## Japan tax alert

EY税理士法人

# OECDが国別報告書に関する 2つのハンドブックを公表

#### EY税理士法人アラートライブラリー

EY税理士法人が発行したすべてアラートは、下記サイトからご覧になれます。

https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html

## エグゼクティブ・サマリー

2017年9月29日、ノルウェーで開催された経済協力開発機構(OECD)税務長官会議の総括として、一連の新たな税務レポートが公表されました。その表題には、以下が含まれます(英文のみ)。

- ► 2017年の税務行政(Tax Administration 2017)
- ► タックス・コンプライアンス環境の変化と調査の役割(The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit)
- ▶ 地下経済に差す光: 機会と脅威(Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and threats)
- ▶ 国別報告書: 効果的な実施に関するハンドブック(BEPS行動13)(Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Implementation (BEPS Action 13))
- ► 国別報告書: 効果的な税務リスク評価に関するハンドブック(BEPS行動13) (Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment (BEPS Action 13))

「国別報告書:効果的な実施に関するハンドブック」(以下、「実施ハンドブック」)は、各国が行動13のミニマム・スタンダードに沿って、国別(Country-by-Country: CbC)報告書を導入するにあたって留意する必要のある主要な要素の実務的な手引きです。このレポートには、CbC報告書の提出、交換及び使用に関連する専門的な論点、並びに税務当局が対処する必要のある実務的な事項に関する指針が含まれています。



「国別報告書:効果的な税務リスク評価に関するハンドブック」 (以下、「税務リスク評価ハンドブック」)の中で、OECDは、税源 浸食と利益移転(Base Erosion and Profit Shifting: BEPS)行 動計画の行動13の下におけるCbC報告書並びに移転価格マス ターファイル及びローカルファイル文書を受け取ったそれぞれ の税務当局が、この情報を自身の税務リスク評価プログラム内 で使用することによって、自身が活用を検討し得るリスク評価 テストの種類、CbC報告書を税務リスク管理に効果的に使用す るにあたっての課題、及びCbC報告書をその他の情報源からの データと併せて使用する方法を、どのように検討することがで きるかに関する指針を示しています。

税務リスク評価ハンドブック、特に行動13のデータを使用して 税務リスクをテストするにあたって、税務当局が検討し得る様々 な方法を示した第4章は、かかるリスク指標の識別を自社の提 出前のリスク保証プロセスに組み込む方法を検討している多 国籍企業にとって、特に興味深いものです。

いずれのハンドブックも、英語版とフランス語版が入手可能 です。

## 詳細解説

### 背景

2015年10月5日、OECDは、BEPS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を発 表しました $^1$ 。このレポートは多国籍企業(MNE)の移転価格文 書化に対する統一的な3層構造アプローチを導入しており、当 該3層構造は、マスターファイル、ローカルファイル、及び特定 のMNEグループが年次の提出を義務付けられるCbC報告書で 構成されています。CbC報告書は、BEPSの包括的枠組みの参 画メンバー全102カ国が一貫した実施を確約している、BEPS プロジェクトに関する4つのミニマム・スタンダードの1つです。

行動13に関するこの最終レポートの発表以降、CbC報告書をめ ぐる活動は進行・拡大しています。OECDは、CbC報告書の一貫 した迅速な実施を支援すべく、追加的な指針及び資料の発表 を続けています。

特に、OECDは、2016年3月にCbC報告書の迅速な統一された 実施の推進を目的とするXMLスキーマ及びそのユーザー・ガイ ドを発表し<sup>2</sup>、また2016年6月にCbC報告書に関する主要な解 釈上の疑義を取り上げた追加指針を発表しました3。後者の指 針は、2016年12月4、2017年4月5、2017年7月6、及び2017 年9月7に、定期的に改定されています。

2017年2月、OECDは、行動13のミニマム・スタンダードのピ アレビューに係る責任範囲及び手法を発表しました<sup>8</sup>。ピアレ ビュー文書には、ミニマム・スタンダードの遵守をレビューして、 その一貫した効果的な実施を確実にするために合意されたア プローチが反映されます。

