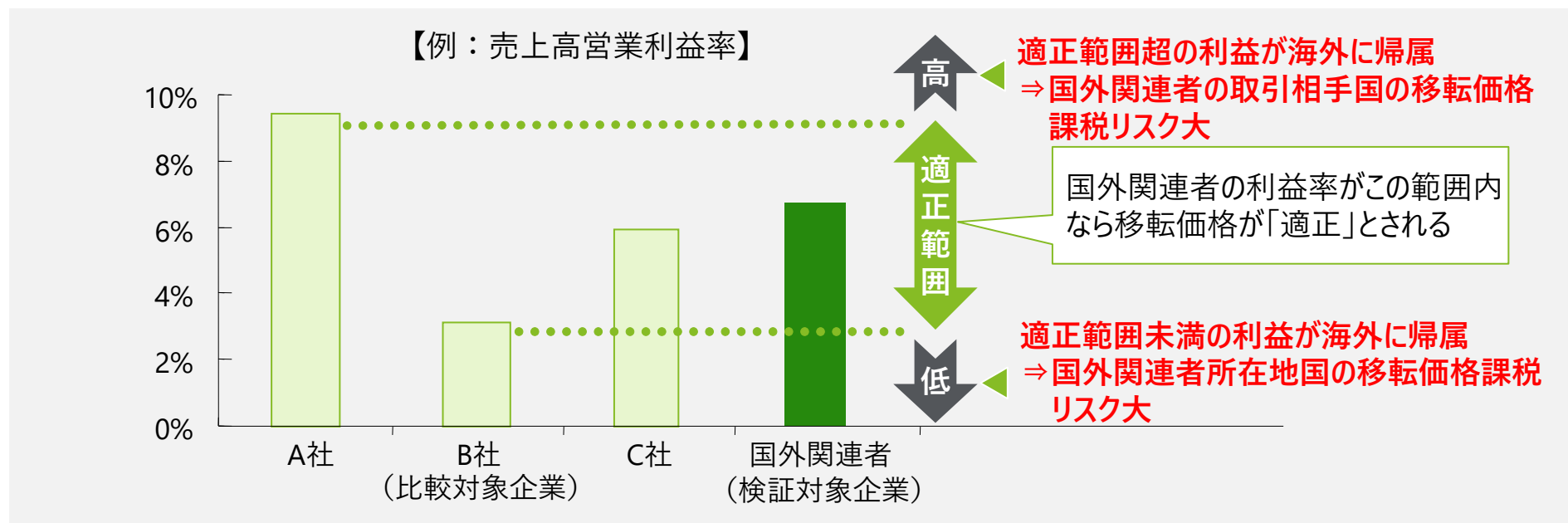
	名称	概要	比較可能性の 厳密さ(注)
①	独立価格比準法 (Comparable Uncontrolled Price Method, 「CUP法」)	価格を比較する方法	高
②	再販売価格基準法 (Resale Price Method, 「RP法」)	売上高に対する粗利率を比較する方法	
③	原価基準法 (Cost Plus Method, 「CP法」)	売上原価に対する粗利率を比較する方法	
④	利益分割法 (Profit Split Method, 「PS法」)	合算営業利益を分割する方法	
⑤	取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method, 「TNMM」)	主に比較対象企業の営業利益率（売上高営業利益率、総費用営業利益率等）と比較する方法	低

(注) 関連者間取引との比較対象取引の選定の難易度を表す

最も多く使用される独立企業間価格算定方法の概要は以下の通りである

取引単位営業利益法（TNMM）の考え方

- 取引そのものを比較するのではなく、取引当事者のうち検証対象とした企業について、その利益水準と比較対象企業の利益水準を客観的な指標に基づき比較する方法
- ✓ 「検証対象企業」には、国外関連取引の当事者のうち、よりシンプルな機能とリスクを備え無形資産を有しない企業（通常は海外子会社）が選定される
- ✓ 「比較対象企業」には、検証対象企業と比較可能性のある企業が選定される
- ✓ 各国の税務当局も使用するデータベースを用いて比較対象企業を選定し、公開データをもとに適正な利益水準を算定
- ✓ 利益水準はレンジ（幅）で設定されることが多く、上限値と下限値の間（＝適正範囲）に入っているかどうかで移転価格の妥当性を検証



移転価格課税の状況

移転価格課税は一般課税と比較して課税を受けた場合の影響が大きい傾向にある

移転価格課税の特徴

➤ 課税を受けた場合の調整金額が多額になる傾向にある

- ✓ 移転価格税制の対象となる国外関連取引の範囲が広い
- ✓ 事業の主要取引そのものを対象とすることから調整対象金額が多額になる
- ✓ 除斥期間（いわゆる「時効」）が6年（2020年4月1日以後に開始の事業年度からは7年）と長い

➤ 調査対応に時間とコストがかかる

- ✓ 調査期間が長くなることがあり、対応に多大な時間とコストを要する

➤ 課税を受けた場合、国際的な二重課税が発生する

- ✓ 二重課税排除のための相互協議は租税条約締結国が相手でなければ申し立てができない
- ✓ 二重課税排除が排除されるまでには更なる時間とコストを要する上、必ずしも完全に二重課税が排除されるとは限らない
- ✓ アジア諸国の中には、租税条約締結国であっても実務上相互協議の経験が乏しく、交渉が長引くケースが多い

➤ 課税を受けた場合、後続年度にも影響が残る

- ✓ 同取引に係る後続年度の課税を避けるためには、グループ全体の価格設定方針の見直しを迫られる場合がある
- ✓ 海外子会社や海外事業の業績評価制度にも影響を与える可能性がある

