

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

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、2014年9月16日、税源浸食と利益移転（BEPS: Base Erosion and Profit Shifting）に対する行動計画のうち主要7分野をカバーする第一次提言一式を発表しました。行動13について発表された報告書（以下、「同報告書」）には、移転価格文書化に関する基準の改定と、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。同報告書では、移転価格文書化に関する基準及びCbC報告書の基準について、追加的又は異なるデータの報告を要求すべきかどうかを判断すべく、2020年末までにOECD加盟国及びG20諸国によって再検討されると述べています。

CbC報告書の雛形では、多国籍企業グループ（MNE）に、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ついて毎年報告することを求めています。また、各税管轄地で事業を行っているグループ内の事業体を特定すること及び各事業体が行っている事業内容を説明することも求めています。この情報は、MNEが事業を行っているあらゆる管轄地の税務当局が閲覧できるようになります。

移転価格文書化に関する指針では、MNEに、グローバルで行われている事業及び移転価格算定方針についての概要を「マスターファイル」に記載するよう求めています。このマスターファイルは、関係する全ての国の税務当局が閲覧できるようになります。無形資産及び関係会社間での財務・金融活動についても、所定の情報を文書化することが必要となります。さらには、関係会社間で重要な取引を行う際、それら全取引について、詳しい情報を各国の「ローカルファイル」に記録することが求められており、ローカルファイルは、当該国の税務当局に提出されることになっています。



同報告書には、2014年1月30日に発表されたディスカッション・ドラフト(以下、「ディスカッション・ドラフト」)から大きく変更された内容が一部反映されています。例えば、CbC報告書の雛形を見ると、事業体ごとの情報提出とされていたものが、税管轄地ごとの情報提出に変更されました。また、関係会社間のロイヤルティ、利息、サービス対価の支払い・受取りに関する所定の細目も、CbCの雛形には含まれず、移転価格文書化におけるローカルファイルで報告するという形に変更し、CbC報告書は、独立した形式を保つことになり、移転価格文書化におけるマスターファイルには含まれないことになりました。

OECDは、今後数カ月かけて、マスターファイル及びCbC報告書の導入と提出方法についてさらなる協議を行う予定です。これらに関する指針は、2015年初めに発表される予定です。

詳細な議論

概要

同報告書には、文書化と報告に関する指針の改定が示されています。これらの指針は、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。改定後の指針は、移転価格文書化規則の3つの目的から始まり、次に、かかる規則の策定に関する指針を提供しています。これにより、移転価格規則の遵守がよりわかりやすくなり、各国間の統一性を高めることができます。同時に、税務当局に対し、移転価格に関連するリスク評価と移転価格調査に役立つ、より焦点を絞った情報を提供することを狙いとしています。移転価格文書化の目的として提示されているのは、以下の3つです。

- ▶ 納税者が関連企業間取引における価格及びその他条件の設定、並びにかかる取引から生じた所得の確定申告において、移転価格要件を適切に考慮すること。
- ▶ 移転価格のリスク評価を実施するために必要な情報を税務当局に提供すること。
- ▶ 税務当局に、その管轄地における課税対象事業体の移転価格実務について徹底的な調査を実施するために役立つ情報を提供すること(ただし、税務調査の進行状況に伴い、追加情報によって移転価格文書を補足する必要が生じることがある)。

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。改定後の指針は、以下のマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書からなる3層構造で提案されています。

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。同報告書では、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、詳細情報の記載は不要な負担をもたらすだけでなく、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のグローバルな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。同報告書は、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指針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。マスターファイル上では、納税者は、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。同報告書は、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てい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(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、特定の重要な会社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重要性の判断基準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則同様、ローカルファイルに関する指針にも、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関連しているかを示す財務情報と配分明細表を含め、固有の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における包括的な文書を使用できるようになります。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、各カテゴリーにおける現地事業体が関わる関連者間取引のグループ内の支払い・受取り(例えば、製品対価、サービス対価、ロイヤルティ、利息等の支払い・受取り等)の報告額について、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ます。なお、同報告書は、支払いと受取りについて言及していますが、請求される対価には言及していません。

