

2015年9月9日

# Japan tax alert

EY税理士法人

## OECD、BEPS行動13 の国別報告書に関する 実施パッケージを発表

### 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](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

経済開発協力機構(OECD)は、2015年6月8日、税源侵食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)に対する行動計画のうち、行動13(移転価格文書化)における国別(CbC)報告書についての追加ガイダンスを発表しました。「行動13:国別報告書実施パッケージ」(以下、「実施パッケージ」)と題されたこの文書には、各国がCbC報告書の義務化を実施する上で使用できる法令モデルと税務当局間でCbC報告書の情報交換を促進するために各国が使用できる権限ある当局間合意モデルが含まれています。この実施パッケージはまた、税務当局間でCbC報告書の電子データでの交換を可能にするような追加的なガイダンスの策定を今後OECDが意図していることも示唆しています。

## 詳細な議論

### 背景

OECDは、2014年9月16日、行動13についての報告書(以下、行動13報告書)を発表しましたが、この報告書には移転価格文書化の新たな基準がOECD移転価格ガイドラインに組み込まれる1つの章の形で記載されています<sup>1</sup>。行動13報告書は、移転価格文書化の3層構造アプローチについてのフレームワーク、すなわち、(1)多国籍企業(MNC)グループについてのグローバル情報を記載するマスターファイル、(2)グループ内の特定事業体についての情報を記載するローカルファイル、そして(3)グループのグローバルな足跡(Footprint)についての概括的(High-level)な情報を記載するCbC報告書の定型様式を記載しています。

OECDは、2015年2月6日、行動13におけるCbC報告書の義務化について特に焦点を当てたガイダンス(以下、「2月ガイダンス」)を発表しました<sup>2</sup>。2月ガイダンスでは、最初のCbC報告書は、2016年に開始する事業年度を提出対象年度とし、当該事業年度終了から12カ月以内に提出されるとしています。また、CbC報告書は、通常、MNCグループの親会社の所在国に提出され、政府間情報交換メカニズムによって他の関係国と共有されるべきとしています。2月ガイダンスでは、僅かな報告義務の例外基準を含むCbC報告書のその他の実施要項についても記載されています。さらに、3層構造の移転価格文書化におけるマスターファイルとローカルファイルの実施要項に関する概括的(High level)な情報も記載しています。

### 概要

2015年6月8日に発表された実施パッケージは、短い説明文でのイントロダクションから始まり、CbC報告書に関する法令モデルとCbC報告書の交換に関する権限ある当局間合意モデルを3パターン示しています。イントロダクションでは、次に予定されているステップとして、CbC報告書を電子データで交換するためのExtensive Markup Language(XLM)スキーマとユーザーガイドの開発があると記載されています。

### CbC報告書に関する法令モデル

法令モデルは、(1)定義、(2)提出義務、(3)通知、(4)CbC報告書、(5)提出時期、(6)CbC報告書情報の使用と守秘義務、(7)罰則、及び(8)発効日の8条項で構成されています。

実施パッケージのイントロダクションでは、法令モデルは特定の税管轄地の憲法、法制度、税制の構造・用語を考慮したものではないことを記しており、現行法に変更が必要な税管轄地が自国の法制度に適用できるモデルであると示しています。

第1条は、法令モデルで使用されている用語の定義を規定しています。ここでの定義は、9月の行動13報告書で示されたCbC報告書の様式での定義をより詳細にしたものとなっています。用語の定義は以下のとおりです。

- ▶ 「グループ」とは株式保有、管理を通じて関連する企業集合体で、財務報告上の会計原則に従い、連結財務諸表の作成が必要となる、もしくはその企業集合体の一部の持分が公開証券取引所で売買された場合には、連結財務諸表の作成が必要となるであろう企業集合体をいいます。
- ▶ 「MNEグループ」とは、居住税管轄地が異なる2つ以上の事業体を含むグループ、もしくは居住税管轄地と課税地が異なる恒久的施設を有する事業体を含むグループであり、かつ、対象外MNEグループではないグループをいいます。
- ▶ 「対象外MNEグループ」とは、グループの事業年度において報告事業年度直前の事業年度の連結財務諸表での連結売上高が7億5,000万ユーロ(2015年1月時点の自国通貨で7億5,000万ユーロ同等金額)未満のグループをいいます。
- ▶ 「構成事業体」とは、(i)財務報告上の作成が必要となる、もしくはその持分が公開証券取引所で売買された場合に、作成が必要となるであろうMNEグループの連結財務諸表に含まれるMNEグループの各事業単位、(ii)規模や重要性のみを理由にMNEグループの連結財務諸表に含まれていない事業単位、(iii)上記(i)及び(ii)の対象となるMNEグループの事業単位の恒久的施設(財務報告、規制、税務報告、内部経営管理上、当該事業単位がその恒久的施設の財務諸表を別途作成する必要があるもの)をいいます。
- ▶ 「報告事業体」とは、MNEグループを代表してCbC報告書を税務上の居住地である税管轄地(居住税管轄地)に対し提出義務のある構成事業体をいいます。報告事業体は、最終親会社、代理親会社、又は第2条に基づき、CbC報告書の提出義務を負う事業体をいいます。
- ▶ 「最終親会社」とは、MNEグループにおいて居住税管轄地で一般に適用されている会計原則に基づき、連結財務諸表の作成義務が生じる程の他の構成事業体(1社以上)の持分を直接又は間接保有している構成事業体、又は当該居住税管轄地の公開証券取引所で、もし持分が取引された場合に、居住税管轄地で連結財務諸表の作成義務が生じる持分を直接又は間接に保有している構成事業体で、かつその構成事業体の株式の持分を直接的にも間接的にも保有する他の構成事業体が存在しない構成事業体をいいます。

