

# Deloitte.

デロイト トーマツ



## 移転価格税制の基礎知識

令和5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

2024年1月

**MAKING AN  
IMPACT THAT  
MATTERS**

since 1845

# 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
グループ・ファイナンス関連取引への移転価格税制の適用指針	25
BEPS2.0柱1「利益B」	31

# 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す

## 移転価格の基礎概念

### ➤ 移転価格税制の基本原則

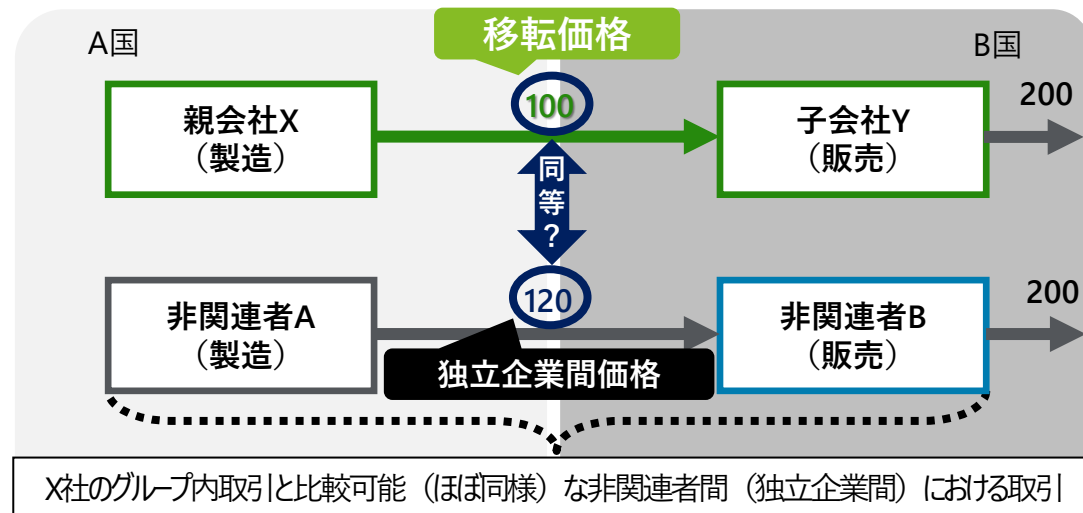
国外関連取引\*1の取引価格（移転価格）が、独立の第三者間でも適用される価格（独立企業間価格）であることを求める

### ➤ 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



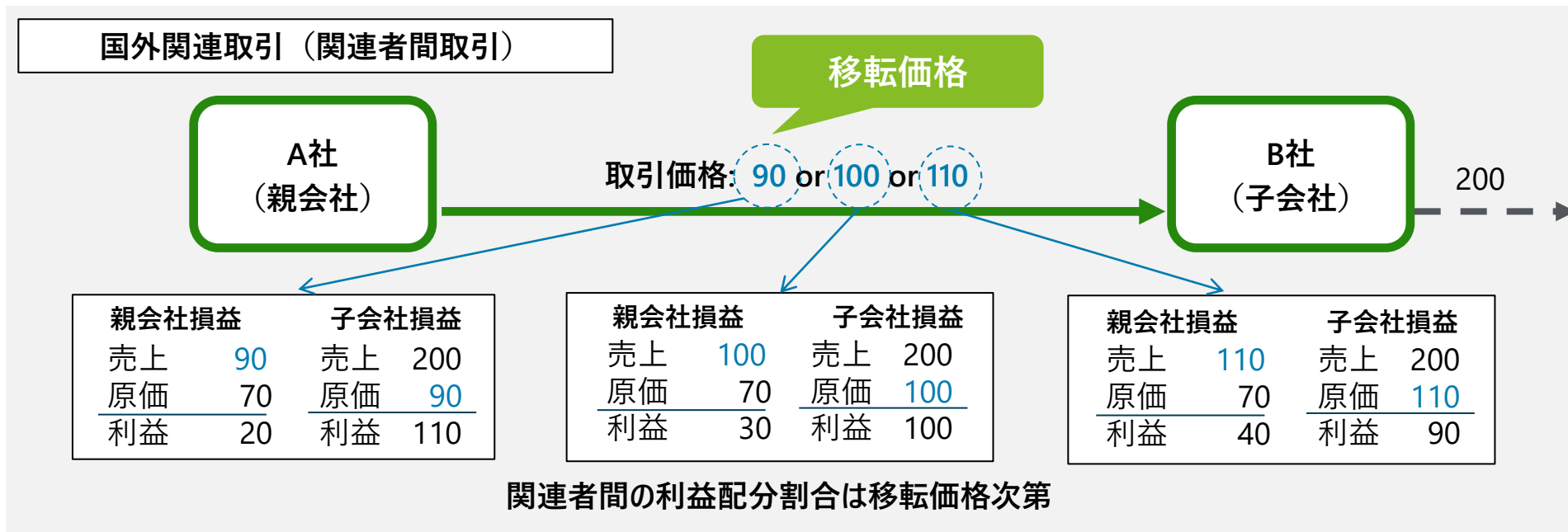
\*1：国外関連取引  
企業グループ内の支配・被支配法人間又は同一の支配法人を有する法人同士の取引

\*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す

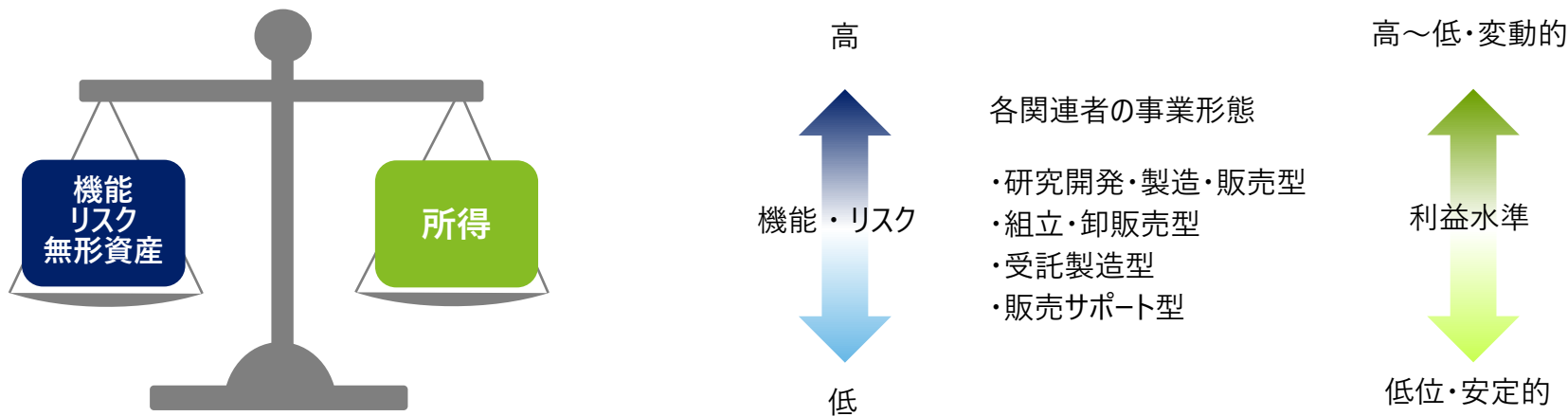
## 移転価格設定による所得移転のメカニズム

- ▶ 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



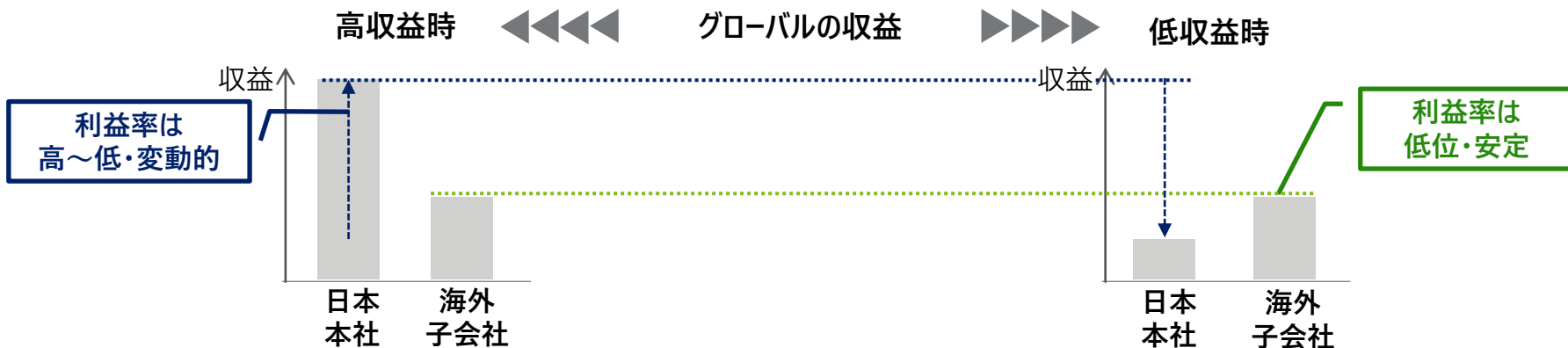
# 移転価格税制では、企業の所得が、その企業の果たす機能・リスク及び重要な無形資産等に見合っていることが求められます

