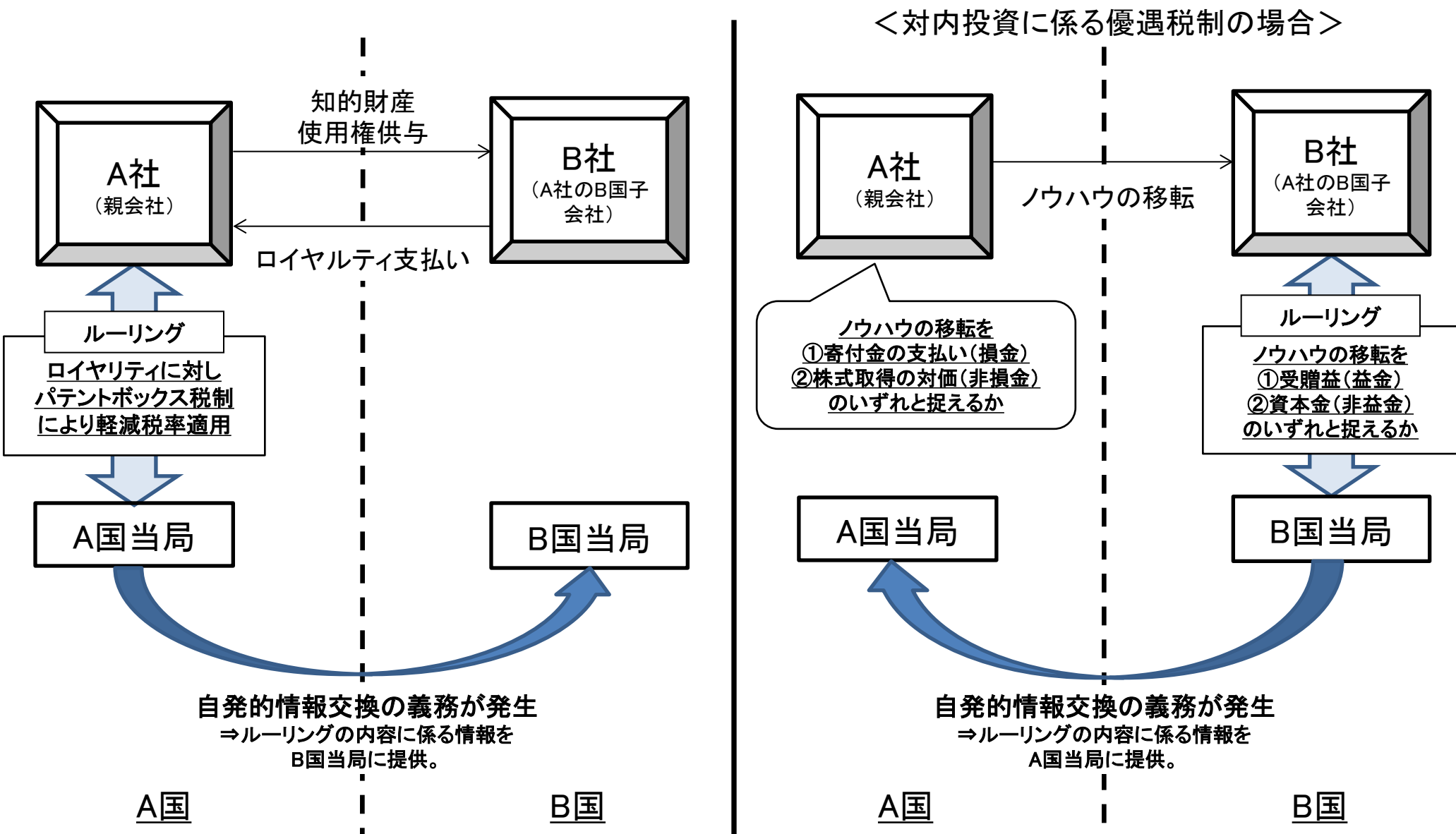


ルーリングに関する情報の関係国への通知義務付けのフレームワーク（イメージ）



通知が義務付けられるルーリング及び対象国

対象となるルーリング	対象国
○ 以下の税制に関するもの ・ 船舶会社優遇税制、銀行業優遇税制、保険業優遇税制、ファイナンス及びリース業優遇税制、ファンドマネジメント優遇税制、統括会社優遇税制、配送センター優遇税制、サービスセンター優遇税制、知的財産優遇税制、持株会社優遇税制 ・ そのほか、FHTPによって優遇税制として認められる税制	以下の①～③に該当する全ての国： ① 優遇税制適用対象取引に関わっている関連者（出資比率25%以上）の居住地国 ② 究極の親会社の居住地国 ③ 直近の親会社の居住地国
○ ユニのAPAを含む移転価格に関する国境をまたぐユニのもの、及びルーリング発出国における課税所得の一方的な下方修正をもたらす国境をまたぐもの	以下の①～③に該当する全ての国： ① ルーリングの対象取引に関わっている関連者（出資比率25%以上）の居住地国 ② 究極の親会社の居住地国 ③ 直近の親会社の居住地国
○ PE認定に関するもの	以下の①～③に該当する全ての国： ① 本店所在地国又はPE所在地国 ② 究極の親会社の居住地国 ③ 直近の親会社の居住地国
○ 関連者間導管取引に関するもの	以下の①及び③に該当する全ての国： ① 導管法人に対して直接又は間接に支払いを行っている関連者（出資比率25%以上）の居住地国 ② 導管法人に対する支払の究極の実質的所有者の居住地国 ③ （上記②に含まれていない場合、）究極の親会社及び直近の親会社の居住地国

