移転価格税制の概要及び現状について

～ローカルファイル要件の各国比較を中心として～

税務大学校　研究部

鷲津　晋一

目　　次

【はじめに】・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・３頁

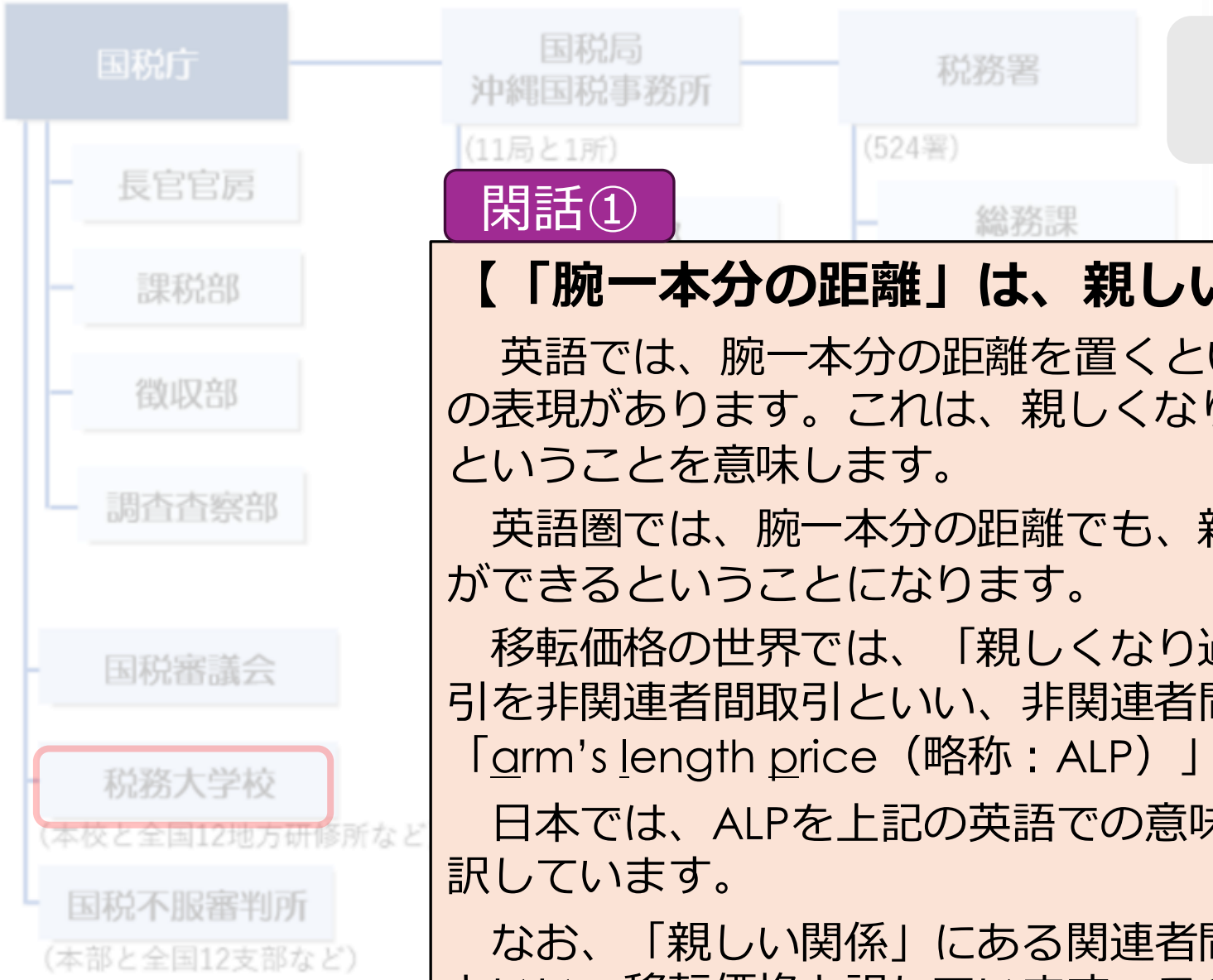
第１章　移転価格税制の概要等・・・・・・・・６頁

第２章　日本の移転価格税制の現状・・・・・15頁

第３章　移転価格税制における文書化制度・・18頁

第４章　各国の文書化制度・・・・・・・・・・・26頁
～ローカルファイル要件の各国比較～

【おわりに】・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・31頁



【はじめに】

閑話①

【「腕一本分の距離」は、親しい仲ではない？】

英語では、腕一本分の距離を置くという「keep at arm's length」との表現があります。これは、親しくなり過ぎないよう、一定の距離を置くということを意味します。

英語圏では、腕一本分の距離でも、親しくなり過ぎない関係を表すことができるということになります。

移転価格の世界では、「親しくなり過ぎない関係」の企業同士による取引を非関連者間取引といい、非関連者間取引によって決められた価格を「arm's length price（略称：ALP）」と呼んでいます。

日本では、ALPを上記の英語での意味を踏まえて「独立企業間価格」と訳しています。

なお、「親しい関係」にある関連者間取引の価格は「transfer price」といい、移転価格と訳しています。この移転価格に対する税制ということで移転価格税制があるわけです。

