

OECD/G20 BEPS プロジェクト  
移転価格文書化及び国別報告書に関する指針

行動 13:2014 年成果物

※原文は OECD iLibrary の Web サイト「[Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting](#)(16 Sep 2014)」をご参照ください。

## 目次

実施要領 .....	3
第 5 章 文書化 .....	5
A. Introduction (序) .....	5
B. Objectives of transfer pricing documentation requirements (移転価格文書化の目的) 6	
C. A Three-tiered approach to transfer pricing documentation (移転価格文書化の三層構造アプローチ) .....	8
D. Compliance issues (コンプライアンスに関する論点) .....	11
E. Implementation and review (執行及び再検討) .....	15
第 5 章の別添 1 移転価格文書－マスターファイル .....	17
第 5 章の別添 2 移転価格文書－ローカルファイル .....	19
第 5 章の別添 3 国別報告様式 .....	21
第 5 章別添 3 の概要説明 .....	24
目的 .....	24
定義 .....	24
年次報告書の対象期間 .....	24
データの情報源 .....	24
第 5 章別添 3 の個別説明 .....	26
税務管轄ごとの所得、納税額及び経済活動の配分概観 .....	26
税務管轄ごとに集約した MNE グループを構成する全事業体一覧 .....	27

## 実施要領

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転) 行動計画の行動 13 は、税務当局が移転価格リスク評価や調査を行うにあたり、納税者が十分に情報を提供し透明性を高めることが、BEPS 問題に対処する上で重要であることを認識している。本文書には、改訂された移転価格文書化の基準、及び国別の所得、収益、納税額とある程度の経済活動に関する情報を国別に記載する Country-by-Country reporting (国別報告書、以下「CBC レポート」) のテンプレートが含まれる。

CBC レポートの整備に当たって、多国籍企業 (Multinational Enterprise、以下、「MNE」) は事業活動を行っている各税務管轄について、総収入額、税引前利益、法人税額 (納付税額及び発生税額) を毎年報告することが求められる。同時に、各税務管轄における MNE の従業員数、資本、利益剰余金及び有形資産の保有高を報告することが求められる。さらに CBC レポートでは、各税務管轄内に所在するすべての事業体を明記し、各事業体の主な事業活動を記載することが求められる。

この移転価格文書化に関する指針により、MNE は税務当局へハイレベルなグローバル情報を提供するように求められており、グローバル事業活動及び移転価格ポリシーの概要を纏めた「マスターファイル」の作成が求められる。この「マスターファイル」は、MNE が事業を行っている全ての国の税務当局が入手できる。さらに、本指針により、「ローカルファイル」を通じて、各国における個々の取引単位の移転価格文書化が求められる。「ローカルファイル」には、該当国の関連者間取引に関する取引額や移転価格分析の記載が求められる。

まとめると、これら 3 つの文書 (CBC レポート、マスターファイル、ローカルファイル) により、納税者には一貫した移転価格ポジションを取ることが要求される。他方、税務当局には移転価格リスクを評価し、どこに調査資源を配置すれば効果的かの判断を下すための情報を提供し、また、実際に税務調査が行われた場合には、調査実施及び調査対象を絞るための情報を提供する。税務当局にとって、これらの情報は企業が移転価格やその他の手法で意図的に税負担の少ない地域に利益を移転したかをより容易につきとめる有用な情報になるはずである。BEPS プロジェクトに参加する国々は、この新しい報告規定や与えられる情報の透明性が、BEPS 諸問題を理解、制御し、対処するという目的に貢献するだろうと考えている。

各文書の具体的な内容は、税務当局の情報の必要度、情報の不適切な使用方法に関する懸念、事業活動に課されたコンプライアンスコスト及び負担をバランスさせようとした取り組みを反映している。国によっては、追加的に取引の情報 (関連者間の利子支払、ロイヤルティ支払、そしてとりわけ役務提供に係る対価など、マスターファイル及びローカルファイルでは入手できない税務当局の管轄外の取引に係るデータ) を CBC レポートに含める事を要求する事で上記のバランスを調整しようとしている。このような見解を示している国々は、主にエマージング・マーケットの

国々(アルゼンチン、ブラジル、中国、コロンビア、インド、メキシコ、南アフリカ、及びトルコ)である。彼らは、リスク評価を行う上でこれらの情報が必要でありながら、海外に本社を置くMNEのグローバル事業に関する情報を入手することが困難だと主張している。その他の国々は、本文書におけるバランスの取り方に賛成している。これら全ての観点を踏まえ、BEPS プロジェクトに参加する国々はこれら新基準を導入するにあたり、3つの文書の整備に当たって、追加的あるいは異なるデータの要求が必要となるか、2020年までに3つの文書の内容と共に再検討する。

新しい報告基準やルールの効果的な導入はとても重要となる。今後数か月間は、必要な情報を税務当局に提出するにあたり、何が最も適切な手法かを見極める作業が行われる。この作業では、新しい報告基準で要求される情報に対する機密保持、各国の税務当局が適時情報を利用できるようにする必要性、その他関連事項について検討する。

