

「BEPSプロジェクト最終報告書の概要と実務への影響」

第2回 『行動13 移転価格文書化の概要と日本企業の実務への影響』



デロイトトーマツ税理士法人 パートナー **山川 博樹**
マネジャー **田中奈名子**

Q1 行動13 (移転価格文書化) の概要と企業が認識しておくべきポイントを教えてください。



行動13は、適正な国際課税を実現するためには、自国企業の国外関連者との取引に関する情報のみならず、多国籍企業グループがグローバルに行う取引の全体像を把握する必要があるという問題意識からスタートしたものです。このため、経済界のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、税務当局のために透明性を高めることを目的とし、共通様式に基づいた移転価格に係る文書化に関するルールが整備されました。

行動13の最終報告書は、OECD 移転価格ガイドライン第5章の改訂版と位置付けられる

「Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting」として公表されました。その中で、マスターファイル・国別報告書・ローカルファイルから成る「三層構造の移転価格文書化」を多国籍企業グループに対して要請する新たな移転価格文書化規定が示されており、70頁に及ぶ報告書で詳細な指針が規定されています。各移転価格文書に記載すべき具体的な項目も、それぞれ最終報告書の別添資料としてリスト化、若しくはテンプレート化されています。

マスターファイル

- ・多国籍企業グループの組織・財務・事業の概要等、多国籍企業グループの活動の全体像に関する情報。
- ・多国籍企業グループ内の重大な移転価格リスクの存在の有無を評価するために使用。

国別報告書

- ・多国籍企業グループの各国別の所得、納税額の配分等、多国籍企業グループの各国別の活動状況に関する情報。多国籍企業グループ内の移転価格リスクの存在の有無を評価するために使用。
- ・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である。

ローカルファイル

- ・関連者間取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報。独立企業原則の遵守状況を確認し、移転価格課税を行うために使用。
- ・従来の移転価格文書に含まれてきたような内容が中心である。

2015年10月のOECDからの最終報告書の公表に伴い、日本をはじめ世界各国で新移転価格文書化規定の法制化がさらに加速していますので、多国籍企業の皆様におかれましては、本社

及び子会社が所在する国々の法制化の内容及び動向を適時に確認し、新ルールを踏まえた実務対応を開始すべきタイミングが到来していることを認識いただきたいと思います。

〔前回(第1回)はNo.3406(平成28年4月25日号)に掲載いたしました。〕

Q2

移転価格文書化に関する我が国の制度改正の動向・内容について教えてください。



日本では平成28年度税制改正において、租税特別措置法第66条の4、租税特別措置法施行令第39条の12及び租税特別措置法施行規則第22条

の10が改正され、新たな移転価格文書化制度が創設されました。主な内容は下表の通りです。

	国別報告事項 (国別報告書)	事業概況報告事項 (マスターファイル)	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)
適用時期	2016年4月1日以後に開始する最終親会社の会計年度分 (※3月決算法人⇒2017年3月期が初年度)	2016年4月1日以後に開始する最終親会社の会計年度分 (※3月決算法人⇒2017年3月期が初年度)	2017年4月1日以後に開始する事業年度分 (※3月決算法人⇒2018年3月期が初年度)
提供／作成期限	最終親会社の会計年度終了の日の翌日から1年以内に提供	最終親会社の会計年度終了の日の翌日から1年以内に提供	【同時文書化義務対象国外関連取引の場合】 確定申告書の提出期限までに作成 税務職員が求めた日から45日以内に税務職員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
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【最終親会社または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と認められる場合に限り⇒】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 複数該当する場合には代表する1社のみでの提供で足りるとされる	国外関連取引を行った法人
提供／保存方法	e-Taxにより税務署長に提供	e-Taxにより税務署長に提供	確定申告書の提出期限の翌日から7年間、国内事務所に保存