加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の優遇税制の審査

- ✓ 最終報告書においては、加盟国及びBEPSアソシエイト諸国の43の優遇税制の審査結果を公表（そのうち16については知的財産優遇税制）。
- ✓ 審査に当たっては、1998年レポート（『有害な税の競争：起こりつつある国際問題』）において定められた4つのkey factorsと8つのother factorsを適用（知的財産優遇税制に係る審査については、実質性基準及び透明性基準も適用。）。
- ✓ FHTPによる有害税制の審査は、以下の3段階からなる。
 - (1) FHTPの審査対象に含まれるかどうかの判定
 - (2) 1998年レポートにおいて定められた4つのkey factors及び8つのother factorsに該当するかの判定
 - (3) 実体経済に及ぼす影響に関する判定
- ✓ 知的財産優遇税制については、有害性除去のための新基準に適合しておらず、審査対象国による見直しが必要。

(1) FHTPの審査対象に含まれるかの判定

FHTPの審査対象となる税制は、①金融及び無形資産の提供その他のサービス活動から生じる所得（「足の速い所得」）を適用対象に含むもの、かつ、②対象所得に対して通常の実行税率よりも低い実効税率を適用するものに限定されている。

(2) 4つのkey factors及び8つのother factorsに該当するかの判定

FHTPの審査対象に含まれると判定された税制は、次に、1998年レポートにおいて有害性の判定基準として定められた、4つのkey factorsと8つのother factorsに該当するか否かを判定される。

—まずは実効税率が低いもしくはゼロであることが必要（ゲートウェイ基準）。

—ゲートウェイ基準を充足した上で、更にその他の3つkey factors、また必要だと判断される場合には8つのother factorsに照らして、いずれか1つの基準に該当する場合には当該税制を、「潜在的に有害（potentially harmful）」と判定。

(3) 実体経済に及ぼす影響に関する判定

潜在的に有害と判断された税制に関しては、当該税制の適用状況等に基づき実際の経済上の影響を分析し、「実際に有害（actually harmful）」に該当するか否かを判断。実際に有害と判断された税制は、廃止・又は有害と判断された要素の除去が慫慂される。

行動6 租税条約の濫用防止

背景及び行動計画の概要

条約漁り(第三国の居住者が不当に条約の特典を得ようとする行為)をはじめとした租税条約の濫用は、BEPSの最も重要な原因の一つとの認識に基づき、これを防止するための「OECDモデル条約」の改定及び国内法の設計について検討。

報告書の概要

- 租税条約の濫用防止のために最低限必要な措置(ミニмумスタンダード:MS)として、以下の1.及び2.の措置を採用することを勧告。
 1. 租税条約のタイトル・前文に、租税条約は、租税回避・脱税(条約漁りを含む。)を通じた二重非課税又は税負担軽減の機会を創出することを意図したものでないことを明記。
 2. 租税条約に、一般的濫用防止規定として次のいずれかを規定。
 - ①主要目的テスト(Principal Purpose Test: PPT)のみ
 - ②PPT及び簡素版LOB(特典制限規定(Limitation on Benefit))との両方
 - ③厳格版LOB及び導管取引防止規定(限定的PPT)

※ LOBとは、租税条約の適用を受けることができる者を一定の適格者に制限する規定。

PPTとは、租税条約の濫用を主たる目的とする取引から生ずる所得に対する租税条約の特典を否認する規定
- 租税条約に、租税条約上の特定の要件の適用回避を防止するための個別的濫用防止規定(双方居住者の振分けルールを実質管理地基準から個別判定方式に変更、配当に対する軽減税率適用のための持株保有期間要件の追加等)を設けることを勧告。
- 自国の居住者に対する国内法上の租税回避防止措置(外国子会社合算税制、出国時課税特例等)は租税条約の規定と整合的であることを確認。