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さず、果たす機能・負担するリスクが限定的な海外子会社は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ります

## 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

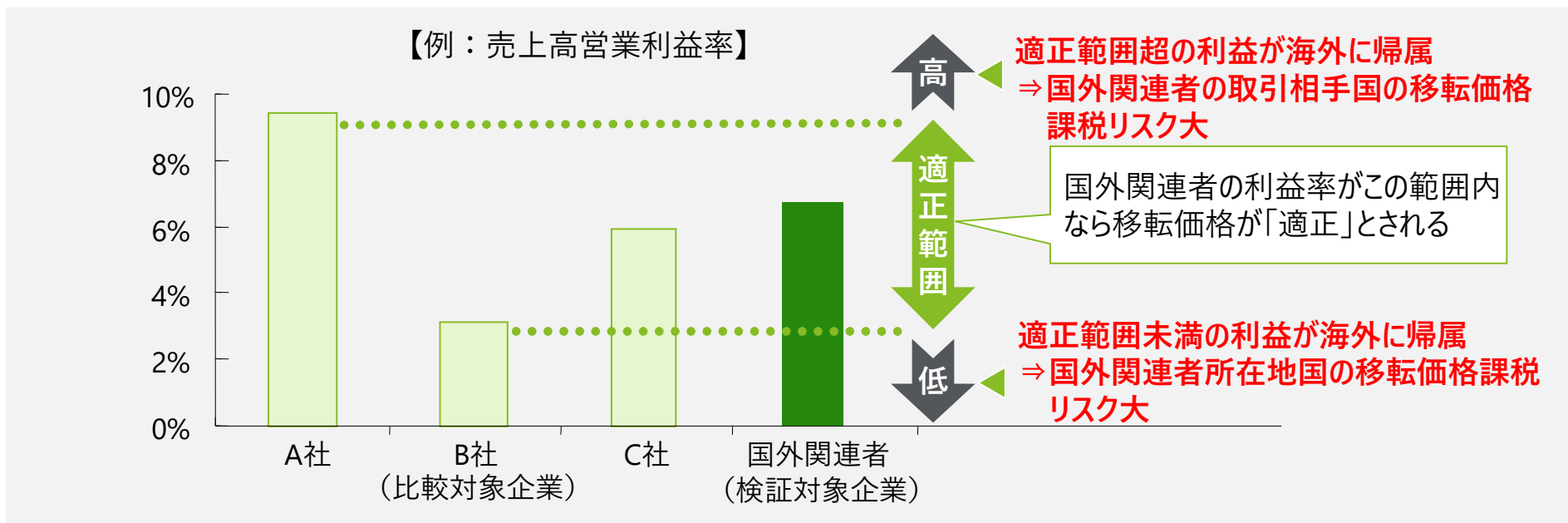
	名称	概要	比較可能性の 厳密さ(注)
①	独立価格比準法 (Comparable Uncontrolled Price Method, 「CUP法」)	• 価格を比較する方法	高
②	再販売価格基準法 (Resale Price Method, 「RP法」)	• 売上高に対する粗利率を比較する方法	
③	原価基準法 (Cost Plus Method, 「CP法」)	• 売上原価に対する粗利率を比較する方法	
④	利益分割法 (Profit Split Method, 「PS法」)	• 合算営業利益を分割する方法	
⑤	取引単位営業利益法 (Transactional Net Margin Method,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

## 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ります

## 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もあり、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

- ✓ 租税条約に規定される（二重課税排除のための）相互協議は条約締結国が相手でなければ申し立てができない。また、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。
- ✓ 二重課税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

### ➤ 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

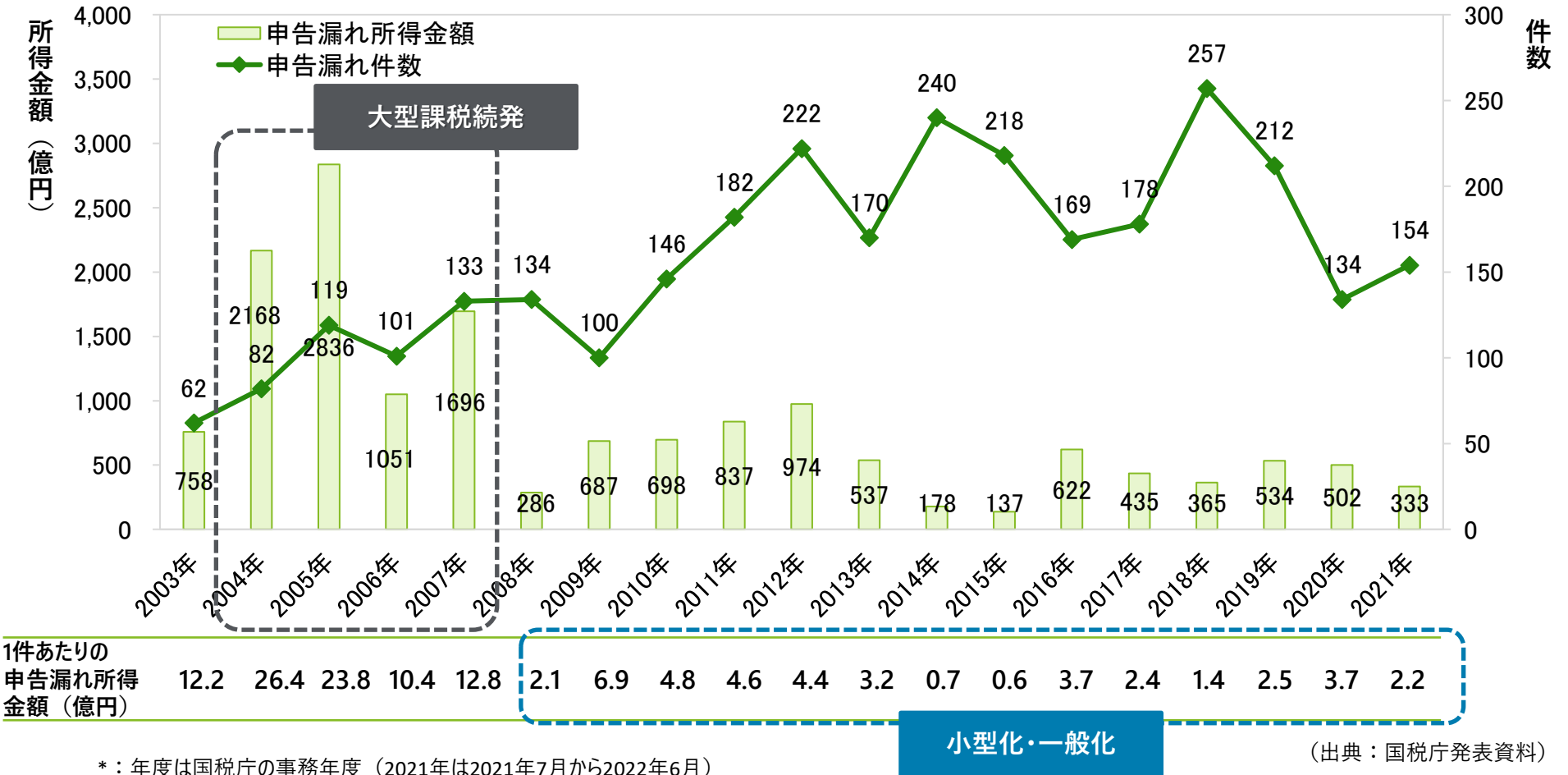
### ➤ レピュテーションリスクが顕在化する可能性がある

- ✓ 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ます

## 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し、移転価格課税の小型化・一般化が観察される
- 一方で、新型コロナウイルス感染症の影響で税務調査が減少した2020年までは申告漏れ件数がやや右肩上がり推移
- 税務調査自体の件数が減少していたが、その後、感染症の影響が落ち着き出し税務調査自体も再開されている



\* : 年度は国税庁の事務年度 (2021年は2021年7月から2022年6月)

(出典 : 国税庁発表資料)