2017年9月、OECDは、CbC報告書の情報の適切な使用を確実 にするために必要とされる枠組み及びインフラを各税務管轄 地が確立するにあたってこれを支援すべく、「CbC報告書に含ま れる情報の適切な使用に関する指針」を公表しました9。

2017年9月29日、OECDは、ノルウェーで開催された第11回 OECD税務長官会議の総括として、CbC報告書の実施及び運用 を支援するためのOECDとBEPSの包括的枠組みにより作成さ れた一連の指針の一部となる、以下の2つのハンドブックを発表 しました。

## 効果的な実施に関するハンドブック

効果的な実施に関するハンドブックは、5つの章で構成され、各 税務管轄地が行動13のミニマム・スタンダードを実施する助け となります。

第1章は、CbC報告書のハイレベルの概要及びスケジュールを 示しています。

第2章は、各税務管轄地におけるCbC報告書の提出と使用に係 る必須及び任意の諸要素を含んでおり、また、CbC報告書に含 まれる情報の不適切な使用を防止するために税務当局が設け るべき枠組みを説明しています。

第3章は、3つの権限ある当局間合意モデルの1つであり、CbC 報告書の実施パッケージの一部となっている「国別報告書の交 換に関する多国間の権限ある当局間合意」を参照して、CbC報 告書の交換に係る法的枠組みの諸要素を説明しています。ま た、この章では、報告事業体による不遵守の通知にも言及して います。実施ハンドブックは、CbC報告書を受け取った税務管轄 地が、当該報告書に含まれる情報が不正確又は不完全であると 信じるべき理由がある場合、他方の税務管轄地に通知すべきで あるとしています。また、税務管轄地は、報告事業体によるCbC 報告書の提出義務の不履行があると信じるべき理由がある場 合にも、他方の税務管轄地に通知すべきです。CbC報告書の交 換は、自動的情報交換に係る適用される国際協定及び適用さ れる権限ある当局間合意が、該当する報告事業年度について 発効している場合にのみ可能であることから、第3章では、国際 協定及び権限ある当局間合意を結ぶことの重要性を強調して います。

第4章は、CbC報告書の提出及び交換に関する技術的な論点 に焦点を合わせ、効果的な運用の枠組みを提供しています。 第4章では、CbC報告書を実施するにあたり税務管轄地はCbC 報告書の提出に関連する各段階のプロセスを確実に設けな ければならないと述べていますが、かかる各段階とは、(i)CbC 報告書の提出が要求される事業体の識別、(ii)居住者事業体か ら提出されたCbC報告書の受取り、(iii)CbC報告書の完全性 のチェック及びその交換の準備、並びに(iv)不遵守に対する制 裁の発動です。さらに、実施ハンドブックによると、XMLスキー マを使用したCbC報告書の電子提出により、当該情報の処理 及び伝送、並びに自動化されたリスク評価プロセスにおける使 用が容易になることから、多くの税務管轄地がかかる電子提出 の重要性を強調しています。このため、オーストラリア、ハンガ リー、アイルランド、日本及びスイスを含む多くの税務管轄地 が、OECDのXMLスキーマを使用したCbC報告書の電子提出を 自国において要求しています。

第5章は、CbC報告書に関する指針を提供することの便益、並び にスタッフ、タックス・コンプライアンス、及び権限ある当局の職 員に対する教育の重要性を指摘しています。

このハンドブックには、「国別報告書:国別報告書に含まれ る情報の適切な使用に関する指針」10の写し、及びOECDの 「Clearspace | サイトに掲載されている、関連する政府職員が アクセス可能なCbC報告書に関する実務的な資料を収録した 付録が含まれています。

## 効果的な税務リスク評価に関するハンドブック

効果的な税務リスク評価に関するハンドブックは、CbC報告書 の下で入手した情報を税務当局の税務リスク評価プロセスに 組み込む方法、CbC報告書を使用して識別できる税務リスクの 指標の種類、及び当該プロセスにおいて生じ得る課題に関する 指針を税務当局に提供しています。このハンドブックには、7つ の章が含まれます。

