

# OECD・BEPS 最終パッケージ公表 行動 13-移転価格文書と国別報告書に係る報告

30 October 2015

## In brief

2012年6月にOECD/G20により開始されたBEPSプロジェクトは、2013年7月19日に公表されたBEPS行動計画に基づき議論が重ねられ、2014年9月16日の第一次提言の公表を経て、2015年10月5日に15の行動に関する最終報告書がまとめられた最終パッケージが公表されました。

行動13は、移転価格文書基準の改善を通じた透明性の向上を目的とするもので、移転価格ガイドライン第5章(文書化)の改正案も含まれています。

継続して議論されてきた移転価格文書改正案は、2014年9月16日の第一次提言で最終案として発表され、2015年2月6日には移転価格文書と国別報告書の実施ガイダンス、6月には移転価格文書と国別報告書の実施パッケージが発表されました。今回の発表は、これらの内容をまとめたもので大きな変更はないものの、各国での法制化が進められる契機となります。すでに中国、イギリス、スペイン等の国では現地税制における文書化規定の見直し案が出ています。OECDでは、各国税務当局が合意したテンプレートに従った情報要求を行うことを強く求めておりますが、各国でどのように規定が見直されるのか注意深く見守る必要があります。

各企業は、各国の状況に対応した移転価格文書と国別報告書の準備が求められます。今後の制度改正に備えて、十分な移転価格の対応を行うための準備や検討を進めることも、企業経営におけるコンプライアンス遵守の一つとなると考えられます。

## In detail

### 1. 行動13 最終報告:移転価格文書および国別報告書

行動13に関して、2014年9月16日発表の第一次提言では、移転価格文書と国別報告書の記載内容や作成要領が最終化され、2015年2月6日には、国別報告書について導入時期、対象となる多国籍企業、税務当局の収集と使用に関する必要条件、税務当局間の情報交換の枠組みと実施パッケージ、2015年6月には国別報告書に関するモデル法令と国別報告書の交換に関する権限ある当局間の合意(Competent Authority Agreement (CAA))のモデルが発表されてきました。

今回発表された最終報告書は、これらの内容をまとめて最終報告としたものであり、OECD移転価格ガイドライン第V章の差し替えとなります。

各国税務当局に対しては、移転価格調査やリスク評価の際に納税者に要請する移転価格文書に関する規則や手続きについてのガイダンスであり、納税者に対しては、関連者間取引が独立企業間価格で行われていることを説明する最も適切な情報となる移転価格文書を整備するためのガイダンスです。

## 2. OECD移転価格ガイドライン第V章の改定内容

### A) OECD移転価格ガイドライン(2015年改訂)の構成

A 序	附則I: マスターファイル
B 移転価格文書規定の目的	附則II: ローカルファイル
C 移転価格文書の三層構造	附則III: 国別報告書
D コンプライアンス関連事項	国別報告書のモデルテンプレート
E 実施	国別報告書テンプレート - 一般事項
E.1 マスターファイルとローカルファイル	国別報告書テンプレート - 特定事項
E.2 国別報告書	附則IV: 国別報告書導入パッケージ
(1) 導入時期	序
(2) 対象となる多国籍企業	国別報告書のモデル条項
(3) 国別報告書に係る税務当局の情報の収集と使用に関する必要条件	税務行政執行共助条約第6条に基づく多国間CAA
(4) 情報交換規定に関する政府間の枠組みと実施パッケージ	二国間租税条約第26条に基づくモデルCAA 租税情報交換協定(TIEA)に基づくモデルCAA

### B) 移転価格文書規定の目的

移転価格文書は、1)納税者が、関連者間取引において適切な価格や取引条件を決定し、税務申告において適切な申告をするために、移転価格を十分に検討することを確保すること、2)税務当局に対して、移転価格リスク評価を行う際に必要な情報を提供すること、3)税務当局に対して、移転価格調査を適切に行うための有用な情報を提供すること、を目的としています。

### C) 移転価格文書の三層構造

移転価格文書の目的を達成するには、どの国でも標準化された取り扱いをすることが重要です。移転価格文書はマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の3つのレポートで構成されます。マスターファイルには多国籍企業グループ各社の情報、ローカルファイルには現地納税者の主要な取引、国別報告書には多国籍企業の所得と税額に関する情報が含まれます。

#### C.1 マスターファイル

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検証するために必要な多国籍企業の概要をまとめたものです。全世界で行われている事業の状況や移転価格ポリシー、所得や経済活動の配分の状況を示すもので、a)多国籍企業の組織、b)多国籍企業の事業概要、c)無形資産、d)グループ内金融活動、e)財務状態と納税状況が含まれます。マスターファイルは多国籍企業の移転価格の実務を概略的に説明するものであり、詳細な情報やリストを提供することは意図していません。

