

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ税理士法人

2026 年 9 月 4 日

2026(R8)年度税制改正

「関連者間取引に係る書類の整理保存の特例」における初年度の実務対応
～国税庁事務運営指針を踏まえた移転価格税制の観点からの検討～

Executive Summary

① 制度概要

- 2026(R8)年度税制改正により、内国法人が関連者から一定の無形資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供を受け、販売費、一般管理費その他の費用として対価を負担する場合に、既存の取引関連書類等に必要な事項の記載又は記録がなければ、その不足事項を明らかにする「特定事項記載書類」を取得又は作成し、保存する制度が創設された。
- 本特例は新たな文書の一律作成を求めるものではなく、契約書、請求書、計算資料等の既存資料を総合して必要記載事項を確認できる場合には、特定事項記載書類を別途取得又は作成する必要はない。
- 保存義務への違反は青色申告の承認取消事由に該当し得るが、取消処分の要否は、保存状況、是正の可否、違反の程度その他の事情を踏まえて判断される。
- 本特例は、2026(R8)年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に行う関連者間取引から適用される。

② 移転価格税制の観点における検討事項

- 対象には、国外関連者に対する支払のほか、国内関連者への支払も含まれる。
- 移転価格税制におけるローカルファイルと本特例は別個の制度であるものの、必要記載事項を確認できる範囲で、ローカルファイルは本特例への対応に活用することができる。
- 初年度対応としては、対象取引を特定した上で既存資料を点検し、既存資料による充足状況を確認した上で、不足事項を申告期限までに補完するアプローチが実務的である。

1. 関連者間取引に係る書類の整理保存の特例の概要

(1) 制度趣旨と創設の背景

法人税法上、法人は、取引に関して受領又は作成した注文書、契約書等を保存することとされているが、当該書類等にその取引の内容や支払額の計算根拠が十分に記載されていない場合には、取引の実態把握が困難となる。税務調査においては、通常、調査官は納税者の協力の下で当該資料の提示又は提供を受け、取引の実態確認が行われる。しかし、本制度創設の背景には、関連者間の費用配賦等について、日本法人から十分な資料が提示又は提供されず、取引実態や計算根拠の確認が困難となった事例があった¹。

本特例は、このような状況を踏まえ、関連者間取引に関する既存書類に必要な記載事項がない場合に、その不足事項である「特定事項」を明らかにする「特定事項記載書類」の取得又は作成及び保存を求めるものとして創設された（法規 59 の 2 ①、67 の 2①）。もっとも「関連者間取引に係る書類の整理保存の特例の運用に当たっての基本的な考え方及び取扱いについて（事務運営指針）」（以下、「事務運営指針」）にも記載のとおり、本特例は過度に納税者の負担を増すものではなく、適正な税務執行と納税者の事務負担の軽減とを両立させる観点で設計がされている。

(2) 制度概要

本特例の対象、保存対象となる情報、期限及び保存不備がある場合の取扱いは、以下のとおりである。

項目	制度概要	実務上のポイント
対象法人・関連者	対象法人： 青色申告の承認を受けている内国法人（法規 59 の 2）及び内国法人である普通法人等（法規 67 の 2）。 関連者： 50％以上の直接又は間接の持株関係、同一の者による 50％以上の持株関係、一定の実質支配関係又はこれらの関係が連鎖する関係にある法人（法規 59 の 2 ③～⑥、67 の 2③～④）	対価の支払相手は国外関連者に限定されないため、国内の親子会社又は兄弟会社に対する支払も対象になり得る。
対象取引	対象： 一定の工業所有権等 ² の譲渡・貸付け又は役務提供取引のうち、販売費、一般管理費その他の費用の額の基因となるもの（法規 59 の 2①一・二、67 の 2①） 主な取引例： マネジメントフィー、IT・システム利用料、研究開発費や共通部門費の配賦、工業所有権等の利用に係るロイヤルティ、ブランド・商標関連費用、広告宣伝・販売促進費用等のうち、販売費、一般管理費その他の費用の額の基因となるもの	関連者向けの支払であれば全て対象になるわけではなく、取引類型及び費用との関係を個別に確認する必要がある。 また、本制度が対象とするのは、対象取引のうち、法 22③二に掲げる販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額の基因となるものとされている。したがって、売上原価の額の基因となる取引は含まれない。