【はじめに】

ー　全体の構成　ー

第１章　移転価格税制の概要等

OECDガイドラインに基づく移転価格の考え方とそれを踏まえた日本の税制

第２章　日本の移転価格税制の現状

国税庁の統計資料から見た移転価格税制の現状

第３章　移転価格税制における文書化制度

BEPSプロジェクトの議論に基づく文書化に係る三層構造アプローチ
平成28年改正で導入された日本の同時文書化制度

第４章　各国の文書化制度　～ローカルファイル要件の各国比較～

各国の文書化制度を類型化
各国の近年の改正状況
ローカルファイルの重要性が増していることの確認

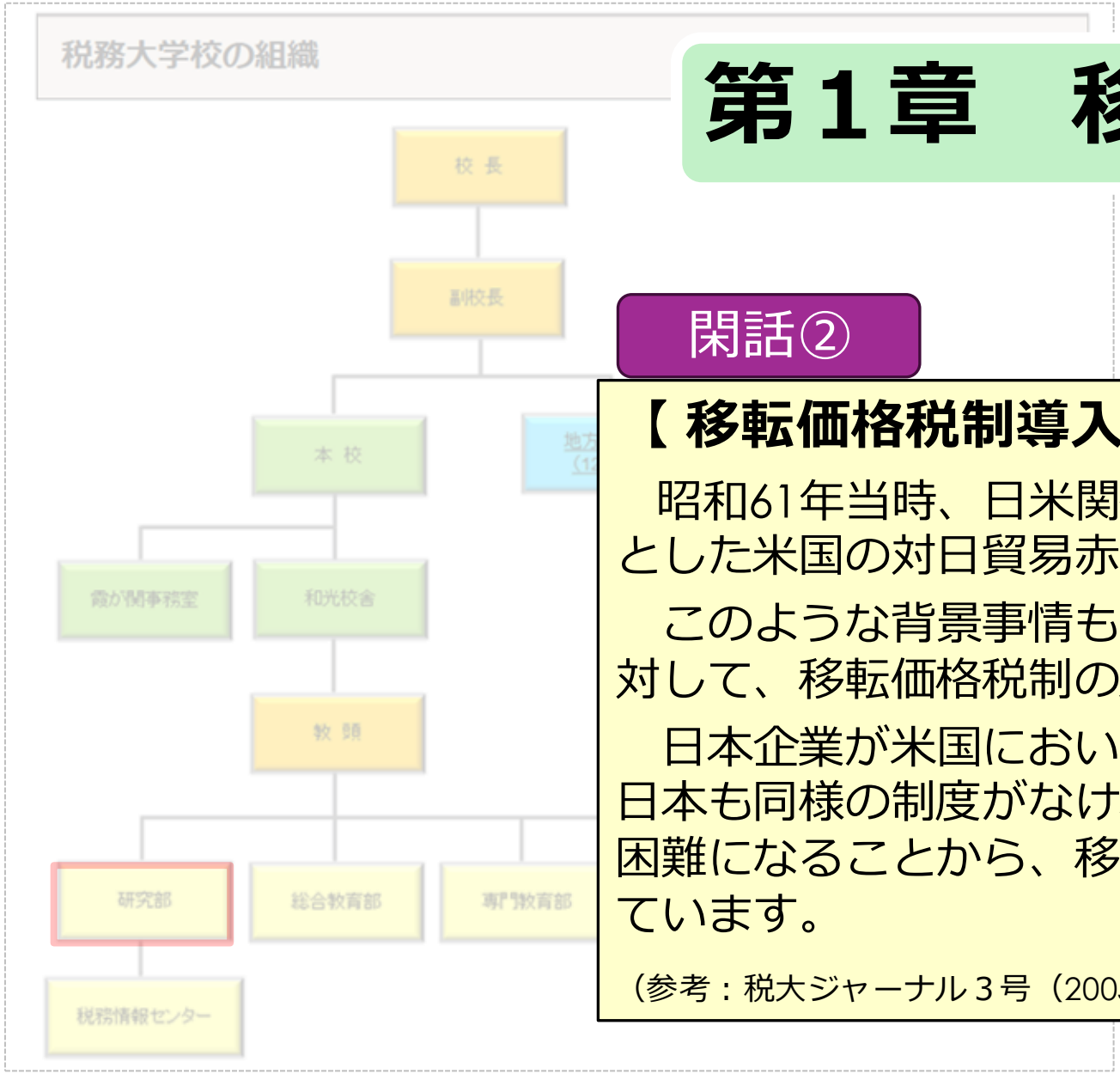
【はじめに】

ー この講義で覚えていただきたい点 ー

① 移転価格税制は、**独立企業原則**に基づき、関連者間取引を独立企業間価格で行ったものとして所得を計算する制度である。

② **ローカルファイル**は、関連者間取引に係る価格の設定根拠を説明する文書であり、移転価格税制上、特に重要な文書である。

③ 国外関連取引があれば、**企業規模にかかわらず**、取引価格の設定根拠となる文書の提出を求められ得る（同時文書化義務の免除は、移転価格税制の適用自体が免除となるものではない。）。



第１章　移転価格税制の概要等

閑話②

【 移転価格税制導入時の日本を取り巻く経済状況】

昭和61年当時、日米関係においては、自動車や電機製品を中心とした米国の対日貿易赤字が深刻な問題となっていました。

このような背景事情もあり、米国は、進出してきた日本企業に対して、移転価格税制の適用による課税を既に行っていました。

日本企業が米国において移転価格税制による課税を受けた場合、日本も同様の制度がなければ、日本企業の二重課税の調整などが困難になることから、移転価格税制の導入が急がれていたとされています。

（参考：税大ジャーナル３号（2005.12）　藤井保憲「移転価格税制の国内取引への適用」）

第１章　移転価格税制の概要等

◆　昭和61年導入①

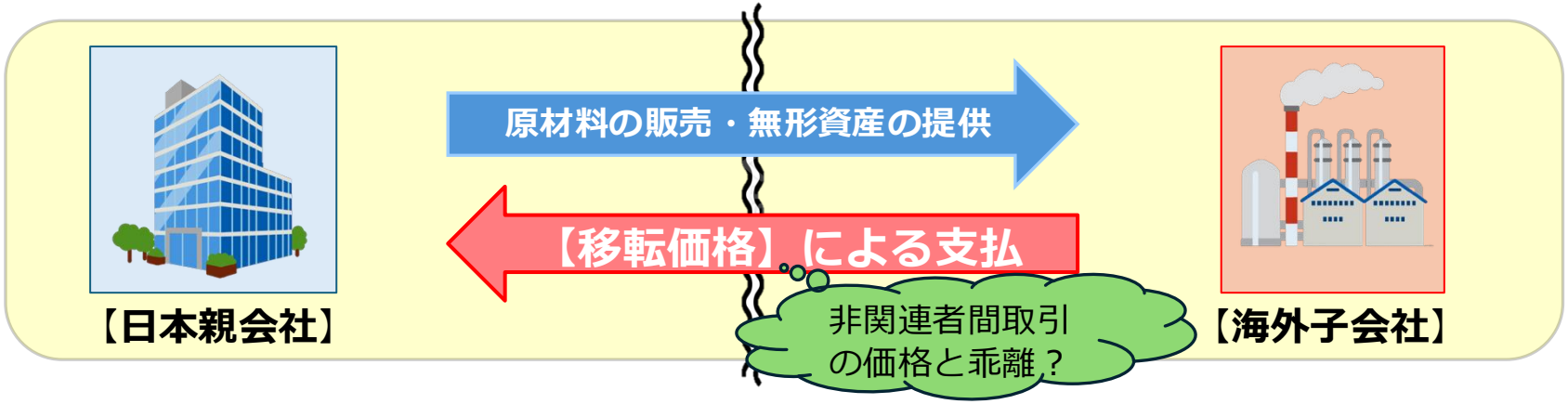
※以下、大蔵省「昭和61年　改正税法のすべて」より

➢　移転価格税制導入の背景

導入当時は、企業活動の国際化が進展し、いわゆる多国籍企業が強力な国際経済主体として発展。

多国籍企業は、通常、グループ内で、商品の販売、役務提供、特許の使用許諾、ノウハウの提供、資金の貸付け等の取引が頻繁かつ大量に行われる。

これらのグループ内取引における資産等の移転（transfer）に付される価格（price）は、必ずしも自由市場価格とはいえず、自由競争市場において非関連者間で行われた場合の価格から乖離する場合があるとされていた。



第１章　移転価格税制の概要等

◆　昭和61年導入②

※以下、大蔵省「昭和61年　改正税法のすべて」より

➢　**移転価格税制の趣旨と独立企業間価格について**

①　グループ内取引の価格が非関連者間取引で成立する価格と異なる場合
⇒　課税の面から見ると、関連企業の租税債務が歪められる。（次ページ参照）
（＝各国の納税額に歪みが生じる）