# 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ります

## 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、2022年6月には日本の移転価格事務運営要領改正により、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、2022年7月1日以後開始事業年度分の調査から適用される

- ✓ 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ります

## 移転価格課税と国外関連者に対する寄附金

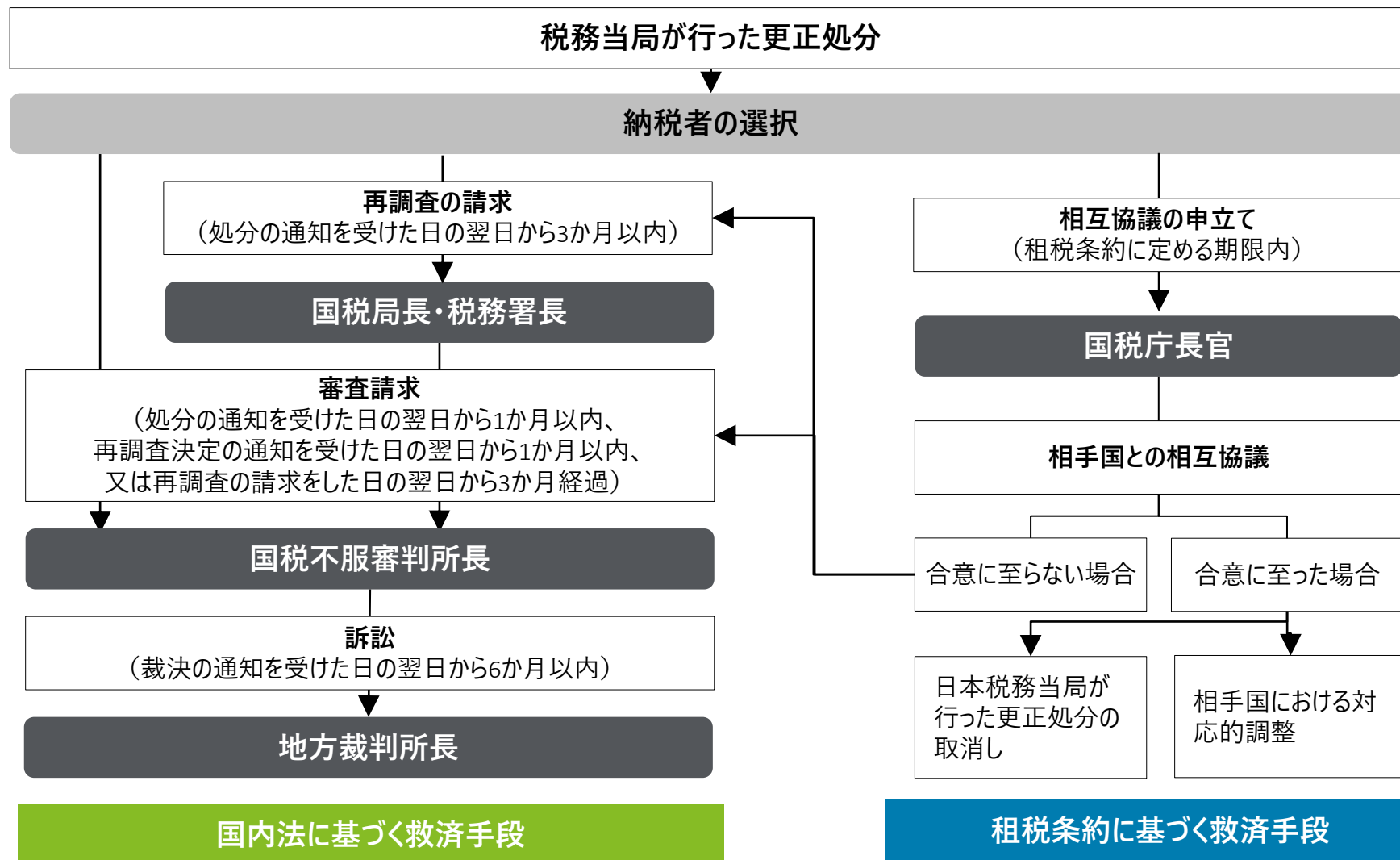
- 移転価格課税が問題となる状況において、国外関連者に対する寄附金の指摘を受ける事例があり、これらの相違について留意が必要

	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	6年 (2020年4月1日以後開始事業年度からは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ります