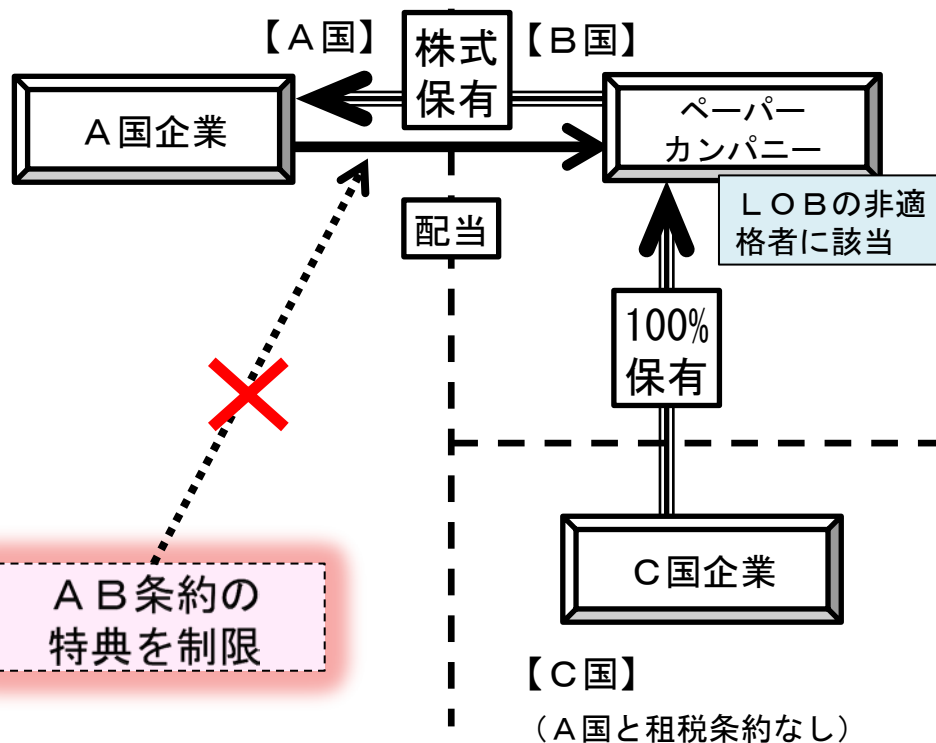
今後の対応等

- OECD: 租税条約に関連するBEPS対抗措置を二国間租税条約に取り込むための多数国間協定の締結(行動15)。
各国のミニмумスタンダードの実施状況に関するモニタリングの実施。
- 日 本: いずれの措置も国内法又は租税条約において対応済み。
多数国間協定交渉への参加を含め、BEPS対抗措置を含む租税条約を拡充。

(参考) 行動6 租税条約の濫用防止

特典制限規定 (Limitation on Benefit: LOB)

※所得の受領者の属性に着目

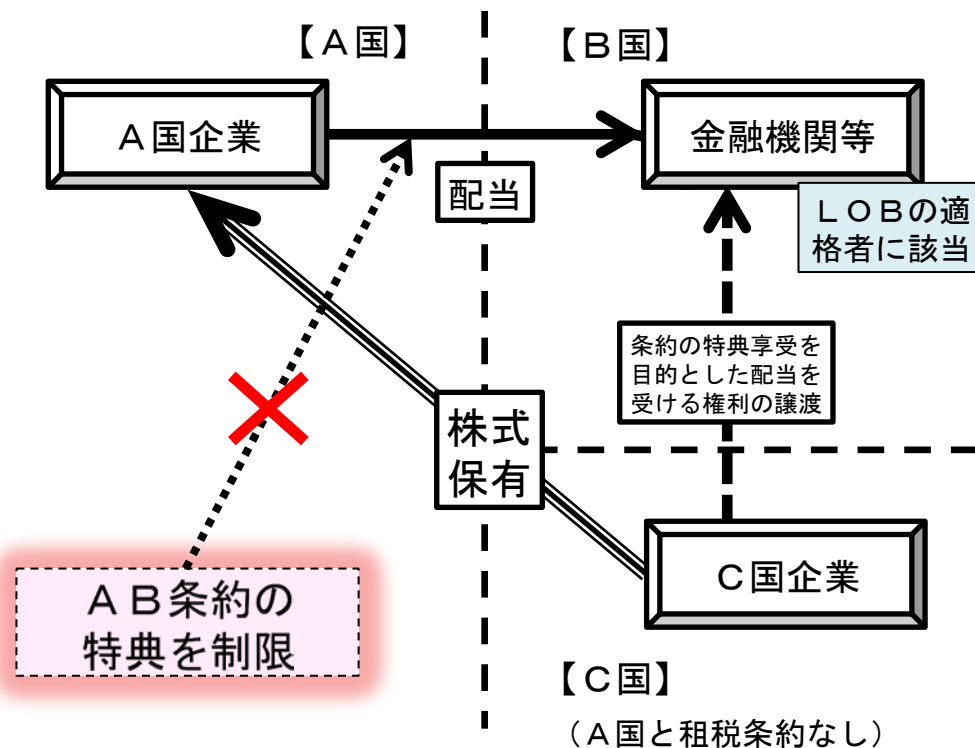


<特典制限規定>

- 租税条約の特典付与を「適格者」に限定する。
- 「適格者」とは、第三国居住者に支配されていないと考えられる者（例えば上場企業、年金基金等）を類型化し、客観的要件によって定義したもの。
- 「適格者」に該当しない者については、個別的に租税条約の特典付与が妥当かどうかを当局が認定。

主要目的テスト規定 (Principal Purpose Test: PPT)

※取引の目的に着目



<主要目的テスト規定>

- 租税条約の特典を享受することを主たる目的の一つとする取引から生ずる所得には、租税条約の特典を与えない。

行動7 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止

背景及び行動計画の概要

- 恒久的施設(PE)とは、事業を行う一定の場所(支店等)をいう。租税条約上、自国の企業が相手国内で事業を行う場合、相手国内にその企業のPEがなければ、相手国はその企業の事業利得に課税できない(「PEなければ課税なし」)。
- 代理人PEの要件に該当しない販売委託契約の利用やPEと認定されない活動のみを行うことによるPE認定の人為的な回避に対処するため、モデル条約のPEの定義の修正を検討。