租税債務の歪みに対して
⇒　各国の税務当局は**適切な課税所得を決定する**必要があり、その役目を担うのが**移転価格税制**となる。

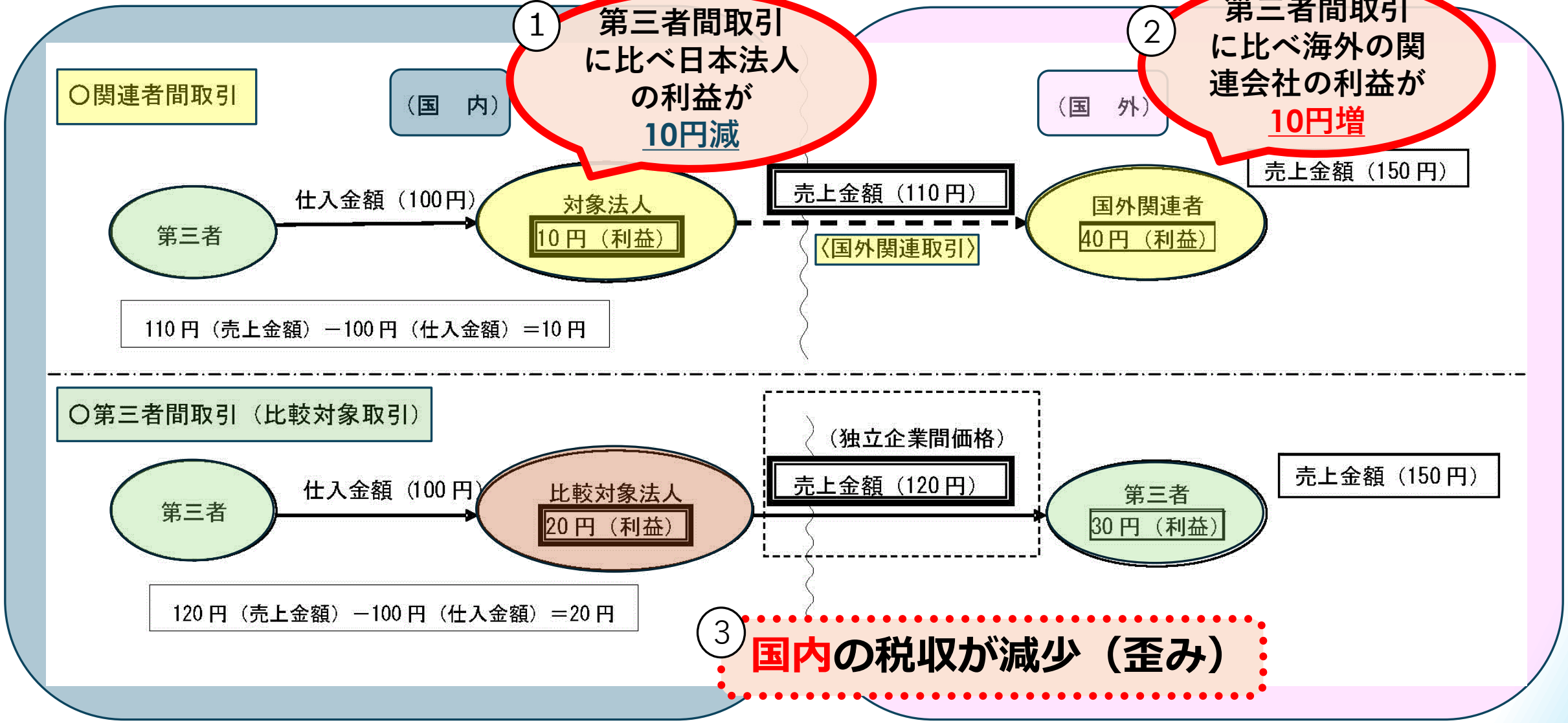
②　歪みの是正の基準となるもの
⇒　**独立企業間価格**（**a**rm's **l**ength **p**rice）を用いる。

非関連者間（独立企業間）取引で成立する価格　＝　独立企業間価格（ALP）

第１章　移転価格税制の概要等

〔租税債務の歪みの例〕

※財務省HP「移転価格税制の概要」を一部加工



第１章　移転価格税制の概要等

◆　昭和61年導入③

➢　**独立企業間価格とは**　（大蔵省「昭和61年　改正税法のすべて」より）

問題となった関連企業間取引が、同様の状況の下で非関連者間で行われた場合に成立すると認められる価格を指す。

➢　**「同様の状況の下で非関連者間で行われた場合」との考え方**

これは、同様の状況の下で行われた非関連者間取引との比較によって、関連者間取引により生じた所得の歪みを是正するとの考え方であり、独立企業原則という。OECDモデル租税条約９条（関連企業条項）などにおいて採用されている課税原則である。

➢　**OECD（経済協力開発機構）による移転価格のガイドライン**

OECDは、1979年に移転価格に関する報告書をまとめ、1995年に「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針」（ガイドライン）を公表して、順次改訂を行い、現在は2022年版となっている。

第１章　移転価格税制の概要等

◆　OECDによる移転価格ガイドライン（OECDガイドライン）①

➢　目的

OECDガイドラインは、適切に各国の課税権を配分し、二重課税を回避することを目的として作成されたもの。具体的には、移転価格の算定方法及び移転価格課税問題の解決方法を示して、税務当局間又は税務当局と多国籍企業との間の紛争を最小化し、企業活動の円滑化に資することを意図している。
（財務省HPより）

➢　各国におけるOECDガイドラインの位置付け

OECDガイドラインに法的拘束力はないが、我が国では、裁判例によって、移転価格税制に係る各規定について、「その解釈適用は、OECDガイドラインの記載内容を踏まえてしなければならない」とされている（例えば、東京地裁平成26年８月28日判決）。また、国によっては法令においてOECDガイドラインを解釈指針とすることを明記するなど、OECDガイドラインは、移転価格税制の適用に当たって各国で重要な位置を占めているといえる。