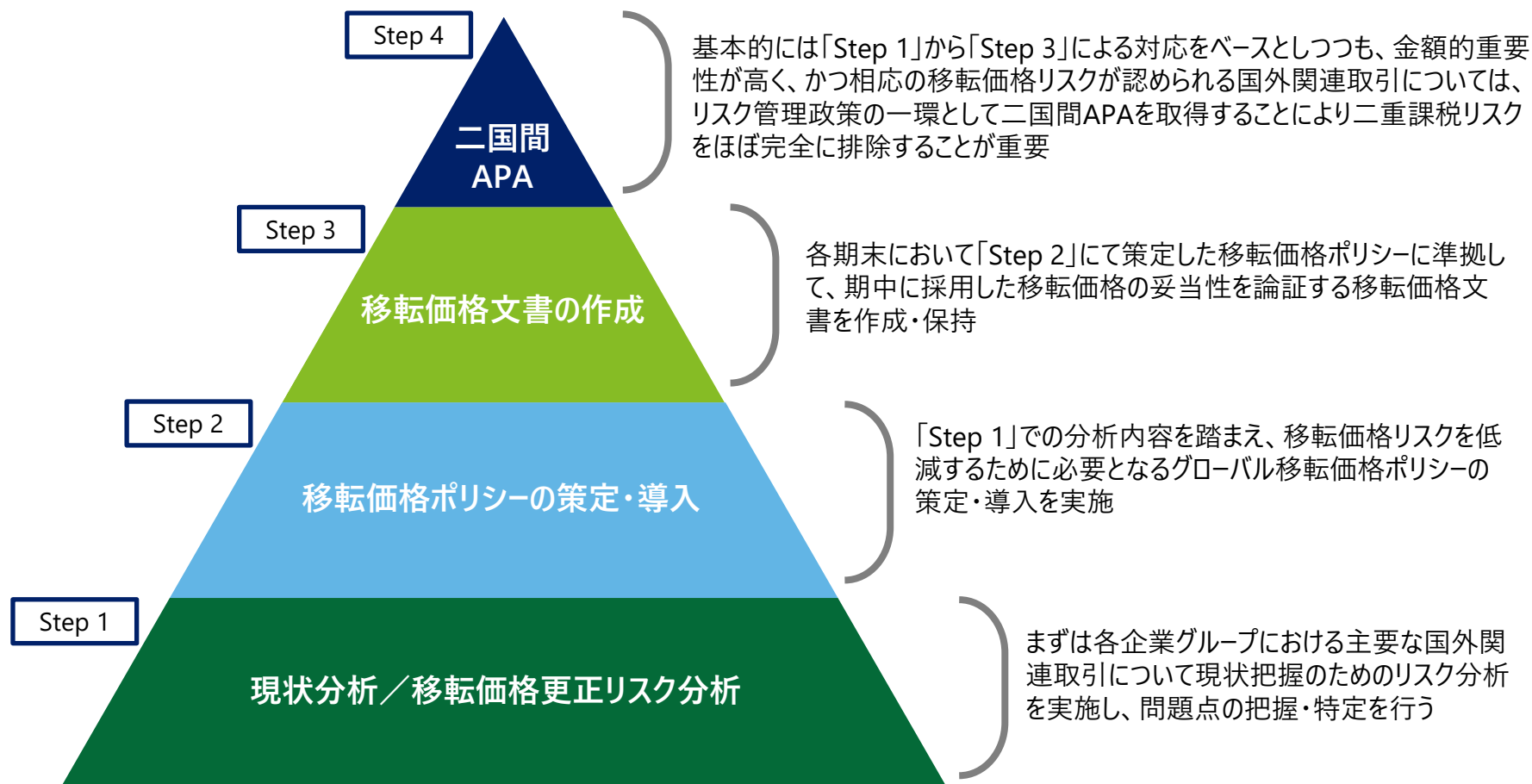
## 移転価格課税の事後的な救済制度



# 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ります

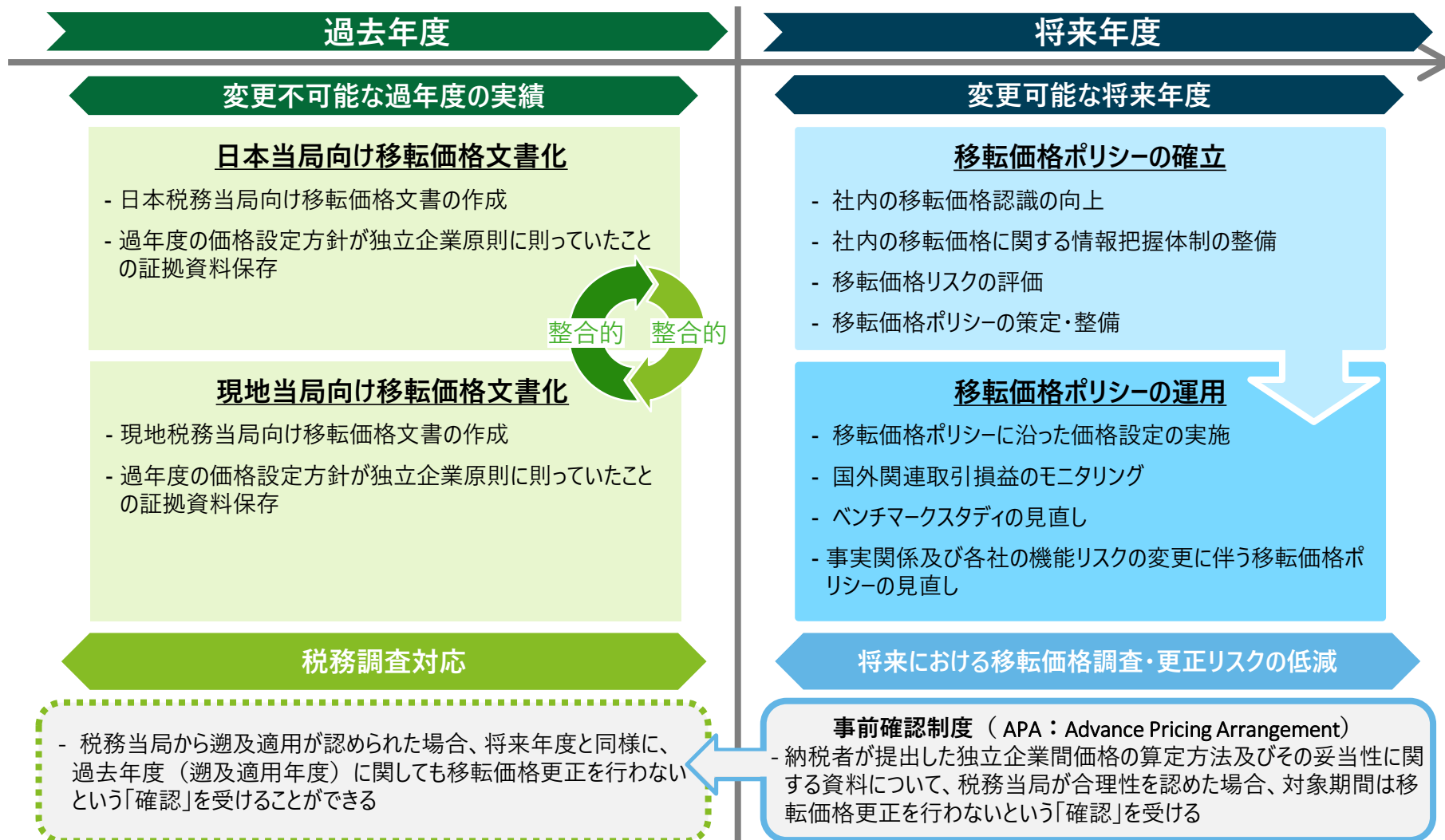
## 移転価格リスク対応のフレームワーク





# 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す

## 過去年度への対応と将来年度への対応



# 国税庁では移転価格税務コンプライアンスに向けた取り組みが進められおり、移転価格ポリシーの策定、見直しを求めています

## 移転価格に関する取組状況確認のためのチェックシート

- 国税庁では、納税者自らが移転価格上の税務コンプライアンスの維持・向上への取組みを推進すべく、チェックシートを作成して公開している <https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/shinkoku/hojin/sanko/280524.htm>

### 移転価格に関する取組状況確認のためのチェックシート

作成日： 年 月 日

法人名： (部署)

作成者：(役職) (氏名)

#### 【チェックシートの目的】

○ 申告納税制度の下では求められています。

○ OECD多国籍企業行動指針の重要要素として、移転価格に関する取組が求められており、移転価格に関する取組が求められています。

○ このため、企業は移転価格に関する取組を推進する必要があります。

○ チェックシートを作成し、取組状況を把握し、必要に応じて見直しを行うことが求められています。

○ 本チェックシートは、移転価格に関する取組状況を把握し、必要に応じて見直しを行うためのツールとして活用してください。

#### 4 グローバルな移転価格ポリシーの策定

(1) 移転価格に係るグローバルな移転価格ポリシーを策定していますか

4 3 2 1

(2) 移転価格ポリシーを策定している場合、適時に見直しを行っていますか

(3) 移転価格ポリシーの策定又は見直しを行った際には、事業部・関連法人との間で情報共有を行っていますか

(4) 移転価格の検討(移転価格文書の検討・作成を含む)を関連法人に任せ切りにすることなく、親会社の税務担当部署が検討できる体制になっていますか

移転価格ポリシーが策定され、適宜、見直しを行っていることは当然の前提条件となっている

# 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します

## 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

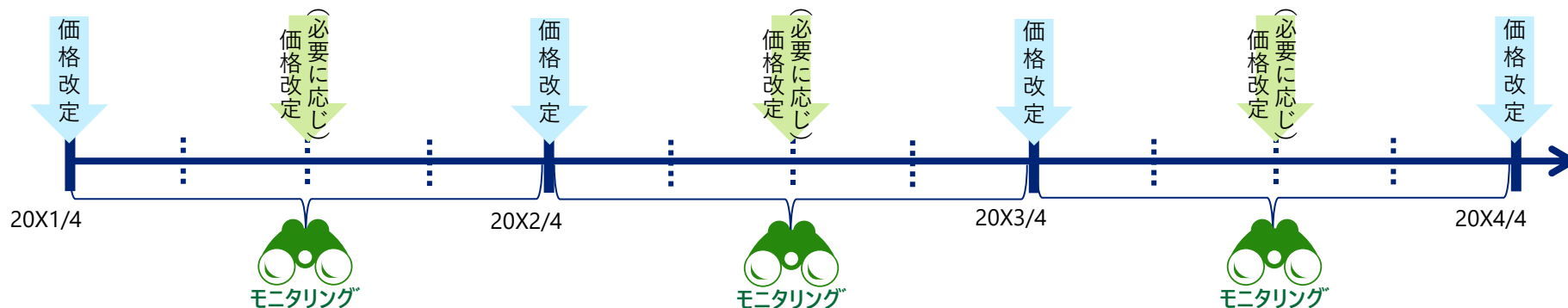
- … どこを対象に、どの単位で移転価格の妥当性を検証するか

### ■ 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



# OECDが公表したBEPS行動計画13により移転価格文書化制度が強化されました

## BEPS\*に起因したグローバルレベルでの制度変更



\* 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

## 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
<b>CbCレポート 国別報告事項</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>企業グループの国別での財務情報・事業活動等</li><li>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</li></ul>
<b>マスターファイル（MF） 事業概況報告事項</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>企業グループ全体に共通する基本情報</li><li>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</li></ul>
<b>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</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>グループ会社各社が行う関連者間取引の情報</li><li>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</li></ul>

