

OECD/G20 BEPS プロジェクト

Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (行動 13: 移転価格文書化及び国別報告書の実施に関する指針)

1. 2014 年 9 月、OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (税源浸食と利益移転、以下「BEPS」)プロジェクトに参加する国々は Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (移転価格文書化及び国別報告書に関する指針、(以下「9 月レポート」)を公表した。9 月レポートは 2014 年 9 月に豪州ケアンズで行われた G20 財務大臣・中央銀行総裁会議及び 2014 年 11 月に豪州ブリスベンで行われた G20 サミットにて提示された。
2. 9 月レポートでは、移転価格文書における三層構造という標準アプローチが説明されている。当標準アプローチは、i) 多国籍企業(以下「MNE」)グループ全体に共通する基本情報を含むマスターファイル、ii) 特にローカル企業の重要な取引を記載するローカルファイル、そして iii) MNE グループの国別の所得、納税額、及び経済活動がどの地域にて行われているかが記載される Country-by-Country Report (国別報告書、以下「CBC レポート」)から構成される。
3. 9 月レポートでは、当該レポートで概説された数多くの重要な検討事項を考慮しつつ、「本レポートに含まれる提言が整合的、かつ、実効的に実施されることが必要不可欠である」としていた。さらに 2014 年成果物の解説レポート (Explanatory Report to the 2014 Deliverables) においても「...特に機密情報の共有方法について慎重な実施が求められており、この点に関する指針について 2015 年 2 月までに策定される」とされていた。
4. 本文書では CBC レポートの実施に関連する次の点について指針を記載している。
(i) CBC レポートの作成及び提出時期、(ii) CBC レポート提出義務対象企業、(iii) 税務管轄地による CBC レポートの取得及び使用の条件、(iv) 実施パッケージ策定に関する作業計画を伴った CBC レポートに係る政府間情報交換メカニズムの枠組み
5. 本文書は主に CBC レポートの実施について規定するが、新たな移転価格文書の構成要素であるマスターファイル及びローカルファイルについては、各国の法令及び行政手続きを経て実施されること、また、マスターファイル及びローカルファイルは各税務管轄地の税務当局の要請に応じて当該税務当局に直接提出されることが勧告される。OECD/G20 BEPS プロジェクトに参加する国々はローカルファイル及びマスターファイルについても、OECD 移転価

格ガイドライン第5章の別添1及び別添2及び9月レポートに規定される守秘及び整合性の基準を各国の法令及び行政手続きに導入する際に考慮することに合意する。

6. さらに、税務管轄地によるコミットメントの順守状況や後述される文書提出及び共有に係るメカニズムの有効性をモニタリングする仕組みについても、9月レポートに規定されている2020年の実施に関する見直しの役割を認めつつ今後検討される。そして、CBCレポート提出規定の採用及び実施を受けてリスク評価能力が高まる結果、より実効的な紛争解決手段に対する必要性の高まること及び、BEPSプロジェクトの行動14に係る作業はこの必要性を考慮すべきことが認識される。

(i)実施時期: CBCレポート提出規定はいつ開始されるか?

7. 初回のCBCレポートの対象年度は2016年1月1日以降に開始する事業年度とすることが勧告される。ただし、税務管轄地によっては必要な法改正に向けた国内立法手続きに時間を要することも認識される。したがって、各国による適時の立法を促進するべく、各税務管轄地が自国の法制度へ準用することができるように、MNEグループの究極の親事業体に対して、所在する税務管轄地へCBCレポートを提出することを趣旨とする法令の主要要素を今後策定するものとする。9月レポートではCBCレポートの作成と提出のため、MNEに事業年度終了日から一年の期間を与えることが勧告されており、これを考慮すると、初回のCBCレポートは2017年12月31日までに提出されることになる。事業年度終了日が12月31日でないMNEの場合、初年度分の提出は当該MNEの事業年度終了日から12か月後、2018年中となり、2016年1月1日以後に開始する最初の事業年度分の報告が行われることとなる。このことは、OECD/G20 BEPSプロジェクトに参加する国々が2016年1月1日より前に開始する事業年度について新しい報告様式によるCBCレポートを要請しないということになる。なお、MNEの事業年度とは連結財務諸表の報告期間に関するものであり、課税年度や個々の子会社の財務報告期間に関するものではない。

(ii)どのようなMNEグループがCBCレポートを提出する必要があるか?

