

OECD 移転価格文書化に関する白書の概要

はじめに

OECD（Organization for Economic Cooperation and Development: 経済開発協力機構）は、2013年7月30日に、移転価格文書化に関する白書（White Paper on Transfer Pricing Documentation）を公表しました。OECDは、この白書に先立ち、2013年7月19日に、税源侵食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting : BEPS）に関するアクション・プランを公表しており、このBEPSアクション・プランで、取り組むべき行動計画として15項目を提案し、その完了目標期日を明らかにしています。当該行動計画項目の1つとして移転価格文書化（完了目標期日2014年9月）を指定しており、今回の白書の公表とも符号するものです。

移転価格文書化の制度は、1994年米国の移転価格制度の中で導入され以来20年あまりが経過し、多くの国において制度化されていますが、制度の中身は国ごとに異り複雑化しているため、企業(納税者)側のコンプライアンス負担も増大してきているのが現状と思われます。こうした状況を踏まえて、白書は、税務当局側の移転価格調査のための必要情報の収集、透明性の確保、リスク評価の向上を図るとともに、納税者側の負担軽減、予測可能性にも資するという観点から、移転価格文書化制度の分析及びルール策定についての様々な提言を行っています。以下、本白書の概要を説明します。

I. 白書の目的、提言

移転価格文書化制度は、各国の国内法において規定されており、その執行は各国の税務当局に委ねられています。しかし、企業の活動がグローバル化し、経済的にも統合されてきている中で、移転価格文書化制度を単に各国の税務執行に関するコンプライアンスの手段として捉えるのではなく、複数の国々に影響する問題として捉える必要があります。納税者のコンプライアンス義務を簡素化するとともに、税務当局の税務執行に必要な情報にもアクセスできるような移転価格文書化制度が策定される必要があります。

国際的に、多国籍企業（MNE：“Multinational Enterprise”）による移転価格文書化の標準化の試みがなされてきましたが、こうした試みは各国の税務当局の要求を十分に満たすものではありませんでした。結果として、納税者側にとって文書化制度に対するコンプライアンスへの負担は過重となる一方で、税務当局側にとっては、移転価格税務の執行に必要な情報が十分に得られないということが問題となっています。

このような移転価格文書化についての現状把握を行ったうえで、本白書は、移転価格コンプライアンスの簡素化、移転価格調査に関連する有用な情報を税務当局に提供しうる文書化制度の改善を提案しています。

II. 移転価格文書化制度に関する既存のガイドライン及び取り組みの概要

既存の文書化制度には、各国の国内法に基づく各国制度と国際機関等によって策定されたものに2つに分けられます。各国制度は、税務当局の税務執行を念頭に置いたものであり、国際機関等の移転価格文書化制度は、制度の簡素化、効率化を主眼としたものです。

1. 各国内の文書化制度

OECDの租税委員会の第6作業部会は、現状分析として2011年及び2012年に多くの国の文書化制度（Local Country Documentation Regimes）の検証を行いました。その結果、以下のような重要な指摘を行っています。

- 移転価格文書化ルールを有している国が増加していること
- 移転価格文書化制度は国内レベルの取り組みであること
- 移転価格文書化制度は国ごとに非常に異なっていること
- 関連者間取引の分析は一般に片務的であること（一国内での分析）
- 文書化は必ずしもグローバルビジネスの完全な把握に資するものではないこと
- 各国の移転価格文書化要件の性質及び詳細には重要な相違があること
- 移転価格文書化制度の目的が必ずしも明確とはいえないこと
- 移転価格文書の開示時期について相違があること

2. 国際機関等によって策定された文書化ガイドライン

国際機関等によって策定された文書化は、世界の各国において MNE が直面する移転価格問題に対応するための提案を行おうとするものであり、その目的は、各国のルールを遵守し罰則を回避するのに必要な多くの文書化要件から MNE にもたらされる潜在的に不利な結果を最小化するためのガイドラインを提供するものでした。