また、独立して運営されている事業や、最近買収された部門等、個別にマスターファイルを作成することも認められます。この場合は、全部の事業部門を網羅することが重要であり、多国籍企業グループ全体を概観するというマスターファイルの目的に沿って作成する必要があります。

#### C.2 ローカルファイル

ローカルファイルには、各国の税制に即して特定の関連者間取引に関する詳細な情報がまとめられます。ローカルファイルの情報は、マスターファイルを補完し、納税者が独立企業原則に沿って取引を行っていることを説明するために用いられます。ローカルファイルはa)関連取引の対象事業体、b)関連者取引の概要、取引金額、比較分析、適切な移転価格算定方法の選定等、c)財務情報からなります。

#### C.3 国別報告書

国別報告書は国別の包括的な報告書として、国別に合計した所得配分、納税の状況、経済活動の所在を示す情報が含まれます。合わせて、事業内容を区分した企業のリストが含まれます。

税務当局は、国別報告書を使ってハイレベルな移転価格のリスク評価を行うことが可能となります。しかし、国別報告書の情報は、各関連者間取引の移転価格を検証する資料ではないので、国別報告書をもって、移転価格が適切であるかを議論することはできませんし、国別報告書の情報を使って全世界定式配分方式に基づく課税を行うべきではないとしています。

## D) コンプライアンスについて

**D.1 同時文書化:**納税者は、取引時に入手可能な情報に基づいて、独立企業原則に沿って設定された価格を決める必要があります。また、税務申告時に損益結果が独立企業間価格として問題がないことを確認する必要があります。しかしながら、税務当局は、移転価格文書作成に必要な費用や事務負担を考慮することが求められ、納税者に過大な費用や負担を強いるべきではありません。

**D.2 文書作成時期:**移転価格文書は、税務申告までに作成が求められる国もあれば、調査での提出が求められる国もあり、対応が各国により異なります。OECDは、ローカルファイルは対象年度の税務申告までに作成とすること、マスターファイルも多国籍企業親会社の税務申告までに見直され、必要に応じて修正されることが望ましいとしています。また、財務情報が税務申告までに修正されることもあるため、国別報告書の作成時期は多国籍企業親会社の事業年度終了日から1年以内としています。

**D.3 重要性:**各国の移転価格文書化の規定には、現地経済の規模や状況、現地企業の重要性、企業の事業規模や事業内容、多国籍企業の事業規模や事業内容を考慮する、一定の重要性基準を設定することが推奨されています。また、納税者に過大な費用や負担を強いらぬように、中小企業は文書化の対象から外す(または、軽減する)ことが薦められています。

**D.4 文書の保存期間:**親会社または対象企業の所在地の税制に即した合理的な保存期間が考えられます。ただし、経過年分であっても、移転価格文書に含まれるデータは保存しておく必要があります。文書の保存方法は、適時に税務当局に提出することができる限り、書類として保存するのか、電子データや他の形式で保存するのか、納税者に委ねられます。

**D.5 文書の更新頻度:**移転価格文書は機能分析や経済分析およびサポート資料の有効性を確保するために、定期的に見直すことが薦められています。毎年見直しが必要ですが、会社概要や機能分析等は大きな変更がなければ、大きく修正するひつようはありません。また、経済分析では、事業に大きな変更がない限り、毎年でなく、三年毎に比較対象企業を選定することも認められています。ただし、分析に用いられる財務データは毎年アップデートする必要があります。

**D.6 使用言語:**移転価格文書で使用される言語は現地税制によります。基本的には現地の言語となりますが、文書の有用性を損ねない程度であれば企業内で共通に使われる言語で文書を作成することを認めるように税務当局に求めています。税務当局が必要と認める場合には、費用や負担のバランスを考慮したうえで、翻訳を納税者に依頼することとされています。

**D.7 罰則:**移転価格文書を整備していなかった場合の罰則を既に導入している国も多くあります。罰則は各国の法制度に基づいて導入を検討されますが、納税者のコンプライアンスの遵守と移転価格文書の効果的な運用を確保することを目的としたものです。

**D.8 守秘義務:**税務当局は納税者の営業上の秘密情報、技術上の秘密情報や商業的に影響する情報が開示されることのないように、情報を管理する必要があります。

**D.9 その他:**比較可能性が確保される限り、地域レベルの比較対象企業より、同じ国の比較対象企業を用いる方がより信頼性が高い分析になるとしています。

## E) 実施

### E.1 マスターファイルとローカルファイル

マスターファイルとローカルファイルは現地の税制に沿って導入され、当該国の求めにより提出すべきとされています。

## E.2 国別報告書

最初の国別報告書を提出すべき事業年度は、原則として、2016年1月1日以降に開始する事業年度です。多国籍企業が国別報告書を作成し提出する期限は対象事業年度の終了日から1年とされています。親会社の事業年度が2016年1月1日に開始し2016年12月31日に終了する事業年度が最初の年度となり、提出期限は2017年12月31日となります。また、多国籍企業の親会社の連結財務諸表における連結事業年度が基準となり、子会社の事業年度や税務年度を基準とするものではありません。