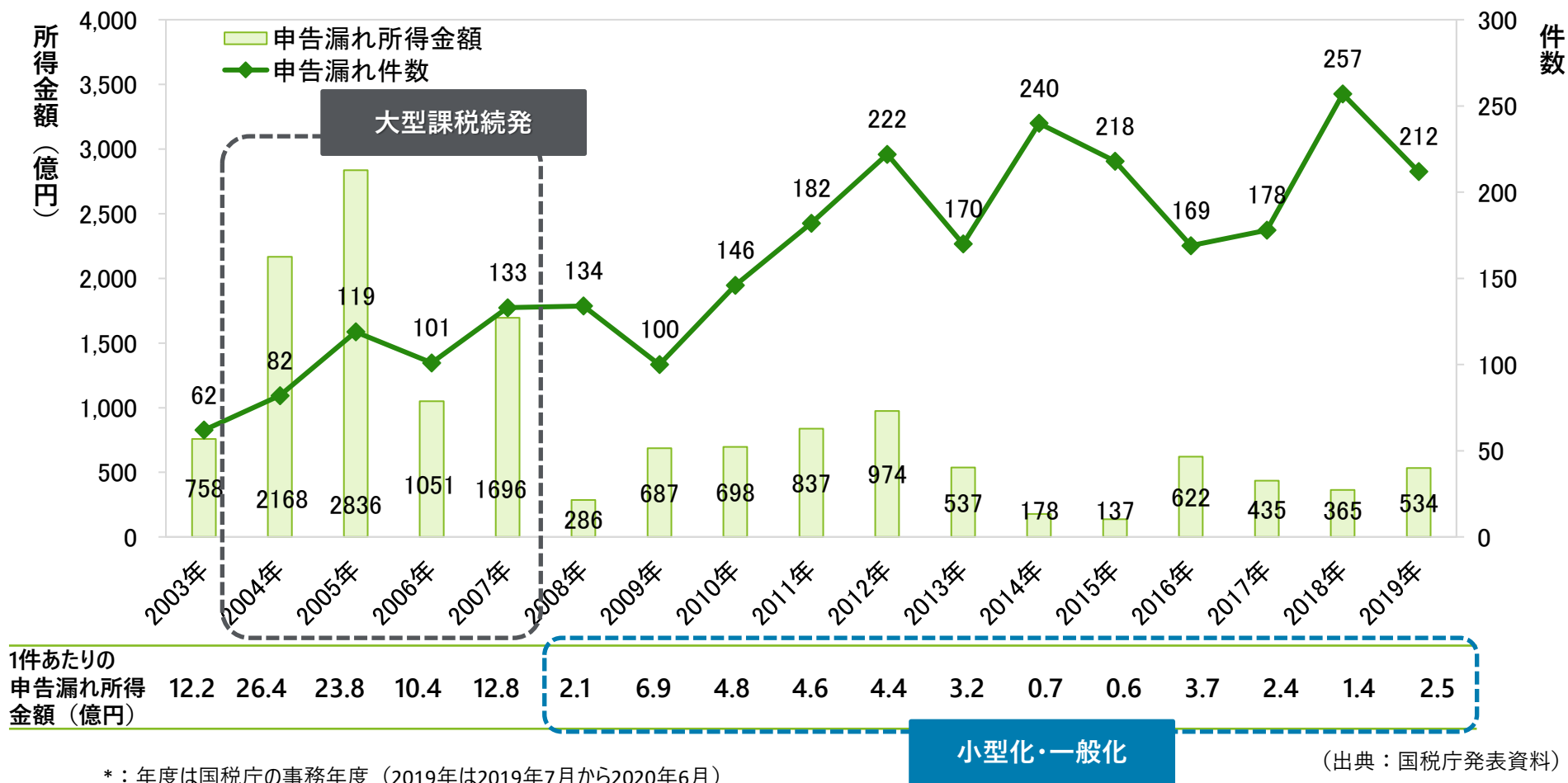
➤ レピュテーションリスクが顕在化する可能性がある

- ✓ 課税額が多額に上った場合、情報開示の観点からプレスリリースを行う例が増えている
- ✓ 新聞等で報道される可能性がある

日本での移転価格調査・課税は、大手グローバル企業の問題だけではなくなっている

移転価格税制に係る課税状況の推移

- 2000年代半ば頃の大型課税事案が減少する一方、申告漏れ件数はやや右肩上がりで推移しており、移転価格課税の小型化・一般化が観察される



*：年度は国税庁の事務年度（2019年は2019年7月から2020年6月）

棚卸資産の輸出入価格の他にも、あらゆる取引が移転価格調査の対象となる

無形資産取引

無形資産の対価であるロイヤルティの料率や額について、各国税務当局は厳しく検証する

- ✓ 無形資産の実在性および当該無形資産を使用した事実
- ✓ 無形資産の内容（例：特許、製造ノウハウ、ブランド、ソフトウェア、等）および使用目的
- ✓ 無形資産の所有者（例：特許の登録者、無形資産の構築に主に貢献した法人）
- ✓ 支払者が当該無形資産により享受した便益
- ✓ ロイヤルティ料率/額、無形資産対価を含んでいる場合の有形資産対価の妥当性

役務提供取引

役務提供の対価の授受について、各国税務当局は厳しく検証する

- ✓ 役務提供の対価性
 - 経済的又は商業的価値を有するものか否か
- ✓ 役務提供対価の妥当性
 - 報酬金額算定基準、マークアップは適切か
- ✓ 国外関連者に対する寄附金（日本のみ）
 - 日本親会社は海外子会社に実質的な贈与をしていないか

金融取引

2020年2月のOECD移転価格ガイドライン改定により、金融取引に係る移転価格算定の指針が明確化されたため、調査現場への影響が想定される

- ✓ グループ内ローンは借手の信用力に基づいた金利設定が為されているか
- ✓ 合理的な計算根拠に基づいた債務保証料の算定が為されているか
- ✓ キャッシュ・プーリングにおいて、適切にプーリング・ベネフィット（＝金利改善効果）を配賦しているか