報告書の概要

A. 代理人PEの定義の拡張

【課題】現行モデル条約では、「①企業(本人)の名で②契約を締結する」者は、代理人PEとなる(③代理人業を通常業務とする者(独立代理人)を除く)。そこで、各要件について、①代理人の名で契約を締結する、②契約締結に至る実質的な活動を代理人が行い、契約の締結は本人が行う、③関連企業を独立代理人とすることで、PE認定が回避される。

【対策】①契約者名基準に加え、契約類型基準(企業(本人)の物品の販売契約等)によって代理人PEを認定する。

②PEと認定される代理人の活動に、「契約の締結に繋がる主要な役割を果たすこと」を追加する。

③専ら関連企業のためにのみ業務を行う者を、独立代理人の定義から除外する。

B. PEの例外とされる準備的・補助的活動

【課題】現行のモデル条約では、①商品の引渡しや購入のみを行う場所等は、その活動が企業の本質的活動である場合でもPEと認定されないため、事業利得に対するPE所在地国の課税権が不当に損なわれる。また、②各場所の活動をPEと認定されない活動に分割することによって、PEの認定が回避される。

【対策】①いかなる活動も準備的・補助的活動でない場合はPE認定の例外としないこととし、かつ、②各場所が相互に補完的な活動を行う場合は、各場所を一体の場所とみなしてPE認定を行うこととする。ただし、①に代えて、特定の活動(商品の引渡し等)についてのみ、準備的・補助的活動でない場合にPE認定の例外としないことも可。

今後の対応

OECD: 租税条約に関連するBEPS対抗措置を二国間租税条約に取り込むための多数国間協定の締結(行動15)。新たに認定されるPEの帰属利得の計算に関するガイダンスの策定。

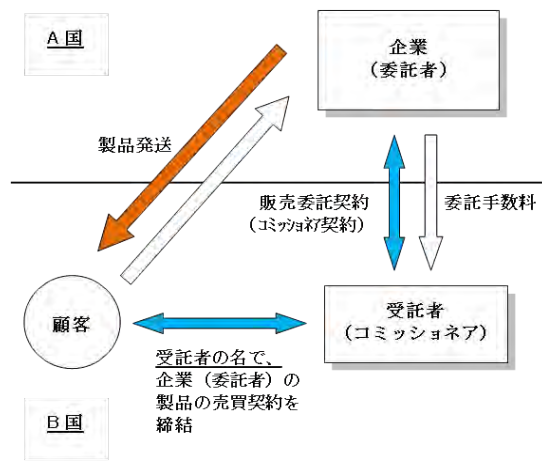
日 本: 多数国間協定交渉への参加を含め、BEPS対抗措置を含む租税条約を拡充。

(参考) 行動7 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止

OECDモデル租税条約第5条5及び6(代理人PE)の改正

現行の代理人PEの要件	改正後の代理人PEの要件
企業のために相手国内で行動する者は、以下の要件を満たす場合に代理人PEとされる。 1. 企業の名において締結される契約であること。 2. 代理人が契約を締結すること。 3. ただし、代理人業を通常業務として行う者(独立代理人)は、代理人PEとされない。	企業のために相手国内で行動する者は、以下の要件を満たす場合に代理人PEとされる。 1. <u>次のいずれかの契約であること</u> ①企業の名において締結される契約であること ②<u>企業の物品の販売に関する契約であること</u> ③企業による役務提供に関する契約であること 2. <u>次のいずれかの行為を行うこと</u> ①代理人が契約を締結すること ②<u>代理人が契約の締結に繋がる主要な役割を担うこと</u> 3. ただし、代理人業を通常業務として行う者(独立代理人)は、代理人PEとされない(ただし、<u>専ら関連企業のため</u>にのみ代理人業を行う者を除く。)

【代理人PEの認定を回避する例：販売委託契約(コミッションネア契約)】



1. 企業がB国に支店を設けて製品を販売すると、B国にPEを有することとなり、B国において製品の販売利益に課税される。
2. また、企業がB国に代理人を置いて、代理人が企業(本人)の名において企業の製品の販売契約を締結すると、企業がB国に代理人PEを有することとなり、B国において企業が製品の販売利益に課税される。
3. これに対し、企業はB国の受託者と販売委託契約(コミッションネア契約)を締結し、受託者(コミッションネア)が受託者の名において企業(委託者)の製品の販売契約を締結すると、代理人PEの要件に該当しないため、企業はB国にPEを有しないこととなり、B国において製品の販売利益に課税されない。

(参考) 行動7 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止

OECDモデル租税条約第5条4(恒久的施設の例外)の改正

現行の規定	改正後の規定
4 次の活動を行う場合は、「恒久的施設」に当たらない。 (a) 物品等の保管・展示・引渡しのためにのみ施設を使用 (b) 企業の在庫を保管・展示・引渡しのためにのみ保有 (c) 企業の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有 (d) 企業のために物品等を購入し、又は情報収集のみを目的として、一定の場所を保有 (e) 企業のためにその他の<u>準備的又は補助的な性格の</u>活動を行うことのみを目的として、一定の場所を保有 (f) (a)から(e)までの活動を組み合わせた活動のみを目的として、一定の場所を保有。<u>ただし、その組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</u>	4 次の活動を行う場合は、「恒久的施設」に当たらない。 <u>ただし、その(a)から(e)の活動((f)の場合には、その組合せによる活動の全体)が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。</u> (a) 物品等の保管・展示・引渡しのためにのみ施設を使用 (b) 企業の在庫を保管・展示・引渡しのためにのみ保有 (c) 企業の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有 (d) 企業のために物品等を購入し、又は情報収集のみを目的として、一定の場所を保有 (e) 企業のためにその他の活動を行うことのみを目的として、一定の場所を保有 (f) (a)から(e)までの活動を組み合わせた活動のみを目的として、一定の場所を保有。 【上記改正の代替案】 現行の規定から「引渡し(a)(b)」、「物品等の購入(d)」、「情報収集(d)」を削除し、これらの活動は、(e)の規定により、準備的・補助的活動である場合にのみPEの例外とする。

