

## OECD、行動13に基づく移転価格文書化及び国別報告書に関する最終レポートを公表

### EYグローバル・タックス・アラート・ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Tax-alert-library%23date>

### エグゼクティブ・サマリー

経済協力開発機構 (OECD) は2015年10月5日に、税源侵食と利益移転 (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting) に対する行動計画に基づく行動13「移転価格文書化及び国別報告書」に関する最終レポート (以下、「最終レポート」) を発表しました。本レポートは、全15のBEPS行動に関する最終レポートがまとめられた最終パッケージの一環として公表されました。最終レポートは、本件に関して以前発表された文書である次の3つの報告書を概ね踏襲し、統合した内容となっています (2014年9月16日に発表された「移転価格文書化及び国別報告書」に関わるドラフト報告書<sup>1</sup>、2015年2月6日に発表された「移転価格文書化及び国別報告書の実施ガイドランス」に関わる報告書<sup>2</sup>、2015年6月8日に発表された「国別報告書実施パッケージ」に関わる報告書<sup>3</sup>の3つの報告書です)。

最終レポートには、移転価格文書化に関する基準の改定と、所得、納税額、経済活動の特定の評価基準などに関する情報を国別に記載する国別 (CbC) 報告書の雛形が示されています。これらは両方とも、OECD移転価格ガイドラインに組み込まれる予定です。改定基準では、移転価格文書化やCbC報告書に関して、3層構造アプローチを取ることが要求されています。3層構造アプローチは、次の3項目から構成されます。

- ▶ マスターファイル: マスターファイルでは、多国籍企業(MNE)がグローバルで行っている事業や、MNEの移転価格算定方針に関する概括的(High Level)な情報が税務当局に提供されます
- ▶ ローカルファイル: ローカルファイルでは、重要な関連者間取引及び取引金額、当該関連者間取引に関わる移転価格決定についての企業分析などの情報が各国の税務当局に提供されます
- ▶ CbC報告書の雛形: このCbC報告書の雛形では、MNEが事業を行っている各税管轄地での収益(関連者及び非関連者を含む)、利益、法人税納税額及び未払税金、従業員数、確定資本金及び利益剰余金、並びに有形資産の額に関する情報を記載することが求められています。さらに、各税管轄地で事業を行っているMNEグループ内の事業体を特定する情報や、各事業体が行っている事業内容に関する情報の記載も求められています

CbC報告書の提出は、2016年1月1日以降に開始する事業年度から新たに義務化される予定であり、適用対象はグループ年間連結売上高が7億5000万ユーロを超えるMNEとなります。OECDはBEPSプロジェクト参加国に対し、当該新基準の実施状況を注視し、2020年末までに当該報告書の内容修正及び追加データの報告における義務付けが必要か否かを再評価するよう義務付けています。

## 詳細な議論

### 背景

最終レポートでは、文書化と報告に関するガイドラインの改定が示されており、現行のOECD移転価格ガイドライン第5章の内容に代わるものとして、同ガイドラインに組み込まれる予定です。最終レポートには、移転価格文書化やCbC報告書に対する統一的な3層構造アプローチが示されており、当該3層構造アプローチは「マスターファイル」、各国固有の「ローカルファイル」、「CbC報告書の雛形」から構成されています。OECDによれば、総合的に考えると、これら3つの文書によって、納税者は一貫した移転価格ポジションを明確に示すことが義務付けられることとなります。一方で、税務当局は、移転価格リスクを評価し、移転価格調査に必要な人的資源の最も効率的な配置を決定する上での有用な情報が入手でき、移転価格調査の際には、的を絞った質問が可能になります。さらに、税務当局は、こうした情報を入手することによって、企業による移転価格の操作や、税制上有利な環境へ多額の所得の作為的な移転の有無を、一段と容易に判定できるようになると述べられています。最後に、BEPSプロジェクト参加国は、これらの報告書に関する新規

定やそれに伴う透明性の向上が、BEPS行動の理解を深め、かつ制御し、これに対処するという目標の達成に寄与することになるとの認識で一致していると、OECDは述べています。

各国は、これらの目的を達成するために、移転価格文書化に対する統一的なアプローチを採用し、それぞれの国内法へ導入する必要があります。マスターファイル、ローカルファイル、CbC報告書から成る3層構造について以下に解説します。