## 第 5 章 文書化

OECD 移転価格ガイドライン第 5 章の原文は全て削除され、以下の文言及び添付資料に変更される。

### A. Introduction (序)

1. 本章は、税務当局が移転価格調査やリスク評価に関して納税者から入手すべき文書に係るルール及び手続き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ある。これはまた、納税者がある取引が独立企業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当たって納税者に支援を与え、その結果、移転価格問題の解決と、税務調査を円滑ならしめるための指針を、納税者に提供するものである。
2. 当該ガイドラインに第 5 章が導入された 1995 年当時は、税務当局及び納税者は移転価格文書の作成・使用に関して経験が乏しかった。以前のガイドライン第 5 章は、税務当局及び納税者双方の観点から文書化の過程における合理性が必要であることを強調していた。同時に、文書化制度の準拠性における過度な負担を避けるとともに、独立企業原則を適用するために十分な情報を提供し、文書化に係る諸問題を解決するために税務当局及び納税者双方のより高いレベルでの協力が必要であることを強調していた。しかしながら、以前のガイドライン第 5 章は移転価格文書化に必要な資料のリストを明記せず、また移転価格文書化の過程、罰則及び立証責任のそれぞれを関連づけた指針を提供することもなかった。
3. 当時とは異なり、多くの国が移転価格文書化制度を導入しており、要求される情報量も激増し、それと共に国境を跨ぐグループ内取引も質量ともに劇的に増え、税務当局による調査も段々綿密になってきた。その結果、納税者のコンプライアンスコストは劇的に膨れ上がってしまった。しかしながら、税務当局は法施行やリスク評価を行うに当たり、今でも多くの場合、移転価格文書が必要な情報を網羅しきれておらず有益ではないと考えている。
4. 以下では、移転価格文書化の 3 つの目的とともに、各国の移転価格文書化をより簡単に統一的なものとしつつ、かつ、リスク評価及び調査のためにより対象を絞った有用な情報を当局に提供するためのルール策定の指針を提供する。そのようなルールを策定するには、当局がリスク評価の実施やその他の目的で必要となる有用な情報を提供することと、それに伴い増大する納税者の負担をバランスさせる必要があることを考慮しなければならない。

その点、透明性が高く多くの地域で採用される文書化のルールを策定することは、移転価格に係る争訟で生じ得るコンプライアンスコストを軽減させることにつながると言える。

## **B. Objectives of transfer pricing documentation requirements (移転価格文書化の目的)**

5. 移転価格文書化の3つの目的は以下の通りである。
  1. 関連者間取引における適切な価格と条件の設定及びそこから生じる所得の適切な申告を納税者が検討することの確保
  2. 税務当局によるリスク評価実施に必要な情報の提供
  3. 税務当局による税務調査の適切な実施に使用するための有用な情報提供(ただし、調査の進捗状況によっては追加的に文書を補足するさらなる情報を提供する必要がでてくる場合もある)
  
6. 上記の目的は、各国で適切な国内の移転価格文書化のルールを策定するにあたり考慮されなければならない。ここで重要な点は、納税者自らが移転価格税制のルールの準拠性を税務申告時もしくはその前に慎重に評価しなければならないことである。また、税務当局が調査を行うか否かの判断を下すために、移転価格リスク評価に係る情報にアクセスすることも重要である。さらに、一旦調査を行うことが決まった場合、当局が包括的な調査を行えるよう、調査に必要な追加的な情報に適時アクセス・要求できるようにすることも重要である。

### **B.1. Taxpayer's assessment of its compliance with the arm's length principle (独立企業原則に係るコンプライアンスについての納税者による評価)**

7. 説得力のある、首尾一貫した、適切な移転価格ポジションの明示を納税者に要求することにより、移転価格文書化は納税者のコンプライアンス文化の構築に資する。適切に作成された文書は、納税者が税務申告に記載したポジションを分析していること、また比較可能性のあるデータを考慮に入れたこと、そして一貫した移転価格ポジションを取っていることを税務当局にある程度保証する。また、同時文書化は納税者が事後的に自身のポジションを正当化することを防ぐ役割も負う。
  
8. コンプライアンス確保という目的は2つの重要な方法によりサポートすることができる。第一に、税務当局は移転価格文書化が適時に整備されることを要求することができる。すなわち、取引が行われたタイミングと同時、もしくは取引が行われた会計年度の税務申告時より前に移転価格文書が作成されることになる。コンプライアンス確保の第二の方法は、移転

価格文書を適切なタイミング、かつ正確に作成することへの動機を与え、移転価格文書を適時に作成しない場合や定められた要件を満たさない場合において罰則を設けることである。文書化提出に係わる要件及び罰則規定はセクション D にて詳述する。

9. 移転価格文書化が納税者の丹念に考案された移転価格ポリシーを説明する資料となることが理想ではあるが、時としてコストや時間的制約、さらには社内政治等の理由が移転価格文書を正常に機能することの妨げとなる。そのため、各国にとっては、主要事項のコンプライアンス確保のため、移転価格文書化規定を合理的、かつ重要な取引に特化したものにするのが重要である。

## B.2. Transfer Pricing risk assessment (移転価格のリスク評価)

10. 効果的なリスクの認識及び評価は、移転価格調査や質問事項が必要となる適切な事例の選定、及び調査の際に重要な取引に焦点を合わせるために極めて重要な初期段階となる。税務当局は限られた人員をもとに業務を遂行するため、調査の早い段階において、納税者が移転価格上の取極めが詳細な考察に基づき、かつ税務当局に対して協力的に資料提供を行うかを正確に評価せねばならない。特に、移転価格問題に関しては(複雑な上に事膨大な情報量となる傾向があることから)効果的なリスク評価は、時間及び情報面で効率的な調査を行うために不可欠な要素となっている。OECD が作成している移転価格リスク評価ハンドブックは、そのようなリスク評価を行うにあたり、有効なツールとなっている。

11. 適切な移転価格リスク評価には早い段階において、十分な情報量でありつつ、関連性がありかつ信頼できる情報へ税務当局がアクセスできることが必要である。関連情報の情報源は多数存在するが、中でも移転価格文書は重要な情報源の一つである。

12. 納税者や取引の移転価格リスク評価を行う上で、様々な情報ツールや情報源が用いられる。例えば、(税務申告と一緒に提出される)移転価格申告書や特定のリスク分野に焦点をあてた移転価格必須質問事項、国外関連者との取引価格が独立企業間価格である根拠を示す資料である一般的な移転価格文書、税務当局と納税者間の話し合いなどである。これら全ての情報ツールや情報源は、一つの根本的な結論に帰結する。すなわち、税務当局が正確で詳しい情報に基づいた移転価格リスク評価を行うには、関連性がある情報に税務当局が早期にアクセスできる必要があるということである。信頼できる情報に基づき質の高いリスク評価が効率的に行われることを確保することは、移転価格文書化の設計に当たって重要な検討要素の一つである。