多国籍企業は、前事業年度の年間連結売上高が750百万ユーロ未満(日本円で約1000億円)の場合を除いて、すべての多国籍企業が各年の国別報告書の提出をもとめられます。除外基準はこの連結売上高基準のみであり、特定の産業や投資ファンド、NPO等の会社形態をとらない事業体についての除外基準は明示されていません。

国別報告書は、多国籍事業の事業における重要な情報を含むため、OECD/G20のBEPSプロジェクト参加国はその取扱いについて、a) Confidentiality (守秘義務(機密保護)、提出された報告書類の機密保護について、法的な守秘義務を設ける)、b) Consistency (整合性、多国籍企業の親会社が国別報告書を作成し、その居住地国の税務当局に提出。国別報告書の作成は、定型テンプレートを使用する。)、c) Appropriate Use (適正な使用、ハイレベルな移転価格リスクの確認のために用いるものであり、国別報告書の情報にもとにした所得配分方式による更正は行わない。)に合意しました。

### 情報交換規定に関する政府間の枠組みと実施パッケージ

多国籍企業の子会社居住地国の税務当局が当該多国籍企業の親会社の居住地国の税務当局に提出されている国別報告書を共有する方法は、租税条約等に基づく自動交換規定によるものとし、多国籍企業の親会社の居住地国の税務当局から入手すべきとしています。すなわち、二国間租税条約、税務行政執行共助条約または情報交換協定(TIEAs)などの政府間メカニズムに従った自動的情報交換が第一の方法であるとされています。例外として、自動交換規定の枠組みでは適切に国別報告書を共有できない場合(たとえば、最上位の親会社の居住地国が国別報告書の提出を義務付けていない場合、親会社の居住地国の税務当局と子会社の税務当局との間で自動交換規定の枠組みが存在しない場合、自動交換規定に基づき情報交換が行われない場合)、現地子会社による提出や国別報告書の収集先の移管、次の段階の親会社の居住国による情報交換といった第二の方法(補完的メカニズム)を認めるべきとしています。

### 3. 納税者の対応

移転価格文書は、納税者にとって、関連者間取引が独立企業間価格で行われたことを税務当局に対して明確に説明するための資料となります。税務当局の要件を満たして作成された文書は、調査官に対して、企業が常に移転価格を考慮して事業を行っていることを印象づけます。また、同時文書化は、納税者が適時に誠実に移転価格を検証していることを示すために有効です。

OECDの最終報告を受けて、今後各国の税務当局は税制の見直しを行い、提案された移転価格文書の様式を取り入れていきます。すでに、OECDの提言の発表を受けて国別報告書の導入の検討を開始している国もあります。我が国においても、2016年4月以降に開始する事業年度から国別報告書の作成および提出が求められることになる見込みのため、特に国別報告書提出基準を満たす企業は、必要な情報の入手や収集した情報の管理について、早めに検討を行うことが望ましいと考えられます。

2015年10月5日に公表されたBEPS行動13(Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting)の最終報告書の原文(英語)については、以下のOECDのウェブサイトをご参照ください。

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

電話：03-5251-2400(代表)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

[kimihito.k.takano@jp.pwc.com](mailto:kimihito.k.takano@jp.pwc.com)

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

[yoshiyasu.okada@jp.pwc.com](mailto:yoshiyasu.okada@jp.pwc.com)

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

[hiroshi.sasaki@jp.pwc.com](mailto:hiroshi.sasaki@jp.pwc.com)

ディレクター

藤澤 徹

080-9707-7045

[toru.fujisawa@jp.pwc.com](mailto:toru.fujisawa@jp.pwc.com)

シニア マネージャー

竹内 千尋

080-3122-7630

[chihiro.t.takeuchi@jp.pwc.com](mailto:chihiro.t.takeuchi@jp.pwc.com)

PwC税理士法人は、PwCのメンバーファームです。公認会計士、税理士など約520人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCは、世界157カ国におよぶグローバルネットワークに208,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細は[www.pwc.com](http://www.pwc.com)をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2015 PwC税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwCとはメンバーファームであるPwC税理士法人、または日本におけるPwCメンバーファームおよび(または)その指定子会社またはPwCのネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は[www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure)をご覧ください。