(1) OECD 移転価格ガイドライン¹第 5 章

OECD ガイドライン (OECD TPG) は 1995 年に採用され、その第 5 章に文書化 (Documentation) に関する規定が置かれています。第 5 章には、文書化の目的は、「移転価格調査に関連して納税者から入手すべき文書に係る規定及び手続を開発していく上で考慮すべき一般的な指針を規定するものです。また、納税者がその関連者間取引が独立企業間原則を満たしていることを示すために最も有用な文書を特定するに際して納税者を支援し、それによって、移転価格問題の解決と税務調査を円滑にならしめる指針を納税者に提供するものである。」²と記されています。

OECD の第 5 章は、税務当局と納税者が共に協力して文書化問題に取り組む点を強調しています。しかしながら、現行の第 5 章は、税務調査に必要な情報と納税者が合理的に作成・提供可能な情報の範囲や性質を厳密に定義することが一般的に困難なため、移転価格文書化のパッケージに含まれるべき文書の完全なリストを提示していません。

また、1995 年の移転価格ガイドラインは文書化プロセス、罰則及び挙証責任に関する明確な指針が含まれていない、など文書化ガイドラインとしての限界、制約について白書は指摘しています。

(2) 移転価格文書化に関する EU 指針

2006 年 6 月、EU (European Union) 理事会は EU 域内の関連者間移転価格文書化に関する行動規範 (Code of Conduct) に合意しました。この行動規範は、納税者の移転価格の独立企業間特性を評価するために必要な情報を納税者から入手する税務当局の権限と納税者のコンプライアンスコストとのバランスを図ることを主たる目的としています。

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

² OECD TPG, paragraph 5.1 を参照

当該 EU 行動規範は、2つの主要素で構成されています。1つは、マスターファイルであり、もう1つは、各国別の文書（ローカルファイル）です。マスターファイルは、以下のような特徴を有しています。

- MNE のすべての EU 加盟国に共通の標準情報を含んでいること
- 企業の経済実態に沿うものであり、企業の「青写真」及びすべての EU 加盟国にその移転価格システムを提供するものであること
- 特定の関連者間取引に関与するすべての EU 加盟国が利用可能なものであること
- 納税者に移転価格に関する主要情報³を提供することを要求するものであること

一方、各国特有の移転価格制度は以下のような特徴を有するとしています。

- 特定の EU 加盟国それぞれが一連の標準文書を有していること
- 関係加盟国のみが一般に利用できること
- 当該国に関連した移転価格情報のみが含まれること

上記、マスターファイルと各国別文書（ローカルファイル）は、EU 加盟国間の移転価格文書であり、これら標準化された文書の税務当局への提供によって、EU 域内の移転価格に関する透明性の向上が期待されています。またこうした標準化された文書化を遵守している場合には、EU 加盟国が移転価格に関する罰則を課さないことが期待されています。

当該 EU 行動規範の実施は、文書化制度の簡素化、コスト削減等の利点が期待されていますが、2009 年から開始された欧州委員会調査によれば、多くの納税者が必ずしも EU 行動規範の実施に積極的ではないことも指摘されています。また、EU の取り組みが EU 域外でも受け入れられるかは今後の課題であると、白書は述べています。

(3) 環太平洋税務長官会議の文書化パッケージ

³ MNE グループ、事業及び事業戦略、EU 域内の関連企業が関わる関連者取引及びその比較可能性分析、企業の移転価格ポリシー、無形資産の所有権、費用分担契約のリスト、事前確認制度、及び EU グループメンバーに影響する移転価格面を対象とするルール

2003年3月、オーストラリア、カナダ、日本、米国が加盟する環太平洋税務長官会議（PATA）は、各国それぞれの移転価格文書化規則を満たすため統一移転価格文書化（いわゆる PATA 文書化パッケージ）を創設することができるとする原則を公表しました。

PATA 文書化パッケージには3つの運用原則⁴が規定されており、この原則を満たすことで、4カ国の移転価格文書化制度に関する罰則を免除されことになります。PATA 文書化パッケージの MNE による利用は現在のところ限定的です。その理由として、加盟国がそれぞれの文書化に関する国内規定をすべて盛り込もうとする合意をしていること、税務当局がパッケージに含まれていない追加情報をもとめる可能性があること、文書化負担が緩和されるかどうか不透明なこと、パッケージの実施により、PATA 加盟国の税務当局からの移転価格調査の実施、及び追徴を免れるわけではないこと、また、「十分な努力」についての PATA 加盟国の見解が統一されていないこと、などを白書は指摘しています。