### B.3. Transfer Pricing Audit (移転価格調査)

13. 移転価格文書化の3つ目の目的は、税務当局による詳細な移転価格調査の実施のための有用な情報を提供することである。移転価格調査は事実関係の集積を必要とする傾向がある。すなわち、移転価格調査は多くの場合、複数の取引及び市場の比較可能性についての難解な評価を伴う。それは、財務情報や事実情報、その他の業界情報についての詳細な考察が必要になることもある。納税者の関連者間取引の検証、また移転価格税制を税務当局が執行するには、様々な情報源から適切な情報を入手できる必要がある。

14. 適切な移転価格リスク評価の結果、複数の問題に関し詳細な移転価格調査が必要な場合、税務当局は一定期間の間に納税者が保管している関連する全ての文書や情報を収集する能力を持ち合わせていなければならない。その文書や情報とはすなわち、納税者の事業概要や機能、国外関連取引のある関連者の事業概要、機能及び業績に関する情報、内部比較対象企業を含む潜在的な比較対象取引に関する情報、そして潜在的に比較可能な非関連者間取引に係る企業の事業概要及び業績に関する情報を含んでいる。これらの情報が移転価格文書に含まれることにより、税務当局からの要請後、文書や情報を特別に作成する手間を省くことができる。しかしながら、税務調査に必要と考えられる資料を予想し、移転価格文書の中に全て盛り込むことは、負担が甚だしく大きく、非効率的である。結果的に、税務当局が移転価格文書に記載されていない情報を要求することは避けられない。そのため、移転価格リスク評価において、税務当局の情報へのアクセス権は移転価格文書に限定されるべきではない。税務当局が、特定の情報の記載を移転価格調査のために要求しているようであれば、そのような要求は税務当局の情報の必要性と納税者への負担とのバランスを考慮すべきである。

15. 移転価格調査に必要な文書及びその他情報が、調査対象の企業ではなく、同じMNEグループの別企業が保持しているというケースは得てして起こりうる。多くの場合、それら必要な文書は、税務当局の管轄外である他国で保管されている。そのため、税務当局がこれらを直接、あるいは情報交換により国境を越えて情報を入手できることが重要である。

### C. A Three-tiered approach to transfer pricing documentation (移転価格文書化の三層構造アプローチ)

16. セクション B に記載した目的を達成するためには、各国が共通した移転価格文書化のアプローチを適用する必要がある。本セクションでは三層構造の文書化(i) 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と (ii) ローカル企業の重要な取引に特化



して記載されるローカルファイルと (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 CBC レポートについて説明する。

17. この移転価格文書化のアプローチにより、税務当局は効率的かつ網羅的に移転価格リスク評価分析を行う上で必要な、関連性がありかつ信頼できる情報を得ることができる。また、本アプローチは調査に必要な情報を展開し、納税者に重要な取引について独立企業原則に則っていることを示す方法やインセンティブを供与する基盤となる。

### C.1. Master file(マスターファイル)

18. マスターファイルは、税務当局が重要な移転価格リスクを特定できるよう、グループ全体の事業活動の性質、全体の移転価格ポリシー、所得及び経済活動のグローバルな配分等、MNE グループ事業の概要について記載すべきである。一般的に、マスターファイルは MNE グループのグローバルでの移転価格の取り組みにつき、経済、法務、財務、税務の観点からハイレベルな概要を提供する資料として作成される。つまり、マスターファイルは決して細目まで徹底的に記載する(例えば、MNE グループ内の企業が保有する全ての特許の一覧等)資料ではなく、そのような資料は不必要に負担が大きく、マスターファイル本来の目的から乖離している。納税者は、重要な契約書の一覧、無形資産や取引に関する事項を記載したマスターファイルを作成するにあたり、税務当局に MNE グループのグローバルな事業活動やポリシーに関するハイレベルな概要を提供するというマスターファイルが持つ目的を意識しつつ、情報提供の適切なレベルがどこかを賢明に判断しなければならない。マスターファイルに含まれるべき情報が既存の文書との相互参照で十分に満たされる場合、そのような相互参照及び関連文書のコピーは、マスターファイルの要件を満たしているとみなされる。マスターファイル作成の目的から鑑みて、情報を除くことにより移転価格の算定結果の信頼性に影響を与えるようであれば、それは重要な情報と捉えられる。

19. マスターファイルに含まれるべき情報は、MNE グループ全体の「青写真」を示すものであり、以下 5 つのカテゴリーに関する情報が含まれる。a) MNE グループの組織ストラクチャー、b) MNE の事業説明、c) MNE の無形資産、d) MNE グループ内金融活動、e) MNE の財務状態及び納税状況。

20. 納税者は、MNE グループ全体の情報をマスターファイルに開示すべきである。しかしながら、ある事業分野が概ね独立して活動している、あるいは最近買収されたことを事実として証明できる場合、事業分野ごとに情報を記載することも認められる。ただし、事業分野ごとに記載したとしても、マスターファイルには集中化したグループ機能や事業分野間の取引について適切に記載されなければいけないということに注意を払う必要がある。事業分

野ごとの記載方法を採用したとしても、各国の税務当局に MNE グループの適切な概要が提供されるよう、全ての事業分野を含んだマスターファイルが提供されるようにしなければならない。