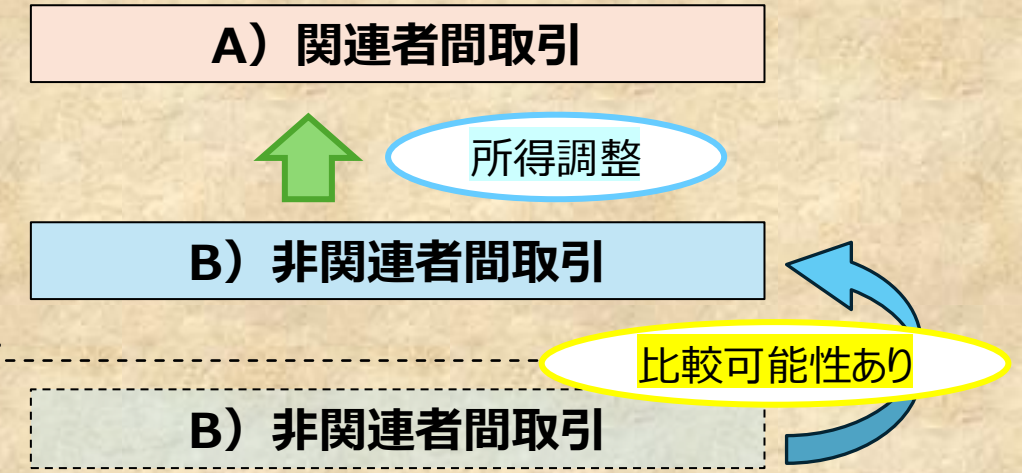
第１章　移転価格税制の概要等

◆　OECDによる移転価格ガイドライン（OECDガイドライン）②

【OECDガイドラインの重要概念】

①　独立企業原則

比較可能な非関連者間取引によって、関連者間取引の所得を調整する原則であるため、比較可能な非関連者間取引が必要。



②　比較可能性分析

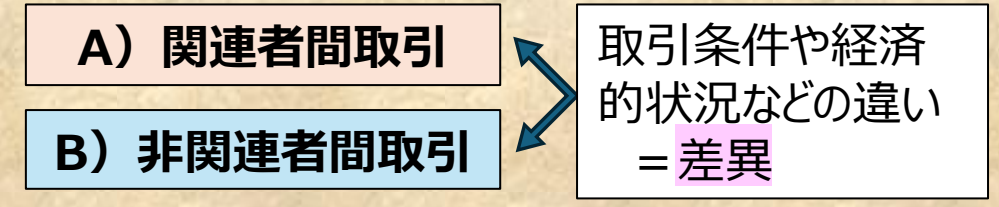
まず自らが行っている関連者間取引を分析する。

次に、関連者間取引の分析内容から、類似する非関連者間取引を選定する。

次の５つの要素から比較可能性を検討する。
（①契約条件、②当事者が果たす機能、③譲渡資産又は提供役務の特徴、④当事者の経済状況・市場の経済状況、⑤事業戦略）

③　差異

関連者間取引と非関連者間取引との差を差異といい、比較に重要な影響を与える差異のみを調整する。



比較に重要な影響を与えているか否か

第１章　移転価格税制の概要等

◆　OECDによる移転価格ガイドライン（OECDガイドライン）③

➢　独立企業間価格の各算定方法と比較可能性の程度の関係

OECDガイドラインは、独立企業間価格の算定方法を「伝統的取引基準法」と「取引単位利益法」とに分類している。そして、関連者間取引ごとに、これらの方法から、最も適切な方法（ベストメソッドルール）を選定し、独立企業間価格を算定することとしている。

以下の図は、各算定方法と比較可能性の程度に係る一般的なイメージを表したものとなる。一般に、高い比較可能性が求められるほど、比較可能な非関連者間取引を探し出すのが困難になるということになる。

独立企業間価格算定方法		比較の基礎となる項目	比較可能性の程度
伝統的取引基準法	・独立価格比準法（CUP法）	価　　格	高
	・再販売価格基準法（RP法） ・原価基準法（CP法）	売上総利益 〃	
取引単位利益法※	・取引単位営業利益法（TNMM）	営業利益	低

※取引単位利益法は、取引単位営業利益法のほか、取引単位利益分割法がありますが、ここでは割愛しております。

第１章　移転価格税制の概要等

◆　日本の移転価格税制

➢　**租税特別措置法66条の４（抜粋）**　※括弧書きの補足及び太字による強調は講演者による

- 第１項

（国外関連取引につき、）当該法人が当該国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は当該法人が当該国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、当該法人の当該事業年度の所得に係る同法その他法人税に関する法令の規定の適用については、**当該国外関連取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす**

- 第２項

前項に規定する**独立企業間価格とは、**…当該各号に定める方法のうち、…当該国外関連取引が**独立の事業者の間で通常の取引の条件に従つて行われるとした場合に**当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための**最も適切な方法により算定した金額をいう**

➢　**特徴**

- OECDガイドラインを踏まえた制度設計
- 適用対象取引が、国際取引かつ法人間取引　※諸外国では国内取引や個人事業者も対象となる場合も
- 日本側の課税所得が増える場合のみ適用される
- 独立企業間価格の算定は取引単位営業利益法及び残余利益分割法が比較的多い

税務職員の研修の沿革

明治34年以降
大蔵省で統計事務、押印事務などの事務別に講習を

大正7年以降
大蔵省で税務講習会を実施

昭和16年5月
“大蔵省税務講習所”の設置

昭和19年4月
仙台、名古屋、広島、熊本に支所を設置

昭和20年4月
大阪に支所を設置

昭和22年5月
“大蔵省高等財務講習所”の設置

昭和24年6月
国税庁の発足に伴い、“国税庁税務講習所”と名称を改め、普通
先に設置された5支所に加え、東京、関東信越、札幌、金沢、
簿記、会計学等について通信研修を開始

昭和39年6月
“税務大学校”に改組、高等科を本科に改める

昭和40年4月
本校に研究科を開設

第２章　日本の移転価格税制の現状

閑話③

【 OECDについて】

経済協力開発機構（Organisation for Economic Co-operation and Development）の略称であり、租税については、租税委員会を中心として、OECDモデル租税条約、移転価格に関するOECDガイドラインなどの国際的な課税ルールの整備に取り組んでいます。

以前は「先進国クラブ」とも呼ばれていましたが、現在の加盟国は38カ国となっており、多様な国々が含まれています。

第２章　日本の移転価格税制の現状

◆　国税庁の報道発表資料

※　毎年12月に公表される「法人税等の調査事績の概要」より

➢　<u>移転価格調査及び事前確認の直近５年の推移</u>

移転価格調査による非違があった件数は、100件～150件程度と多くはない。
事前確認制度に基づく納税者からの申出も、130件～200件程度となっている。

⇒　ただし、国外関連取引(※)がある場合は、<u>企業規模にかかわらず移転価格税制が適用され得る</u>。

※例えば、日本親会社と株式等を50%以上保有する海外子会社との取引など。

【移転価格税制に係る実地調査の状況】

事務年度 / 項目・単位	令和２		令和３		令和４		令和５		令和６	
	件数等	前年対比	件数等	前年対比	件数等	前年対比	件数等	前年対比	件数等	前年対比
非違があった件数	134件	63.2%	154件	114.9%	149件	96.8%	125件	83.9%	107件	85.6%
申告漏れ所得金額	502億円	94.0%	333億円	66.3%	392億円	117.9%	512億円	130.6%	399億円	77.9%

【参考】令和６事務年度の非違があった件数
法人税調査：約42000件（調査課所管法人調査：約1500件）

【移転価格税制に係る事前確認の申出及び処理の状況】

事務年度 / 項目・単位	令和２		令和３		令和４		令和５		令和６	
	件数等	前年対比	件数等	前年対比	件数等	前年対比	件数等	前年対比	件数等	前年対比
申　出　件　数	135件	101.5%	175件	129.6%	205件	117.1%	155件	75.6%	175件	112.9%
処　理　件　数	121件	113.1%	99件	81.8%	125件	126.3%	139件	111.2%	136件	97.8%
繰　越　件　数	463件	103.1%	539件	116.4%	619件	114.8%	635件	102.6%	674件	106.1%

第２章　日本の移転価格税制の現状

◆　近年の移転価格税制に係る改正について

➢　平成28年度改正（移転価格税制に係る文書化制度の整備）

- BEPSプロジェクトの勧告に基づく同時文書化義務の導入

  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を合理的に入手可能な情報に基づき確定申告書の提出期限までに作成・取得し、保存することを義務付け。
- 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）に関する記載項目の明確化
- 同時文書化義務が免除される国外関連取引の定義

➢　令和元年度改正（ DCF法の追加及び評価困難な無形資産への対応など）

- 無形資産の評価テクニックの一つであるディスカウント・キャッシュ・フロー法（DCF法）を独立企業間価格算定方法として追加。ただし、DCF法以外の価格算定方法を用いることができない場合に使用が可能。
- 評価困難な無形資産取引に係る価格調整措置を導入。