### マスターファイル

マスターファイルは、MNEのグループ事業、全体的な移転価格算定方針及びグローバルな所得配分と経済活動についての概要を示すもので、その目的は、MNEグループの移転価格実務をグローバルな経済、法律、税務の背景の中で提示することにあります。最終レポートでは、マスターファイルは詳細情報の網羅的な記載の要求を意図するものではなく、また詳細情報の記載は不要な負担をもたらすため、マスターファイルの目的に合致していないとしています。マスターファイルの作成にあたり、納税者は、MNEのグローバル事業及び方針の概要を税務当局に示すというマスターファイルの目的を念頭に置いた上で、提供する情報において適切な詳細レベルを決定するために慎重な経営判断が必要となります。他の既存の文書への相互参照を、関連文書のコピーとともに使用することで、関連要件を充足しているとみなされます。最終レポートは、ある情報を省略したことにより、移転価格算定結果の信頼性に影響が出る場合、その省略された情報は重要とみなされると述べています。ただし、何が重要な情報かということについて、重要性の判断基準における詳細なガイドラインは提供されていません。

マスターファイルに求められる情報は、5つのカテゴリーに分類されます: (i) MNEグループの組織構造、(ii) MNEの事業に関する記述、(iii) MNEの無形資産、(iv) MNEの会社間での財務・金融活動、(v) MNEの財務・税務上のポジションです。納税者は通常の場合、マスターファイル上でMNE全体に関する情報を提示する必要がありますが、事実に基づき十分に正当化されれば、事業部門ごとに情報を取りまとめることが認められています。最終レポートは、事業部門ごとに表示する場合、一元化されているグループ機能と事業部門間の取引がマスターファイルの中で適切に記述されるように配慮すべきであると述べています。

マスターファイルは、現行の典型的な文書化基準とは異なります。その対象範囲は全世界にわたっており、グローバルな概要を含める必要があります。グループ全体の主力製品やサービスに関するサプライチェーンの記述も含める必要があります。グループの主力製品及び/又はサービスのためのサプライチェーンに関する記述も含める必要があります。また、無形資産、金融取引、事業再編に関する重要な取引も記載されなければなりません。最後に、マスターファイルには、各国への所得配分

に関するMNEグループの既存の国内事前確認(ユニラテラルAPA)及びその他ルーリングに関するリストと簡潔な説明を含め、また、これらの相違点に対応するため、企業は、既存の文書と文書作成プロセスを見直す必要があります。

## ローカルファイル

概要を示すマスターファイルに対し、ローカルファイルでは、特定の重要な関連者間取引に関連する詳細な情報を提供しなければなりません。ローカルファイルで求められる情報は、マスターファイルを補足し、特定の管轄地に影響する移転価格ポジションにおいて、納税者が独立企業原則を遵守しているかどうかの判断に資する必要があります。各国の移転価格文書化要件には、MNEグループの全体的な規模と性質に加えて、現地の経済の規模と性質、その経済におけるMNEグループの重要性、そして現地で事業を行っている事業体の規模と性質を考慮に入れた具体的な文書化免除規定が盛り込まれることになっています。中小企業に対しては、大企業に求めるものと同量の文書作成を求めないことが推奨されています。しかし、中小企業であっても、税務調査において、又は移転価格のリスク評価のために税務当局から個別要請があった場合、重要なクロスボーダーの取引における情報と文書の提供が求められます。

マスターファイルに関する新たな規定同様、ローカルファイルに関しても、現在の典型的な文書化基準とは異なる固有の規定がいくつか含まれています。第一に、移転価格算定方法を適用するにあたり用いた財務データがどのように年次財務諸表と紐づいているかを示す財務情報と配賦方法を含め、ローカルファイルを作成しなければなりません。これにより、グループ全体の移転価格算定方針を記載した包括的な文書が使用できるようになると考えられます。さらに、ローカルファイルには、選択した移転価格算定方法の適用に基づき、関連取引の価格が独立企業間の条件で設定された理由を含めなければならず、移転価格算定方針と実際の結果の両方が独立企業間原則に従っていることを裏付ける必要があります。

ローカルファイルでは、現地事業体が関わる関連者間取引の 카테고리ごとのグループ内支払い・受取り(例えば、製品対価、サービス対価、ロイヤルティ、利子等の支払い・受取り)報告額について、国外の支払者又は受取者の税管轄地ごとに内訳を示すことが求められています。なお、最終レポートでは請求に基づく対価ではなく、支払額、受取額について報告が求められていることに注意する必要があります。

最終レポートには、様々な種類の契約を報告する必要があると述べられています。これらの契約には、現地事業体が締結した重要な関連者間契約のすべてが含まれるほか、既存の国内APA及び二国間APA又は多国間APAのコピー、現地の税管轄地が当事者となっていない、上述の関連者間取引に関連するその他の税務ルーリングのコピーも含まれます。

マスターファイルと同様、ローカルファイルに関する要件や、現行の典型的な文書化アプローチとの差異を踏まえて、企業は既存の文書と文書作成プロセスを見直すことを余儀なくされることとなります。