- ▶ 「代理親会社」とは、最終親会社の唯一の代理人としてMNEグループより任命され、MNEグループを代表して居住税管轄地にCbC報告書を提出する構成事業体をいいます。
- ▶ 「事業年度」とは、MNEグループの最終親会社が財務諸表を作成する年度会計期間をいいます。
- ▶ 「報告事業年度」とは、財務上及び事業上の実績を第4条で定義されているCbC報告書に反映させる事業年度をいいます。
- ▶ 「国際協定」とは、税務行政執行共助条約、二国間又は多国間租税条約及びその条項によって税管轄地間の税に関する情報交換(自動情報交換も含む)に法的権限を与えている租税情報交換協定をいいます。
- ▶ 「適格な権限ある当局間合意」とは、管轄地間におけるCbC報告書の自動交換を要請する国際協定に参加している管轄地の正式な代表者間の合意をいいます。
- ▶ 「連結財務諸表」とは、最終親会社及び構成事業体の資産、負債、所得、費用及びキャッシュフローが単一の経済実体の数字として表示されるMNEグループの財務諸表をいいます。
- ▶ 「システム不全」とは、ある管轄地において、特定国との間で適格な権限ある当局間合意が有効となっているが、(合意条項以外の理由で)自動交換を停止している、もしくはMNEグループの構成事業体が所在する当該特定国に対し、当該MNEグループのCbC報告書の自動提供が継続できない状況をいいます。

税法モデルの第2条は、CbC報告書に関する提出義務について説明しています。基本的に、MNEグループの最終親会社がCbC報告書をその税務上の居住地国の税務当局に提出する義務を負います。ただし、次の3つの条件のうち1つがあてはまる場合、構成事業体はその税務上の居住地国の税務当局にCbC報告書を提出する義務を負うこととなります。(1)MNEグループの最終親会社が、居住税管轄地においてCbC報告書を提出する義務がない、(2)最終親会社の居住税管轄地が、構成事業体が所在する税務上の居住地国も参加している国際協定に締結しているにもかかわらず、CbC報告書の提出期限までに適格な権限ある当局間合意が有効になっていない、又は(3)最終親会社の居住税管轄地にシステム不全があり、構成事業体はその事実を税務上の居住地国の税務当局により通知されている。

MNEグループの構成事業体が提出義務を課す国に2社以上ある場合、MNEグループは、それらの構成事業体の1社に当該国でCbC報告書を提出するよう指定できます。又は、代理親会社がその居住税管轄地の税務当局にCbC報告書を提出し、MNE

グループの当該報告書が閲覧可能になることで、構成事業体をその居住税管轄地における提出義務の対象から外すことができますが、その場合次の条件が満たされる必要があります。(1)代理親会社の居住税管轄地でCbC報告書の提出義務がある、(2)代理親会社の居住税管轄地は、CbC報告書の提出期限までに構成事業体の国が参加している適格な権限ある当局間合意を有効にしている、(3)代理親会社の居住税管轄地がシステム不全を構成事業体の国の税務当局に通知していない、(4)代理親会社の居住税管轄地が、当該事業体が代理親会社であるという通知を受けている、及び(5)構成事業体が自国の税務当局に代理親会社の名称(Identity)とその税務上の居住税管轄地について通知している。

法令モデルの第3条は、通知義務を規定しています。MNEグループの構成事業体は、その税務上の居住地国の税務当局に、自社が最終親会社又は代理親会社であるかどうかを報告事業年度の最終日まで通知しなければなりません。自社が最終親会社又は代理親会社でない場合、当該構成事業体は、税務上の居住地国の税務当局に自社の最終親会社又は代理親会社の名称(Identity)とその税務上の居住税管轄地について通知しなければなりません。