# 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ました

## 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

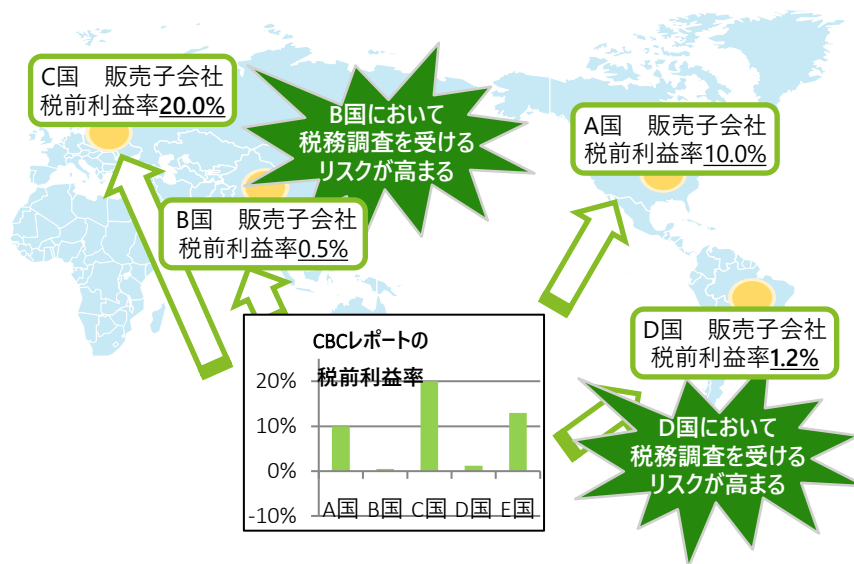
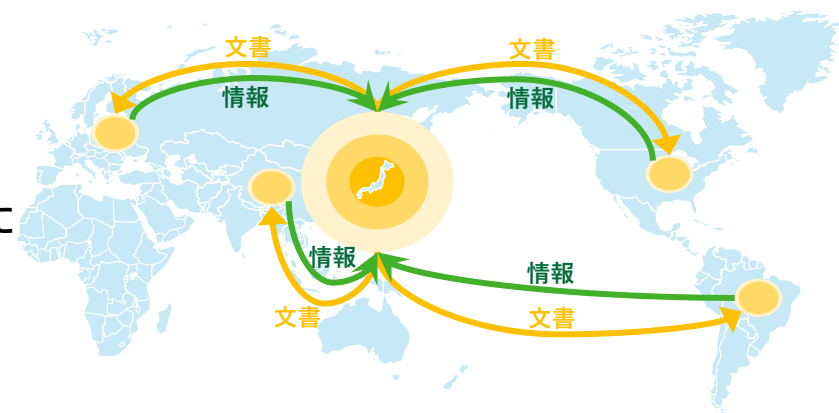
- 新規定に必要な情報は究極の親会社（ultimate parent entity）が収集、報告することが想定される
- 当該ガイドラインに基づいて各国内法が整備されるため、新規定に対応できない場合には各国における罰則等の問題が生じると予測される

➡ 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す

	【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

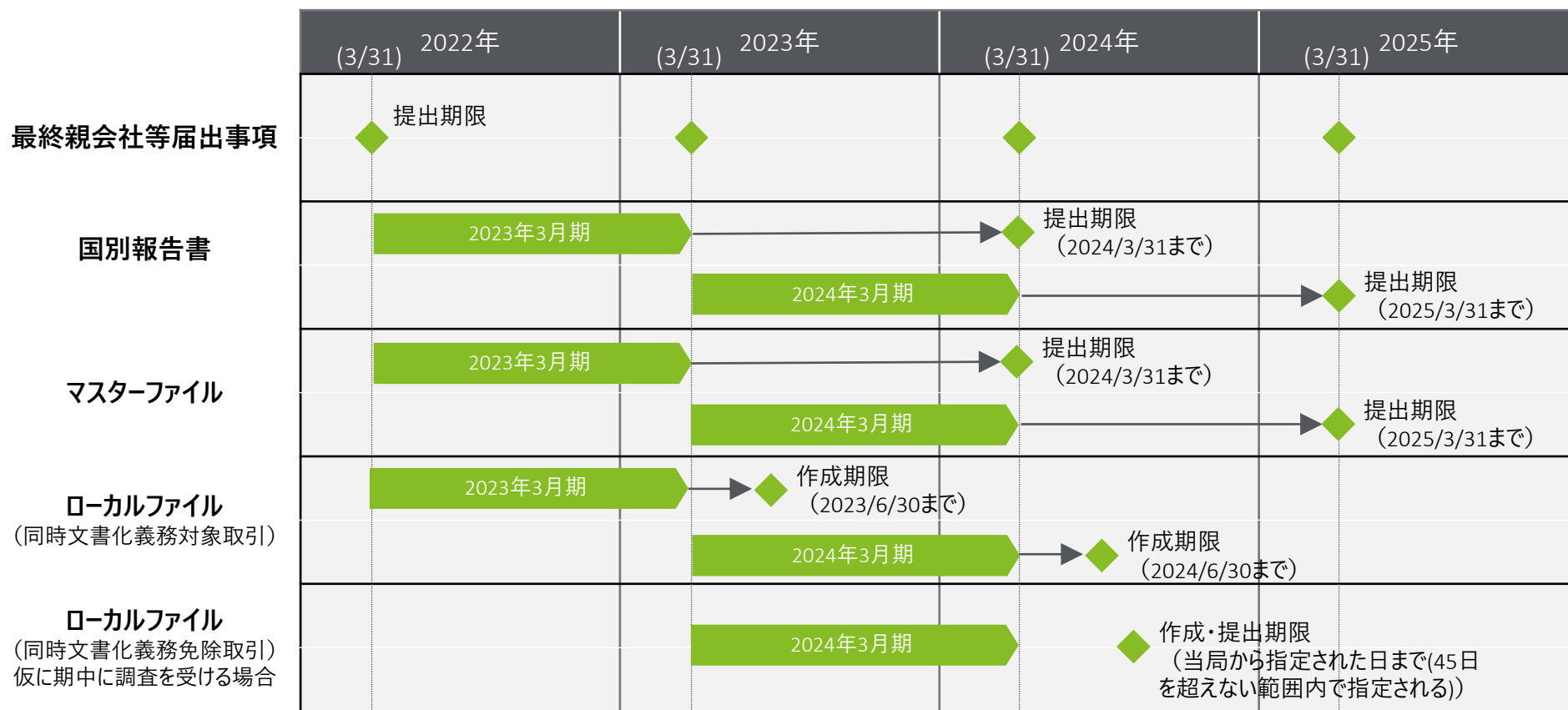
\*1 同時文書化義務免除取引も移転価格税制の対象であり、税務調査時にローカルファイルに相当する資料 (独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類) の提出が要請される



# 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す

## 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



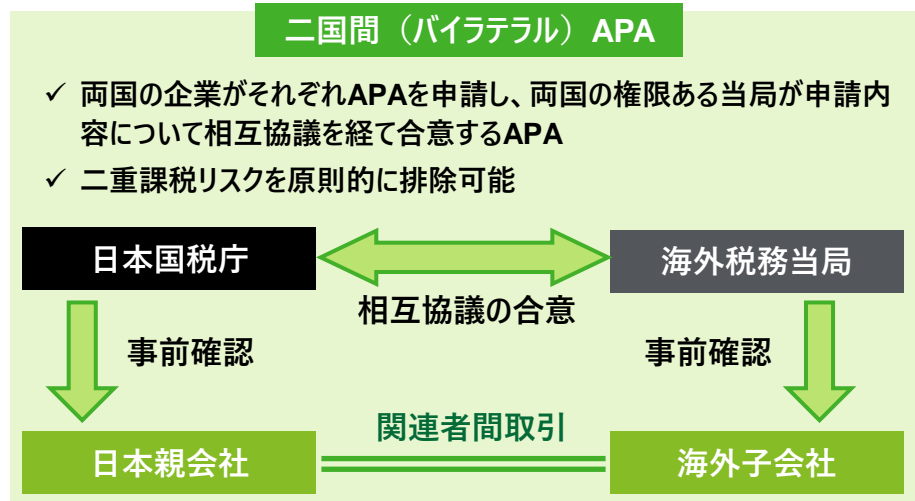
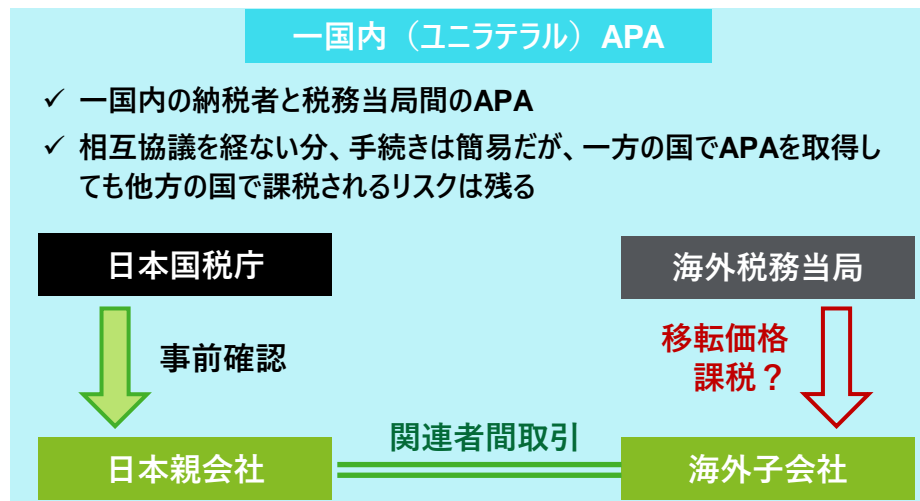
# 極めて効果的な移転価格リスク対応策に事前確認制度の活用があげられます