## コンプライアンスに関する論点

最終レポートには、時期と罰則をはじめとする「コンプライアンスに関する論点」について、具体的なガイドラインが盛り込まれています。さらに、最終レポートでは、納税者は取引の時点で合理的に利用可能な情報に基づいて移転価格を決定するように努めるべきであり、確定申告書の提出時点でその取引が独立企業間価格でなされたことを確認すべきであると述べられています。

最終レポートで取り上げられているいくつかのコンプライアンスに関する論点は、納税者にとって実務上、特に重要な問題となります。最終レポートでは、機能分析と経済分析が正確かつ適切な状態に保たれているかどうかを判断し、適用された移転価格算定方法の有効性を確認するために、移転価格文書を定期的に見直すことが推奨されています。一般に、マスターファイル、ローカルファイル、CbC報告書は、毎年見直し、更新する必要があります。最終レポートでは、比較対象企業のデータベースによる選定に関しては、3年に1回更新されるべきであると述べられていますが、比較対象企業の財務データは、毎年更新する必要があります。さらに最終レポートでは、比較対象企業に関して、検証対象企業と同じリージョンに所在する企業よりも、同じ国に所在する企業の使用を支持する姿勢が明確に示されています。

移転価格文書の提出に使用する言語は、現地の法律に基づき決定されます。各国には、文書の有用性が損なわれることのない、広く使用されている言語での移転価格文書の提出の認可が推奨されています。文書の翻訳が必要と税務当局がみなす場合、税務当局は、個別に翻訳を依頼し、十分な時間を与えなければなりません。

## マスターファイル/ローカルファイルの実施及び提出

移転価格文書化基準の要素の一部であるマスターファイル及びローカルファイルは、各国の国内法や行政手続きに準拠して実施される必要があります。マスターファイル及びローカルファイルは、各税務当局の要求に従って各税管轄地の税務当局に直接提出されることとなります。

## CbC報告書

最終レポートでは、CbC報告書は、マスターファイルやローカルファイルとは切り離して別途作成されるべきであると規定されています。CbC報告書の雛形は、以下の3つの表から成っています。

- ▶ 表1: 税管轄地ごとの所得配分、税金及び事業活動の概要
- ▶ 表2: 税管轄地ごとに集約したMNEグループの全構成事業体、及びその主要な事業活動のリスト
- ▶ 表3: 追加情報

最終レポートは、「国別報告書は、全体的な移転価格のリスク評価にとって有用となる」と述べています。さらに、国別報告書の情報について、「十分な機能分析と比較可能性分析に基づいた、個々の取引及び価格の詳細な移転価格分析に代わるものとして使用されてはならない」ことを強調し、「移転価格が適正であること、あるいは適正でないことの確定的な証拠となるものではない」としています。最後に、最終レポートは、係る情報は「所得の全世界的定式配分方式に基づく移転価格の更正を提案するため」に使用されるべきではないと述べています。

### CbC報告書を交換する政府間メカニズムのフレームワーク

最終レポートには、ある税管轄地の税務当局が、税管轄地内に所在するMNEグループの最終親会社に対して、CbC報告書のタイムリーな提出を義務付けるとともに、MNEグループが事業活動を行う他の税管轄地の税務当局とこの情報を自動的に交換するというフレームワークが規定されています。最終レポートでは、ある税管轄地の税務当局が別の税管轄地の税務当局に係る情報を提供できない場合には、ローカルファイリング(現地子会社による提出)、CbC報告書の提出義務対象の移管、最終親会社の下層(next tier)の会社の所在国との自動情報交換といった第二のメカニズム(補完的メカニズム)が必要に応じて認められる場合があると述べられています。

### CbC報告書の雛形

MNEグループの最終親会社(以下、「MNE報告事業体」)は、税管轄地ごとにグループの所得配分、税金及び事業活動に関する情報を雛形に記入することが義務付けられています。

MNE報告事業体は、連結報告パッケージ、個別の事業体の法定財務諸表、規制上の財務諸表、内部管理用の会計記録のいずれかのデータを使用することができますが、毎年一貫して同じデータソースを使用しなければなりません。最終レポートでは、CbC報告書と連結財務諸表の調整表の作成は義務付けられないと述べられています。