行動 8 無形資産取引に係る移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

- 特許等の無形資産の譲渡は、比較可能な独立企業間取引が存在しないことが多く、適正な移転価格の算定が困難であることから、無形資産を用いたBEPSの機会に適切に対応する

報告書の概要

○ 次の3点に関するBEPSの防止について規定

① 広範かつ明確な無形資産の定義の採用

無形資産について、「有形資産または金融資産でないもので、商業活動における使用目的で所有または管理することができ、比較可能な独立当事者間の取引ではその使用または移転に際して対価が支払われるような資産」と定義

② 無形資産の移転及び使用に関する利益の価値創造に沿った配分

- 法的所有権のみでは必ずしも無形資産の使用からの収益の配分を受ける資格を有しない。無形資産の開発等（開発、改善維持、保護、使用）に関する重要な機能を果たしている関連企業は、適切な対価の受領を期待することができる
- 無形資産の開発等に関するリスクを引き受ける関連企業は、リスク・コントロール機能及びリスクを引き受ける財務能力を有することが必要
- 資金を提供する関連企業が無形資産の利用に何の機能も果たしていない場合、資金提供者はリスク・フリー・リターンより多くを受領することができない（提供する資金に関する財務リスクのコントロールを行っていれば、その分は調整）
- 評価手法（特にディスカウント・キャッシュ・フロー法（DCF法））が適切に利用できる場合のガイダンスの拡充

③ 評価困難な無形資産（Hard-To-Value Intangibles）に関する移転価格ルール（いわゆる所得相応性基準）の策定

取引時点で評価が困難な一定の無形資産については、予測便益（ex-ante）と実際の利益（ex-post）とが一定以上かい離した場合に、実現値に基づいて独立企業間価格を評価することが可能

○ 費用分担取極め（Cost Contribution Arrangements）

同取極めに関するガイダンスのアップデート、同取極めを利用した無形資産の移転によるBEPSを防止

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの方策

背景及び行動計画の概要

- 特許等の無形資産のうち、比較可能な独立企業間取引が存在せず、将来生み出される収益について信頼できる予測がないような評価困難な無形資産 (Hard-to-value intangibles) については、納税者と税務当局との間の情報の非対称性が課題
- 取引時点で評価が困難な一定の無形資産に関するBEPSについて、特別の措置を検討する

報告書の概要

- 評価困難な無形資産については、予測便益 (ex-ante) と実際の利益 (ex-post) とが一定以上かい離した場合に、税務当局が実現値に基づいて独立企業間価格を評価することを可能とすること (いわゆる所得相応性基準の導入) で対応
- 納税者と税務当局との間に当該無形資産に関する情報の非対称性が深刻であり、実際の利益が明らかにならないと税務当局が移転価格評価を実行できないような場合、税務当局は、実際の利益に基づいて、納税者の予測に基づいた価格取極めを評価し、価格調整を行うことができる
- 適用が免除される場合
 - (i) 納税者から、以下の(ア)及び(イ)が提供される場合
 - (ア) 価格取極め・合理的に予測可能な出来事・その他のリスクの考慮を判断するために、無形資産の移転時に用いられた事前の予測、及び、その実現可能性についての詳細
 - (イ) 財務上の予測と実際の結果の重大なかい離 (significant difference) が、a). 取引時点では関係者が予測することは不可能であった、価格決定後に生じた予見できない進展や出来事によるものであること、または、b). 原因となった出来事が起きる確率についての、取引の時点での見込みが適切であったことについて、信頼に足る証拠
 - (ii) 無形資産の移転が、事前確認 (APA) の対象である場合
 - (iii) (i)(イ)における財務上の予測と実際の結果について、いかなるかい離も取引時点の価格の20%以下である場合
 - (iv) 当該無形資産が非関係者収益を初めて生み出してから、(iii)の要件を満たしたまま、5年間が経過した場合 (それ以降の年度について適用免除)

【参考】 米・独における所得相応性基準の導入例

所得相応性基準は、米国 (1986年)、ドイツ (2007年) にそれぞれ導入されている。なお、今回の報告書の内容は米国の制度がベースとなっている部分が多い

今後の対応

- 評価困難な無形資産に係る措置のガイダンスを2016年に策定

行動9 リスクと資本に係る移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

- 次の2つの問題に対応するルールを策定
 - ① グループ内企業に対するリスクの移転、過度な資本の配分によって生じるBEPSの防止
 - ② 第三者間では行われない、または、減多に行われることのないような取引によって生じるBEPSの防止