同報告書は、様々な種類の合意を報告する必要があると述べています。これらの合意には、現地事業体によって締結されたあらゆる重要な会社間契約のほか、既存の国内/二国間/多国間APA及び現地の税管轄地が当事者となっておらず、上述の関連者間取引に関連しているその他税制のコピーも含まれます。

マスターファイルと同様、これらの相違点により、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。

コンプライアンスに関する論点

同報告書には、時期と罰則をはじめとする特定の「コンプライアンスに関する論点」について、具体的な指針が盛り込まれています。同報告書は、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の取引であることを確認すべきであると述べています。

同報告書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、特に重要な問題です。同報告書は、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、適用されている移転価格算定方法の正当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を推奨しています。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。比較対象企業を探すためのデータベース検索に関しては、同報告書では、3年に1回更新すべきとしていますが、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。同報告書はさらに、地域統括レベルの比較対象企業よりも、現地の比較対象企業の使用を強く支持する姿勢を表明しています。

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。

CbC報告書

同報告書において、CbC報告書は、ディスカッション・ドラフトで定められたように、マスターファイルに含めるのではなく、別途作成されるべきものとされています。最終的なCbC報告書の雛形は、3つの表に分かれています。

- ▶ 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 税管轄地ごとの、各集約単位に含まれるMNEグループの全構成事業体のリスト
- ▶ 表3 追加情報

同報告書は、「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、同報告書は、かかる情報は「所得の全世界定式配分方式に基づく移転価格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報告書の雛形

多国籍企業からなるMNEグループの最終親会社(Reporting MNE)は、税管轄地ごとにグループの所得配分、税金及び事業活動情報を雛形に記入することが求められます。MNEグループの「構成事業体」とは、財務報告上、連結グループに含まれるMNEグループの独立した事業単位を言います。恒久的施設が税管轄地において事業を行っており、規制上、財務報告上、内部管理上又は税務上の目的で個別損益計算書を作成している場合、恒久的施設ごとに別の報告が求められます。恒久的施設は、関連する事業体を示す注記とともに、所在地である税管轄地の項に記載しなければなりません。

CbC報告書では、Reporting MNEの事業年度が対象となります。構成事業体については、Reporting MNEの裁量で、(i) 報告MNEの事業年度と同じ日付で終了する、もしくはかかる日付前の12カ月間に終了する、関連する構成事業体の事業年度に係る情報、又は(ii) 報告MNEの事業年度で報告された、あらゆる関連する構成事業体に係る情報のいずれかを、一貫した形で報告書に反映させる必要があります。

Reporting MNEは、雛形に情報を記入する際、毎年同じデータソースを一貫して用いる必要があります。使用するデータは、連結報告書一式から、あるいは個別の事業体の法定財務諸表、規制上の財務諸表又は内部管理用の会計記録から選ぶことができ、CbC報告書と連結財務諸表の調整表は求められません。Reporting MNEの機能通貨で金額を報告する必要がありますが、管轄地ごとの会計原則の相違に係る調整を報告する必要はありません。使用したデータソースに関する簡潔な説明と、使用したデータソースを変更した場合、その変更に関する情報を、表3(追加情報)に記載します。

CbC報告書雛形の表1は、Reporting MNEに対し、毎年、以下の情報提供を求めています。

税管轄地

必要な情報は、ディスカッション・ドラフトで定められていたように、事業体ごとの報告ではなく、税管轄地ごとに報告します。税務上、どの税管轄地の居住者でもないReporting MNEがみなす構成事業体については、それぞれ別の行に記載する必要があります。

収益

関連会社間取引によって創出された収益、非関連者との取引による収益、及び合計額について、それぞれ独立した列が設けられています。収益には、棚卸資産・資産の売却、サービス、ロイヤ

リティ、利息、保険料及び関連者又は非関連者との取引から生じたその他金額が含まれます。他の構成事業体から受け取った支払いによる収益において、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