国外関連者に対する寄附金にも留意する必要がある

移転価格課税と国外関連者に対する寄附金

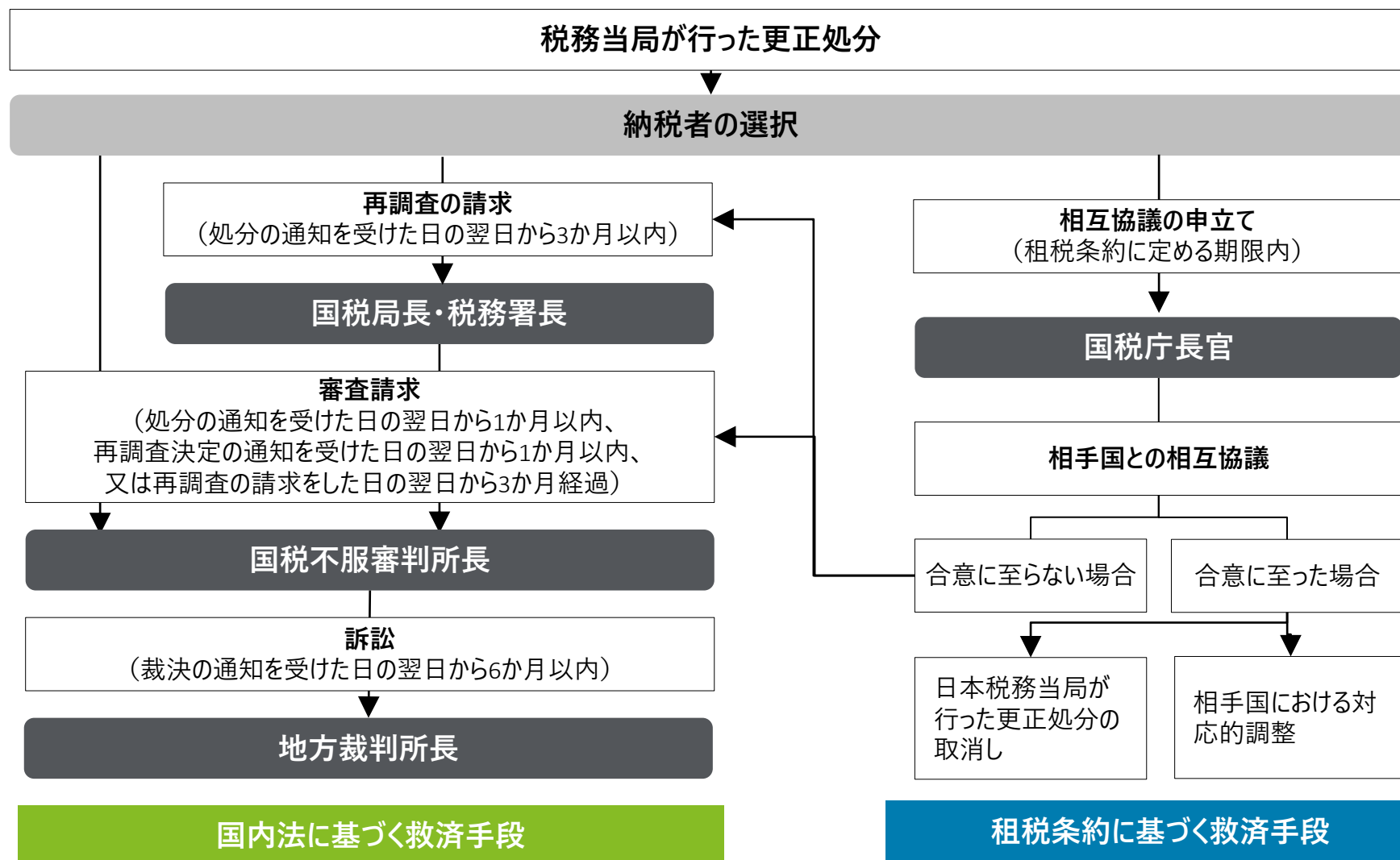
- 移転価格課税が問題となる状況において、国外関連者に対する寄付金の指摘を受ける事例があり、これらの相違について留意が必要

	移転価格課税	国外関連者に対する寄附金	(参考) 一般の寄附金
調整対象	独立企業間価格との差額	時価との差額	時価との差額
所得調整額	全額損金不算入	全額損金不算入	一定の限度内で損金算入
更正期間制限	7年	5年	5年
相互協議の可否	可能	原則不可	—

- 実際の調査現場においては、移転価格課税と国外関連者に対する寄附金の区分が不明瞭なまま執行されているケースも散見される
⇒特に国外関連者に対する寄附金課税を受けた場合、相互協議により二重課税を排除することが困難というデメリットがある
点に十分留意が必要