報告書の概要

- リスクに係るガイダンスの拡充を進めつつ、ある事業体が契約上リスクを引受けている、または、資本を提供しているという理由だけで、不適切な利益がその事業体に帰属することがないようにするために移転価格ガイドラインを改訂
- 具体的には、単に資金だけ提供している実体のない関連会社(Cash Box)への対応を念頭に検討
 - リスクの契約上の配分は、現実の意思決定を伴うような場合にのみ尊重
 - 独立企業間価格算定におけるリスク分析についてのフレームワークを策定
 - リスク引受には、①リスク・コントロールと②リスクを引き受ける財務能力が必要とされ、機能を伴わない資本提供に対してはリスク・フリー・リターン(国債利率程度)までしか認められない
 - ⇒ キャッシュ・ボックス(単に資金だけを提供している実体のない関連会社)にはプレミアム・リターン(リスクに対するリターン)は配分されず、単なる契約上のリスク配分では利益が移転しない
- 関連者間の取引において商業合理性のないような例外的な場面における、税務当局による関連者間の取引そのものの否認(non-recognition)について、適用を明確化(行動10に関連)

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

行動10 他の租税回避の可能性の高い取引に係る移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

- 次の取引や移転価格算定手法について、明確化やBEPSへの対応を目的にガイダンスを策定
 - ① 取引単位利益分割法(PS法)の適用の明確化
 - ② グループ内役務提供取引に関するBEPSへの対応
 - ③ クロスボーダーのコモディティ取引に関するBEPSへの対応

報告書の概要

① 取引単位利益分割法(transactional PS法)の適用の明確化

グローバルなバリュー・チェーンにおけるPS法の適用を明確化することを目的とし、作業が行われた。他のBEPS作業の内容の把握等を理由に、移転価格ガイドラインの改訂作業を継続

⇒ 2016年中にWP6で議論を行い、2017年上半期にPS法に関するガイダンス改訂作業を終了する見通し

② グループ内役務提供取引に関するBEPSへの対応

管理費用(management fees)及び本社費用(head office expenses)等の支払いによって生じるBEPSの防止を目的。低付加価値グループ内役務提供(Low Value-added Intra-Group Services)について、支払国(新興国・途上国)の課税ベースの保護に配慮しつつ、選択適用が認められる簡素化アプローチ(費用に関して一定の利益マークアップ率を適用)等に係るガイダンスを策定

③ クロスボーダーのコモディティ取引に関するBEPSへの対応

関連者間のクロスボーダーのコモディティ取引に関して、以下のガイダンスを追加

- コモディティ取引には一般的に独立価格比準法(CUP法)が適切な方法であることを明確化
- コモディティ取引の価格基準日の決定に関する新しい指針を規定

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

行動11 BEPSの規模・経済的効果の分析方法の策定

- BEPSによる法人税収の逸失規模について、データの評価、指標の抽出、分析方法の策定を実施。
- ただし、依然、基礎となるデータや試算方法について課題も多く残されているため、機械的な分析にとどまっているなど、実態を反映した結果を示すためには更なる検討が必要。

◎ポイント1: データの評価

- 様々なデータについて、BEPS分析に用いることの適否を、データの範囲、詳細さ、利用可能性等の観点から評価
⇒ 現時点で取得可能なデータは、いずれも制約があり不十分

◎ポイント2: 指標の抽出

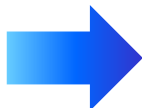
- BEPSの規模や経済的効果を測定するための複数の指標を抽出
※ 指標の例: FDIの集中度 (FDIの対GDP比が他国に比して非常に高いことが示されれば、BEPSの存在を推認)
⇒ 基礎となるデータに大きな制約があり、いずれの指標もBEPSの規模や経済的効果を概括的に示すにとどまる

◎ポイント3: 分析方法の策定

- 推計においては不確実性が伴うため、単一の分析方法ではなく複数の分析手法を基に、今後、分析方法が更に精査される必要。
- OECD税率差アプローチ (自国の法定法人税率と、子会社立地国の法定法人税率の平均との差分により逸失利益を算出) による推計では、全世界で1,000億～2,400億ドル (法人税収比で4～10%) の税収減。
※ 機械的な試算であり、実態が正確に反映されているわけではない。
※ 租税回避対策を実施している場合、法定法人税率が高い国が必ずしも大きな税収減を被っているわけではない。