¹ 2025(R7)年 6 月 11 日の政府税制調査会の「[経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合](#)（内閣府ウェブサイト）」では、国外親会社が各国子会社の間接経費を集約して配賦するシェアードコスト契約について、日本法人が負担する必要のない費用による所得流出が疑われたものの、費用配賦の詳細や計算根拠が国外親会社にあることなどを理由に日本法人から十分な資料が提供されず、取引実態の確認に至らなかった事例が紹介された。国外所在法人との取引については反面調査が困難であり、税務当局が取り得る手段が限定されるとの問題意識も示されている。当該事例では、移転価格税制の推定課税について、寄附金課税の可能性が否定しきれなかったことから適用に至らなかったとされている。

² 本特例で対象とする「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」については、法人税基本通達 17-3-4 で詳述されている。工業所有権及びその実施権等のほか、ノウハウ、独自の生産方式、意匠、設計、デザインその他技術的価値を有する知識等が含まれる。一方、一般的な市場情報や調査・検査結果等は含まれないとされている。

項目	制度概要	実務上のポイント
保存が求められる書類	基本的な取扱い：注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる取引関連書類等に必要記載事項がない場合、不足する「特定事項」を明らかにする「特定事項記載書類」を取得又は作成する（法規 59 の 2①、67 の 2①） 記載の程度：第三者の立場から関連者間取引の内容を客観的に把握できる程度（事務運営指針 3(1)）	複数の既存資料を総合して必要記載事項を確認できる場合、別途補完資料を作成する必要はない。 反復継続取引について、条件や内容に変更がないことを確認できる場合には、一つの特定事項記載書類で対応できる場合がある。 必ずしも 1 つの書類にまとめる必要はない。
作成期限・保存期間・保存場所	取得又は作成期限：対象取引を行った日の属する事業年度の確定申告書の提出期限まで（法規 59 の 2①、67 の 2①） 保存期間：対象事業年度の確定申告書の提出期限の翌日から 7 年間（法規 59 の 2①、67 の 2①） 適用時期：2026（R8）年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に行う関連者間取引から（改正法規附則⑧） 保存場所：原則として、納税地又は対象取引に係る国内の事務所、事業所その他これらに準ずる場所（法規 59 の 2①、67 の 2①）。ただし、特定事項記載書類に記載すべき事項を親会社その他の関連者が一元的に保存している場合であっても、当該内国法人が調査担当者の求めに応じて当該事項を遅滞なく入手し、提示することができると認められるときは、当該内国法人の納税地等において特定事項記載書類の保存等が行われているものとして取り扱われる（事務運営指針 4(1)）。	特に海外の親会社その他の関連者が資料を一元的に保管している場合には、日本法人が税務調査時に必要な事項を遅滞なく入手し、提示できるよう連絡ルート及びアクセス体制をあらかじめ整備しておくことが重要である。
保存不備がある場合の取扱い	青色申告：法令に従った保存がない場合、青色申告の承認取消事由に該当し得る。ただし、取消処分の要否は、保存状況、是正の可否、違反の程度その他の事情を踏まえて判断される（事務運営指針 5）。	保存がない又は記載の程度が不十分な場合には、調査担当者から対象取引、必要な記載事項及び不足内容が明示され、合理的な期間を定めて、書類の取得又は作成及び提示を求められることとされている。
	損金算入：特定事項記載書類の保存は費用の損金算入要件そのものではなく、保存がないことのみをもって直ちに損金算入が否認されるものではない（事務運営指針 2）。	書類の保存がないことのみをもって、直ちに損金算入性が否認されるものではなく、帳簿書類その他の資料から取引実態を把握し、その結果に基づいて判断することとされている。
	欠損金：欠損金に係る帳簿書類の保存規定上、特定事項記載書類も保存対象に含まれる（法規 59 の 2⑩、67 の 2⑦）。	欠損金が生じた事業年度に係る特定事項記載書類を含む帳簿書類の保存が十分に行われていない場合には、当該欠損金の繰越控除に影響を与える可能性がある。
	推計課税：青色申告法人以外の普通法人等について、特定事項記載書類を含む帳簿書類の保存等の状況により関連者間取引の実態を明らかにすることができないこと等により法人税の課税標準又は欠損金額を算定することが困難である場合、推計課税の要否について検討がなされる（事務運営指針 6）。	