移転価格課税後の救済制度には租税条約に基づくものと国内法に基づくものがある

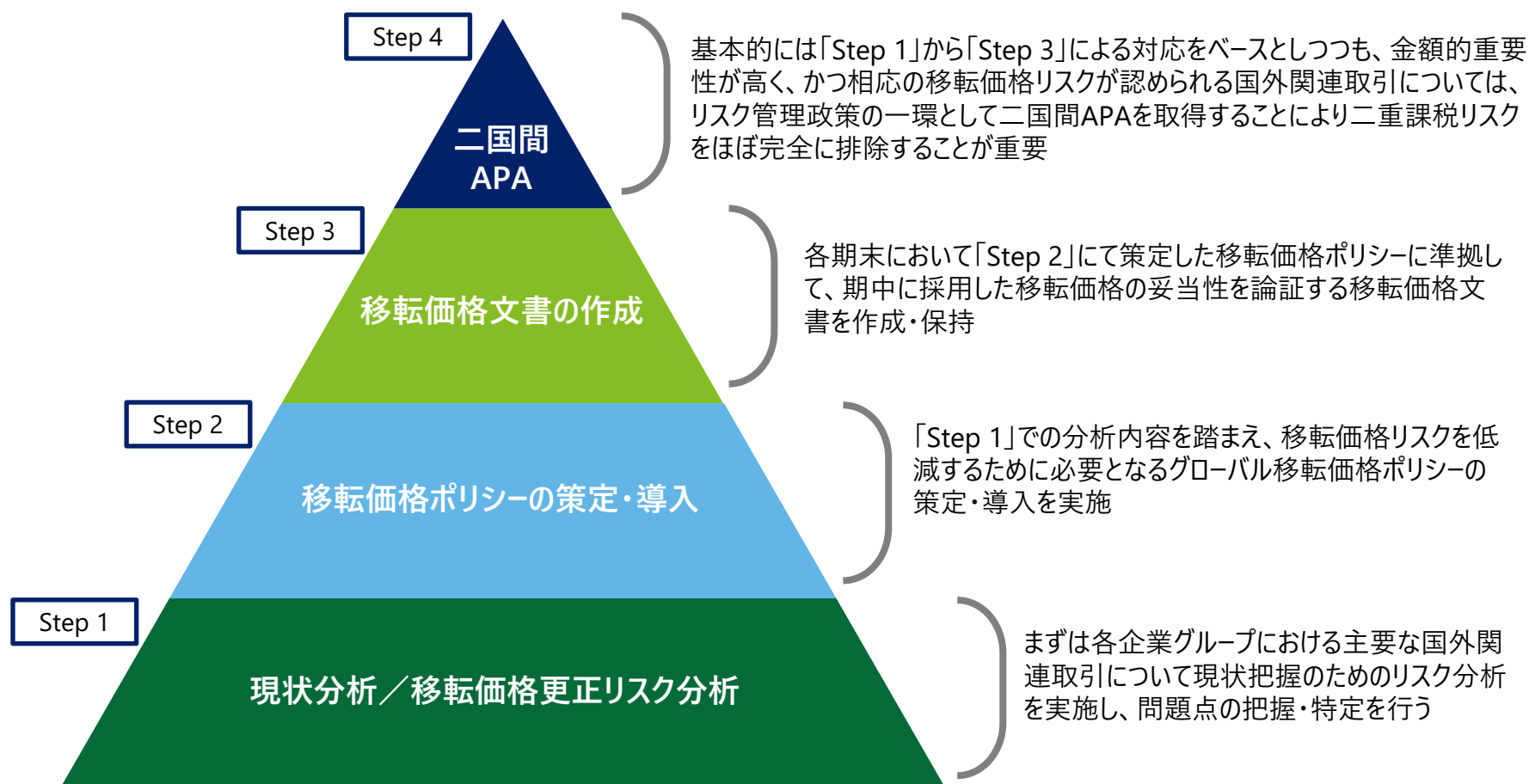
移転価格課税の事後的な救済制度



移転価格リスクへの対応策

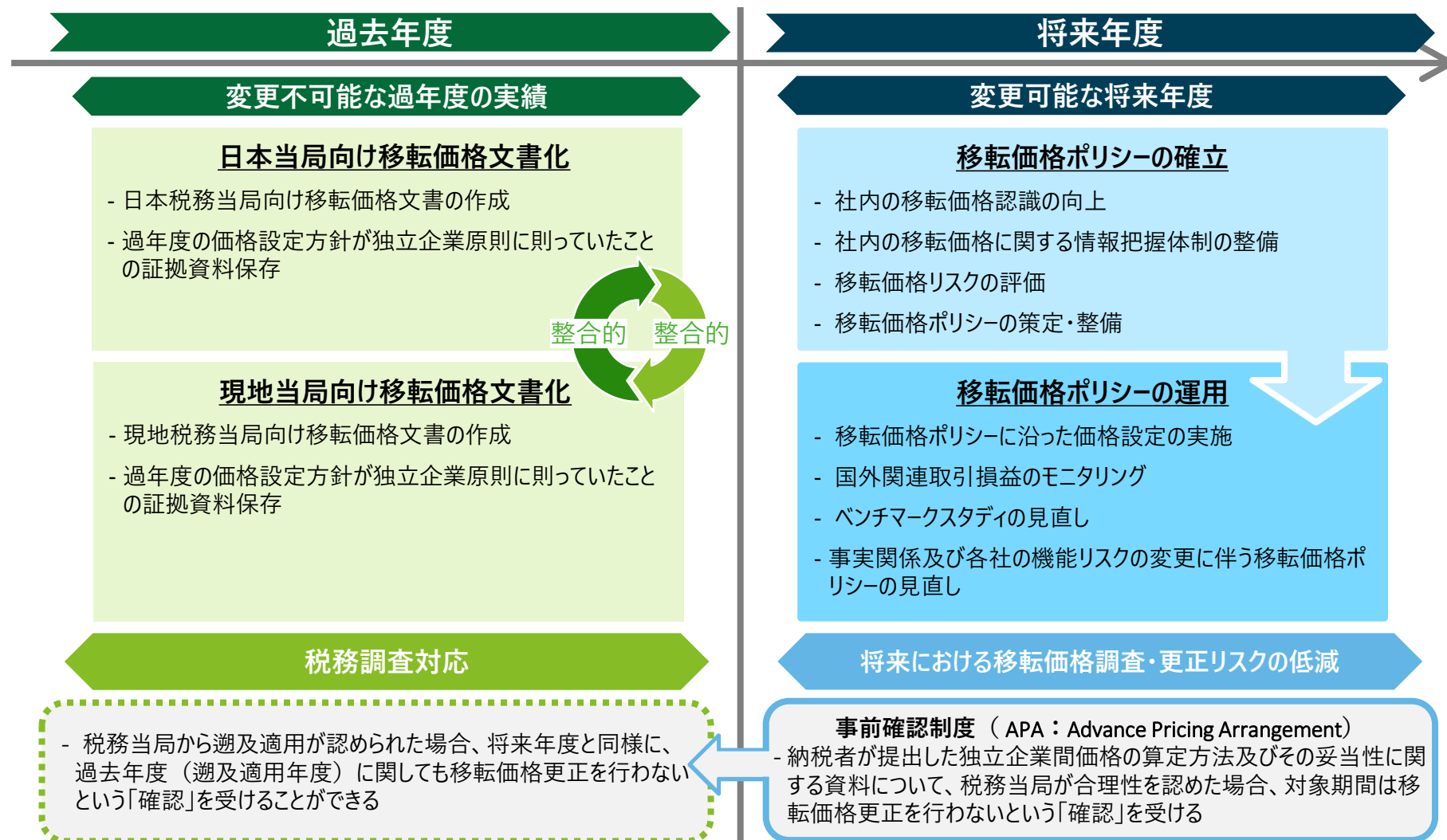
移転価格ポリシー構築と移転価格文書の作成が移転価格リスク対応の基本となる

移転価格リスク対応のフレームワーク



将来年度から過去年度へのサイクルを踏まえた移転価格対応策の構築が重要である

過去年度への対応と将来年度への対応



移転価格ポリシーの確立・運用が移転価格リスク対応策の根幹を成す

移転価格ポリシーで規定しておくべきこと

- 「移転価格ポリシー」に明確な規定はないが、移転価格税制に対する納税者の対応方針であることを鑑みると、以下は移転価格ポリシーの中核を成す重要な要素といえる

■ 独立企業間価格算定方法

- … どの独立企業間価格算定方法を適用するか
- … 取引単位営業利益法（TNMM）の場合、どの利益水準指標を適用するか

■ 検証対象・検証単位

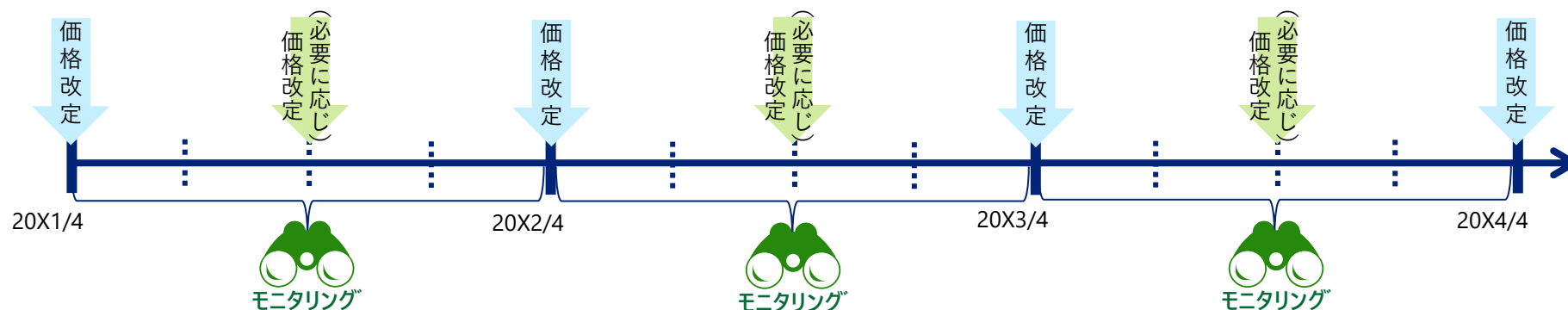
- … どこを対象に、どの単位で移転価格の妥当性を検証するか

■ 価格（利益）水準

- … どの水準の価格・利益が適切か

移転価格ポリシーに基づく価格設定・改定プロセス

- 移転価格の設定・改定は、例えば以下のようなプロセスで実施されることとなる