21. 本ガイドライン第 5 章別添 1 にマスターファイルに含まれるべき情報を記載している。

### C.2. Local file (ローカルファイル)

22. パラグラフ 18 で記載したようなハイレベルな概要を提供するマスターファイルとは対照的に、ローカルファイルは個々の関連者間取引に関する詳細な情報を提供する。ローカルファイルに含まれる情報はマスターファイルを補完し、特定の地域に影響を与える納税者の移転価格ポジションが独立企業原則に則っていることを保証する。ローカルファイルは、該当国の税制上重要となる、該当国に所在する会社と国外関連者間の取引の移転価格分析に係る情報に焦点をあてている。ローカルファイルに含まれるべき情報として、特定の取引に関する財務情報、比較可能分析、そして最適な移転価格算定手法の選定及び適用についての情報などがある。ローカルファイルに含まれるべき情報で、マスターファイルの該当箇所との相互参照で十分に満たされる場合、そのような相互参照は有効である。

23. 本ガイドライン第 5 章別添 2 にローカルファイルに含まれるべき情報を記載している。

### C.3. Country-by-Country report (CBC レポート)

24. CBC レポートは、MNE グループが事業を行う国々における国別の所得、納税額、経済活動のグローバル配分に関する情報を記載している。また、CBC レポートでは財務情報が報告された全ての構成事業体のリストを記載せねばならず、それら構成事業体の設立された場所(税務管理地とは異なる)や主要な事業活動の性質を併せて記載することが求められる。

25. CBC レポートは、ハイレベルな移転価格リスク評価を行う上で有用な情報となるだろう。また税務当局は、その他 BEPS 関連リスクや経済分析、統計分析の該当箇所の評価にも本レポートを用いることができるだろう。しかし、CBC レポートは詳細な個々の取引及び価格の移転価格分析や機能分析、比較可能分析の代用として用いられるべきではない。同時に、CBC レポートの情報は移転価格が適切か否かの証拠とはならない。税務当局は、CBC レポート記載の所得のグローバル配分をもとに、移転価格更正を行ってはならない。

26. 本ガイドライン第5章別添3にCBCレポートの報告様式とその概要説明を記載している。

## D. Compliance issues(コンプライアンスに関する論点)

### D.1. Contemporaneous documentation(同時文書化)

27. 各納税者は、適正に納税を行うため、取引の際に入手可能な情報に基づき、独立企業原則に則った価格設定のための努力をする必要がある。従って、納税者は通常、価格設定前に納税の観点から移転価格の適正性を検討し、申告時に損益結果が独立企業原則に則っているか確認することが求められる。

28. 納税者は文書作成に当たって、過大なコストや負担を強いられるべきではない。従って、税務当局は文書化要求に当たって、納税者の作成の際のコストや事務負担とのバランスを取ることが求められる。納税者が本指針の原則を考慮して、比較対象取引のデータが存在しない、又は比較可能性のデータ確保に要するコストが対象金額を過大に上回ることを合理的に示した場合、納税者は当該データの検索に要するコストの負担を強いられるべきではない。

### D.2. Time frame(文書の作成・申告時期)

29. 移転価格文書の作成時期は各国で異なる。一方の国では税務申告時まで情報をまとめることが求められるが、他方では移転価格調査開始時まで文書化準備を完了することが求められる。尚、文書化や他の監査関連情報提供の要請がなされた場合において、個々の税務当局に対応するために納税者に与えられる準備期間も実務上異なる。情報提供における準備期間の差は、納税者が優先順位を設定することや税務当局に適正な情報を適切な時期に提供することを困難にする。

30. ローカルファイルは対象事業年度の税務申告時までの完成を求めることがベストプラクティスとされる。マスターファイルに関しては、MNEグループの究極の親会社の税務申告時までに見直され、必要に応じて更新することが求められる。協力的コンプライアンスプログラムの一環として取引への調査を採用している国の場合は、一定の情報を税務申告の前に提供する必要があるかもしれない。

31. CBCレポートに関しては、別添3に記載された国別情報に関連する財務諸表やその他関連財務情報が、一部の国においては対象事業年度の税務申告を終えるまで最終化さ

れないことが認識されている。前述の場合では、本指針の第5章に付随する別添3に記載されているCBCレポートの整備期限を、究極の親会社の事業年度終了日から1年間まで延長される。

### D.3. Materiality(重要性)

32. 全ての国外関連者間取引に、ローカルファイルにおける完全な文書化が求められるほどの重要性があるわけではない。税務当局は最も重要な情報に興味を持つと同時に、MNEグループには考慮しきれなかったコンプライアンスニーズに不要に捉われずに、最重要項目を文書化することを期待している。従って、本指針の第5章に付随する別添2を基準にする個々の国の移転価格文書化においては、MNEグループの全体の規模及び特性に加え、ローカル経済の規模と特性、対象国の経済におけるMNEグループの重要性、対象事業体の規模や特性等に鑑み、文書化必要性の判断基準となる特定の閾値を設定することが求められる。重要性の尺度に関しては、比較性に基づくもの(例として売上やコストの一定割合を超えない取引)、又は絶対値に基づくもの(例として一定の固定された額を超える取引)、どちらでも可能である。個々の国は、ローカルファイルのために各国の状況に応じて、重要性の基準を定めることが求められる。重要性の基準は、事業活動上、理解、受容されやすい客観的な基準であるべきである。マスターファイル作成において適用可能な重要性の基準に関しては、パラグラフ18の記述を参照されたい。

33. 多くの国は中小企業(Small and medium-sized enterprises、「SMEs」)のために移転価格文書化義務の免除や提供情報の軽減等が適用する等の簡素化された移転価格文書化ルールを適用している。納税者への過大なコストと負担を避けるため、中小企業の文書化のレベルを大企業に比し軽減させることが必要である。ただし、税務調査や移転価格リスク評価等のため税務当局から個別に国外取引に関する情報提出の要請がなされた場合は、必要情報及び文書を提出する必要がある。