実務上の留意点

特定事項記載書類の保存等が行われていないことは、それ自体をもって、直ちに青色申告の承認の取消し、関連者間取引に係る費用の損金不算入又は欠損金の繰越控除の否認をもたらすものではない。これらの取扱いは、それぞれの根拠規定及び具体的な事実関係に基づいて判断される。

もっとも、関連者間取引に関する書類の記載又は保存が不十分であるほど、取引の実態及び対価の額の算定根拠等を、他の帳簿書類その他の資料により補足的に説明する必要性が高まる。このため、法令上求められる書類の保存対応と、税務調査において取引の合理性を説明するための証拠資料の整備とを、相互に関連付けて管理することが重要となる。

2. 移転価格文書化・ローカルファイルとの関係

(1) 本特例とローカルファイルは別制度

本特例は法人税法上の帳簿書類保存制度の枠組みに位置付けられる一方、ローカルファイルは、租税特別措置法第 66 条の 4 第 6 項に基づき、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である³。

ローカルファイルは国外関連取引について独立企業間価格の算定方法や比較可能性分析等を説明する文書であるのに対し、本特例は国内取引を含む一定の関連者間取引について、その対価の支払を行った内国法人が既存の取引関連書類等では不足する必要記載事項を補完する文書を保存することを求める制度である。したがって、制度の目的、対象範囲及び要求される情報の水準は同一ではない。

(2) 本特例における既存資料の活用

本特例は新たな資料を一律に作成させることを目的とする制度ではなく、既存の契約書、請求書、計算資料、ローカルファイル等によって必要記載事項を確認できる場合には、別途特定事項記載書類を作成する必要はないとされている。

ローカルファイルについても、対象となる関連者間取引の内容を客観的に把握できる程度の必要記載事項を確認できる場合には、本特例への対応に活用することができる。一方で、ローカルファイルの同時文書化義務の対象外となる取引や国内関連者間取引であっても、本特例の対象となり得るため、ローカルファイルの有無のみで対応要否を判断することはできない。

また、ローカルファイルを作成している場合であっても、対象取引、対象期間、取引金額、役務内容、配賦方法及び基礎データ等が最新の取引実態と整合しているかを確認する必要がある。

実務上は、契約書、請求書、計算資料、ローカルファイル、業務報告書等を組み合わせて必要記載事項を確認し、不足する事項を補完する対応が考えられる。

～ OECD 移転価格ガイドライン第 7 章改訂案との関係～

OECD は 2026 年 6 月、グループ内役務に関する OECD 移転価格ガイドライン第 7 章の改訂に係る公開協議文書を公表した。改訂案では、グループ内役務取引の正確な描写を出発点として、便益テスト、株主活動、重複活動、付随的便益、集中化された役務、独立企業間価格の算定及び文書化を整理しており、提供された活動の内容、受益者、便益の内容及び対価算定の根拠を適切に説明できることの重要性が改めて示されている。