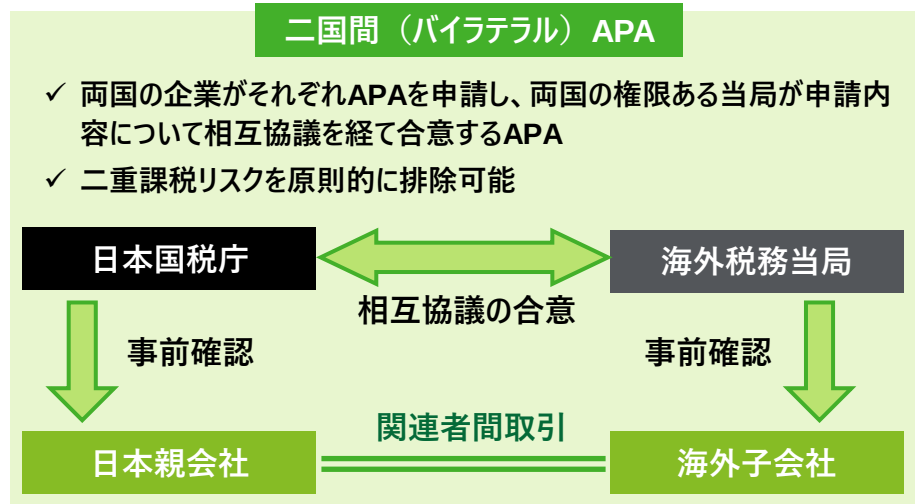
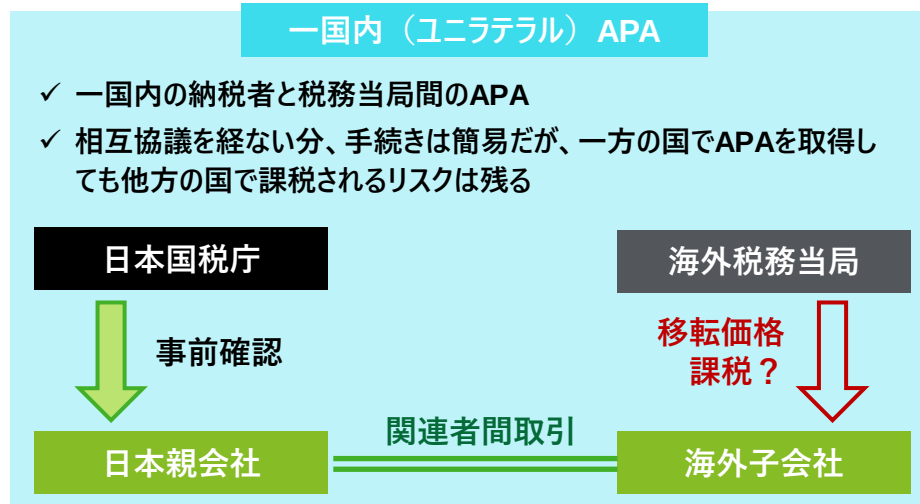
極めて効果的な移転価格リスク対応策に事前確認制度の活用があげられる

APA（事前確認制度）とは

- APA（Advance Pricing Arrangement/Agreement、事前確認制度）とは、納税者が申し出た国外関連取引の独立企業間価格算定方法等について、税務当局が合理性を検証し確認を行う制度
- APA確認対象期間中は、確認内容に従って取引及び申告を行っている限り、移転価格更正は行われない
- APAは、企業が税務当局との間で予想される移転価格に関する問題を前もって解決し、長期間に渡り多大なコスト（費用及び事務負担）が掛かる移転価格調査、並びに多額の追徴課税が発生しうる移転価格更正のリスクを確実に回避することができる唯一の方法ともいえる
- APAは原則として将来年度を対象とするものの、相互協議で合意すれば過去の移転価格調査未実施年度に対しても遡及適用（ロールバック）することが可能

一国内APAと二国間APA

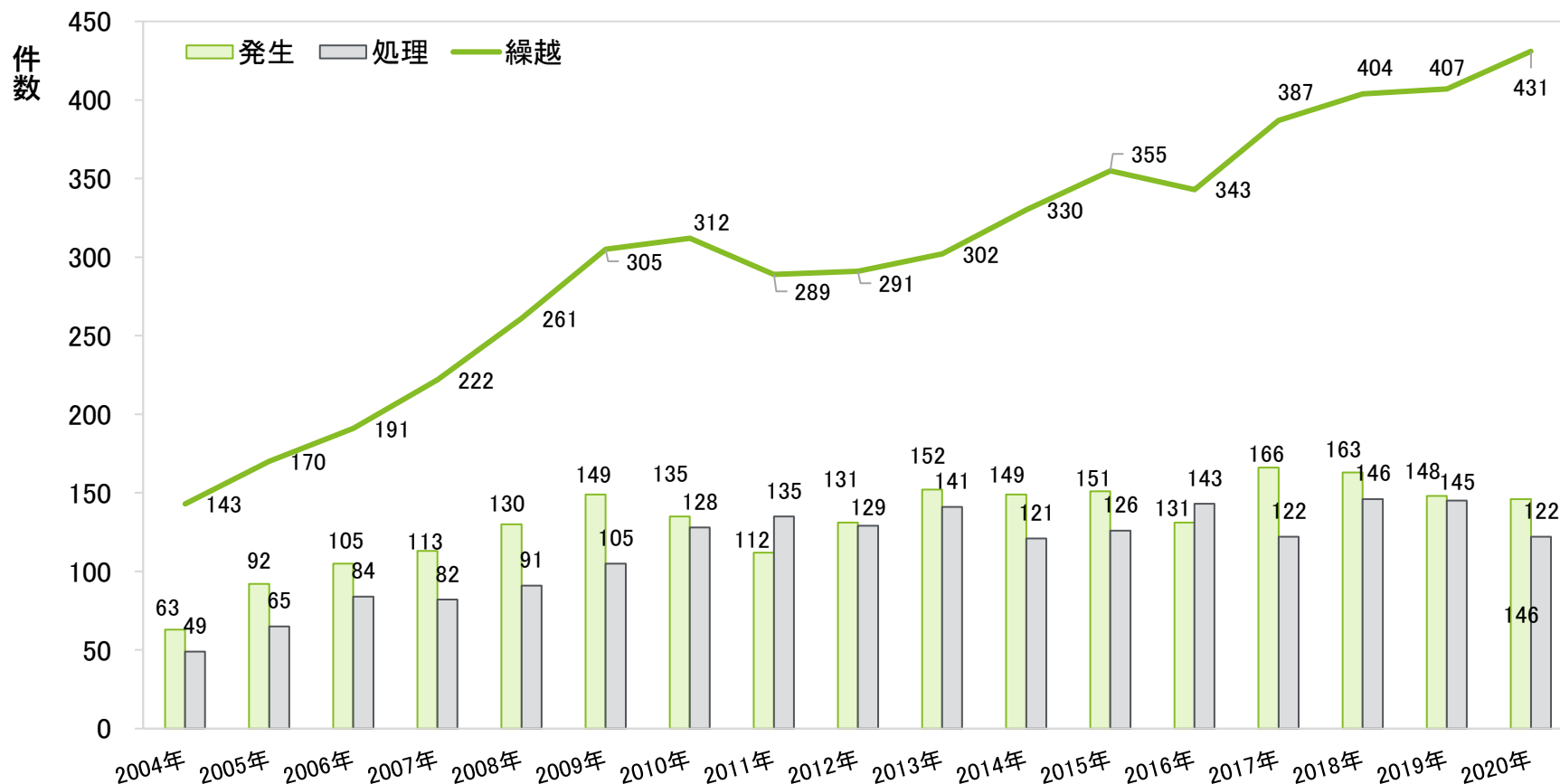
- APAには一国内APA（Unilateral APA: UAPA）、二国間APA（Bilateral APA: BAPA）、多国間APA（Multilateral APA）があるが、多国間APAは現実的ではなく、実質的にUAPAとBAPAの二択