## 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

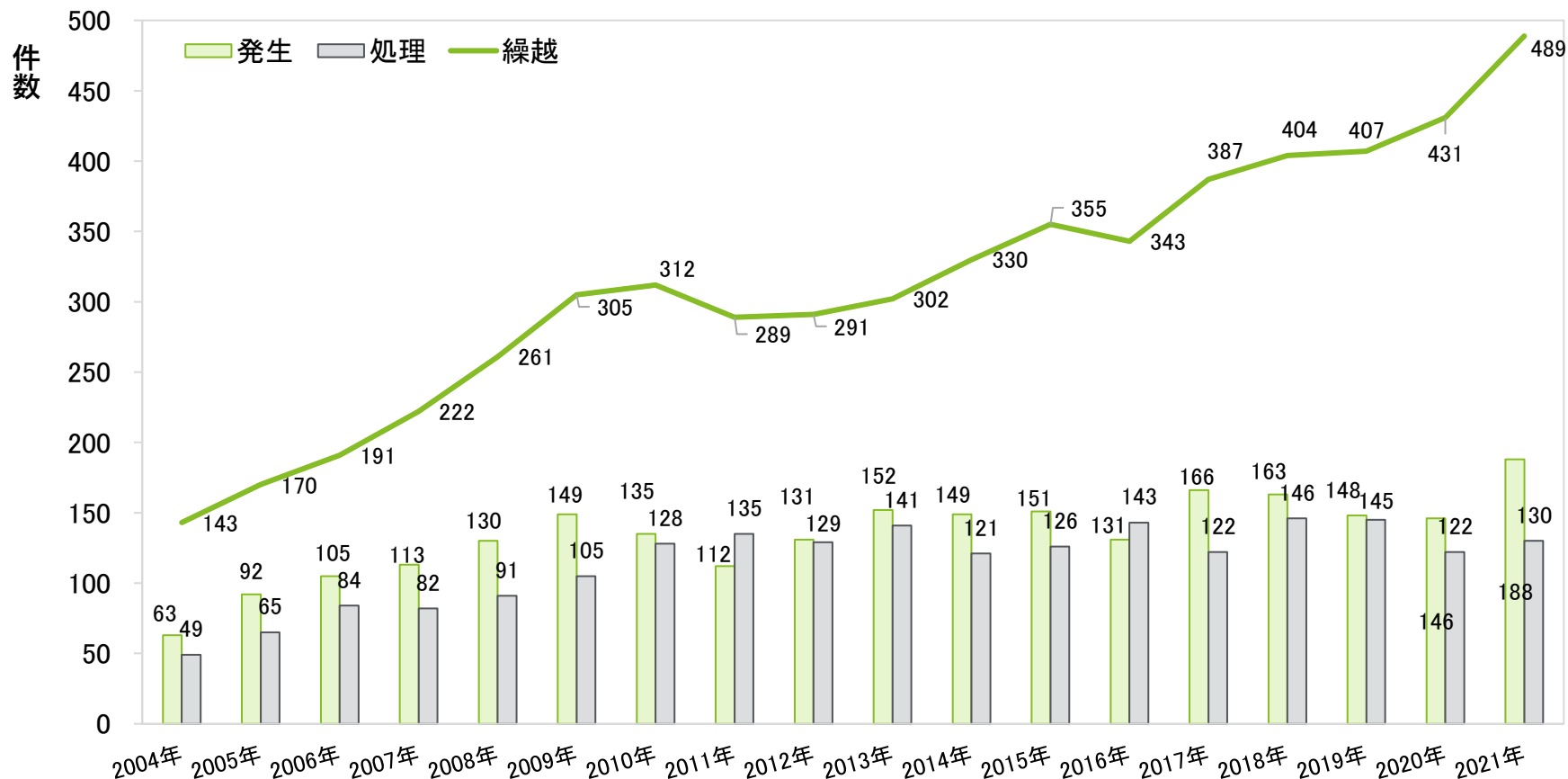




# 日本でのAPAを含む相互協議の件数は引き続き増加傾向にあります

## 相互協議件数の推移

- 直近年度では発生件数が増加しており、また繰越件数も右肩上がり推移している。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（2021年は2021年7月から2022年6月）

（出典：国税庁発表資料）

# グループ・ファイナンス関連取引への 移転価格税制の適用指針

# 日本でも2022年6月に、グループ・ファイナンス関連取引への移転価格税制の適用指針が明確になりました

## グループ・ファイナンスと移転価格税制

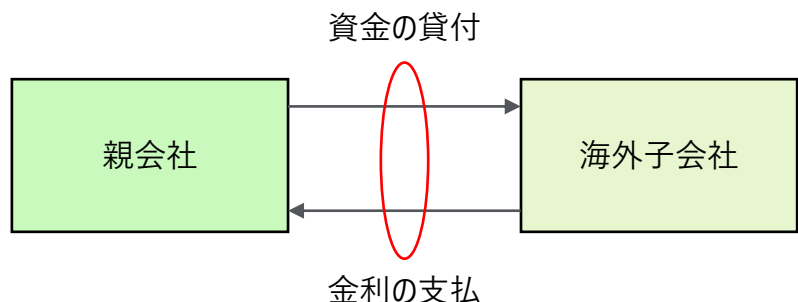
- OECD移転価格ガイドラインは、従来、貸付や保証などのグループ・ファイナンス関連取引に対して明確な指針を設けておらず、日本においても貸付を除いて明文化された規定はなかった
- G20によるBEPSプロジェクトの一環として、2020年2月にOECDガイドラインが改定され、金融取引に関する章が設けられた。これに対応する形で日本の移転価格事務運営要領（「事務運営指針」）も2022年3月に改定案が公表され、2022年6月10日に改正された
- グループ・ファイナンス関連取引については、関連者間ローン取引、信用補完取引、キャッシュ・プーリング取引などが対象として取り上げられている（OECDガイドラインのみキャプティブとの再保険取引をカバー）

### OECDガイドライン・事務運営指針改定後の対応

- OECDガイドライン・事務運営指針により移転価格算定の指針が明確化されたため、各国税務当局及び納税者にとって金融取引のプライシング方法について透明性が増すとともに、指針に準拠した対応が必要となった
- グループ・ファイナンスについては本社の果たす役割も大きく、グローバルのプライシング・ポリシーを構築して対応することが基本になると想定される
- 金利指標改革（LIBOR改革）の影響など外部環境を注視してポリシーを運用してゆく必要性が生じている

# グループ内ローンでは借手の信用力に基づいた金利設定が主流になります

## グループ内ローン（貸付）



### ポイント

1. 移転価格税制の観点から金利設定の検討が必要となる
2. OECDガイドライン・事務運営指針では、借手の信用力を評価して金利設定を行う方法を移転価格算定方法としている
3. 銀行から取得する金利見積もりは移転価格税制対応上の根拠とならないことが明確にされている

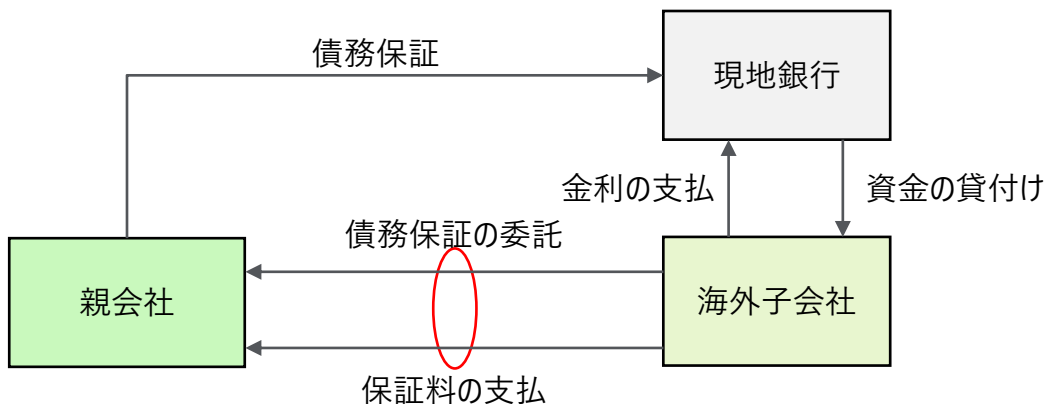
※ 日本の親会社が自己資金又は取引銀行から調達した資金を資金需要のある海外子会社に貸し付けるケース