	国別報告事項 (国別報告書)	事業概況報告事項 (マスターファイル)	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)
提供／作成義務の免除	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、提供義務の免除	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、提供義務の免除	法人が前事業年度において一の国外関連者との間で行った国外関連取引が次のいずれにも該当する場合、同時文書化義務の免除 ①一の国外関連者との間で行った国外関連取引につき、当該一の国外関連者から支払を受ける対価の額及び当該一の国外関連者に支払う対価の額の合計額が50億円未満であること ②一の国外関連者との間で行った国外関連取引(特許権、実用新案権その他一定の資産の譲渡若しくは貸付け又はこれらに類似する取引に限る。)につき、当該一の国外関連者から支払を受ける対価の額及び当該一の国外関連者に支払う対価の額の合計額が3億円未満であること
項目	移転価格ガイドライン第五章(別添3)に示された記載項目と同様	移転価格ガイドライン第五章(別添1)に示された記載項目と同様	措規22の10第1項各号に掲げる書類について記載項目の明確化等の所要の整備を行うとともに、移転価格ガイドライン第五章(別添2)に示された記載項目を当該各号に掲げる書類に追加
使用言語	英語	日本語または英語	(※現行通り原則として日本語)
罰則等	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(ただし情状によりその刑を免除することが可能とされる)	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(ただし情状によりその刑を免除することが可能とされる)	推定課税及び同業者調査が文書化の担保策とされる税務職員が求めた場合、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)以内に税務職員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

国別報告書とマスターファイルは「提供」、ローカルファイルは「作成・保存」が義務付けられました。

適用時期については、国別報告書及びマスターファイルが2016年4月1日以降に開始する最終親会社の会計年度分とされる一方、ローカルファイルはその1年後の2017年4月1日以降に開始する事業年度分とされています。提供／作成期限については、国別報告書及びマスターファイルが「会計年度終了日の翌日から1年以内に提供」とされる一方で、ローカルファイルは同時文書化義務対象の国外関連取引について「確定申告書の提出期限までに作成」とされました。

また、免除基準に関しても、国別報告書及びマスターファイルは同じ「グループ連結総収入

金額1,000億円未満」とされる一方で、ローカルファイルは各国外関連取引の規模で判断することが規定されています。

ローカルファイルの担保策は、引き続き推定課税及び同業者調査ですが、これまで「遅滞なく提示または提出しない場合」とされた要件が、今回「45日／60日」と明確化されました。税務当局としての推定課税等のハードルは下がったと言えますので留意が必要でしょう。

なお、ローカルファイルに関して誤解が多い点なのですが、同時文書化義務を免除されていても、調査では「ローカルファイルに相当する資料」が要請され、要請後60日以内で指定された日までに提出がない場合、同時文書化義務対象の場合と同様、推定課税等の対象となりうる点には留意いただきたいと思います。

Q3 各文書の具体的な記載項目が明らかになりましたが、まずローカルファイルについて、今回の租税特別措置法施行規則第22条の10の改正に関するポイントを教えてください。



ご存知の通り、従来より、租税特別措置法施行規則第22条の10第1項にて、国外関連取引に係る「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」が規定されていました。具体的には、同項第1号において「国外関連取引の内容を記載した書類」が、第2号において「独立企業間価格を算定するための書類」が規定されています。今後、通達等において、記載項目の一層の明確化が図られるものと思われます。ここでは、今回の改正においてOECDが別添2に掲げる項目を踏まえた箇所に着目して、会社に留意いただきたい点をいくつか解説します。

【第1号 口】（一部簡略化したものとする。以下同様。）

当該国外関連取引において法人及び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（為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による当該国外関連取引に係る利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれをいう。）に係る事項（当該法人又は当該国外関連者の事業再編（合併、分割、事業の譲渡、事業上の重要な資産の譲渡その他の事由による事業の構造の変更をいう。）により当該国外関連取引において当該法人若しくは当該国外関連者が果たす機能又は当該国外関連取引において当該法人若しくは当該国外関連者が負担するリスクに変更があった場合には、その事業再編の内容並びにその機能及びリスクの変更の内容を含む。）を記載した書類