当該改定案は、最終化前の公開協議文書であり、今後の検討により内容が変更される可能性がある。グループ内役務を提供して対価を収受する日系多国籍企業の本社においては、今後の議論の動向を注視するとともに、必要に応じて既存の取扱い及び文書化の状況を確認することが考えられる。また、株主活動等に該当するため役務提供として対価を収受しない取扱いとしている活動についても、その位置付け及び根拠を再確認することが考えられる。

一方、2026(R8)年度税制改正による関連者間取引に係る書類の整理保存の特例は、一定の関連者間取引について対価の支払を行った内国法人を対象とする、国内法上の書類保存義務に関する制度であり、OECD 第 7 章の改訂案とは制度上の位置づけ及び目的が異なる。しかしながら、関連者間の役務提供や費用配賦等について、取引の実態及び対価算定の根拠を具体的な資料により確認できる状態にしておくことの重要性を示す点では、実務上共通する方向性が認められる。

³ 具体的な記載事項は、租税特別措置法施行規則第 22 条の 10 第 6 項に定められている。

3. 企業における初年度対応の実務ポイント

(1) 対象となり得る取引の特定

まず、国内外の関連者からの無形資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に関連する支払を一覧化し、対象取引への該当可能性を確認する。特に、次の取引・支払は優先的な確認が望まれる。

- マネジメントフィー、経営指導料及びバックオフィス支援料
- IT チャージ、ソフトウェア・システム利用料及びデータベース利用料
- ブランド・商標関連費用、広告宣伝費及び販売促進費
- 業務委託費、共通部門費その他の費用配賦
- ロイヤルティその他の工業所有権等の利用に係る費用

本特例の対象取引は、内国法人が支払う費用性取引のうち、販売費、一般管理費その他の費用の額の基因となるものであることから、以下のような内部記録や勘定データを用いて特定を行うことが想定される。

- 関係会社別元帳
- 販管費明細
- 未払金・立替金
- 海外送金データ
- ロイヤルティ・業務委託料・システム利用料等の勘定別データ
- 国内関連者から受けるグループ内役務提供（Intra Group Service、以下「IGS」）又はシェアードサービスに係る費用

(2) 既存資料の確認と不足事項の把握

取引ごとに契約書、請求書、計算資料、配賦明細、業務報告書、稟議資料、移転価格ポリシー及びローカルファイル等を収集し、以下の事項を確認する。

- 実際に提供された資産又は役務の具体的内容、提供時期・期間
- 実際の対価又は費用の額の内訳及びその計算方法
- 計算の元となる費用プール、配賦基準、計算式及び基礎データ
- 契約書、請求書及び計算資料等を通じて取引内容及び計算過程を追跡できるか

対象取引と既存資料の確認結果は、以下のように整理すると実務上有用である。

区分	状況	対応方針
追加対応不要	既存資料のみで必要記載事項を確認可能	現行資料を継続利用
資料の紐づけ必要	必要事項は存在するが複数資料に分散している	参照表、索引又はサマリーを作成
追加資料が必要	提供内容又は計算過程を確認できない	補完資料又は特定事項記載書類を作成

例えば、以下のようなケースは「追加資料が必要」に該当する可能性がある。

- 関連者のみが配賦計算資料を保有している
- 請求書に「Management Fee」「Service Fee」「一式」等の抽象的な表現が用いられている
- 費用プールや配賦キーの内容を確認できない
- 契約書と実際の請求内容の対応関係が明確でない

必要事項が複数の資料に分かれている場合には、資料相互の参照関係を明確にする。不足事項がある場合に限り、補完メモ又はサマリー等を特定事項記載書類として作成する方法が実務的である。

(3) 決算・申告プロセスへの組み込みと保存体制の整備

特定事項記載書類は確定申告書の提出期限までに取得又は作成する必要がある。そのため、年度末後に税務部門だけで対応するのではなく、経理、事業部門、法務、IT、人事、海外子会社管理部門等から必要情報を収集するプロセスを、決算・申告スケジュールに組み込むことが重要である。