第３章　移転価格税制における文書化制度

閑話④

【BEPSプロジェクトを立ち上げた背景について】

まず、BEPS（Base Erosion and Profit Shifting＝税源浸食と利益移転）とは、各国の税制や国際課税ルールのずれを利用して、課税所得を人為的に減少させたり、利益を低税率国へ移転させたりする問題を指します。

2012年当時、巨大IT企業を含む一部の多国籍企業によるBEPSが問題視され、国際的な批判が高まっていました。

このような状況に対応するため、OECDにおいてBEPSプロジェクトが立ち上げられました。

第３章　移転価格税制における文書化制度

◆　「文書化」と「同時文書化」

※　以下、太田洋ほか「第５章　移転価格税制と『文書化』」日税研論集第64号『移転価格税制の研究』141頁（公益財団法人日本税務研究センター、2013）を参考。

➢　**文書化**

移転価格税制における「文書化」とは、納税者において、独立企業間価格算定の根拠となる書類等を作成し、保存することをいう。

➢　**同時文書化**

上記の書類等を関連者間取引が行われた時点又は納税申告書の提出期限までに作成することを「同時文書化」という。

この同時文書化は、各国において様々な制度設計がなされている。

第３章　移転価格税制における文書化制度

◆　OECDガイドラインの文書化に関する記述について①

➢　**1995年版ガイドライン**（※OECD：1979年報告書→1995年ガイドライン）

- はじめて第５章「文書化」（Documentation）が追加
- 米国では1994年に文書化制度が導入されていた
- 手続面での整備

【 BEPSプロジェクトの沿革】

- 2012年にBEPSプロジェクトを開始
- 2013年に15のBEPS行動計画を発表
- 行動13は、移転価格税制の文書化に関するものであり、税務当局・企業それぞれに配慮した検討がなされた
- 2015年に最終報告書が公表され、2017年版のOECDガイドラインに反映

第３章　移転価格税制における文書化制度

◆　OECDガイドラインの文書化に関する記述について②

➢　**2017年版ガイドライン**

- 実体面での整備（文書化の目的、三層構造アプローチを明記）
- 文書化の目的を明確化
  ①　納税者において移転価格を適切に検討する機会の確保
  ②　税務当局の行う移転価格リスク評価に必要な情報の提供
  ③　税務当局が移転価格調査を適切に実施するために有益な情報の提供
- 三層構造アプローチの採用（移転価格に係る三つの文書）
  ①　マスターファイル
  　多国籍企業グループのメンバー全体に共通する基本情報を記載
  ②　ローカルファイル
  　企業グループに属するそれぞれの企業の国外関連取引の詳細や独立企業間価格の算定根拠などを記載
  ③　国別報告書
  　多国籍企業グループの所得や納税額のグローバルな配分状況、及び経済活動場所の指標に関する情報を記載

第３章　移転価格税制における文書化制度

◆　日本の文書化制度①

➢　**昭和61年導入時（1986年）**

- 文書化を直接に定めた規定は存在せず、推定課税の適用要件の一つとして文書化が定められ、間接的文書化義務と呼ばれていた。

➢　**平成22年改正（2010年）**

- 税務当局に提示・提出する書類について法令による明確化が行われた。

➢　**平成28年改正（2016年）**

- 平成28年度改正では、我が国においても申告納税制度の下で、納税者が自らの申告内容の適切さについて検証するとともに、移転価格税制の適切な執行を担保する観点から、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について、確定申告書の提出期限までに作成・取得するとともに、これを保存することが義務化された。（※財務省「平成28年　税制改正の解説」569頁（2016年）。）

⇒　直接的な同時文書化義務が規定

第３章　移転価格税制における文書化制度

◆　日本の文書化制度②

※財務省「平成28年度　税制改正の解説」より

➢　**事業概況報告事項（マスターファイル）**

- 最終親会計年度終了の日の翌日から１年以内に提供
- 適用除外は、直前の最終親会計年度の連結総収入金額1000億円未満

➢　**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）**

- 確定申告書の提出期限までに作成
- 当局の要請に基づき提出（45日以内の当局が指定する日。ローカルファイル以外の関連事項等については60日以内の当局が指定する日。）
- 適用除外は、前期の取引合計額50億円未満、かつ、無形資産取引合計額３億円未満（※個々の国外関連者ごとに判定）

➢　**国別報告事項（国別報告書）**

- 最終親会計年度終了の日の翌日から１年以内に提供
- 適用除外は、直前の最終親会計年度の連結総収入金額1000億円未満

第３章　移転価格税制における文書化制度

◆　日本の文書化制度③

※　平成28年６月国税庁作成「移転価格税制に係る文書化制度に関する改正のあらまし」より

➢　国外関連取引を行った法人が作成する書類の提出期限の概要

～　国外関連取引を行った法人が作成する書類（ローカルファイルを含む）の提出期限　～

同時文書化の対象取引かどうかの区分により、次のとおり書類の提出期限が異なります。

同時文書化対象取引	同時文書化免除取引
ALP 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） 45 日以内の調査官の指定する日まで※	ALP を算定するために重要と認められる書類 （ローカルファイルに相当する書類） 60 日以内の調査官の指定する日まで※
＋	＋
ALP を算定するために重要と認められる書類 ・ローカルファイルに記載された内容の基礎となる事項を記載した書類 ・ローカルファイルに記載された内容に関連する事項を記載した書類 ・その他 ALP を算定する場合に重要と認められる書類 60 日以内の調査官の指定する日まで※	・ローカルファイルに相当する書類に記載された内容の基礎となる事項を記載した書類 ・ローカルファイルに相当する書類に記載された内容に関連する事項を記載した書類 ・その他 ALP を算定する場合に重要と認められる書類 60 日以内の調査官の指定する日まで※