今回の改正で下線部が追加され、事業再編により機能・リスクに変更があった場合にはその事実の記載が必要となります。これは OECD が掲げる別添 2 の「A detailed description of the business and business strategy pursued by the local entity including an indication whether the local entity has been involved in or affected by business restructurings or intangibles transfers in the present or immediately past year and an explanation of those aspects of such transactions affecting the local entity」¹を受けたものと解されます。例えば、これまで日本親会社の委託製造先だった海外子会社が現地で直接内外への販売を行うように商流を変更した場合や事業譲渡により日本にある会社が国外関連取引で果たす機能の一部がなくなった場合等が考えられます。記載内容を検討する際は、負担するリスクの変化の判断は簡単でない場合もあるでしょうから、実務上、まず、果たす機能の変化に着目することが考えられます。

外関連取引（当該国外関連取引と密接に関連する他の取引を含む。）に関する事項についての我が国以外の国又は地域の権限ある当局による確認がある場合（当該法人の納税地を所轄する国税局長又は税務署長による確認がある場合を除く。）における当該確認の内容を記載した書類

今回の改正によって下線部が追加されました。「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」は、OECD が別添 2 に掲げる「The amount of intra-group payments and receipts for each category of controlled transactions involving the local entity (i.e. payments and receipts for products, services, royalties, interest, etc.) broken down by tax jurisdiction of the foreign payor or recipient」²を反映させたものと考えられ、取引のカテゴリーごとの取引金額等の情報の内容が想定されようかと思えます。本項目に関する記載内容の検討の際は OECD の書きぶりも参考になるかと思えます。

「当該支払を受ける対価の額又は当該支払う対価の額に係る独立企業間価格の算定の方法及び当該国外関連取引（当該国外関連取引と密接に関連する他の取引を含む）に関する事項についての我が国以外の国又は地域の権限ある当局による確認がある場合（当該法人の納税地を所轄する国税局長又は税務署長による確認がある場合を除く）における当該確認の内容を記載した書類」は、別添 2 の「A copy of existing unilateral and bilateral/multilateral APAs and

【同号 ホ】

法人が、当該国外関連取引において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、当該支払を受ける対価の額又は当該支払う対価の額の設定の方法及び当該設定に係る交渉の内容を記載した書類並びに当該支払を受ける対価の額又は当該支払う対価の額に係る独立企業間価格の算定の方法及び当該国

¹ 参考訳：当年度又は直近の年度において対象事業体の関与または影響のあった事業再編や無形資産譲渡の有無及び対象事業体に影響を与えた当該取引に関する説明を含む、対象事業体の事業と事業戦略の詳細な説明。

² 参考訳：対象事業体が関与する関連者間取引についてカテゴリーごとの支払額及び受取額（製品・サービス・ロイヤルティ・金利等に係る支払及び受取）を、国外の支払者／受取者の税務管轄地ごとに記載したもの。

other tax rulings to which the local tax jurisdiction is not a party and which are related to controlled transactions described above」³を反映したものと考えられます。「which are related to...」が今回我が国の法令においては「当該国外関連取引（当該国外関連取引と密接に関連する他の取引を含む）に関する」と明確化された点は、企業における記載対象の判断に大いに資するものと思います。なお、同号りにおいて「密接に関連する事情」の記載も新たに求められています。「当該国外関連取引と密接に関連する他の取引」についてですが、当該国外関連取引と連鎖する外-外取引はまず基本的には密接に関連すると整理し、また、連鎖しない外-外取引についても国外関連取引の価格設定における事情によって密接な関連性がある場合もあろうかと思しますので留意が必要と考えられます。

【同号 ト】

当該国外関連取引に係る資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引に係る市場に関する分析（当該市場の特性が当該国外関連取引に係る対価の額又は損益の額に与える影響に関する分析を含む。）その他当該市場に関する事項を記載した書類

今回、下線部が追加されました。従来から、移転価格設定や利益配分に影響を与えることから「市場に関する分析」が求められていたと考えられますが、今回記載すべき内容が明確化されたと言えるでしょう。本内容は別添2で特に言及されていませんが、行動8（無形資産）で

議論された「地域固有の優位性」を意識したものと推測されます。子会社のローカルファイルにおいては、日本親会社がそれを代用する場合も想定し、行動8の中で無形資産でないと整理された「地域固有の優位性」をどう扱うか意識することは大事かと思われます。なお、子会社所在地国の法的な税優遇措置もコストに影響を与えることから市場の特性としてみる必要があると考えられます。