(4) 国際商業会議所（ICC）の提案

2003年12月、国際商業会議所（International Chamber of Commerce: ICC）租税委員会は、「移転価格文書化：国際協調に向けての事例」⁵というポリシー・ステートメントを策定しました。ICCによれば、移転価格文書化の調和問題は、本質的に挙証責任、罰則、そして二重課税の排除プロセスにリンクしているとしています。

ICCのポリシー・ステートメントは、共通の文書化制度を MNE が満たした時点で、あらゆる罰則及び挙証責任の負担を免除しなければならない、としています。ICC ポリシー・ステートメントは現在のところ広く認められた基準ではありません。

3. 企業代表者との議論

白書の作成の一環として、OECD 事務局は企業代表者とも意見交換を実施しており、その結果を白書で明らかにしています。白書で紹介された所見は以下の通りです。

⁴ 1つは、MNE が独立企業間原則に準拠した移転価格設定のために十分な努力払うこと、2つ目は、独立企業間原則に準拠するために同時文書化に取り組むこと、3つ目は、PATA 加盟国の税務当局からの要求に応じて適時に文書化を行う必要があること、です。

⁵ Transfer Pricing Documentation: A case for international cooperation

- 文書化制度によって求められる情報量が拡大、詳細化している
- 量的、質的及びフォーマットの絶え間ない変更による対応作業が増大している
- 各国の移転価格フォーマットが微妙に異なるため、時間とコスト負担が増大、フォーマットの標準化の必要性がある
- EU で認められているような 2 種類の文書化システム（マスタファイルとローカルファイル）によるコスト削減についての肯定的、否定的な様々な意見があった
- 毎年、既存のデータを更新し、3 年もしくは 4 年ごとに、新たな比較対象会社の選定し直すのであれば、かなりのコスト削減になる
- 多くの国の文書化基準には重要性の基準が欠如しており、企業側は、コスト削減のため自身で重要性の基準を設定している

4. 現状分析に関する白書の結論

白書は、移転価格文書制度の現状分析に関して以下のような結論を述べています。

- (1) 既存の移転価格文書化制度は国ごと大きく異なっていることは明らかである。企業は、各国の異なった文書化要件を満たすためコンプライアンス実務を統合、合理化することが困難になっている。各国の税務当局が企業の「全体像（big picture）」を把握せず重要性の低い問題を極めて詳細に調査し、より重要な問題やより高い移転価格リスクを見逃す怖れがある。
- (2) 文書化の国際標準化の取り組みはまだ目に見えた成果をあげていない。普遍性や柔軟性の欠如によって広範に受け入れられていない。コンプライアンス負担に関するコスト削減についても不十分である。また国際的な取り組みは簡素化に関してはほとんど利点がないため、納税者に広く利用されてこなかった。
- (3) 移転価格文書化を採用する国が多くなるにつれて企業のコンプライアンス負担が増大している。企業は、その場しのぎの重要性及びリスク基準を適用して、規定遵守のために負担を負うことになる。文書化制度の本来の目的が果たされているかについてはきわめて疑わしい。
- (4) 文書化については明らかに改善に余地がある考えられる。

III. 移転価格文書化の目的

白書は、第3章で、移転価格文書化の実務の簡素化と改善について国際的な検討を行うに当たって、まず移転価格文書化の目的について検討しています。

1. 文書制度の目的

文書化の目的について、白書は、移転価格リスク評価、独立企業原則のコンプライアンスに関する納税者の評価、及び調査の開始、実施、完了に必要な情報の提出という観点から検討しています。

移転価格リスク評価は、税務当局にとっては、移転価格調査に関して適切な事案選定を可能にするステップです。また、効果的なリスク把握は短期間に調査を完了するため最もコスト効果の高い不可欠な前提条件です。

独立企業原則のコンプライアンスに関する納税者の評価について、白書は、移転価格文書化が納税者にとって自らの移転価格ポリシーを防御するための機会として理論上利用可能であるが、実際にはコストや時間の制約などから移転価格文書化の本来の目的がないがしろにされかねず、また文書化制度に対するコンプライアンス文化の促進が望まれるものの、税務当局からの要求が拡大する現状では、移転価格文書化に関する罰則を回避するための最低限の努力と型どおりの経済分析を行うだけのものになりかねない、と指摘しています。