34. 本指針の第5章に付随する別添3の目的に沿い、CBCレポートには事業の規模を問わず、MNEグループが納税者たる事業体を持つ納税管轄をすべて記載すべきである。

### D.4. Retention of documents(文書の保存期間)

35. 納税者は親会社あるいは関連者の所在地国の国内法で求められる合理的な期間を超えて文書を保存する義務が課されるわけではない。ただし、文書パッケージ(マスターファイル、ローカルファイル、CBCレポート)に使用される資料と情報が、時効が経過していない年度の移転価格関連の問い合わせに関連する場合(例として長期契約の関係で納税者が

自発的に情報を保存する場合)や移転価格算定手法の適用と関連する比較可能性基準が翌年にも成立するかを確認する場合があります。税務当局は経過年分の文書の入手が難しいことを念頭に置き、要請をする際は、調査が必要な取引に関連する文書に対し、十分な理由がある場合に限って行うようにする。

36. 税務当局の最終的な目的は、調査に必要な文書が遅延なく提出されることで達成されるため、納税者は税務当局から情報要請がなされた場合に、当該国の規定により指定された形式で遅延なく提出が可能になるように、文書の保存方法(紙、電子、又はその他のシステム)を選択することができる。

#### D.5. Frequency of documentation updates(文書の更新頻度)

37. 移転価格文書は、機能、経済分析が正確かつ関連性を持つかを確認し、適用された移転価格算定手法の妥当性を検証するために、定期的に見直されることが推奨される。原則、マスターファイル、ローカルファイル及び CBC レポートは毎年見直され、更新されなければならない。ただし、多くの場合、事業概要、機能分析及び比較対象企業の詳細については、年毎に大きい変化はないと認識されている。

38. 納税者の負担軽減の観点から、事業状況が変わらない限りにおいて、ローカルファイルの比較対象取引のデータベース検索は1年ではなく、3年ごとの更新が認められる場合がある。ただし、その場合でも信頼できる独立企業原則適用のために比較対象企業の財務データは毎年更新しなければならない。

#### D.6. Language(使用言語)

39. 文書を現地語で作成する必要性に関しては、文書の翻訳に多大な時間とコストを要するという面で、移転価格コンプライアンスに関連して複雑な要素となりうる。移転価格文書の作成、提出における言語は、各国の法律により規定される必要がある。各国は文書の有用性が失われぬ限り、移転価格文書を広く使用される言語で作成、提出することを許容することが推奨される。税務当局が文書の翻訳が必要だと判断する場合は、翻訳の要請を具体的に言い、翻訳が可能な限り負担にならないように十分な時間を与える必要がある。

#### D.7. Penalties(罰則)

40. 多くの国は移転価格文書化の効率的な運用確保のため、文書化に関する罰則を設定している。その罰則は、遵守した場合に比して不遵守の場合のコストが高くつくように設定

されている。罰則制度は各国の法律により運用されている。移転価格文書化関連の罰則の慣行は、国によって大きく異なる。国による罰則制度の差は、納税者の遵守水準に影響を与え、遵守実践において一方の国を他方の国より選好するようにする可能性がある。

41. 移転価格文書化義務を遵守しなかった場合、又は移転価格文書の提出を遅延なく行わなかった場合における文書化関連罰則は、通常民事上(あるいは行政上)の金銭的ペナルティである。文書化関連の罰則は、各不備文書別、又は各対象事業年度別で評価の上、固定額として算定されるか、最終的に決定された過少申告分の一定割合、収入更正分の一定割合、若しくは文書化されなかった国外取引額の一定割合として判定される。

42. MNE グループが入手不可能であるデータの未提出に対して、文書化関連の罰則が課されることがないよう考慮をする必要がある。しかし、罰則が課されないと決定されたとしても、関連者間取引価格が独立企業原則に則っていない場合に当該収益に対して更正がなされないことを意味するわけではない。文書が完全に作成されている場合においても、文書に記載された納税者のポジションが必ず正しいとは限らない。更に、他のグループメンバーが移転価格に関する責任を負っているという主張は文書不作成の理由とはならず、文書不作成に関する罰則を回避する理由にもならない。

43. その他、各国が納税者による移転価格文書化の実行を促すための方策としては、罰則免除や立証責任の転換のようなコンプライアンスインセンティブを設けることがある。文書化が適正に行われ、遅延なく提出された場合、罰則の免除、又は、文書提出後、移転価格更正があった場合に低いペナルティ率を適用することが可能である。納税者が移転価格に関する立証責任を持つ一部の国の場合、文書が適切に作成され、遅延なく提出した場合、立証負担を税務当局に転換させることによる、コンプライアンスインセンティブの付与も可能である。

#### **D.8. Confidentiality(守秘)**

44. 税務当局は、文書パッケージ(マスターファイル、ローカルファイル、CBC レポート)に含まれた機密情報(取引上の秘密、技術上の秘密等)及びその他機密性の高い営業上の情報が公開されないよう、すべての合理的な手段を講じて情報の不開示を保証しなければならない。また、税務当局は、納税者に対して移転価格文書にて提出された情報の守秘を保証する必要がある。訴訟手続きにおいてそれらの公開が求められた場合、あらゆる手段を講じて守秘を保証するとともに、必要な部分に限り開示することとする。

45. 税務上の情報交換における機密情報の保護について扱っている OECD 指針「Keeping It Safe(安全に保護)」は、情報交換の手段を通じて交換された税務情報の機密性を保証するために必要なルール、行動への指針を提供する。

#### D.9. Other issues(その他)

46. 最適な比較対象取引は、同一国内の比較対象取引が入手可能である場合、大抵の場合は同一地域内取引ではなく同一国内の取引情報である。一部のケースにおいては、適切な同一国内の情報が入手可能な中で、文書化のため同一地域内の情報を使用した場合は、最適な情報の使用要件に応えなかったこととなる。比較対象取引の選定数を制限することによる簡素化の便益は明らかであり、文書化対象の範囲やコンプライアンスコストの面も考慮されるべきであるが、入手可能な最適な情報の活用を犠牲にしてまで、手続きの簡素化を求めるべきではない。同一国内の情報の優先性に関する詳細は、パラグラフ 1.57-1.58 における市場差異及び複数国にわたる分析の記述を参照されたい。