※　調査官が書類の準備に通常要する日数を勘案して期日を指定します（改正前は、「遅滞なく」とされていました。）。

上記の各書類は、改正前の推定課税等の適用要件である「ALP を算定するために必要と認められる書類」と範囲は概ね同様です。

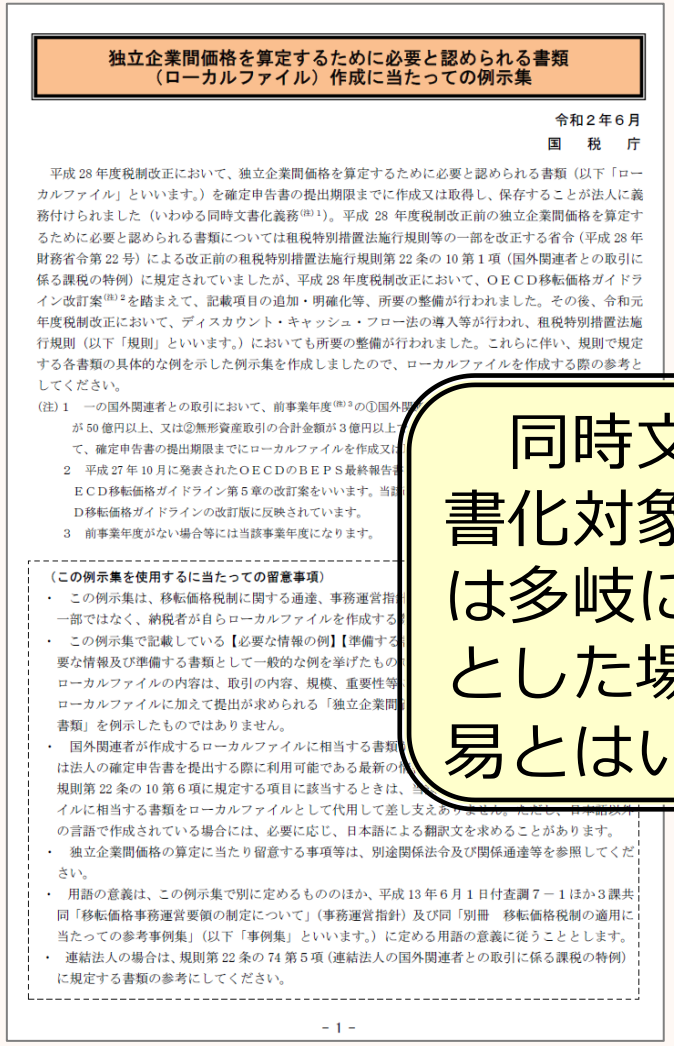
☜　同時文書化義務が免除された取引（同時文書化免除取引）であっても、移転価格税制の対象となるため、税務調査時に書類の提示又は提出を求めることができる（60日以内。）。

第３章　移転価格税制における文書化制度

◆　日本の文書化制度④

※　令和２年６月国税庁作成「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）作成に当たっての例示集」より

【参考】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作成に当たっての例示集目次



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）作成に当たっての例示集

令和２年６月
国　税　庁

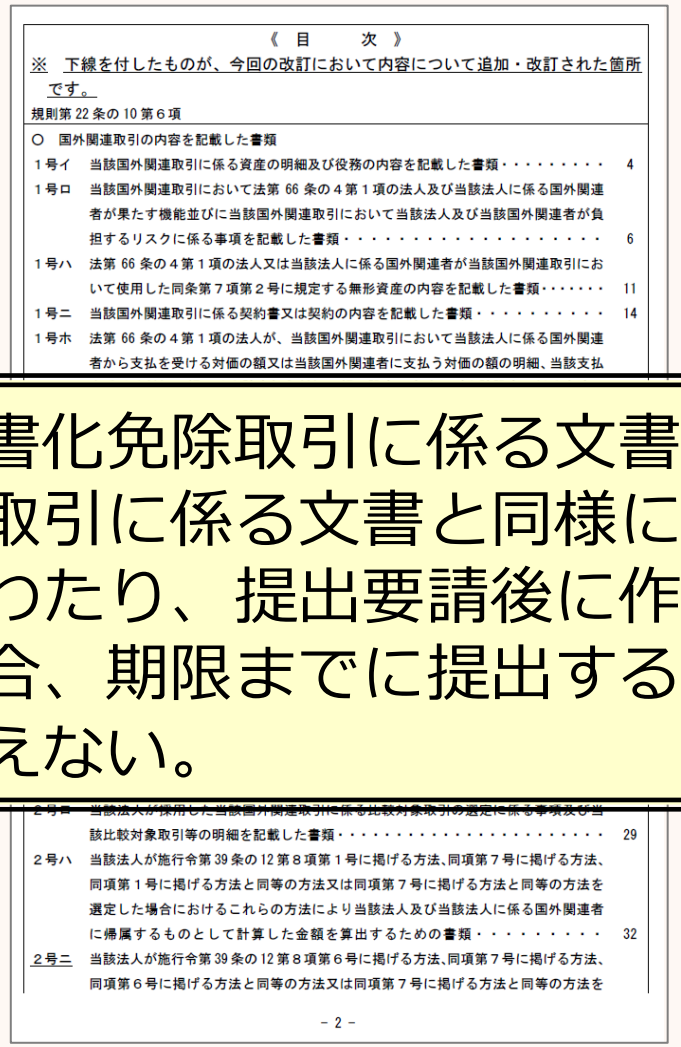
平成 28 年度税制改正において、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類（以下「ローカルファイル」といいます。）を確定申告書の提出期限までに作成又は取得し、保存することが法人に義務付けられました（いわゆる同時文書化義務(注)1）。平成 28 年度税制改正前の独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類については租税特別措置法施行規則等の一部を改正する省令（平成 28 年財務省令第 22 号）による改正前の租税特別措置法施行規則第 22 条の 10 第１項（国外関連者との取引に係る課税の特例）に規定されていましたが、平成 28 年度税制改正において、ＯＥＣＤ移転価格ガイドライン改訂案(注)2を踏まえて、記載項目の追加・明確化等、所要の整備が行われました。その後、令和元年度税制改正において、ディスカウント・キャッシュ・フロー法の導入等が行われ、租税特別措置法施行規則（以下「規則」といいます。）においても所要の整備が行われました。これらに伴い、規則で規定する各書類の具体的な例を示した例示集を作成しましたので、ローカルファイルを作成する際の参考としてください。

(注) 1　一の国外関連者との取引において、前事業年度(注)3の①国外関
が 50 億円以上、又は②無形資産取引の合計金額が３億円以上
て、確定申告書の提出期限までにローカルファイルを作成又は
2　平成 27 年 10 月に発表されたＯＥＣＤのＢＥＰＳ最終報告書
ＥＣＤ移転価格ガイドライン第５章の改訂案をいいます。当該
Ｄ移転価格ガイドラインの改訂版に反映されています。
3　前事業年度がない場合等には当該事業年度になります。

（この例示集を使用するに当たっての留意事項）

- この例示集は、移転価格税制に関する通達、事務運営指針
一部ではなく、納税者が自らローカルファイルを作成する
- この例示集で記載している【必要な情報の例】【準備する
要な情報及び準備する書類として一般的な例を挙げたもの
ローカルファイルの内容は、取引の内容、規模、重要性等
ローカルファイルに加えて提出が求められる「独立企業間
書類」を例示したものではありません。
- 国外関連者が作成するローカルファイルに相当する書類
は法人の確定申告書を提出する際に利用可能である最新の
規則第 22 条の 10 第６項に規定する項目に該当するときは、
イルに相当する書類をローカルファイルとして代用して差し支えありません。ただし、日本語以外の言語で作成されている場合には、必要に応じ、日本語による翻訳文を求めることがあります。
- 独立企業間価格の算定に当たり留意する事項等は、別途関係法令及び関係通達等を参照してください。
- 用語の意義は、この例示集で別に定めるもののほか、平成 13 年６月１日付査調７－１ほか３課共同「移転価格事務運営要領の制定について」（事務運営指針）及び同「別冊　移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」（以下「事例集」といいます。）に定める用語の意義に従うこととします。
- 連結法人の場合は、規則第 22 条の 74 第５項（連結法人の国外関連者との取引に係る課税の特例）に規定する書類の参考にしてください。