法令モデルの第4条は、CbC報告書で求められる報告内容の要約を記載しており、これらは行動13報告書に含まれている様式と同様であるとしています。さらにここでは、CbC報告書はこの様式に記載されている定義や指示に従い、この様式の形で提出されることになるだろうと述べています。

税法モデルの第5条では、CbC報告書はMNEグループの報告事業年度の最終日から12カ月以内に提出されるものと規定しています。

税法モデルの第6条は、CbC報告書に含まれる情報の使用と守秘義務を記述しています。税務当局は、移転価格税制を遵守しないリスク評価を含む移転価格及びその他のBEPS関連リスクの概括的な(High-level)評価、又は、適切であれば経済・統計分析においてCbC報告書を使用すべきとしています。また、税務当局による移転価格調整(課税)は、CbC報告書に基づいて行われてはならないとしています。さらに、CbC報告書に含まれる情報には、税務行政執行共助条約の規定に基づき、税務当局に提供される情報と最低限同レベルの守秘義務を維持すべきと規定しています。

法令モデルの第7条は、「罰則」と題されています。しかしながら、CbC報告義務を遵守しなかった場合の罰則条項は規定されていません。むしろ、この条項では、現行の移転価格文書化に関する罰則規定をCbC報告書提出義務に拡大していくことを税務管轄地は望むだろうと想定されると記載されています。

法令モデルの第8条は、2016年1月1日以降開始するMNEグループの報告事業年度の有効日を括弧標記しています。

### 権限ある当局間のCbC報告書交換合意モデル

実施パッケージには、CbC報告書の交換に関する権限ある当局間合意が3パターン記載されています。最初の合意モデルは、税務行政執行共助条約に関連して使用される権限ある当局の多国間合意に使用されるものとなっています。この合意は、財務情報の自動交換のための共通報告基準に関して策定された権限ある当局間合意に基づき着想・記述されています。他の2つの合意モデルは、租税条約と税に関する情報交換協定に使用されるものとなっています。実施パッケージのイントロダクションでは、「各国は継続的なモニタリングプロセスにおいて不可欠な部分となるであろう情報交換の国際協定の対象を広げていくことが推奨される」と記載しています。さらに、イントロダクションでは、権限ある当局間合意モデルはCbC報告書の情報を関連税務当局が使用できるようにするためのフレームワークを提供するためのものであり、そのようにして提供される情報は「各国の税行政と執行に関連していくであろう」とも述べています。

権限ある当局間合意モデルには、CbC報告書の交換が実施されるまでに規定されるべき条文を含む一連の導入条項が記載されています。すなわち、(i) 合意に基づき受け取る情報の機密保持及び情報が移転価格リスクと他のBEPS関連リスクの概括的な(High-level)評価、また適切であれば、経済・統計分析のために使用されることが確保できるような適切な保護措置(Safeguards)、(ii) 効果的な情報交換が可能な関係を構築するためのインフラ(正確、タイムリーかつ機密保持された情報交換、効果的かつ信頼できるコミュニケーション、情報交換に関する疑問や懸念を迅速に解決できる機能を含む)、(iii) CbC報告書の提出を要求するために必要な法律です。

権限ある当局間合意モデルには、以下の条項が含まれています。

第1項には、この合意モデルで使用される用語の定義が記載されており、これらの定義は法令モデルで定義されている用語との調整がとられています。

第2項は、情報交換義務について説明しています。本項において、各権限ある税務当局は、他の権限ある当局の税管轄地で税務上の居住者又は課税対象となっている恒久的施設を有する構成事業体を含むMNEグループのCbC報告書を居住税管轄地の報告事業体から受け取り、1年に1度の自動交換をベースに交換するとしています。権限ある当局間合意の多国間バージョンでは、非互惠関係にあると記載されている税管轄地の税務当局はCbC報告書の送付はするが、同様の報告書は受け取らないとしています。

第3項は、CbC報告書の交換時期と方法を規定しています。CbC報告書の最初の交換は、MNEグループの事業年度の終了日から18カ月以内に行われるものとしています。それ以降、CbC報告書はMNEグループの事業年度の終了日から15カ月以内に交換されるものとしています。本項ではまた、権限ある税務当局は、CbC報告書をXMLでの共通のスキーマにより自動交換することになるだろうとし、電子データ送信の方法についての合意に向け、取り組むだろうと述べています。

第4項では、権限ある税務当局は、他の税務当局の税管轄地で税務上の居住者となっている報告事業体に関して、不正確又は不完全な情報の報告につながるような誤謬がある、又はCbC報告書の提出義務に違反があると考えられる理由がある場合、もう一方の権限ある税務当局にその旨を通知することとしています。