8. 以下に該当する場合を除き、全てのMNEグループに対して毎年CBCレポートの提出を要請することが勧告される。
9. 前事業年度の連結グループ年間売上高が7億5,000万ユーロもしくは国内通貨建てで7億5,000万ユーロ相当額に満たないMNEグループはCBCレポート提出義務を免除とする。例えば暦年を事業年度とする法人の、2015年1月に開始する事業年度の連結グループ年間売上高が6億2,500万ユーロであった場合は、2016年12月31日に終了する事業年度

分についてどの国においても CBC レポートの提出を求められないものとする。

10. 7 億 5,000 万ユーロを基準とするパラグラフ 9(前項)の免除規定により、およそ 85 パーセントから 90 パーセントの MNE グループが CBC レポート提出義務対象から外れるが、それでもなお CBC レポート提出義務を負う MNE グループは法人売上高全体のおよそ 90 パーセントを占めることになる。そのことより、当該免除基準については CBC レポート作成に係る負担と税務当局の便益の適切なバランスを図ったものであると言える。
11. OECD/G20 BEPS プロジェクトに参加する国々は、追加情報もしくは異なるデータが報告されるべきか否かの検討も含む、9 月レポートに規定される新規則の実施に関する 2020 年の見直しの際に、売上高に基づく当該基準の妥当性についても再検討することを想定している。
12. この(ii)のセクションにある免除規定以外の CBC レポート提出の免除規定は設けられないものとする。具体的には、特定の産業に対する免除、投資ファンドに対する一般的な免除¹、非法人組織や非公開会社への免除は行わないこととする。この結論にかかわらず、MNE グループが条約規定によって収益に対する課税権が一つの税務管轄地に与えられるような国際輸送や内陸水路事業より収益を得ている場合、当該収益に関して国別報告様式で記載が求められる情報については条約規定が課税権を認める税務管轄地のものとして扱うことに OECD/G20 BEPS プロジェクトに参加する国々は合意している。

(iii) CBC レポートの取得及び使用のための必要条件

13. OECD/G20 BEPS プロジェクトに参加する国々は、CBC レポートの取得及び使用の前提となる以下の条件に合意している。
 - 守秘(Confidentiality) 税務管轄地は報告された情報を法的に保護する制度を整備・施行しなければならない。そのような保護制度により CBC レポートの機密性は、「税の透明性及び税務目的の情報交換に関するグローバル・フォーラム」によるレビューを受けた要請に基づく情報取扱いに関する国際基準を満たす税務行政執行共助条約、租税情報交換条約(Tax Information Exchange Agreement、以下「TIEA」)もしくは租税条約の下で提供される情報に適用される場合と、少なくとも同等の守秘が CBC レポートについて保持されることとなる。保護制度は、情報の利用に関する制限、情報開示先に関する規則、