CbC報告書の雛形の表1では、MNE報告事業体は、以下の情報を毎年提出することが義務付けられています。

- ▶ 税管轄地: 必要な情報は税管轄地ごとに報告されることとなります。税務上、どの税管轄地の居住者でもないとMNE報告事業体がみなす構成事業体については、別の行を設けてそこにまとめて記載しなければなりません
- ▶ 収益: 非関連者間取引から生じる収益、関連者間取引から生じる収益、その合計額はそれぞれ別個に設けられた列に記載されます。ここでは、収益には棚卸資産や資産の売却額、サービス、ロイヤルティ、利子、保険料及び関連者又は非関連者との取引から生じるその他金額が含まれます。他の構成事業体から支払われた収益について、支払者の税管轄地において配当として扱われるものは除外されます
- ▶ 税引前損益: 「税引前損益」とは、特定の税管轄地における税務上の居住者である全ての構成事業体の税引前損益の合計額を意味し、全ての特別損益項目を含める必要があります
- ▶ 法人税納税額(キャッシュベース): 「法人税納税額」とは、特定の税管轄地における税務上の居住者である構成事業体が、居住する税管轄地やその他全ての税管轄地の税務当局に1事業年度中に実際に納付する法人税の合計額を意味します。納税額には、他の事業体(関連企業及び独立企業)が構成事業体への支払いに関連して納付する源泉徴収税が含まれなければなりません
- ▶ 未払税金(当期): 「未払税金」とは、特定の税管轄地における税務上の居住者である全ての構成事業体の報告年度における、課税対象損益について計上された当期末払税金費用の合計額を意味します。当期税金費用には、当年度の事業活動のみを反映させるべきであり、繰延税金又は不確実な税金負債に対する引当金を含めるべきではありません
- ▶ 確定資本金
- ▶ 利益剰余金
- ▶ フルタイム換算の従業員数。ただし、契約社員も従業員として報告することができます
- ▶ 現金及び現金同等物以外の有形資産の正味帳簿価額

CbC報告書の雛形の表2では、各税管轄地における税務上の居住者である全ての構成事業体に関して、MNE報告事業体は事業体名別に作成した全構成事業体のリストを毎年提出することが義務付けられています。また同時に、構成事業体ごとに主要な事業活動を特定することも義務付けられています。

雛形の表3では、MNE報告事業体が必要とする情報や説明、あるいは雛形で提供されている必要情報の理解の一助となるような情報や説明を記載する余地を設けています。

### CbC報告書の実施パッケージ

政府間でのCbC報告書の情報交換に関する実施パッケージが策定されました。具体的には、当該実施パッケージには以下のものが含まれています。

- (i) 現行法に変更が必要となる場合、税管轄地が自国の法制度に適用できる法令モデル。さらに、CbC報告書の補完的メカニズムの重要な要素が特定されています
- (ii) 国際協定に基づく、CbC報告書の自動情報交換に関する実施協定が策定されています

### 行動13の実施

最終レポートでは、移転価格文書化基準、特にCbC報告書を一貫して効果的に実施することが絶対不可欠であると述べられています。したがって、OECD/G20のBEPSプロジェクト参加国は、移転価格文書化やCbC報告書の実施に係わる中核的な要素に関して合意しています。この合意では、MNEがマスターファイルとローカルファイルを当該国の税務当局に直接提出することが求められています。CbC報告書は、MNEグループの最終親会社において税務上の居住国の税務当局に提出され、多国間税務行政執行共助条約、二国間租税条約、租税情報交換協定などの政府間メカニズムに準拠して自動情報交換を通じて税管轄地間で共有される必要があります。限定的に、各国はローカルファイリングなどの補完的メカニズムをバックアップとして使用することができます。

### おわりに

最終レポートで示されたマスターファイルやローカルファイルに関するガイドラインは、現在の文書化要件とは異なっています。これらの相違点に対応するために、企業は既存の文書や文書作成プロセスを見直すことを余儀なくされるでしょう。

最終レポートの中に織り込まれているCbC報告書の雛形は、全く新しい報告要件となります。企業は、自社固有の事業構造に当該ガイドラインをどう適用していくか、これらの新報告要件を注意深く検討しなければなりません。新報告要件に毎年対応していくために、新報告要件に関する持続可能なプロセスと役割分担を決定し、必要な情報をできるだけ効率的に収集する態勢を確立するための措置を講じることが必要となります。

OECDによる新報告要件に関するガイドラインはこれが最終であるため、自社が事業活動を行っている国におけるこれらの新報告要件の適用に関する動向を慎重に注視していかなければなりません。

---

## 巻末注

1. 2014年11月21日付けEYジャパン・タックス・アラート「[OECD、BEPS行動13に基づく移転価格文書化及び国別報告書に関する報告書を発表](#)」をご参照ください。
2. 2015年2月24日付けEYジャパン・タックス・アラート「[OECD、BEPS行動13の国別報告書に関する実施ガイダンスを発表](#)」をご参照ください。
3. 2015年9月9日付けEYグローバル・タックス・アラート「[OECD、BEPS行動13に基づく国別報告書に関する実施パッケージを発表](#)」をご参照ください。

## メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
  2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- \* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。



@EY\_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせください。

### EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部  
[tax.marketing@jp.ey.com](mailto:tax.marketing@jp.ey.com)

## EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、[ey.com](http://ey.com) をご覧ください。

### EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp) をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20151119

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)