日本でのAPAを含む相互協議の件数は引き続き増加傾向にある

相互協議件数の推移

- 直近年度では一時的に発生件数が減少しておりますが、繰越件数はやや右肩上がりで推移しており、相互協議件数の引き続きの増加傾向が観察される



*：年度は国税庁の事務年度（2020年は2020年7月から2021年6月）

（出典：国税庁発表資料）

OECDにおけるBEPS行動計画及び移転価格文書化制度

BEPS行動計画の最終報告書と我が国の対応状況は以下の通りである

BEPSプロジェクトによる国際課税の刷新

- BEPSとは、税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting）＝税務の国際政治問題化
- 2015年10月にBEPS最終成果物が公表。その政府間共有が2018年秋に開始
- グローバルでの導入により100ヶ国以上に実施対象国が拡大→各国の法制化は佳境にある

BEPS行動1の1つ目の柱の利益Aは既存の移転価格税制の特例の扱い。1920年来の唯一の所得配分原則である独立企業原則を一部超越し、マルチの残余利益配分と定式配分的要素を包摂する既存の移転価格税制との調整が必要

全体としてコンセプトが厳格化され、利益分割的思考に重心が移っている

BEPS行動計画 最終報告書	我が国の対応
1：電子経済の課税上の課題への対処 →法人課税は持越し	2015年度税制改正（消費税）
2：ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化	2015年度税制改正
3：外国子会社合算税制の強化	2017年度税制改正
4：利子控除制限ルール	2019年度税制改正
5：有害税制への対抗	既存の枠組みで対応
6：租税条約の濫用防止	租税条約の拡充にて対応
7：恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止	租税条約の拡充にて対応・2018年度税制改正
8－10：移転価格税制と価値創造の一致	2019年度税制改正 →所得相応性基準の実施規範策定
11：BEPSの規模・経済的效果の分析方法の策定	—
12：義務的開示制度	2020年度以降の法改正の可否を検討
13：多国籍企業の企業情報の文書化	2016年度税制改正
14：相互協議の効果的実施	対応済み
15：多数国間協定の策定	BEPS防止措置実施条約を批准・発効

- マスターファイル（MF）、国別報告書（CbCR）、ローカルファイル（LF）の“三層構造アプローチ”
- CbCRは、国毎の収入金額や従業員数、有形資産額等の企業の経済活動規模や、税引前利益、納付税額等の税務情報等を一覧するもの。BEPS成果物の中で最もドラスチックな成果物である

BEPS行動計画13により移転価格文書化制度が強化された

BEPSに起因したグローバルレベルでの制度変更



新移転価格文書化制度において求められる文書

文 書 名	概 要
CbCレポート 国別報告事項	- 企業グループの国別での財務情報・事業活動等 - これまで移転価格文書で要求されてこなかった新しい様式
マスターファイル（MF） 事業概況報告事項	- 企業グループ全体に共通する基本情報 - 事業活動や移転価格ポリシーに関するハイレベルな情報を提供するもの
ローカルファイル（LF） 独立企業間価格を算定するた めに必要と認められる書類	- グループ会社各社が行う関連者間取引の情報 - 概ね従来の移転価格文書に含まれてきたような詳細な内容が含まれる

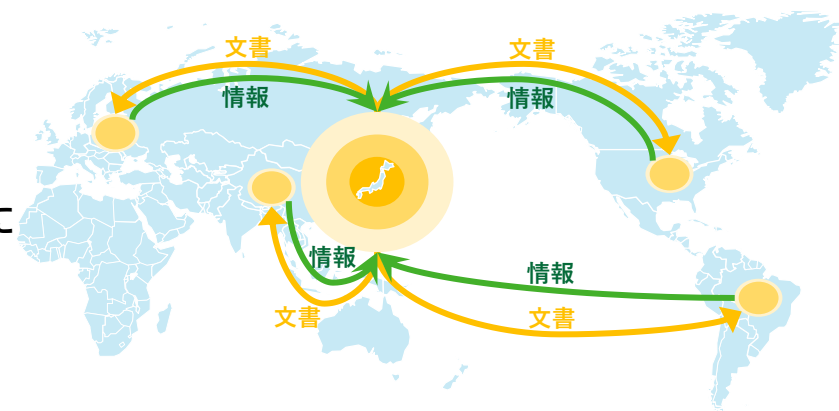
新文書化規定により、親会社に求められる移転価格対応の役割は一層増加した

日系グローバル企業への影響

■ 親会社主導によるグローバル移転価格文書の作成・管理

- 新規定に必要な情報は究極の親会社（ultimate parent entity）が収集、報告することが想定される
- 当該ガイドラインに基づいて各国内法が整備されるため、新規定に対応できない場合には各国における罰則等の問題が生じると予測される