47. 移転価格文書化について、特に移転価格リスク評価の段階において、外部監査人や第三者の承認が求められるべきではない。同様に、移転価格文書作成に当たって、コンサルティング会社の利用が義務付けられるべきではない。

#### E. Implementation and review(執行及び再検討)

本ガイドラインの第5章の内容、特に新たなCBCレポートの導入は、効果的かつ一貫していることが必要不可欠である。OECD/G20 プロジェクトの観点では、ローカルファイルは該当する国の税務当局に対し、納税者より直接提出されるべきとされている。しかし、マスターファイル及びCBCレポートの提出方法につき、いくつかの異なる見解がある。また、該当国に対して情報がどのように提示されるべきかについてのメカニズムも一つの考えに定まっていない。

これからの数か月間、租税委員会(「CFA」)の第6作業部会(「WP6」)はマスターファイル及びCBCレポートの効果的な提出及び共有のメカニズムを検討する。効果的なファイリング及び共有方法につき、以下の点を注意しつつ行われる。

- 機密性の高い営業上の情報を保護することの重要性
- 税務当局への透明性を向上し、移転価格リスク評価を遅延なく実施できるよう、すべての対象国において必要となる情報が入手可能であることの重要性

- MNE の透明性を向上させるため、該当する全ての国において一貫した財務情報が提出されることの重要性
- 納税者が負担するコンプライアンスコストを軽減するため、グローバルで一貫した報告方法を確立することの重要性
- MNE の運営方法につき、該当する税務当局が共通の認識を得る事の重要性
- 納税者より提供された別添 1-3 に関連した情報は、税務当局により移転価格税制の行使のみを目的とした適正に利用をされることの重要性
- 新しい文書化規定への移行が成功するよう効果的なルールの策定の重要性
- (i) 租税条約に基づく情報交換のメカニズムの確立、(ii) 整った技術プラットフォーム、及び(iii) モデルとなる国内法の策定が各国において効果的な移転価格リスク評価へ貢献する可能性

本章で挙げられたメカニズムはまだ新しく、試されていないため、導入に当たって随時再検討が必要となる。遅くとも 2020 年には BEPS プロジェクトの参加国により、移転価格文書化規定、及び CBC レポートの規定を運用上改善できないかの観点から再検討される。再検討の過程において、移転価格リスク評価に必要な情報が文書化規定によって求められているか確認される。その他の検討事項と併せ、追加的に国別または拠点別で関連者間の利率、ロイヤルティ、そして特に役務提供の取引の対価の取引情報の報告が必要であるか、随時検討が行われる。



## 第 5 章の別添 1 移転価格文書－マスターファイル

マスターファイルには以下の情報が記載されなければならない：

### 組織のストラクチャー

- MNE の法的及び所有関係のストラクチャーと事業体の所在地を示した図。

### MNE の事業説明

- MNE の事業概要の書面説明(以下の内容を含む)。
  - 営業収益の重要なドライバー。
  - グループの売上順に主要な 5 つ、及びグループの売上高の 5%以上を占める製品及び／又は役務提供のサプライチェーンの概要。図表等の形式で説明されてもよい。
  - MNE グループ内の企業間の重要な役務提供取極め(R&D サービスを除く)に関するリスト及び概要説明、重要な役務を提供する主要な拠点の機能の説明、及びサービスコストの分配とグループ間の役務提供の価格決定に関する移転価格ポリシー。
  - 上記 2 点目に関する、主要な製品及び役務提供の主要な地理的マーケットの説明。
  - 文章による簡略的な機能分析(グループ内企業の価値創造に対する主要な貢献を説明、つまり、果たしている主要機能、負担している重要なリスク及び使用している重要な資産)。
  - 対象年度における重要な事業再編取引、事業買収、事業売却の説明。

### MNE の無形資産(本ガイドラインの 6 章に定義)

- 無形資産の開発、所有、活用に関する MNE の包括的戦略の概要(主要な R&D 施設と R&D マネジメントの所在地を含む)。
- MNE グループの移転価格を鑑みるに当たって重要な無形資産(グループ)及びそれらの法的な所有事業体リスト。
- 無形資産に関係する事業体間の重要な契約リスト(費用分担契約、主要な研究の役務提供契約、ライセンス契約を含む)。
- R&D と無形資産に関するグループ内移転価格ポリシーの概要。
- 対象年度中における無形資産の重要な持分の譲渡に関する概要説明(関係する事業体、所在

国及び対価を含む)。

#### **MNE グループ内金融活動**

- グループの資金調達方法の概要(非関連者との重要な資金調達取極めを含む)。
- MNE グループ内で主要な金融機能を果たす企業の特定制(当該企業の設立に係る法施行国(どの国の法律に基づき設立されたか)及び実質管理地国の情報を含む)。
- 金融取極めにかかるグループ内の一般的な移転価格ポリシーの概要説明。

#### **MNE の財務状態と納税状況**

- 対象年度の MNE の連結財務諸表。用意されていなければ、財務報告、規制、管理会計、税務、その他の目的で作成されたもの。
- MNE グループで既存のユニラテラル APA 及び、国家間の所得配分に関するその他の税務ルーリングのリストと簡単な説明。

## 第5章の別添2 移転価格文書—ローカルファイル

ローカルファイルには以下の情報が記載されなければならない：

### 対象事業体

- 対象事業体の経営ストラクチャー、組織図及び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の所在国に係る説明。
- 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に関する説明、対象事業体に影響を与えた取引の説明を含む、対象事業体の事業と事業戦略の詳細な説明。
- 主要な競合先。