【同号 チ】

法人及び当該法人に係る国外関連者の事業の内容、事業の方針及び組織の系統を記載した書類

従来、対象の国外関連取引に限定することなく、国外関連取引の当事者双方の法人全体に係る事業の方針が求められていました。今回、下線部の通り、「事業の方針」が「事業の内容、事業の方針及び組織の系統」と改められました。「事業の内容」は別添2の「A detailed description of the business and business strategy pursued by the local entity...」⁴を受けたものと解されます。「組織の系統」については日本法人及び国外関連者の組織に関する図や表等を求めているように読めるかと思えます。本項目では、従前の規定と同様、双方の法人全体についての事業内容の詳細、事業方針や戦略、組織図等を記載することになります。

なお、OECDは別添2において「...a description of the individuals to whom local management reports and the country(ies) in which such individuals maintain their

3 参考訳：対象税務管轄地が参加していない、上記の関連者間取引に関連する既存の一国内・二国間・多国間事前確認（APA）及びその他の税務ルーリングの写し。

4 脚注1参照。

principal offices⁵を求めています。今般の改正に明文はなく、少なくとも同時文書化の対象としては求められていません。

【第2号 イ】

当該法人が選定した独立企業間価格の算定の方法、その選定に係る重要な前提条件及びその選定の理由を記載した書類その他当該法人が独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類（口からホまでに掲げる

書類を除く。）

下線部ですが、OECDが別添2で掲げる「A summary of the important assumptions made in applying the transfer pricing methodology⁶」を基に、選定した移転価格算定方法の適用にあたり重要となる前提条件が追加されました。具体的には、いわゆる事前確認（APA）の重要な事実上又は経済上の条件と同じものがあるれば、それを付すということが想定されます。

Q4 続いてマスターファイル（事業概況報告事項）についてはいかがでしょうか。



記載項目は、租税特別措置法施行規則第22条の10の5の第1項に規定されており、基本的に、OECDが別添1に掲げる項目を忠実に反映したものとなっています。

迷われる企業もあるだろうと思うのは、第2号へに規定される『当該特定多国籍企業グループの構成会社等に係る事業上の重要な合併、分割、事業の譲渡その他の行為の概要』に関する“事業上の重要性”の判断基準です。明確でない以上、判断は各社に委ねられているわけですが、ひとつの考え方として、証券取引所の適時開示基準等に基づく対外公表の有無で判断することを検討する企業もあるかと思います。

この点、OECDの意図を推測するに、対外公表の対象とされなくても、事業上重要であって記載対象に含めるべき情報が存在することもありえます。例えば、会社の主たる事業につき、コミッションから販売形態へと取引形態を変更する場合や本社・統括機能を国外に移転

する場合等のうち、全体として重要なものは、記載対象となる可能性がありますので、ご留意いただきたいと思います。

一方、第12号に関しては、別添1に掲げられた「A list and brief description of the MNE group's existing unilateral advance pricing agreements (APAs) and other tax rulings relating to the allocation of income among countries⁷」では記載対象とすべきものの判断に迷う部分もあったかもしれませんが、我が国の法令では『特定多国籍企業グループの居住地国を異にする構成会社等の間で行われる取引に係る対価の額とすべき額の算定の方法その他当該構成会社等の中の所得の配分に関する事項につき当該特定多国籍企業グループの一の構成会社等の居住地国の権限ある当局のみによる確認がある場合における当該確認の概要』と明確化されているため、企業における記載対象の判断には大いに資するかと思います。

5 参考訳：対象事業体の経営報告先となる者及び当該者の主要事務所所在地国に係る説明。

6 参考訳：移転価格算定方法を適用するにあたっての重要な前提条件の要約。

7 参考訳：国家間の所得配分に関する、多国籍企業グループの既存の一国内事前確認（APA）及びその他の税務ルーリングのリストと簡単な説明。

なお、OECDが別添1で other tax rulings を含めている通り、ここは必ずしも一国内

APAに限定されているわけではないことにご留意ください。

Q5 最後に国別報告書(国別報告事項)についてはいかがでしょうか。



記載項目は、租税特別措置法施行規則第22条の10の4の第1項に規定されており、マスターファイルと同様、基本的に、OECDが別添3に掲げる項目を忠実に反映したものとなっています。