第1章は、CbC報告書とリスク評価のハイレベルの概要を示し ています。

第2章では、異なる各国の例を示すことにより、税務行政におけ る税務リスク評価の役割を説明しています。税務当局が使用す る枠組みは様々であり得るものの、このハンドブックでは、リス ク評価が効果的に機能するためには特定の中核的な特徴を備 えているべきであるとされており、かかる特徴には以下が含ま れます。

- ▶ リスク評価に関与する職員が、主要な分野における十分な 教育及び経験を有している。
- ▶ さらなる調査(税務調査又はその他のコンプライアンス活 動を含み得る)のために納税者を選定・除外する目的で、リス ク評価ツール(CbC報告書)が使用されている。当該ツール は、かかる活動を代替する目的、更正を行う目的、又は税額 を直接査定する目的で使用されるべきではない。
- ▶ リスク評価プロセスが、その継続的な改善を確実にすべく、 動的であり、かつ税務当局内からのフィードバックに迅速に 対応している。
- ▶ リスクの高い納税者が、特定のリスク・フラグを隠蔽する要 素を整備することにより検出を回避してしまうリスクを最小 化するため、リスク評価戦略が様々なツールを組み合わせ、 かつグループのリスク特性の様々な要素を考慮している。

- 税務当局内におけるリスク評価機能の十分な監視を確実に するためのガバナンスのプロセスが設けられている。
- 税務リスク評価プロセスが、税務当局の全体的なリスク管 理の枠組みの一部を構成している。

このレポートでは、多くの税務管轄地が自身の税務リスク評価 プロセスの変更を実施中であると述べ、7つの税務管轄地(オ ーストラリア、ブラジル、カナダ、チリ、インド、オランダ及びスペ イン)において活用されているリスク評価アプローチに関する 短いケース・スタディを提供しています。

第3章は、CbC報告書の仕組みの概要を示しています。さらにこ のレポートでは、効果的な税務リスク評価の目的において、CbC 報告書はその他の税務データ・ソースをしのぐいくつかの利 点を提供することができると述べています。中でも重要なの は、CbC報告書が、通常、MNEグループの最終的な親事業体に よって作成・提出されることです。このレポートによると、このこ とは、当該グループのグローバルな構造、活動及び展開を理解 するのに通常最適な立場にある事業体によってCbC報告書の 情報が取りまとめられていることを意味します。またCbC報告 書は、税務情報を含め、既存のデータ・ソースからは入手できな い(又は容易に入手できない)可能性のある、MNEグループ全 体を通じた動向の概要を提供します。さらに、CbC報告書は税 務当局とMNEグループの対話の質を高める助けとなると思わ れるとともに、異なるMNEグループにわたって同じリスクが識 別された場合には、CbC報告書の情報によって、税務当局がそ れぞれのグループからもたらされる当該リスクの重要性を決定 し、リスクにさらされている税額が大きいグループにさらなるコ ンプライアンス行動を向けることが容易になる可能性がありま す。最後に、CbC報告書の存在は、複数の税務管轄地の税務当 局が関与する特定のMNEグループのリスク評価における多国 間構成要素の策定を促す可能性があります。

第4章は、CbC報告書を税務当局のリスク評価の枠組みに組み 込むことのできる方法を検討し、いくつかの主要な潜在的税務 リスクの指標について説明しています。このレポートは、いくつ かの例を概説することにより、CbC報告書を多数の異なる方法 で税務当局のリスク評価プロセスに組み込むことができると述 べています。

このハンドブックでは、特に移転価格リスクは3つの一般的なシ ナリオにおいて生じると述べています。第1のシナリオは、ある 税務管轄地の税源を徐々に浸食する可能性のある関連者との 反復的な取引に事業体が従事している場合です。第2のシナリ オでは、事業再構築や主要な所得創出資産の譲渡を含む大規 模又は複雑な単発の取引から、移転価格リスクが生じる可能性 があります。第3のシナリオでは、関連者間取引の価格算定を 継続的に管理·文書化·レビューするための効果的な税務ガバナ ンスのプロセスをグループが設けていない場合に、移転価格リ スクが高まる可能性があります。これらの3つのシナリオから、このハンドブックは、税務当局が反復的な取引及び単発の取引から生じるリスク指標を検出するにあたってCbC報告書が助けとなり得ると述べています。