### 関連者間取引

事業体が関与する重要な関連者間取引カテゴリごとに、以下の情報を提出する。

- 各関連者間の重要な取引（製造に関する役務の調達、商品購入、役務提供、ローン、資金調達及び契約履行保証、無形資産ライセンス等）と取引背景の説明。
- 対象事業体が関与する関連者間取引カテゴリごとに、関連者間支払い及び受取り額（製品、サービス、ロイヤルティ、金利等の支払い及び受取り、国外の支払い者または受取り者の納税地ごとに記載）。
- 関連者間取引カテゴリごとの関連者間取引に係る関連者の特定と、関連者間の関係。
- 対象事業体により締結された全ての重要な関連者間契約書のコピー。
- 文書化された関連者間取引価格カテゴリごとの納税者及び関連者の詳細な比較可能性及び機能分析、前年との比較を含めた記載<sup>1</sup>。
- 取引カテゴリごとの最適な移転価格算定手法及びその算定手法を選択した理由の説明。
- 必要に応じて、どの関連者を検証対象企業としたかの明示及びその理由の説明。
- 移転価格算定手法を適用するに当たっての重要な前提条件の要約。
- 必要に応じて、複数年度検証を行う理由の説明。

<sup>1</sup> この機能分析が、マスターファイルの情報と重複している限りにおいては、マスターファイルの相互参照が可能。

- もしあれば、選定された比較対象取引（外部又は内部）の一覧と説明。移転価格分析において依拠する独立企業の関連財務指標情報（比較対象取引の選定方法及び情報源に関する説明を含む）。
- 差異調整の説明、差異調整の実施対象（検証対象企業か比較対象取引かあるいはその両方か）の明示。
- 選定された移転価格算定手法の適用に基づき、関連者間取引が独立企業原則に則り価格付けされたと結論付ける理由の説明。
- 移転価格算定手法の適用に当たって利用された財務諸表のサマリー。
- 対象税務管轄地が参加国していないが、上記の関連者間取引に関連する既存のユニ及びバイ/マルチAPA 及び、その他の税務ルーリングのコピー。

#### **財務情報**

- 対象事業体の対象年度の財務諸表。もしあれば、監査済財務諸表を提供し、なければ未監査財務諸表を提供する。
- 財務諸表に基づく移転価格算定手法の適用に当たって使用された財務情報と切出工程表。
- 分析で使用された比較対象取引の関連財務データのサマリーとその情報源。

第5章の別添3  
国別報告様式

表1. 税務管轄ごとの所得、納税額及び経済活動の配分概観

MNE グループ企業名:										
対象事業年度:										
税務管轄	総収入			税引前 利益 (損失)	法人税額 (納付税額 ベース)	法人税額 (当期 発生分)	資本金	利益剰余金	従業員数	有形資産額(現金及 び現金等価物除く)
	非関連者	関連者	合計							

表 2. 税務管轄ごとに集約した MNE グループを構成する全事業体一覧

MNE グループ企業名:																			
対象事業年度:																			
税務管轄	税務管轄に 所在する 構成事業体	税務管轄が事業体 の所在地とは異なる 場合の税務管轄	主な事業活動																
			研究 開発	知的 財産 管理	調達	製造	販売	サ ポ ー ト	一 般 管 理	役 務 提 供	非 関 連 者 へ の	資 金 調 達	グ ル ー プ 内	サ ー ビ ス	財 務 管 理	保 険	株 式、 そ の 他 の 資 本 の 保 有	休 眠 中	そ の 他 <sup>2</sup>
	1.																		
	2.																		
	3.																		
	1.																		
	2.																		
	3.																		
	1.																		
	2.																		
	3.																		

<sup>2</sup> 構成事業体の主な事業活動についてその特徴を「追加情報」の欄に記載すること。

**表 3. 追加情報**

MNE グループ企業名：

対象事業年度：

必要と考えられる追加の情報や CBC レポートの必須情報への理解を円滑にする説明等を記載してください。

## 第 5 章別添 3 の概要説明

### 目的

本ガイドラインの第 5 章の別添 3 は、MNE の国別の所得、納税額及び経済活動の配分状況の報告様式を示すものである。以下は、CBC レポートに不可欠な事項の説明である。

### 定義

#### 報告事業体

報告事業体は MNE グループの究極の親会社とする。

#### 構成事業体

別添 3 の記載に当たって、MNE の構成事業体は MNE グループ内のあらゆる個別のビジネス単位 (Unit) である。当該ビジネス単位 (会社、法人、企業合同、合名会社等) は財務報告目的に使用される連結グループに含まれる。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 CBC レポートに構成事業体として記載されなければならない。

#### 支店及び恒久的施設 (PE) の取扱い

構成事業体は、ある税務管轄において事業を行う MNE グループの PE が独自の損益計算書を法令、財務報告、内部管理あるいは税務目的で作成している場合、これを含む。PE のデータは構成事業体の一部の PE の所在する税務管轄ではなく、PE の納税管轄に記載されなければならない。構成事業体の一部が PE の場合、PE に関する財務データは報告の際に除外されなければならない。

#### 年次報告書の対象期間

当該様式の対象年度は、報告事業体の事業年度とする。それぞれの構成事業体については、報告事業体の裁量として、報告事業体と同じ事業年度の情報を含み、(i) 該当する報告事業体の事業年度終了日から 12 か月以内に終了する構成事業体の事業年度の情報を反映する。または(ii) 報告事業体の事業年度に合わせたそれぞれの当該構成事業体の情報を反映することが求められる。