－１－



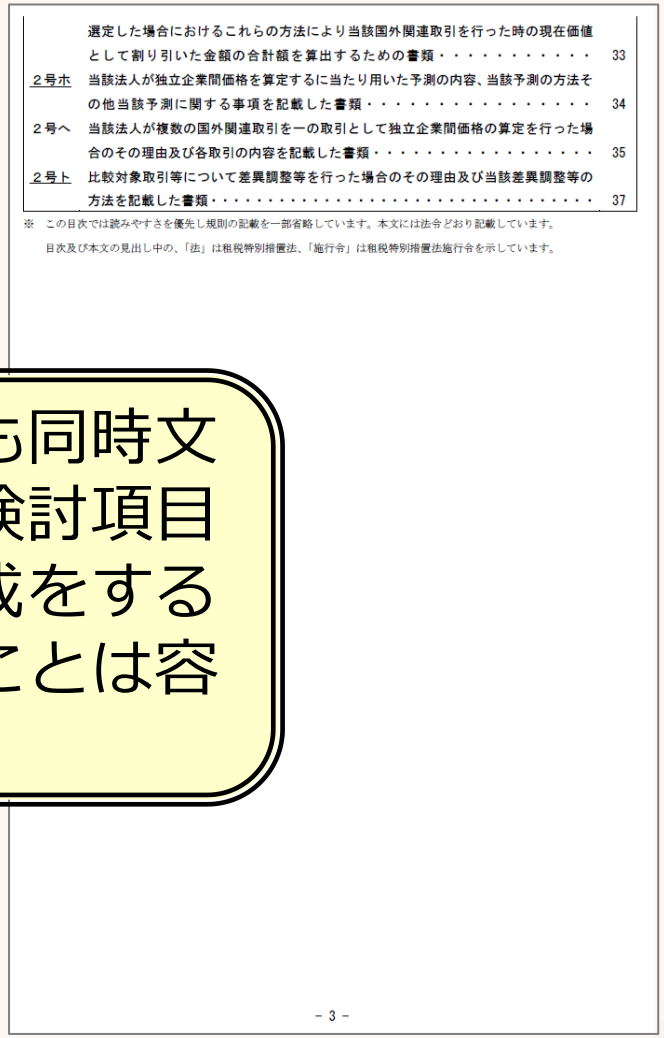
《　目　　次　》

※　下線を付したものが、今回の改訂において内容について追加・改訂された箇所です。

規則第 22 条の 10 第６項

○　国外関連取引の内容を記載した書類
１号イ　当該国外関連取引に係る資産の明細及び役務の内容を記載した書類・・・・・・・・・　4
１号ロ　当該国外関連取引において法第 66 条の４第１項の法人及び当該法人に係る国外関連者が果たす機能並びに当該国外関連取引において当該法人及び当該国外関連者が負担するリスクに係る事項を記載した書類・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・　6
１号ハ　法第 66 条の４第１項の法人又は当該法人に係る国外関連者が当該国外関連取引において使用した同条第７項第２号に規定する無形資産の内容を記載した書類・・・・・・・　11
１号ニ　当該国外関連取引に係る契約書又は契約の内容を記載した書類・・・・・・・・・・　14
１号ホ　法第 66 条の４第１項の法人が、当該国外関連取引において当該法人に係る国外関連者から支払を受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の明細、当該支払
２号ロ　当該法人が採用した当該国外関連取引に係る比較対象取引の選定に係る事項及び当該比較対象取引等の明細を記載した書類・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・　29
２号ハ　当該法人が施行令第 39 条の 12 第８項第１号に掲げる方法、同項第７号に掲げる方法、同項第１号に掲げる方法と同等の方法又は同項第７号に掲げる方法と同等の方法を選定した場合におけるこれらの方法により当該法人及び当該法人に係る国外関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類・・・・・・・・・・　32
２号ニ　当該法人が施行令第 39 条の 12 第８項第６号に掲げる方法、同項第７号に掲げる方法、同項第６号に掲げる方法と同等の方法又は同項第７号に掲げる方法と同等の方法を

－２－



選定した場合におけるこれらの方法により当該国外関連取引を行った時の現在価値として割り引いた金額の合計額を算出するための書類・・・・・・・・・・　33
２号ホ　当該法人が独立企業間価格を算定するに当たり用いた予測の内容、当該予測の方法その他当該予測に関する事項を記載した書類・・・・・・・・・・・・・・・・　34
２号ヘ　当該法人が複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容を記載した書類・・・・・・・・・・・・・・・・　35
２号ト　比較対象取引等について差異調整等を行った場合のその理由及び当該差異調整等の方法を記載した書類・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・　37

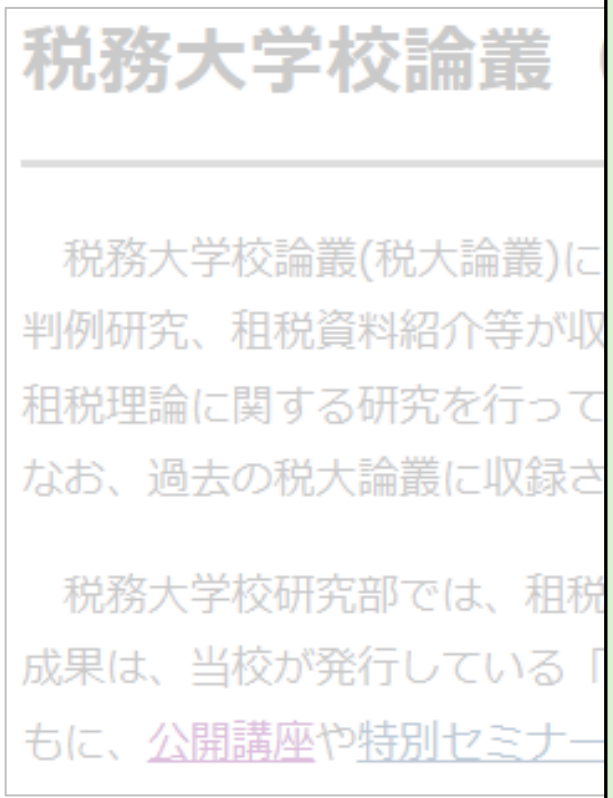
※　この目次では読みやすさを優先し規則の記載を一部省略しています。本文には法令どおり記載しています。

目次及び本文の見出し中の、「法」は租税特別措置法、「施行令」は租税特別措置法施行令を示しています。

－３－

同時文書化免除取引に係る文書も同時文書化対象取引に係る文書と同様に検討項目は多岐にわたり、提出要請後に作成をするとした場合、期限までに提出することは容易とはいえない。

第４章　各国の文書化制度
～ローカルファイル要件の各国比較～


税務大学校論叢

税務大学校論叢(税大論叢)に
判例研究、租税資料紹介等が収
租税理論に関する研究を行って
なお、過去の税大論叢に収録さ

税務大学校研究部では、租税
成果は、当校が発行している「
もに、公開講座や特別セミナー

閑話⑤

【各国の移転価格に係る文書化制度について】

既に説明しましたとおり、 OECDガイドラインは、 BEPSプロジェクトの勧告に基づき、2017年版で文書化に係る第５章を刷新しました。

各国は、このような国際的な動向に伴い、国内法を必要に応じて改正しています。日本では、平成28年改正がこれに当たります。

しかしながら、各国の文書化制度はBEPSプロジェクト以前から存在し、それぞれ発展を遂げていたことから、国によって、改正の有無やその内容は異なります。そのため、文書化制度は各国ごとに特色があるといえます。