第5項は、データの守秘義務、保護措置と適切な使用について説明しています。交換される情報は全て、当局間合意で定められている守秘義務ルールや他の保護措置の対象となると説明しています。さらに、税管轄地はCbC報告書の情報を移転価格リスクとその他のBEPS関連リスクの概括的な評価、また適切であれば、経済・統計分析のために使用するものとしています。加えて、税管轄地はCbC報告書の情報を移転価格の詳細な分析に代わるものとして使用しないことに同意し、CbC報告書の情報だけをもって移転価格が適正であるか否かの最終的な証拠資料としてはならないことを認識するとしています。また、地方税務局(Local tax administration)が本項に反して不適切な調整を行った場合、権限ある税務当局はいかなる権限ある当局の手続きにおいても、当該調整が不適切であることを認めることとしています。ただし、税管轄地が税務調査の一環でMNEグループの移転価格設定、その他の税務に関して追加質問を依頼する根拠としてCbC報告書のデータを使用することは禁止されてはいないため、結果的に、構成事業体の課税所得に適切な調整(課税)がなされることも考えられるとしています。権限ある税務当局はコンプライアンス違反及び当該違反に関して講じられた救済措置を、適用法で認められる範囲でもう一方の権限ある税務当局又は多国間バージョンの合意においては調整機関の事務局(Co-ordinating Body Secretariat)に迅速に通知することとしています。多国間バージョンの合意では、調整機関の事務局は問題となっている権限ある税務当局との多国間合意に参加している全ての権限ある税務当局に通知するとも規定しています。

第6項は、CbC報告書のデータを基にした追加質問の結果として、構成事業体の課税所得が調整(課税)されたことにより好ましくない経済的な結果につながった場合、その影響を受けることになる構成事業体の居住税管轄地の権限ある税務当局は、当該案件の解決を目指し、当局間で協議することになると記載しています。合意の実施又は解釈において問題が発生する場合には、その合意が成立するよう適切な措置を講ずるために、権限ある税務当局はもう一方の権限ある税務当局との協議(Consultation)を要請できることになっています。多国間バージョンの協定では、協議の結果が、調整機関の事務局に確実に通知されるよう権限ある税務当局に求められています。

第7項では、(合意の)修正は、有効な合意に参加している権限ある税務当局の書面による全員同意を以って行うことができると記載されています。

第8項には、合意条件が記載されています。特に、重大なコンプライアンス違反があったと権限ある税務当局が断定した場合、もう一方の権限ある税務当局に書面で通知することにより情報交換を停止できるという条件があります。このコンプライアンス違反には、第5項で規定されているデータの守秘義務、保護措置と適切な使用、第6項で規定されている好ましくない経済的な結果の場合における協議、及び権限ある税務当局が当該合意で求められているようなタイムリー又は適切な情報の提供を行わないケースなどがあります。情報交換の停止は、ただちに有効となり、コンプライアンス違反とされた権限ある税務当局が重大なコンプライアンス違反がなかったこと、又は重大なコンプライアンス違反に有効な措置を講じたということを双方の権限ある税務当局が許容できるような方法で立証するまで継続します。権限ある税務当局は、書面で通知することで合意への参加を解除することができます。参加の解除は、通知日の翌日から始まる12カ月の待機期間が満了となった月の翌月の初日から有効となります。解除の場合でも、協定のもとで受け取られた情報は引き続き守秘義務の対象となります。

多国間バージョンの権限ある当局間合意には、データの守秘義務と保護措置に関する質問表が付属文書として添付されています。質問表は、(1)法的フレームワーク、(2)情報セキュリティ管理、(3)モニタリングと実行に関するセクションからなり、チェックリストの形式になっています。法的フレームワークに関するチェックリストは、条約又は二国間合意の情報交換の適用条件と税管轄地内での国内法制という2つのパートで構成されています。情報セキュリティ管理に関するチェックリストの範囲には、機密データの保護を確実に行うために各税管轄地が使用すべき基準が記載されています。モニタリングと実行に関するチェックリストは、納税者情報の適切な情報開示や使用のために、国内法において罰則や制裁が課されなければならないとされています。

## おわりに

実施パッケージに含まれる法令モデルと権限ある当局間合意モデルは、CbC報告書の義務の実施と税務当局間での情報共有のための情報交換メカニズム確立の促進を意図したものです。実施パッケージでは、実施のプロセスが加速されるよう各国が法律や協定に使用できる文言を示しています。

各企業は、親会社の居住地国及びMNCグループが活動する税管轄地におけるCbC報告書提出の新たな義務、及びより全般的となった移転価格文書化の新たな要求に関する展開をしっかりとモニターしていく必要があります。

さらに、各企業は新しい報告書に関連し、情報収集と内部プロセス策定のための手順の作成も含め、必要な情報を確実に作成できるよう必要なステップに注力し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。

## 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ございます。



@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

## 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 CC20150909

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)