¹ 投資ファンドのための異なる連結様式及び当該連結様式による影響に関しては別途明らかにされる予定である。

公の秩序の概念等を含むものとする。

- 整合性(Consistency) 税務管轄地は、管轄内に所在する MNE グループの究極の親事業体がパラグラフ 9 にある免除規定に該当しない限り CBC レポートを作成・提出するよう定める法的規定の導入に最善の努力を払うべきである。税務管轄地は OECD 移転価格ガイドライン第 5 章の付録 3 及び 9 月レポートに含まれる標準様式を使用するものとする。言い換えれば、この条件の下では、税務管轄地は CBC レポートが別添 3 に含まれていない追加情報を含むことを求めることはなく、また、別添 3 に含まれている情報を要求し損なうこともない。
- 適切な使用(Appropriate Use) 税務管轄地は 9 月レポートのパラグラフ 25 に従って、CBC レポートの情報を適切に使用しなければならない。特に、税務管轄地は CBC レポートをハイレベルな移転価格リスク評価に利用することをコミットするものとする。また、税務管轄地は CBC レポートを BEPS に関連する他のリスク評価に使用することができる。税務管轄地はいかなる納税者の所得に対しても CBC レポートの情報に基づく所得配分方式を根拠に所得に対する配分を行うべきではないさらに、税務管轄の現地部局が CBC レポートの情報を基にそのような配分を行った場合には、当該税務管轄地の権限ある当局は関連する手続きにおいてそのような配分に関して即座に譲歩することにコミットするものとする。しかし、これは税務管轄地が税務調査過程において、MNE グループの移転価格上の取極めやその他税務事項に関する更なる調査の基礎として CBC レポートの情報を使用することを妨げるものではない²。

(iv) CBC レポートに係る政府間情報交換メカニズムの枠組み及び実施パッケージ

a) 枠組み

14. 税務管轄地は、当該税務管轄内に居住する (ii) に言及される MNE グループの究極の親事業体に対して適時に CBC レポートの提出を要求し、MNE グループが事業を行い、かつ、(iii) に挙げられている条件を満たす税務管轄地と自動的に当該情報を交換すべきであるある税務管轄地が (iii) に挙げられている条件を満たす税務管轄地に対して、以下の理由により情報を提供することができない場合、すなわち (a) 税務管轄地が MNE グループの究極の親事業体に対して CBC レポートを要求していない場合、(b) 既存の国際合意の下で CBC レポート交換の根拠となる権限ある当局間の合意が適時になされていない場合、(c) CBC レポート

² 二国間租税条約に基づいて CBC レポートの政府間交換が行われる場合は相互協議制度の利用が可能である。CBC レポートの政府間交換の根拠となる国際合意が相互協議制度の利用を可能とする条項を有さない場合、個別ビジネスから生じるものも含め望ましくない経済効果が生じる案件解決に向けて権限ある当局同士が協議を行う仕組みを今後当局間協定として導入することを各国がコミットしている。

の交換について合意の後に実際には情報の交換の不履行が認められる場合に、第二の方法が適切なものとして受け入れられる。第二の方法とは、ローカルファイリング(子会社を通じた提出)もしくはCBCレポートの提出を要求し自動的に交換する義務を究極の親事業体の子会社を管轄する国に移す方法である。

b) 実施パッケージ

15. OECD/G20 BEPS プロジェクトに参加する国々は、CBC レポートの政府間交換に関する実施パッケージを策定することで合意した。

具体的には以下の通りである。

- MNE グループの究極の親事業体に対して居住する税務管轄地へ CBC レポートを提出することを課す国内法令の主要要素について今後策定が行われる。税務管轄地は、既存の法令の改正が必要な場合にそれらを自国の法制度に適合させることができる。第二の方法に関する主要要素についても今後策定が行われる。
 - 国際合意における CBC レポートの自動交換に係る実施取決めは、上述の(iii)に規定される条件を盛り込む形で今後策定される。当該実施取決めに関する作業には、既存の国際合意(税務行政執行共助条約、二国間租税条約、TIEA)に基づく権限ある当局間の合意(以下「CAA」)の策定も含まれる。OECD が G20 各国とともに策定した金融口座情報に係る自動的情報交換の既存モデルを活用しつつ、二国間及び多国間の両方の CAA の策定が目指されることとなる。
 - 上述の要素を含んだ包括的なパッケージは 2015 年 4 月までに策定が行われる。
16. 参加する税務管轄地は必要な国内法令を適時に導入するよう努めるものとする。また、当該税務管轄地は情報交換に関する国際合意の対象を拡大することが推奨される。本パッケージの実施状況については継続的にモニタリングされ、モニタリングの結果は 2020 年の見直しの際に考慮されることとする。