今後の取組み

- 租税データの充実、行動5、12、13との連携
- BEPS指標の継続的な精査・開発
- (民間の研究者とも共同した) BEPSに関する更なる研究 等



行動12 義務的開示制度

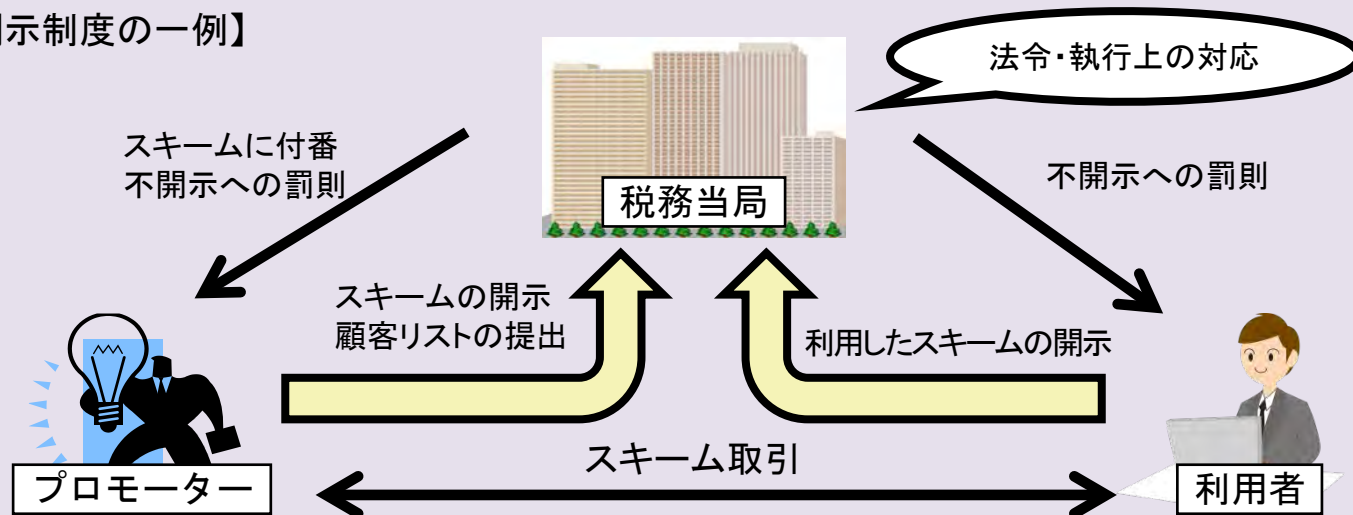
背景及び行動計画の概要

- 租税回避を抑制するとともに出現した租税回避スキームに速やかに対処するため、プロモーター及び利用者が租税回避スキームを税務当局に報告する制度(義務的開示制度)の策定について検討。

報告書の概要

- 現在、米国、英国、カナダ、アイルランド、イスラエル、韓国、ポルトガル、南アにおいて、義務的開示制度が導入されていることから、これらの国の知見を踏まえた勧告を作成。
- 勧告では、開示義務者、開示内容、開示手続等の主な項目について複数の選択肢を用意し、各国が自国の法体系のもとで最適な様式を選択することを認める形(モジュラー方式)を採用。
- 義務的開示制度は、事前照会制度や自発的情報開示制度等の情報開示制度及び一般的租税回避否認規定と相互補完関係にあるところ、義務的開示制度の導入を検討する際には、それらの制度・規定との関係性についても精査する必要。

【義務的開示制度の一例】



今後の対応

- 各国が勧告を踏まえて、所要の措置を講ずる。我が国においても、勧告の内容を踏まえ、義務的開示制度の導入の必要性を検討する。

(参考) 報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告 (1)

報告対象の範囲

前提条件

租税利益
(閾値)

租税回避に着目



報告基準(いずれか一つを満たせば報告対象)

一般基準

・守秘義務(利用者)
・成功報酬
※ 仮定的基準も採用可

販売活動に着目



個別基準

・損出しスキーム
・リースバック取引
※ デミニマス(金額)基準も
採用可

高リスク分野に着目

報告義務者

プロモーター
及び納税者

プロモーター又は
納税者

報告時期

スキームが利用
可能となって一定
期間内

スキームを
実行してから
一定期間内

利用者の特定方法

スキーム参照番号及
び顧客リスト

顧客リストのみ

プロモーター
に報告義務が
ある場合

納税者に報告
義務がある場合



(参考) 報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告 (2)

コンプライアンス

遵守の効果

- 報告対象取引⇒必ずしも租税回避を意味しない
- 当局から反応なし⇒取引の有効性・容認を意味しない※法律で明記

不遵守の効果(金銭的罰則)

- スキーム報告、顧客リスト提出等違反の場合、
 - ・ 早期報告を促す観点から、日々定額の罰則を賦課
 - ・ 租税利益・受取報酬額に応じた罰則を賦課

報告すべき情報

- プロモーター・利用者の詳細、スキームの詳細、該当する報告基準・関係租税法令、予想される租税利益、顧客リスト(プロモーターの場合のみ)等

クロスボーダースキーム

国際的な租税スキームに対応するためには、上記の制度は以下の通り修正が必要

- クロスボーダースキームに焦点を当てた報告基準を設定
- 閾値は設けない
- 報告対象は、同一支配グループ内にスキームの結果が生じる場合、又は自身がスキームの一因である場合
- 報告義務者が不十分な情報しか有していない場合、その納税者は、不足している情報を有していると考えられる者を特定すべき