構成事業体(Constituent Entity)について、OECDは別添3-Bで定義しており、その(ii)の中で「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構成事業体とし

て記載されなければならない」としています。この点、我が国の法令上、本来は連結対象となる「その企業グループの他の会社等がその会社等に係る議決権の過半数を自己の計算において所有していることその他の事由により当該会社等の意思決定機関を支配している場合における当該会社等」について、重要性が乏しいことを理由に連結範囲から除いていた場合には、構成事業体を含めるべきと整理されています。

Q6 諸外国の動きについてもご教示ください。



2016年3月末の段階で、行動13に基づく新文書化規定に関する法改正を終えて、既に施行・公布した国も複数出てきています(メキシコ、オランダ、フランス、スペイン、イタリア、アイルランド、豪州、英国等)。また、米国、中国、インドといった日本企業が多く進出する国々も、既にドラフト法案や予算案を通じて近い時期の新文書化規定の導入を公表していますし、ドイツのようにドラフト法案は公表していないものの導入方針を示した国もあります。

このことから、日本のみならず、OECD加盟国を中心に主要各国が法制化を進めていることがお分かりいただけるかと思います。

留意いただきたい点としては、OECDによる統一的な導入時期や免除基準等に関する勧告が最終報告書に含まれている国別報告書と異な

り、マスターファイルおよびローカルファイルに関しては、各国個別の法令・行政手続を経て実施される点です。例えば、マスターファイルについては、子会社所在地国の免除基準が日本より低く定められた場合、我が国の法令上の免除基準に該当しても、現地での法令順守のためにはグループのマスターファイルを作成しなければなりません。また、子会社所在地国の適用時期や提出/作成期限が日本より早い場合も同様で、現地での法令順守の観点からは、原則、子会社所在地国のタイミングに合わせて作成する必要があります(次頁表参照)。

本社でBEPS対応を検討する際、日本のみならず子会社所在地国の新文書化規定の内容も適切に把握する必要があると言えるかと思

<例>	免除基準	適用時期	提供／作成期限
日本	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、提供義務の免除。	12月決算法人の場合、適用時期は「2016年4月1日以後に開始する事業年度」とされるため、2017年12月期分が初年度となる。	提供期限は「会計年度終了日から1年以内」とされる。
オランダ	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5,000万ユーロ（約63億円）未満の場合、作成義務の免除。	12月決算法人の場合、適用時期は「2016年1月1日以後に開始する事業年度」とされるため、2016年12月期分が初年度となる。	作成期限は「税務申告期限（会計年度末より5か月以内／ただし一定期間延長可能）」とされる。
	↓	↓	↓
留意点	連結総収入金額が5,000万ユーロ以上1,000億円未満の場合、日本では提供義務を負わないが、オランダでは作成義務を負う点。	2016年12月期分について、日本では提供義務を負わないが、オランダでは作成義務を負う点。	申告期限を延長しないと仮定すると、日本の提供期限より先にオランダの作成期限を迎える点。

Q7 過去に参加したセミナーで「これまで以上に整合性の確保が重要」という説明を受けました。具体的には、実務対応において何を意識し、どう取り組めばいいのでしょうか。



今後、多国籍企業は三層構造の移転価格文書を通じて、グループのグローバルな移転価格に関する重要な情報を、従来開示してこなかった情報を含め、定量面・定性面双方から、グループ所在地各国に開示することになります。

<留意点1>

そこで「整合性の確保」を意識すべき点の一点目として、三文書内でグローバル及び各国での事業や移転価格ポリシーについて一貫した情報を提供する必要があるという点を挙げます。新文書化規定の大きな特徴が「三層構造」であり、今後は、国別報告書・マスターファイル・ローカルファイル相互間の整合性確保という視点が重要になるということです。以下、あくまで一例になりますが、想定されるリスクの例から具体的に考えてみたいと思います。