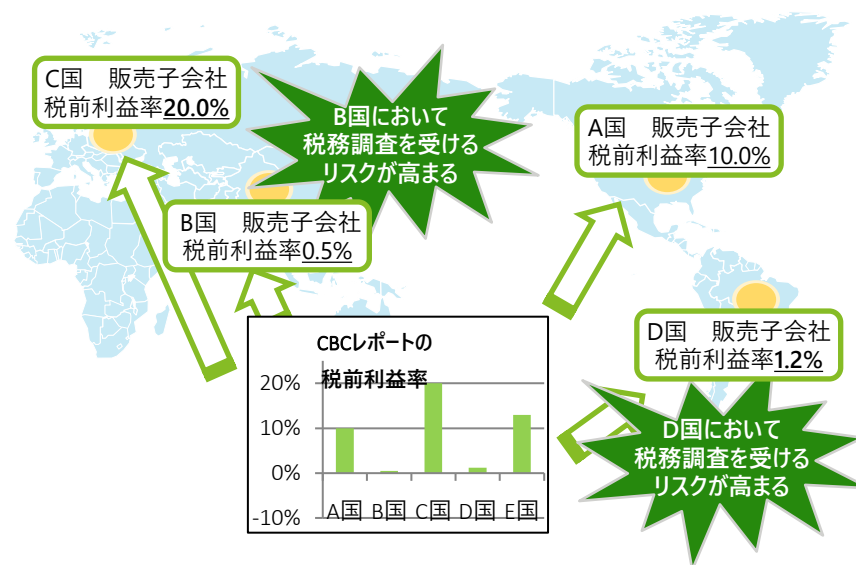
➡ 新たにコンプライアンスの一環として親会社が情報収集・文書の作成に対応する必要がある



■ 新たな情報開示による移転価格リスクの増加

- 新たに開示されるグローバル情報により、各国の移転価格調査において新たな問題が提起される可能性が高くなる
- 税務当局に対する説明が不十分な場合、移転価格リスク・二重課税リスクが高まる

➡ グローバル移転価格ポリシーの整備、合理的な説明方針を確立する必要がある



日本の移転価格文書化制度の概要は以下の通りである

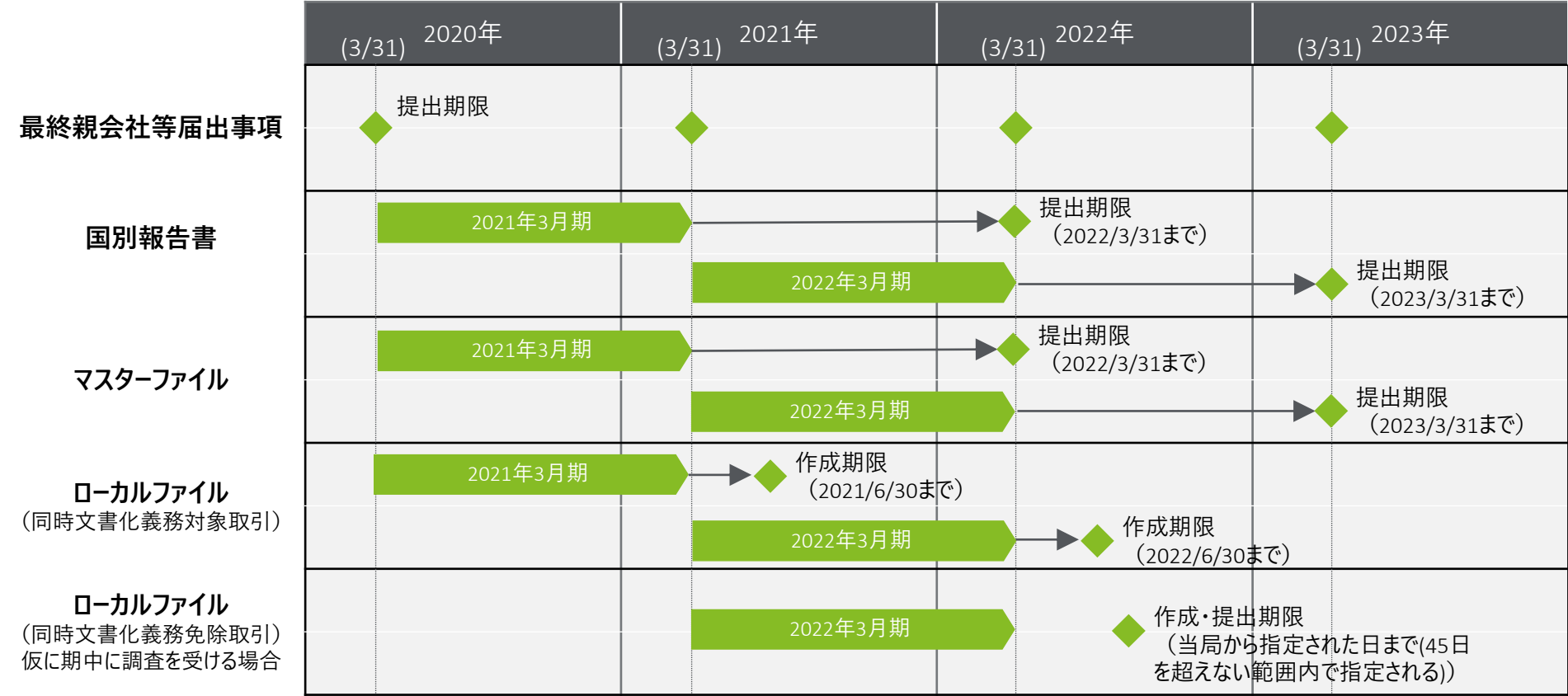
	【新規】国別報告事項 (国別報告書・CbCレポート)	【新規】事業概況報告事項 (マスターファイル)	【改正】独立企業間価格を算定するために 必要と認められる書類 (ローカルファイル)
適用開始	2016年4月1日以後に開始する最終親会社の会計年度	2016年4月1日以後に開始する最終親会社の会計年度	2017年4月1日以後に開始する事業年度
提供/作成 期限	提供期限⇒最終親会社の会計年度終了の日の翌日から1年以内 (e-Taxにより税務署長に提供)	提供期限⇒最終親会社の会計年度終了の日の翌日から1年以内 (e-Taxにより税務署長に提供)	【同時文書化義務対象国外関連取引】*1 作成期限⇒確定申告書の提出期限まで 提出期限⇒45日以内の調査官の指定する日まで (確定申告書提出期限の翌日から7年/国内保存)
提供/作成 義務者	①多国籍企業グループの最終親会社または代理親会社である内国法人 ②【最終親会社/代理親会社の居住地国の税務当局から提供を受けることができない場合に限り⇒】 多国籍企業グループの構成会社等である内国法人 (①に該当するものを除く) または恒久的施設を有する外国法人	多国籍企業グループの構成会社等である内国法人 または恒久的施設を有する外国法人	国外関連取引を行った法人
提供/作成 義務免除	多国籍企業グループの直前会計年度の連結総収入金額が1,000億円未満の場合、提供義務免除	多国籍企業グループの直前会計年度の連結総収入金額が1,000億円未満の場合、提供義務免除	次の場合、当該事業年度の一の国外関連者との国外関連取引について同時文書化義務の免除 ①一の国外関連者との間の前事業年度の取引金額 (受払合計) が50 億円未満、かつ、②一の国外関連者との間の前事業年度の無形資産取引金額 (受払合計) が3億円未満である場合
項目	措規22条の10の4 第1項に規定<後掲の通り> (OECD最終報告書別添3に示される項目と同様)	措規22条の10の5 第1項に規定<後掲の通り> (OECD最終報告書別添1に示される項目と同様)	措規22条の10 第1項に規定<後掲の通り> (OECD最終報告書別添2の反映を含めた改正)
使用言語	英語	日本語または英語	指定なし
罰則・ 担保策等	正当な理由なく提供期限までに提供しない場合、 30万円以下の罰金	正当な理由なく提供期限までに提供しない場合、 30万円以下の罰金	調査官が求めた場合、一定期間 (同時文書化義務対象の場合は45日/免除の場合は60日) 以内に調査官が指定した日までに提出がなかったときは推定課税及び同業者調査が可能とされる