さらに、調査の開始、実施、完了に必要な情報の提出という点に関連して、白書は举证責任の問題についても検討しています。すなわち、举证責任に関する実務は各国で様々である。納税者の移転価格の取り決めが独立企業間原則及び各国の移転価格ルールに適合していることを証明する責任を税務当局が負うのか、あるいは納税者が負うのかという問題である。举证責任に関する国内制度は、税務当局が移転価格文書化パッケージあるいは事後の移転価格税務調査の過程において必要と考える情報の量と質に影響を与える場合がある、と白書は指摘しています。

2. 移転価格文書化の目的に関する結論

納税者に移転価格文書の提出を求める理由、目的について白書は、以下の3点をあげ、適切な移転価格文書化制度を策定する際に検討すべきものとしています。

- 当局が調査の実施を判断するためリスク評価に必要な情報にアクセスすることを可能にすること
- 税務当局が調査の実施決定後、適時に詳細な情報にアクセスすることを可能にすること
- 納税者による税務申告時あるいは事前の適切な移転価格制度に係る慎重なコンプライアンス評価を可能にすること

文書化制度はこれらの目的をいずれも損なうことなく互いにその目的を実現するように策定されるべきである。

IV. 移転価格文書化制度への階層アプローチ

白書は、前章までの検討を踏まえて、文書化制度のストラクチャーと要件についてより具体的な提言を行っています。

1. 移転価格リスク分析に必要な情報

2012年1月、「移転価格の課題への効果的な対応（Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing）」報告書の中で、移転価格リスクの存在を示唆するものとして以下の主要事項を挙げています。

- 低課税国にある関連者との重要な取引及び所得配分
- 関連者への無形資産の移転
- 事業再編
- 関連者への支払いのうち税源侵食をもたらす恐れがある特定の支払い（利子、保険料やロイヤルティ）
- 欠損年度
- 関連者取引及びその結果に関する文書化の不備あるいは不存在
- 過大債務

こうした移転価格リスクを示唆する状況を把握するため、文書化制度は以下のような情報に重点が置かれる必要があります。

- 関連会社間の重要なクロスボーダー取引、商品、サービス、無形資産及び利子の支払いを含む
- 最近の事業再編及び無形資産の移転
- 関連国における企業債務及び利息に関する情報
- MNE のグローバル移転価格ポリシーに関する情報及びそれを適用した財務情報、特にグループ内での重要な無形資産の所在に関する情報、また複数国との所得配分に関する MNE グループの APA⁶及びルーリングを含む
- 重要な移転価格取り決めが独立企業間原則及び各国の移転価格ルールにどのように適合しているかについての納税者の説明

移転価格文書化の中心は、独立企業原則を遵守していることを証明するための移転価格手法と分析についての納税者の記述であり続けることが重要です。これらは、十分な比較可能性分析、すなわち税務当局が文書化パッケージを受け取り検討する際に重要とされる取引についての移転価格分析に関係する機能、資産及びリスク分析の上に構築されるべきです。

2. グローバル文書化パッケージのストラクチャー

EU 指針の 2 層ストラクチャーは、移転価格文書化コンプライアンスの簡素化を図る際に重要な潜在的可能性を有しています。すべての国に関係する情報は MNE 全体ベースで一時に作成され、文書化を要求する各国に提供されます。このような情報には、事業の全体像および機能分析、連結グループ所得、税率及び債務ストラクチャーに関する情報を含みます。また、最近の事業再編及び無形資産の移転が含まれます。しかしながら、グローバルなマスターファイルには、各国の文書化に留保された個別の取引に関する特定の移転価格分析は含まれません。

マスターファイルのコピーが各国に提出された場合、各国に提出される追加情報は当該国に影響する重要なクロス・ボーダー取引の特定、各国内の事業体の事業活動についての詳細な機能分析、及び比較対象についての関連する最適データの識別を含む、最適な移転価格算定方法に