当該管轄地の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で、これには、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)

当該管轄地の税務上の居住者である構成事業体が、関連する事業年度中、居住地である税管轄地及びその他の全ての税管轄地に実際に納付した法人税の合計額。納税額には、構成事業体への支払いに関連して、他の事業体(関連企業及び独立企業)によって納付された源泉徴収税を含める必要があります。

未払税金(当期)

当該管轄地の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。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、繰延税金又は不明確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

当該管轄地の税務上の居住者である全ての構成事業体の確定資本金の合計額。恒久的施設に関しては、確定資本金は、恒久的施設の事業体が報告する必要があります。ただし、恒久的施設の税管轄地において規制上の所定の必要資本が存在する場合は、この限りではありません。

利益剰余金

事業年度末における、当該管轄地の税務上の居住者である全ての構成事業体の総利益剰余金の合計額。恒久的施設に関しては、利益剰余金は、恒久的施設の事業体が報告する必要があります。

従業員数

当該管轄地の税務上の居住者である全ての構成事業体の従業員合計数(フルタイム換算)。これは、事業年度末時点において、その年度の平均雇用水準に基づいて報告するか、又は全ての税管轄地にわたって、かつ毎年、一貫した方法で適用されるその他の基準に基づいて報告します。構成事業体の通常の実業活動に参加している独立請負人は、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

当該管轄地の税務上の居住者である全ての構成事業体の有形資産の正味帳簿価額によって測定される有形資産の金額。恒久的施設に関しては、資産は恒久的施設の所在地である税管轄地を参照して報告する必要があります。有形資産には、現金もしくは現金同等物、無形資産又は金融資産は含まれません。

CbC報告書雛形の表2は、Reporting MNEに対し、毎年、以下の情報提供を求めています。

税管轄地の居住者である構成事業体

上述したように、当該税管轄地の税務上の居住者である全ての構成事業体の、事業体の名称ごとのリスト。恒久的施設は、所在地である税管轄地に基づいて記載し、その事業体を注記する必要があります。

設立地である税管轄地(居住地である税管轄地とは異なる場合)

MNEの構成事業体が、居住地である税管轄地とは異なる税管轄地の準拠法に基づき設立された場合、当該準拠法の税管轄地の名称。

主要な事業活動

各構成事業体の主要な事業活動の内容につき、以下の欄にチェックを入れ報告します：(i) 研究開発、(ii) 知的財産権の保有又は管理、(iii) 購買又は調達、(iv) 製造、(v) 販売、マーケティング又は流通、(vi) 経営、管理又はサポート、(vii) 非関係者へのサービスの提供、(viii) グループ内金融、(ix) 規制対象の金融サービス、(x) 保険、(xi) 株式又はその他の持分証券の保有、(xii) 休眠、(xiii) その他。活動区分のリストは、ディスカッションドラフト

に収録されていたリストから拡大されています。「その他」の区分については、表3(追加情報)に説明を記載する必要があります。

雛形の表3では、Reporting MNE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。

おわりに

マスターファイルとローカルファイルに関する新たな指針は、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、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。

今回の指針で導入されたCbC報告書の雛形は、新しい報告要件となります。情報収集手続の準備や新たな報告に関する内部プロセス及び責任の策定をはじめ、求められる情報を確実に作成できるよう必要な措置を取る必要があります。

さらに、まだ答えの出ていない重要な問題がいくつか残っています。特に重要なのは、マスターファイルとCbC報告書の提出プロセス、及びこれらの報告書に記載された情報をあらゆる関連国の税務当局が閲覧できるようにする仕組みです。詳しい情報は、2015年初めにOECDから公表される予定です。

今後、これらの新たな報告要件の実施アプローチに関するOECDの提言策定に関する状況を注視する必要があり、自社が事業を行っている国において、かかる報告要件の適用に関する動向も慎重に監視する必要があります。

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。

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
コーポレート・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 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 をご覧ください。

© 2014 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20141121

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