### 従来のプラクティスと今後の対応

- 従来のプラクティスの多くは、貸手となることが多い親会社の調達金利をベースにある程度のスプレッドを上乗せして金利を決定しているケースが多くみられる（これは一種のコストプラスのようなアプローチと言える）
    - この方法においては、親会社の調達条件とローンの貸付条件の差異の調整や、上乗せするスプレッドが独立企業間水準であることについて示す必要が出てくる
  - 取引先の銀行から海外子会社向け貸付に係る金利の見積もりなどを取って金利を設定しているケースも多くみられるが、OECDガイドラインでは、銀行からの金利見積もりは実際の取引金利ではないことを理由に、移転価格税制対応の根拠とならないことを明確にしている
- 改定OECDガイドライン・事務運営指針では、借手の信用力を評価して金利設定を行うことの重要性を示している
- 借手の信用力を定量・定性的に評価する分析アプローチが欧米諸国の移転価格実務の中で既に定着しており、海外対応のため採用する日系多国籍企業が増えてきている中、今後の日本の税務調査においても借手の信用力に基づくローン金利の設定が定着してゆくことが予想される

# 信用補完取引では合理的な計算根拠に基づく対価の検討が必要です

## 信用補完取引（例：保証・Guarantee）



※ 海外子会社が現地銀行から資金を借り入れるに当たって、親会社の差し入れを求められ、海外子会社からの委託に基づいて、日本の親会社が現地銀行との間で債務保証契約を締結するケース

### ポイント

1. 移転価格税制の観点から、対価設定の検討が必要となる
2. 改定OECDガイドライン・事務運営指針では、「イールドスプレッドアプローチ」や「コストアプローチ」といった保証料算定の具体的アプローチが提示されている
3. 「同業他社の保証料水準」や「平成14年裁決で示された10bps」に基づく保証料設定を採用している場合には、早期の見直しが推奨される

### 従来のプラクティスと今後の対応

#### ■ 移転価格税制の観点からは、以下の2点が論点となる

- 信用補完対価（保証料等）徴収の要否
- 徴収が必要とされた場合の対価の水準

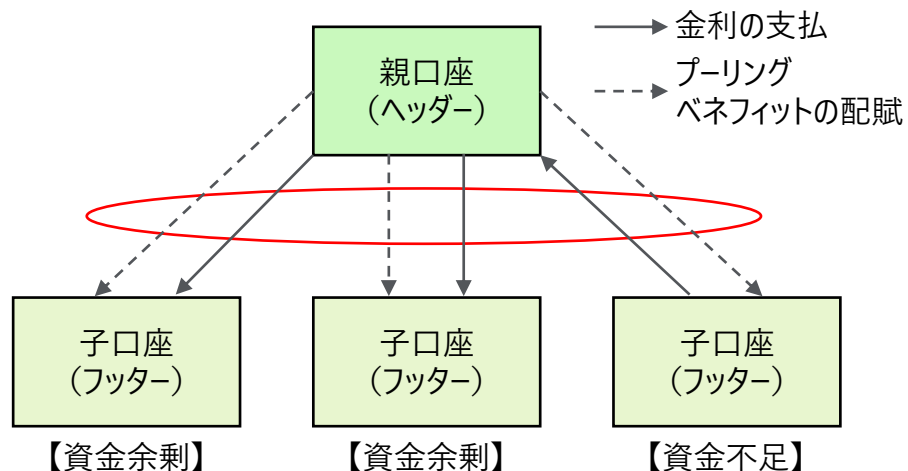
#### ■ 特に保証料の水準に関して、日本の移転価格税制上は特有の規定が置かれていないことから、「同業他社の保証料水準」で徴収したり、「平成14年裁決で示された10bps」を参照して徴収するケースがみられるが、実際には保証料の水準は市場環境と連動する

→ 改定OECDガイドライン・事務運営指針では、「イールドスプレッドアプローチ」や「コストアプローチ」といった保証料算定に関する具体的アプローチが示され、これを念頭に置いていると考えられる税務調査の事例も日本で見受けられる

→ 保証料徴収が必要な場合、これらの算定方法に基づいた保証料を計算し、海外子会社から徴収を開始することが推奨される

# キャッシュ・プーリングでは「適切なプーリング・ベネフィット」の参加者への配賦が必要です

## キャッシュ・プーリング



※ グループ内の複数口座を一体的に管理することで、効率的な余剰資金の運用が期待できる取引

### ポイント

1. キャッシュプーリングはローンと同じく金利の水準が移転価格税制の対象となるにもかかわらず、移転価格の算定方法が異なる
2. キャッシュ・プーリングの全ての参加者が、シナジーによって参加前と比べて有利な状況となるようにすることが推奨される
3. 改定OECDガイドライン・事務運営指針では、取引当事者の役割を踏まえたうえで、プーリング・ベネフィットを配賦することの必要性を強調されている
4. 上記を踏まえ、移転価格税制の観点から適切なプーリング・ベネフィットの配賦を実現する金利設定が必要となる

### 従来のプラクティスと今後の対応

- キャッシュ・プーリングでは多くのケースで国を跨いだ資金移動が行われるため、適用されるべき預金・借入金利の水準の妥当性がプライシングとしての直接的論点となる
  - また、キャッシュ・プーリングを導入し、サービス提供銀行から提示される優遇金利を適用することで得られるプーリング・ベネフィット（＝金利改善効果）をグループ内でどのように配賦するかが、キャッシュ・プーリング特有の論点として挙げられる
- 改定OECDガイドラインでは、ヘッダー及びフッターがキャッシュ・プーリングにおいて果たす役割を分析したうえで、プーリング・ベネフィットを配賦することの必要性を強調している
- 適切にプーリング・ベネフィットの配賦計算を行うことで、キャッシュ・プーリングへのすべての参加者が、参加前と比べて有利な状況となるような金利を設定し、これを文書化することが推奨される

# 今回の移転価格事務運営要領改正を受けたまとめは以下の通りです

## 今回の改正のポイント

1. OECD移転価格ガイドラインの改定を反映させるための事務運営要領改正であることが明確であり、改正内容もOECD移転価格ガイドラインにほぼ忠実で、納税者は対応を迫られることになる
2. ローンに関しては海外子会社が親会社と同様の信用力を持つと仮定できる簡便法が廃止され、子会社の信用力をグループ支援を加味しつつ評価することになった。また銀行への金利照会も、照会自体を検証根拠としては使用できなくなった
3. これまでなかった債務保証に関する規定が導入された。この意味するところは、算定方法に関して調査官が具体的に計算できるようになったところがまず大きいと考えられる。また履行保証等、債務保証以外の信用補完取引も対象であることが、明らかにされた
4. ローン取引の移転価格算定方法がCUP法であることが明確にされる一方で、キャッシュプーリング（CP）取引は利益分割法を使用することが明確にされている。これにより調査においてCP参加者へのプーリング・ベネフィットの配分状況の開示が必要になってくる公算が高まった

## 納税者への具体的な影響

- 今回の改正を受けた納税者の対応として最も重要なポイントは、**グループ内ローン取引の借手やグループ内保証取引における被保証者になることの多い海外子会社の信用力の評価**になる。比較対象取引の選定との関係で、格付機関による信用格付を活用することになるケースが多く、社内におけるグループファイナンスの位置づけと、格付機関による信用力評価ロジックの援用との間でバランスをとらざるを得ないところに難しさがある
- 債務保証については今回の改正においてOECD移転価格ガイドラインとは必ずしも同一ではない考え方で算定例が示されている。それ以外の方法も許容されているが、算定例の背景を探ると、指定外の方法をとるとき（特にイールドスプレッドアプローチを考慮しないとき）には、取引実態に即した根拠を用意する必要性が高い
- 債務保証については対価を算定して徴収する必要があるが、債務保証以外の保証についても検討が必要になると考えられる。債務保証は取引形態が定型化しているため算定も比較的平易であるが、それ以外の保証取引は実態に即した算定方法が必要となる
- **キャッシュプーリングの移転価格算定方法は利益分割法とされており、事後検証は容易ではない。調整が必要となる場合の対応を含めて、事前に社内のポリシーを整理しておく必要がある**

# BEPS2.0柱1「利益B」



# BEPS2.0柱1は経済の電子化に伴う市場国での課税問題への対処を目的としており、利益Bについては2023年末に議論の最終化が予定されています

## はじめに：BEPS2.0柱1利益Bに係る議論の進展

- 2015年10月 BEPS行動計画の最終成果物が公表
- 2016年6月 OECD/G20によるBEPS包摂的枠組みの設立・BEPS問題への継続的な取組が開始（BEPS2.0）
- 2017年から2020年 **経済の電子化に伴う市場国での課税問題に対処することを目的に柱1に係る議論が積極的に行われる**