⁶ Advanced Pricing Arrangement : 事前確認制度

についての納税者分析と事実への適用に限定されます。各国の事業体に関する関連財務データも各国別に提供されます。

複数の事業を展開する場合のマスターファイル有効性に関する所見には留意すべきです。協調的文書化システムは、税務当局に提供される移転価格情報の最適性に基づいて、企業全体あるいは事業ライン別のマスターファイル情報を納税者が提出することを認める十分な柔軟性を有しています。

3. 移転価格文書化の作成メカニズム

白書は、コンプライアンスを重視する納税者にとって文書の作成をより困難にするいくつかの構造上の問題点及びコンプライアンスの負担に影響する潜在的なアプローチを列挙しています。

- 外部監査人による文書化の証明
- 文書を作成するためコンサルティング会社を使用することの義務化
- 国別あるいは地域別の比較対象の使用
- 国別言語の使用と翻訳
- 重要性の判断基準

V. 文書化への統合的アプローチの進展

白書は、文書化の目的であるより簡素でかつ効果的なコンプライアンスを実現する試みとして移転価格文書化への協調的アプローチ（Coordinated Documentation Approach: 協調的文書化アプローチ）を提起しています。このアプローチは、マスターファイルとローカルファイルの2層構造になっています。

この協調的アプローチは、文書化制度の目的を達成するために考案されています。すなわち、

- 第1に、有効で確実なリスク評価分析を実施するため、税務当局に十分な、関連した、信頼性の高い情報が提供されるべきこと、第2に調査に必要な情報が提供されうるプラットフォームを提供すること、第3に、重要な取引での独立企業間価格の遵守を十分に考慮し説明する手段とインセンティブを納税者に提供すべきものであるとしている。

- マスターファイル⁷は MNE のグローバルな事業、財務報告、債務構造、税務状況についての全体像提示し、税務当局が重要な移転価格リスクの存在を識別できるようにする。
- ローカルファイル⁸は、マスターファイルを補完し、納税者が独立企業原則を遵守していることを保証するという目的をサポートするものです。対象国の関係会社と他国の関係会社間の重要な取引に関連する特定の移転価格分析に焦点が当てられている。

おわりに

本白書は、OECD が移転価格文書化に関する各国の、あるいは EU などの国際機関でのこれまでの取り組みについて現状分析を行い、また企業側の文書化に対する様々な見解を聴取したうえで、移転価格文書化の現状での問題点を洗い出し、一定の提言を行うものです。税務当局にとっては、文書化は移転価格税制の執行のために必要かつ十分な情報の入手するためのシステムの一つであることから、文書化の要件、情報の質、量とも詳細、広範に及ぶ傾向があります。一方、納税者たる企業側にとっては、移転価格文書化に対するコンプライアンスを満たすための時間、労力、コストは大きな負担となっていることも白書で明らかにされています。特に MNE(多国籍企業)は、経済的に多様なクロスボーダーの活動を行っており、各国それぞれの移転価格税制、文書化に対応するため多大な負担を負っているのも事実です。こうした状況を踏まえ、税務当局に対しては適正な移転価格税制の執行・運用のために必要な情報を提供すると共に、納税者に対しては移転価格文書化コンプライアンスためのコスト負担の軽減を図ることができる、移転価格文書化のアプローチを提案しています。すなわちマスターファイル及びローカルファイルという 2 層構造のアプローチです。

マスターファイルは、MNE の全体像を明らかにする鳥瞰的文書であり、ローカルファイルは、マスターファイルを補完し、各国の別の移転価格文書化ルールに準拠した特定の情報を提供するためのものです。こうした文書化の重疊的メカニズムは、税務当局の要求を満たすと同時に

⁷ マスターファイルで求められる情報として、白書は以下の 5 項目をあげている。すなわち、(1)MNE グループ情報、(2)MNE の事業説明、(3)MNE の無形資産に関する情報、(4)MNE の関連者間金融活動情報、(5)MNE の財務状況及び税務状況に関する情報です。

⁸ 特定取引、比較可能性分析、最適な移転価格算定方法の適用に関する関連財務情報が含まれます。

納税者側の負担軽減、予測可能性にも資するものと考えられます。OECDはBEPSのアクションプランにおいて、移転価格文書について2014年9月までに策定作業を完了することを表明しており、移転価格文書化制度の向上・発展を期待したいと思います。