*1 同時文書化義務免除取引も移転価格税制の対象であり、税務調査時にローカルファイルに相当する資料 (独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類) の提出が要請される

日本における新移転価格文書化の作成・提出時期は以下の通りである

対応スケジュール（例：3月決算法人の日本本社の場合）

- 文書により作成期限、提出の要否が異なる

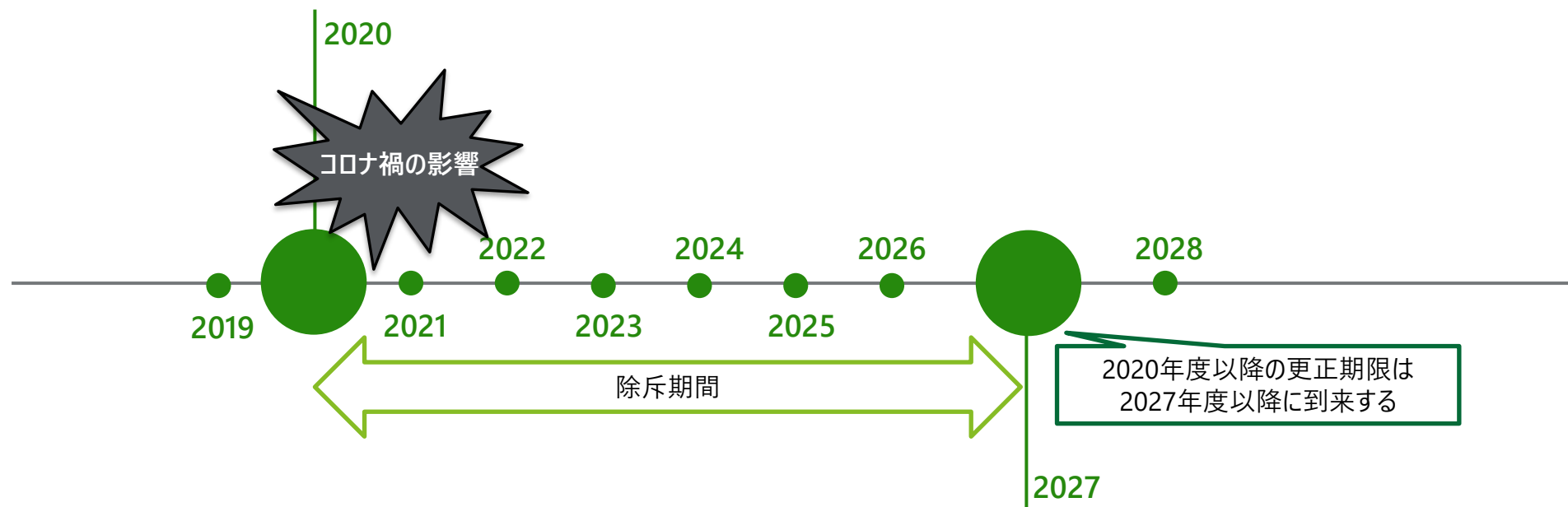


コロナ禍における移転価格対応

コロナ禍の影響を受けた年度も他の年度同様、事後的に検証される

コロナ禍の影響に対する移転価格対応を検討すべき期間

- 2020年に実施される税務調査件数はコロナ禍の影響でたとえ一時的に減少としても、後続年度において税込確保の観点から課税執行が強化される可能性もある
- 来る税務調査に備え、然るべき移転価格リスク対応策を講じておく必要がある



OECDより新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に関する移転価格執行ガイダンスが公表された

2020年12月18日に新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大に関する移転価格執行ガイダンスを公表

- コロナ禍によってますます難くなる移転価格の実務上の論点について、独立企業原則とOECDガイドラインをどのように適用するかに焦点を当てている
- 本ガイダンス位置づけは、OECD移転価格ガイドラインの改訂・拡大ではなく、独立企業原則をどう適用するかに主眼を置くもの

4つの優先課題

①比較可能性分析

- ✓ 2020年度に価格比較可能性分析の妥当性をサポートするためにどのような資料が必要か
- ✓ 計画値を用いて独立企業間価格であることをサポートできるか、情報不足に対処するためのアプローチ
- ✓ 複数年度のデータの使用、価格調整金に関する検討、比較対象企業や比較対象取引の検討

②損失及びコロナ禍特有の費用の配分

- ✓ 関連者間のそもそもの事業上のリスク配分に応じて利益または赤字も配分されるべきである
- ✓ コロナ禍に伴う特殊費用の分担を検討する際は類似した状況の第三者ならどう分担したかを検討するべきである
- ✓ 経済環境の急変で契約再交渉や不可抗力条項発動を検討する状況だが、これらは慎重に検討すべきである

③政府支援プログラム

- ✓ 政府の各種支援政策が移転価格分析に与える影響を検討する際は、支援の内容・利用可否・継続性なども考慮するべきである

④事前確認（APA）

- ✓ 締結済みのAPAは重要な前提条件に抵触すれば改定・取消の可能性もあるが、当局に情報開示し相談することが重要である
- ✓ 交渉中のAPAについて税務の確実性確保のためAPAの有用性が改めて強調され、柔軟かつ協力的なアプローチが推奨される

お問い合わせ

運営受託：デロイト トーマツ税理士法人

email : info@i-tax-seminar.go.jp

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての2021年10月時点における一般的な解釈について述べたものです。経済産業省及びデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関係法人（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）は、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う際は、必ず資格のある専門家の適切なアドバイスをもとにご判断ください。

また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。経済産業省及びデロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

無断転載を禁じます。

本テキストをコピー等で複製することは、社内用、社外用を問わず、執筆者の承諾なしには出来ません。

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（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 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト 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、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市以上に1万名を超える専門家を擁し、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。詳細はデロイト 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）とは、デロイト トウシュート マツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー ファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における100を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナル サービスの分野で世界最大級の規模を有し、150を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバル ネットワーク（総称して“デロイト ネットワーク”）を通じ Fortune Global 500® の8割の企業に対してサービスを提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約312,000名の専門家については、（www.deloitte.com）をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001