反復継続取引については、契約条件、役務内容及び算定方法の変更有無を年度ごとに確認し、変更がない場合には既存書類を継続利用する運用が考えられる。変更がある場合には、変更内容及び適用時期が分かる資料を追加する。

取引関連書類等及び特定事項記載書類は、原則として国内での保存が必要である。海外親会社や地域統括会社が資料を保有する場合には、日本法人が税務調査時に必要資料を遅滞なく取得できる連絡・承認ルートを整備する。電子取引により特定事項を取得する場合には、電子帳簿保存法に基づく電磁的記録の保存要件も併せて確認する。

(4) 本特例への対応と税務調査・移転価格対応の関係

本特例への対応を検討する際には、制度上求められる対応と、税務調査又は移転価格対応上望ましい証拠整備を区別して整理することが有用である。

区分	主な確認事項
制度対応	無形資産又は役務の内容、対価又は費用の額、計算方法、対象期間、既存資料との対応関係
税務調査・移転価格対応	無形資産使用及び役務提供の実在性、便益の有無、重複活動又は株主活動への該当性、費用配賦の合理性、マークアップ又は価格水準の妥当性、寄附金としての取扱い、独立企業間価格との整合性

本特例において直接求められるのは、取引内容及び対価又は費用の計算方法等を客観的に把握できる状態にすることである。一方、受益性判定や費用配賦の合理性の説明等は、税務調査又は移転価格上のリスクに応じて追加的に整備することが考えられる。

4. おわりに

本特例への対応は、新たな文書を一律に作成することではない。対象取引を特定し、既存資料によって取引内容及び対価算定の根拠を第三者が客観的に把握できるかを確認するのが初動対応となる。既存のローカルファイル、ポリシー文書、契約書、請求書及び計算資料を有効活用し、不足部分のみを補完するリスクベースの対応が、実務負担と税務リスクの双方を抑える上で有効と考えられる。

なお、初年度対応の優先順位を検討する際には、企業の税務担当者において、既存資料の入手可能性、記載内容及び費用負担の重要性等を考慮することが有用である。実務上、優先的な確認の対象となり得る取引として、例えば次のものが挙げられる。

- ✓ 国内の関連者から IGS、シェアードサービスその他のグループ内役務の提供を受け、その対価を支払っている取引
- ✓ 対価の算定に関する資料を取引相手である関連者のみが保有している取引
- ✓ 請求内容又は対価の算定方法が抽象的である取引
- ✓ 継続的に多額の費用負担が生じている取引

本ニュースレターは、2026(R8)年 8 月 31 日現在の法令、公表資料及び公開協議文書に基づいて執筆している。

(東京事務所 佐伯 拓也、中島 美佐、伊達 晶子)

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイト・トーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800（代）

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000（代）

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533（代）

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

令和 8 年度税制改正トピックス www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform

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合同会社デロイト・トーマツグループならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、合同会社デロイト・トーマツ、デロイト・トーマツ税理士法人およびDT 弁護士法人を含む）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プロフェッショナルサービスを提供しています。また、国内 30 都市以上に 2 万人超の専門家を擁し、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 をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、Deloitte Touche Tohmatsu Limited（“Deloitte Global”）、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。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。Deloitte Global およびその各メンバー・ファームならびに関係法人は、自らの作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および不作為について責任を負うものではありません。Deloitte Global はクライアントへのサービス提供を行います。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 リミテッドは保証有限責任会社であり、Deloitte Global のメンバー・ファームです。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、最先端のプロフェッショナルサービスを、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進することで、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 180 年の歴史を有し、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”をバース（存在理由）として標榜するデロイトの約 46 万人の人材の活動の詳細については、www.deloitte.com をご覧ください。

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現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、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前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。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。

Member of

Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2026. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS/BCMS それぞれの認証範囲はこちらをご覧ください
<http://www.bsigroup.com/clientDirectory>