1. 柱1は、物理的拠点をおかずに販売を行う企業への市場国での課税問題が議論の出発点となっており、当初は、利益A／利益Bは同じ枠組みの中で運用されることが想定されていた（従来の国際課税ルールでは物理的拠点（Nexus）がない場合市場国で課税ができない）
  - 利益Aは、課税上の新たなNexusを認識し、全世界の超過利益を部分的に市場国へ分配する
  - 利益Bは、基礎的販売・マーケティング活動に係る「通常利益」をあらかじめ決める（利益Aの算定の土台となる）
2. 議論の進展に伴い、利益A／利益Bそれぞれの対処する課税問題が明確になり、別個の実行方法が検討される
  - 利益Aは、既存のNexusルールで対応しきれない市場国での課税問題への対処を目的とする
  - **利益Bは、移転価格に係る税務争訟件数の減少、税務執行能力の弱い税務管轄（国・地域）の税務執行に係る負荷の軽減を目的とする**

2021年10月 2つの柱に基づく新国際課税ルールの取組の大枠が決定される（大枠合意）

3. **利益Aの対象企業については合意による一定の基準（売上高・利益率）が設けられた一方、利益Bについてはそのような基準は設けられていない（中小企業も対象）**
  - 利益Aは、全世界売上が200億ユーロ（約3兆円）超、かつ、利益率が10%超課税上の企業の売上の10%を超える部分の25%を市場国に分配する
  - **利益Bは、独立企業原則に則る基礎的販売・マーケティング活動の利益計算を簡素化・一律化する**

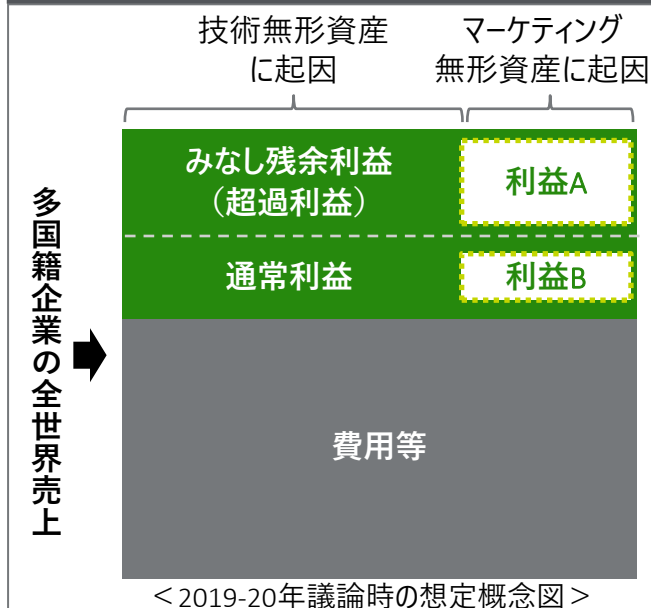
2022年12月 利益Bに係る初めての市中協議文書（以下、「2022年12月文書」）が公表

2023年7月 利益Bに係る改訂版市中協議文書が公表

2024年1月 利益Bに係る最終報告書・OECD移転価格ガイドラインへの収載（予定）

※2021年大枠合意では2022年中の利益Bの最終化が目標とされていたため、現時点で1年程度の遅れがある。

### 柱1：市場国への新たな課税権の配分



### 第2の柱：グローバル・ミニマム課税

#### 【課税対象】

- 年間総収入金額が7.5億ユーロ（約1,200億円）以上の多国籍企業

#### 【最低税率】

- 基準税率（実効税率ベース）は、15%。

# 新国際課税ルール・利益Bに照らした移転価格ポリシーの再検討と、販売会社の厳密な利益率コントロールのための仕組みが必要です

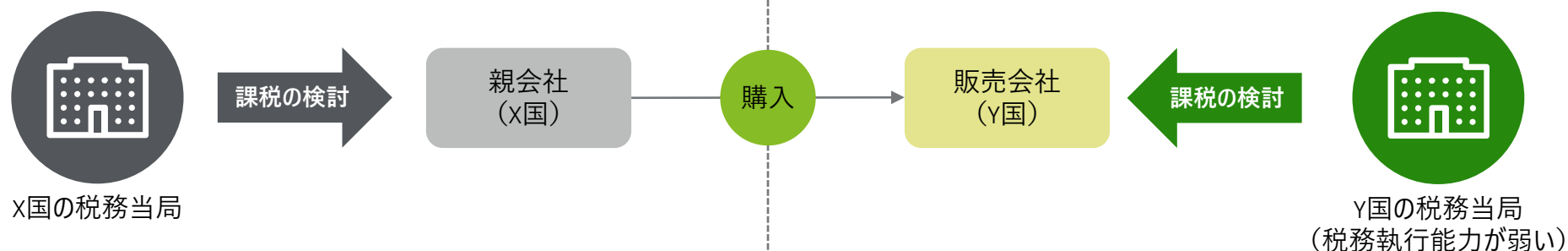
## 利益Bの目的・要旨

- BEPS 2.0柱1利益Bは、移転価格税制の執行・対応を簡素化することを目的として、一定の適用対象基準を満たす基礎的な販売取引について利益水準をあらかじめ決定する新たな国際課税ルールであり、現在OECD/G20包摂的枠組みにおいて議論されている。
  - 基礎的な販売・マーケティング活動については共通の事実パターンが認められることを背景としている
  - 主眼として、税務執行能力の弱い税務管轄（国・地域）の負担を減らすことが目的とされている
- 利益Bに係る議論に進展があり、2023年7月17日に新たな市中協議文書（以下、「2023年7月文書」）が公表された。販売・マーケティング取引が広く対象となる可能性があり、即時の導入が考えられるため、納税者に求められる対応の早期の検討が必要となっている。
  - OECD/G20包摂的枠組みでは、2023年末までに利益Bに係る議論に係る議論を最終化し、2024年1月に最終報告書を公表予定
  - 当該最終報告書はOECD移転価格ガイドラインに包含される予定とされており、既存の独立企業原則に則った移転価格税制執行の一環として位置づけられる可能性が高い（利益Aとは対照的）
  - 納税者として、①利益Bを活用したベンチマーク分析に係る負担の軽減、②利益Bの導入に伴う市場国での課税リスクへの対処等の観点から、取引の整理を行い移転価格ポリシーの再検討、セグメントPL整備、期中のモニタリング、期末の検証と価格調整金の整備等の対応が求められる
- 利益Bの議論は、大きく次の3つの要素から構成されている。本文書は、2023年7月文書の各項目の内容について概説し、関連する課題について議論することを目的として作成されている。なお、2023年7月文書では各項目のすべての詳細は明確になっておらず現在更なる議論が行われている事項がある。
  1. **Scope（対象取引）**： 利益Bの対象となる適格取引に係る定義及び判定基準を議論している
  2. **Pricing（独立企業間利益率の算定）**： 産業分類及び資産・費用の水準の価格マトリクス等、簡素化アプローチ（Simplified and streamlined approach）を通じて、独立企業間利益率を決める方法を議論している
  3. **Tax Certainty（紛争解決）**： 移転価格文書及びAPAとの関係等を整理している

# 利益Bの導入に伴い、新たな課税リスク発生可能性があります

## 利益Bの対象となりうる「基礎的な販売取引」

想定される適用状況（例）



### 通常の変換価格分析

#### 【事実分析】

- 取引の契約を参照し、経済実態の確認・把握を行う

#### 【経済分析】

- 同様の経済実態を有する比較対象取引を抽出し、ベンチマーク分析に基づく独立企業間利益率を適用

### 利益Bによる変換価格分析（簡素化アプローチ）

#### 【事実分析】

- 経済実態の判定に、財務指標による判定等の定量的な方法の採用も検討

#### 【経済分析】

- 独立企業間利益率としてあらかじめ決められた利益率を使用するため、ベンチマーク分析は不要



- 利益Bは、あくまで現行の変換価格税制の執行の延長にあるものと捉えられており、一定の取引に係る簡素化アプローチと整理されている。
- 税務執行能力が弱い税務管轄は、簡素化アプローチに基づき（これまでできなかった）変換価格調査・更正を検討することが可能になる。
- 利益Bの適用対象取引について、納税者と税務当局との間、又は両国の税務当局の間で見解が相違する可能性も出てくる。
- 2023年7月文書では、利益Bの適用について、税務当局と納税者の間で見解が異なった場合に発生する二重課税については、相互協議による解決を検討とされている。

# 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](mailto: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2023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 グループ 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都市に約1万7千名の専門家を擁し、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](http://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 トーマツ 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](http://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、ベンガルール、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、ムンバイ、ニューデリー、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、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500®の約9割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来175年余りの歴史を有し、150を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの約415,000名の人材の活動の詳細については、（[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)）をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301