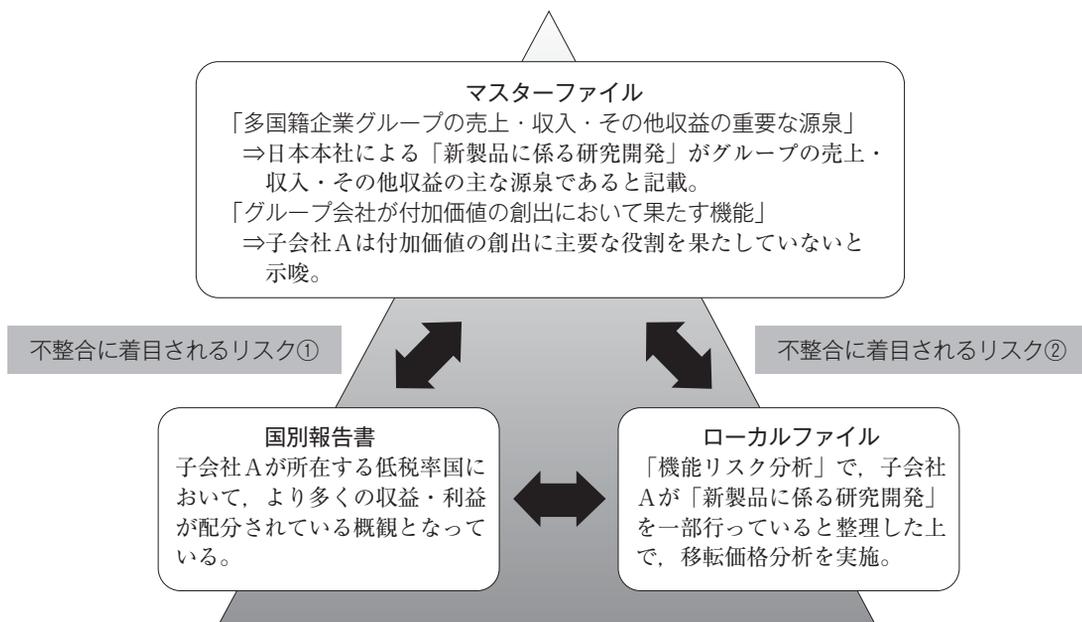
マスターファイルでは「多国籍企業グループの構成会社等の売上、収入その他の収益の重要な源泉」を説明することが求められますが、そこで「日本本社が行う新製品に係る研究開発」

であると記載したとします。また、同じくマスターファイル内で「グループ会社が付加価値の創出において果たす機能」に関する記述を通じて、子会社Aについて、「付加価値の創出に主要な役割を果たしていないこと」が示唆されたとします。一方、国別報告書上、子会社Aが所在する低税率国において、日本本社や他の子会社と比較して、より多くの収益・利益が配分される概観となっていたとします。

その場合、税務当局から、マスターファイル内で説明される事業実態と、国別報告書で概観されるグループ内での利益配分が一貫していないのではないかと着目されるリスク（次頁図①）が考えられるでしょう。

さらに、子会社Aが、マスターファイルに記載される上述の事業実態との整合性を意識せず、独自の判断に基づき、自社のローカルファイルの機能リスク分析にて、自社が行う現地顧客向けの仕様変更に関して「新製品に係る研究開発を日本本社と子会社Aが各々実施してい

る」と説明した上で移転価格分析を行っていた ②) があると考えられます。
場合も、当該不整合に着目されるリスク（下図



リスク例①の場合は「着目されるリスク」であって、国別報告書がそのような概観であっても、そこに経済合理性があれば問題ないと言えます。よって、ここで強調しておきたいのは、より良き実務対応としては、調査の場で税務当局に指摘を受けてはじめてその不整合を認識し、そこから原因分析を行うという後手に回った対応ではなく、文書を提出する前（＝作成段階）から、「整合性」を意識して取り組む、具体的には、リスクアセスメントを通じて、税務当局に着目されうる不整合（潜在的なリスク）を把握、その原因を分析して、事前に対応策を検討しておくことが重要だということです。