次のスライドの表では、各国の文書化制度を①移転価格訴訟の立証責任の所在、②作成を義務付ける文書の種類及び③ローカルファイルに関する要件の点から見ていきます。

特に、ローカルファイルについて、①申告期限までに保存することを義務付ける国、②移転価格に係るペナルティ免除の要件として作成を義務付ける国及び③作成から税務当局への提出までを義務付ける国があることをご紹介いたします。

第４章　各国の文書化制度　～ローカルファイル要件の各国比較～

各国文書化比較表①（令和８年８月現在）

国　　名	日本	フランス	米国	カナダ	イタリア
移転価格訴訟に係る立証責任の所在	**税務当局**	**税務当局**	**納税者**	**納税者**	**税務当局**
納税者に作成を求める文書 マスターファイル：ＭＦ ローカルファイル：ＬＦ 国別報告書：ＣｂＣＲ	☑ ＭＦ ☑ ＬＦ ☑ ＣｂＣＲ	☑ ＭＦ ☑ ＬＦ ☑ ＣｂＣＲ	☐ ＭＦ ☐ ＬＦ ☑ ＣｂＣＲ	☐ ＭＦ ☐ ＬＦ ☑ ＣｂＣＲ	☐ ＭＦ ☐ ＬＦ ☑ ＣｂＣＲ
ローカルファイルに関する要件	申告書提出期限までに作成し、**保存**する。 指定された期日までに提示又は提出されない場合、推定課税を行うことができる。 **【保存義務型(推定課税)】** 提出期限：税務調査の過程において求められた場合、指定された**一定期間内（45日又は60日以内）**に提示又は提出する。	ローカルファイルを**備え置く義務**を負う。 **【保存義務型(行政制裁金)】** 当該文書は、**調査時に提示**されなければならず、遅くとも提出要請から**30日以内**に提出しなければならない。	作成義務はなく、**ペナルティ免除の要件**として申告時に作成し保存する。 **【ペナルティ免除型】** ＩＲＳの要請後、**30日以内**に提出する必要がある。	納税者が重要な点に関して完全かつ正確な記録・文書を作成・取得していない限り、**ペナルティ免除を主張できなくなる。** **【ペナルティ免除型】** 書面による提出要請があった日から**30日以内**に、カナダ歳入庁へ提出しなければならない。	**ペナルティ免除の適用**を受けようとする企業は、申告書提出期限までに所定の移転価格文書を作成しなければならない。**【ペナルティ免除型】** 納税者は、税務当局からの要請があった場合、**20日以内**に電子形式で提出しなければならない。

第４章　各国の文書化制度　～ローカルファイル要件の各国比較～

各国文書化比較表②（令和８年８月現在）

国　　名	豪州	韓国	デンマーク
移転価格訴訟に係る立証責任の所在	**納税者**	**税務当局**	**税務当局**
納税者に作成を求める文書 マスターファイル：ＭＦ ローカルファイル：ＬＦ 国別報告書：ＣｂＣＲ	☑ ＭＦ ☑ ＬＦ ☑ ＣｂＣＲ	☑ ＭＦ ☑ ＬＦ ☑ ＣｂＣＲ	☑ ＭＦ ☑ ＬＦ ☑ ＣｂＣＲ
ローカルファイルに関する要件	オーストラリア基準のローカルファイルの**提出義務**（対象となる**報告期間の終了後12か月以内**に提出）を負い、国際関連者間取引について、どの程度の移転価格文書を作成しているかを申告時に開示しなければならない。 **【提出義務型(行政制裁金)】**	納税者は、**事業年度が終了した月の末日から12か月以内**に、マスターファイル、ローカルファイル及び国別報告書を**提出**しなければならない。 **【提出義務型(行政制裁金)】**	マスターファイル及びローカルファイルは、法人税**申告書の提出期限後60日以内**に**提出**しなければならない。 期限までに所定の移転価格文書が提出されなかった移転価格事案においては、**裁量課税**が可能となり、立証責任が納税者に転換される。 **【提出義務型(裁量課税)】**

第４章　各国の文書化制度　～ローカルファイル要件の各国比較～

◆　各国の文書化制度①

➢　**税務当局によるローカルファイル利用の局面に着目した類型**

①　ローカルファイルを一定期間内に税務当局に提出させる「**提出義務型**」

⇒　移転価格調査前からローカルファイルを提出させる

②　税務当局から要請があるまでは提出を要しない「**保存義務型**」

⇒　移転価格調査時にローカルファイルを提出させる

③　保存を直接義務付けず、ペナルティ免除の要件とする「**ペナルティ免除型**」

⇒　主として、調査による所得調整後のペナルティ免除の判定にローカルファイルを用いる（ローカルファイルを作成している場合は調査時にも用いる）。

※　制度の実質的な厳格さは、提出期限、不提出時の効果及び対象範囲によって異なる。同じ保存義務型であっても、税務当局の要請後の提出期限が短い場合は、より厳格な制度になるといえる。

◆　各国の文書化制度②

➢　近年の各国における文書化制度の改正について

- カナダ

  2026年改正により、当局からローカルファイルの提出要請があった場合の期限が３か月から30日以内に短縮。

- フランス

  2024年改正により、ローカルファイル保存を義務付けられる法人等の基準が、売上高又は資産総額が４億ユーロ以上から１億5000万ユーロ以上に変更され、対象法人等が拡大。

➢　ローカルファイルの重要性

- カナダやフランスでは、対象範囲の拡大や提出期限の短縮など、ローカルファイルを重視する方向の改正がみられる。こうした国々の動向からは、今後、ローカルファイルの適時・適切な作成が実務上ますます重要になる可能性がある。

【おわりに】

閑話⑥

【最近の国際課税の動向】

2021年10月に、OECD／G20「BEPS包摂的枠組み」において、「２本の柱」からなる対応策が合意されました。

「第１の柱（Pillar１）」は、経済のデジタル化に伴い、従来の国際課税原則（「PEなければ課税なし」との原則）の下では、十分な課税を実現できないとの課題に対応するものとなっています。

他方の「第２の柱（Pillar２）」は、各国間の法人税引下げ競争によって生じた、法人税収基盤の弱体化や企業間の公平な競争条件の阻害といった課題に対応するものとなっています。

グローバル・ミニマム課税は、「第２の柱」を具体化する仕組みと位置付けられ、一定以上の規模の多国籍企業グループについて、国際的に合意された最低税率15%以上の税負担を確保するための三つのルールによって構成されています。

日本では、三つのルールについて、①所得合算ルール（IIR）が令和５年度税制改正により、②軽課税所得ルール（UTPR）及び③国内ミニマム課税（QDMTT）が同７年度税制改正により法制化されました。

税務大学校
National Tax College

【おわりに】

- 移転価格調査で非違があった件数は多くない
- BEPS後の文書化に係るOECDガイドラインの整備
- 日本の現行法上、国外関連取引を行う法人であれば、同時文書化義務が免除される取引であったとしても、ローカルファイルに相当する文書の提示又は提出を求められる可能性がある
- 一部の国におけるローカルファイルの役割の拡大傾向

国外関連取引がある場合には、同時文書化義務の有無にかかわらず、取引価格の設定根拠をあらかじめ整理しておくことが重要である。

最後までご視聴いただき、ありがとうございました。