続いて、このレポートは、税務行政によって(特に)採用される可能性のある19の具体的な一連のリスク指標を示しています。それぞれのリスク指標について第4章に概要が提供されており、またこのレポートの付録2では、潜在的な結果が意味し得るものを示すとともに、当該結果を説明し得るその他の潜在的な状況を検討しています。この19のリスク指標は以下の通りです。

- 1. 特定の税務管轄地におけるグループの展開
- 2. ある税務管轄地におけるグループの活動がリスクの低い 活動に限定されていること
- 3. 特定の税務管轄地における関連者間収益の価額が大きいか又は比率が高いこと
- 4. ある税務管轄地における結果が潜在的な比較対象から乖離していること
- 5. ある税務管轄地における結果が市場の動向を反映していないこと
- 6. 利益が多いが実質的な活動がほとんどない税務管轄地があること
- 7. 利益が多いが発生した税額の水準が低い税務管轄地があること
- 8. 活動が多いが利益(又は損失)の水準が低い税務管轄地があること
- 9. グループがBEPSリスクをもたらす税務管轄地で活動を 行っていること
- 10. グループが、自身の支払っている税率又は税額水準の低い税務管轄地に立地する可動的な活動を有していること
- 11. グループの構造(資産の場所を含む)に変更があったこと
- 12. 知的財産(IP)がグループ内の関連する活動から分離されていること
- 13. グループが、自身の主要な市場以外の税務管轄地に立地するマーケティング事業体を有していること
- 14. グループが、自身の主要な製造場所以外の税務管轄地に 立地する調達事業体を有していること
- 15. 支払った法人所得税が発生した法人所得税を一貫して下回っていること
- 16. グループに双方居住者事業体が含まれていること

- 17. グループに税務上の居住地のない事業体が含まれていること
- 18. グループが表1において無国籍収益を開示していること
- 19. グループのCbC報告書に含まれる情報が、その構成事業体から過去に提供された情報と対応していないこと

納税者は、この19のリスク指標を詳細にレビューし、かかるテストを自社の提出前データにどのように適用できるかを評価することが推奨されます。

このレポートの第5章は、税務当局がCbC報告書を税務リスク評価に使用するにあたって直面し得る課題を概説していますが、かかる課題は特に、一部の税務当局が処理する必要のある情報の量、異なるMNEグループから提供されたデータの比較可能性、及びCbC報告書の導入を受けた移行上の論点に関連しています。このレポートでは、17の主要な課題を識別・説明した上で、それぞれの税務当局はこれらの課題を最小化する方法を検討する、又はリスク評価プロセスの結果を解釈するにあたってこれらを考慮する必要があると述べています。このハンドブックの改訂版には、税務当局の経験に基づいて、これらの課題に対処するために採用することのできるアプローチを含める予定です。

このレポートの第6章は、OECDがCbC報告書と並んで税務当局が考慮すべきものとしているその他のいくつかのデータ・ソースを示しており、これには、マスターファイル及びローカルファイル、税務当局が保有するその他の情報、その他の政府の情報源から入手可能な情報、公に入手可能な情報、並びに商業的データ・ソースが含まれます。

このレポートは、税務当局が、CbC報告書に含まれる情報をその他の情報源からのデータと関連付けることのできる(又は関連付けることを計画している)程度は現在のところ様々であるものの、これを行うことによって、最終的にはより効果的なリスク評価が達成され得ると述べています。

第7章は、CbC報告書を使用した税務リスク評価の結果がどのように使用されるべきかを説明しています。CbC報告書の情報はハイレベルのリスク評価の強力なツールであるものの、移転価格が不正確であること又はMNEグループがBEPSに従事していることの決定的証拠を単独で表すものとはなり得ないと、このレポートは述べています。CbC報告書を使用したリスク評価によって潜在的な税務リスクが識別された場合には、さらなるレビュー又は追加的な情報の要求、並びに必要に応じて(場合によっては税務調査を含めた)コンプライアンス行動が発動されるべきです。