リスク例②の場合は、マスターファイルとローカルファイルの記述に一貫性がないことは明らかで、文書提出後に対処することは困難でしょう。こちらも作成段階から「整合性」を意識して取り組んでいただくことが重要となります。

<留意点2>

続いて、「整合性の確保」を意識すべき点の二点目として、全ての所在地国で一貫した情報・説明を提供する必要があるという点が挙げられると思います。

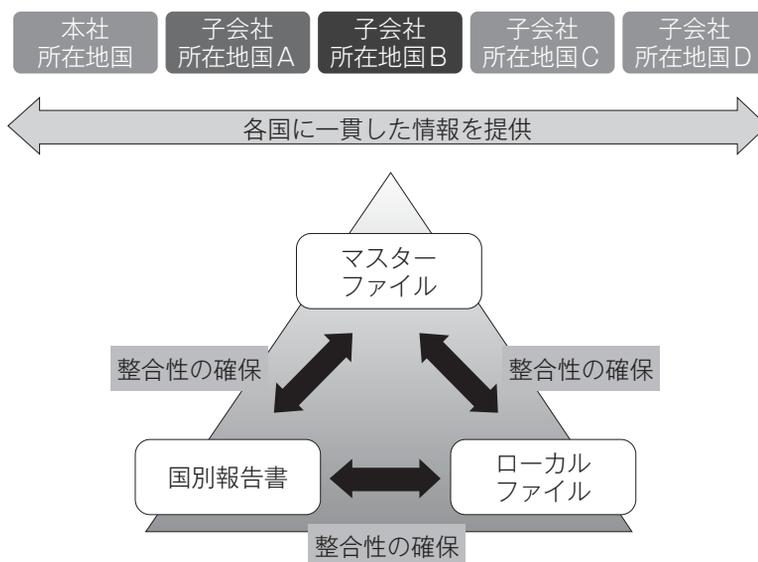
これまで海外子会社が所在地国の法令順守のために移転価格文書化を行っていたとして、本社が関与することなく、子会社が独自に現地当局視点のみを考慮して作成していたケースを想定します。

日系企業グループのX国子会社は、自社の機能及びリスクを実態に基づき full-fledged manufacturer（製造活動に関する全機能を自社で果たす製造会社）と位置付けてローカルファイルを作成しました。一方で、Y国子会社は、実態はX国子会社と同じ機能及びリスクであるにも関わらず、Y国において自社の低い利益率をディフェンスすることを目的に contracted manufacturer（委託製造会社）と位置付けてローカルファイルを作成しました。

この日系企業グループの本社が、我が国の同時文書化対応として、海外子会社が作成するローカルファイルの分析結果をそのまま日本で説明したとすると、類似した機能及びリスクを有する複数の海外子会社の分析が一貫していないことについて日本の税務当局から指摘されるリスクが考えられます。このような不整合に伴うリスクを避けるためには、会社ごとに程度の差は出るでしょうが、少なくとも本社が横での

一貫性を確認する作成プロセスを導入することが望ましいでしょう。

なお、ローカルファイルとは異なり、マスターファイルと国別報告書についてはグループで作成した1つの文書を全てのグループ所在地国で開示するのが原則ですから、特定の国だけでなく、各国で一貫して合理性が主張できるものを作成することが当然理想となってきます。



国別報告書及びマスターファイルは、親会社しか文書作成に必要となる情報を入手する立場にないという実務上の理由もあり、親会社中心に作成することが想定されます。三文書相互の整合性確保という観点を持って文書化に取り組むことは必然的に親会社の役割となるでしょう。

また、グループの全ての所在地国で一貫した情報・説明を提供できる文書となっているかと

いう観点で文書化に取り組むことも親会社の役割となるでしょう。

これまで本社主導での一元的な移転価格文書化を実施してこなかった会社の場合、今後は、移転価格リスク対応として、本社が移転価格文書化をグローバルで管理・主導・関与する作成プロセスや管理体制を検討することが強く推奨されるものと考えております。