#### データの情報源

報告事業体は年度ごとの様式を記入に当たって継続して同じ情報源のデータを使用しなければならない。報告事業体は連結報告用パッケージ、各事業体の法定財務諸表、規制財務諸表、管理会計の計算書などから使用するデータを選択することができる。その際に様式の総収入、利益、納税額を連結財務諸表と一致させる必要はない。もし各法定財務諸表が報告の情報源となっているのであれば、すべての金額は報告事業体の通貨に、様式の追加情報の節において記載され



た事業年度の平均為替レートを使用して変換されなければならない。税務管轄の違いによる会計原則の違いによる調整を行う必要はない。

報告事業体は、追加情報の節において様式を準備するに当たって使用したデータの情報源の概要を提供しなければならない。年度を跨いで使用されるデータの情報源に変更があった場合は、報告事業体は追加情報の節において、変更の理由とその帰結を説明しなければならない。

## 第 5 章別添 3 の個別説明

### 税務管轄ごとの所得、納税額及び経済活動の配分概観(表 1.)

#### **税務管轄**

様式の第 1 列において、報告事業体は MNE グループの構成事業体が納税を行う全ての税務管轄を一覧に記載する。税務管轄は財政に関する自治権を持つ政府(state)又は自治体(non-state)によって定義される。報告事業体により、納税目的としてどの税務管轄にも所在しないと見なされる全ての構成事業体については、別の行を挿入することとする。一つの構成事業体が一つ以上の税務管轄に所在するとき、税務管轄の所在を決める適用可能な租税条約の所在地判定を適用することとする。適用可能な租税条約が存在しない場合、構成事業体は構成事業体の実質管理国について報告することとする。実質管理国は OECD モデル条約第 4 条及び関連するコメントリーに従って決定される。

#### **総収入**

様式の総収入の列に含まれる 3 列において、報告事業体は以下の情報を記載する:(i)該当税務管轄における、MNE グループの全構成事業体の関連者間取引による総収入の合計、(ii)該当税務管轄における、MNE グループの全構成事業体の非関連者間取引による総収入の合計、(iii)、(i)と(ii)の合計。総収入は在庫、有形資産、役務、ロイヤルティ、金利、プレミアム、その他全ての収益含まなければならない。総収入の算定に当たっては、納税者の税務管轄で配当と扱われるような他の構成事業体から受け取った資金を除外することとする。

#### **税引前利益(損失)**

様式の第 5 列において、報告事業体は納税を行う税務管轄における、MNE グループの全構成事業体の税引前利益(損失)の合計を記載する。税引前利益は営業外(その他)収益、費用を含むこととする。

#### **法人税額(納付税額ベース)**

様式の第 6 列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、対象事業年度の間における法人税の実際納税額の合計を記載する。法人税では、構成事業体の所属する税務管轄への納税額とその他の税務管轄への納税額を含むこととする。法人税は、構成事業体への支払いに関して、他の企業(関連企業または独立企業)によって支払われた源泉徴収税額を含むこととする。そのため、もし税務管轄 A における企業 A が、税務管轄 B において金利を得た場合、税務管轄 B における企業 A による源泉徴収額を記載する。

### **法人税額(当期発生分)**

様式の第 7 列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、全構成事業体の報告事業年度における税引前損益から算出される法人税の当期発生額の合計を記載する。当期発生額は、直近年度の事業のみを反映するべきであり、繰延税金や不確定な税金負債を含むべきではない。

### **資本金**

様式の第 8 列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、全構成事業体の資本金の合計を記載する。PE については、税務管轄の規制目的により定める資本金の要求がある場合を除いて、資本金は PE を有する法人によって報告されることとする。

### **利益剰余金**

様式の第 9 列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、全構成事業体の年度末における利益剰余金の合計を記載する。PE については、利益剰余金は PE を有する法人によって報告されることとする。

### **従業員数**

様式の第 10 列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、全構成事業体の従業員数の合計をフルタイム当量(Full-time equivalent、「FTE」)をもって記載する。従業員数は年度末、年度内の平均従業員数、その他の税務管轄に年度ごとに継続して適用されている基準を用いて報告する。この基準では、構成事業体の通常業務に携わる独立業務請負人も従業員として報告される。合理的な切り上げや近似値を従業員数として使用することは認められるが、その前提として切り上げや近似値が従業員数の各税務管轄への分配を実質的に歪めることがないということを求めている。継続した手法が年度を跨ぎ各事業体に適用されなければならない。

### **有形資産額(現金及び現金等価物除く)**

様式の第 11 列において、報告事業体は納税を行う税務管轄において、全構成事業体の有形資産の純有高の簿価を記載する。PE については、資産は PE が所在する税務管轄で報告されなければならない。この有形資産においては現金、現金等価物、無形資産、あるいは金融資産を含まない。

## **税務管轄ごとに集約したMNEグループを構成する全事業体一覧(表 2.)**

### **税務管轄における構成事業体**

報告事業体は、税務管轄ごとに、MNE グループの全ての構成事業体の法人名の一覧を記載す

る。上記に記載されているように PE においては、PE が所在する税務管轄のもとで一覧にする必要があり、法人の PE であるように記載されなければならない(例:XYZ 社一税務管轄 A PE)。

### **税務管轄が事業体の所在地とは異なる場合の税務管轄**

税務管轄が事業体の所在地とは異なる場合、報告事業体は構成事業体がどの地域の法令に則り管理、設立されているのか、所属する税務管轄の名前を報告しなければならない。

### **主な事業活動**

報告事業体は、税務管轄における構成事業体の主な事業活動についてその特徴を表の概要箇所にチェックをつけることで明確にしなければならない。

事業活動
事業活動
研究開発
知的財産管理
調達
製造
販売
一般管理 サポート
非関連者への役務提供
グループ内資金調達
財務管理サービス
保険
株式、その他の資本の保有
休眠中
その他 <sup>3</sup>

<sup>3</sup> 構成事業体の主な事業活動についてその特徴を「追加情報」の節に記載すること。