## 今後の影響

これらの2つのハンドブックは、取り上げられている論点の取扱 いに関する裏付けと明確性を、CbC報告書を導入する国に対し て提供すると思われます。

具体的には、効果的な税務リスク評価に関するハンドブックは、 税務当局が自身の既存の税務リスク評価プロトコールを補完す るために行動13の情報をどのように使用できるかを正確に示 した、公に入手可能な最初の情報に相当します。そのため、各 国の国税当局が、少なくともこのレポートに概説されたリスク 指標テストを活用するであろうと想定すべきです。

このレポートに述べられているとおり、当該プロセスを通じて多 くの教訓が得られると思われます。納税者と税務行政の双方が 新たな形式の新たなデータに対処することになり、そのため、 このレポートが税務当局に代わって柔軟性と忍耐を奨励してい ることは有益です。

また、このハンドブックは、CbC報告書の形式が2020年に OECDによってレビューされる際に、そのさらなる改良や拡張を 税務当局が要求する可能性のある多くの分野を浮彫りにして います。特に、現在のCbC報告書の表3におけるフリーテキスト 形式に関するコメント、及びこれをより標準化された形式へとさ らに発展させることへの潜在的な要望は、注目に値します。

このレポートにおける、CbC報告書の存在が「複数の税務管 轄地の税務当局が関与する特定のMNEグループのリスク 評価における多国間構成要素の策定を促す | とのコメント は、OECDの指針の下における多くの税務管轄地による国際的 コンプライアンス保証プログラム(International Compliance Assurance Programme: ICAP)のパイロット試験の前触れと なっています。ますます多くの税務行政プロセスが多国間的な 性質を持つようになっていることから、これは企業が認識し、計 画を立てるべき重要な動向となると思われます。

要約すると、このレポートには、自社のコンプライアンス・リスク 保証アプローチが国税当局によって採用される可能性の高い アプローチと整合していることを確実にするための提出前テス トを策定したいと望む企業にとって有用なデータが含まれてい ます。加えて、主要な7カ国について提供されたカントリー・リス ク評価プロトコールは、かかる税務管轄地内で現在事業を営ん でいるMNEにとって有用な知見を提供しています。

CbC報告書をめぐる活動は進行・拡大していることから、これら のハンドブックは恒久的かつ静的なツールであり続けるわけで はなく、すべての国の税務当局がこれらの内容から恩恵を受け られることを確実にするよう、定期的に改定されると予想され ます。企業は、新規又は改定報告要件、及びこれらの新たなハン ドブックに対する各国の反応を、引き続き注視する必要があり ます。

#### 巻末注

- 1. Japan tax alert 2015年11月19日付、「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 |をご 覧ください。
- 2. EY Global Tax Alert 2016年3月25日付、「OECD releases Country-by-Country reporting XML Schema and related User Guide」(英語のみ)をご覧ください。
- Japan tax alert 2016年7月12日付、「OECDが国別報告書の実施に関する追加指針を公表」をご覧ください。
- Japan tax alert 2016年12月19日付、「OECDが国別報告書に関する指針を改定、国ごとの実施状況を掲載する新ウェブサイトも開 設 | をご覧ください。
- 5. Japan tax alert 2017年4月21日付、「OECDが国別報告書に関する指針を改定」をご覧ください。
- Japan tax alert 2017年8月3日付、「OECDが国別報告書の実施指針の更新版を公表」をご覧ください。
- Japan tax alert 2017年9月21日付、「OECDが国別報告書の実施に関する追加指針を公表」をご覧ください。
- 8. EY Global Tax Alert 2017年2月6日付、「OECD releases peer review documents on BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices and on BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting」(英語のみ)をご覧ください。
- 9. Japan tax alert 2017年9月21日付、「OECDが国別報告書の実施に関する追加指針を公表」をご覧ください。
- 10. Japan tax alert 2017年9月21日付、「OECDが国別報告書の実施に関する追加指針を公表 |をご覧ください。

本アラートに関するお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

#### EY税理士法人

須藤 一郎 佐藤 佳子

パートナー +81 3 3506 2637 エグゼクティブディレクター +81 3 3506 2703 ichiro.suto@jp.ey.com yoshiko.sato@jp.ey.com

#### 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。



本ニュースレターに関するご質問・ご意見等がございましたら、弊社の担当者又は下記宛先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リ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、より良い社会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、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2017 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 201701013

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