各国の義務的開示制度の比較

	アメリカ	イギリス	カナダ
開示対象税目	所得税(個人、法人)、遺産・相続税、その他の連邦税	所得税、法人税、譲渡収益税、土地印紙税、相続税等	所得税(個人、法人)
開示義務者	プロモーター及び納税者 ※一定以上の収入を得るプロモーターに限る	プロモーター又は納税者 ※プロモーターが国外にいる等の場合に、納税者に開示義務が課される	プロモーター及び納税者
開示対象取決め	以下の基準のいずれかに該当する取決め ・税務当局が指定した取決め ・守秘義務を伴う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ・損失を生み出す取決め ・利子に関する取決め	以下の3つの一般基準又は4つの特別基準に該当する取決め ○一般基準 ・守秘義務を伴う取決め ・成功報酬を伴う取決め ・標準化された取決め ○特別基準 ・損失を生み出す取決め ・リースに関連する取決め ・給与所得に関する取決め ・居住用不動産税に関する取決め	以下の3つの基準のうち、2つ以上に該当する租税回避取決め ・成功報酬を伴う取決め ・守秘義務を伴う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ※租税回避取決めとは、税務上の利益を発生する取決めであり、税務上の利益以外に合理的な組成理由のない取決めをいう
開示手続	・プロモーターは、開示義務者になった暦年四半期末の翌月末までに税務当局にプロモーター登録書を提出する ・プロモーターは、税務当局が付番する9桁の取決め番号を納税者に通知する ・納税者は、税務申告書に利用した取決めの取決め番号を記載する ・プロモーターは、顧客リストを作成し、税務当局から要請があった日から20営業日以内に提出する	・プロモーターは、取決めが納税者に利用可能となった日から5日以内に、税務当局に開示する ・プロモーターは、税務当局が付番する9桁の取決め番号を納税者に通知する ・プロモーターは、四半期に一度、取決めを利用した納税者リストを税務当局に開示する ・納税者は、利用した取決めの取決め番号を開示する	・開示対象取決めが利用可能となった日の翌年6月末までに税務当局に開示する ※開示義務者が2人以上いる場合、1人が完全かつ正確に開示を行った場合、他の者は開示義務を免れる ※取決め番号は付番されない
罰則	・不開示は、取決めの効力に影響しない ・不開示に対し、各種の罰金あり	・不開示は、取決めの効力に影響しない ・不開示に対し、各種の罰金あり	・不開示の間、取決めの効力は否認 ・不開示に対し、各種の罰金／更正期間延長あり

行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

【課題】 多国籍企業グループによるグループ内取引を通じた所得の海外移転に対して、適正な課税(移転価格課税)を実現するためには自国企業の国外関連者との取引に関する情報を求めるのはもちろんのこと、多国籍企業グループがグローバルに行う取引の全体像を把握する必要。

【対応】 経済界のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、税務当局のために透明性を高めることを目的として共通様式に基づいた移転価格文書化に関するルールを整備。具体的には、多国籍企業グループに対して、①ローカルファイル、②マスターファイル、③国別報告書(CbCレポート)の三種類の文書を共通様式に従って税務当局に提供(または作成・保存)することを義務付け(CbCレポートについては、原則、2016年1月1日以後開始事業年度から対象)。

○ **ローカルファイル**: 関連者間取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報。独立企業原則の遵守状況を確認し、移転価格課税を行うために使用(現行、措規22の10①②に相当)。

○ **マスターファイル**: 多国籍企業グループの組織・財務・事業の概要等、多国籍企業グループの活動の全体像に関する「定性的」情報。多国籍企業グループ内の重大な移転価格リスクの存在の有無を評価するために使用。

○ **国別報告書**: 多国籍企業グループの各国ごとの所得、納税額の配分等、多国籍企業グループの活動の全体像に関する「定量的」情報。多国籍企業グループ内の移転価格リスクの存在の有無を評価するために使用。

※原則、親会社が親会社所在地国の税務当局に提出し、当該税務当局が子会社所在地国の税務当局に自動的情報交換で共有する。

ローカルファイル ＜親・子会社が各々作成＞

- ✓ 組織図
- ✓ 経営戦略
- ✓ 主要な競合他社
- ✓ 主要な関連者間取引と取引背景
- ✓ 移転価格算定根拠
- ✓ 財務諸表 等

マスターファイル ＜親会社が作成＞

- ✓ グループの組織図
- ✓ 事業概要
- ✓ 保有する無形資産の情報
- ✓ グループ内金融活動に関する情報
- ✓ グループ全体の財務状況と納税状況

国別報告書 ＜親会社が作成＞

- ✓ 親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの下記情報
 - 総収入・所得・税額・資本金等の財務情報
 - 従業員数
 - 有形資産額
 - 主要事業 等

(参考) 行動13 多国籍企業の企業情報の文書化

～「国別報告書ガイドライン」(2015年2月公表)の概要～

1. 実施時期

- 2016年1月1日以後開始事業年度分の報告書から実施（実際の提出は2018年中）
- 但し、国内法制化に一定の期間を要する可能性があることを認識

2. 対象企業グループ

- 連結ベースで年間総収入金額が750百万ユーロ以上の企業グループ

3. 文書提供の条件

- ① 提供文書に係る守秘：租税条約等で担保される程度の高いレベルの守秘を確保
- ② 制度の整合性：国際的合意に対する国内法や執行の整合性の確保
- ③ 提供文書の適切な使用：入手文書はあくまでリスク評価の参考として利用

4. 報告書の提供方法の枠組み

① 「条約方式」が基本

- 対象企業グループの親会社が所在する国の当局が当該親会社に国別報告書の提出を義務付け
- 当局は当該企業グループが事業を行っており、かつ、3. に掲げる条件を満たした国の当局に対し、自動的情報交換により国別報告書を提供（「条約方式」）

② 補完的メカニズムとして「子会社方式」等を容認

- 仮に3. の条件を満たした国に適切に国別報告書が提供されない場合、当該国が自国の子会社に国別報告書を求める「子会社方式」等の補完的メカニズムを容認

※ 補完的メカニズムが容認される具体的ケース

- (a) 親会社所在地国が当該親会社に国別報告書の提出を義務付けていない場合
- (b) 国別報告書の共有に関する権限ある当局間の合意が結ばれていない場合
- (c) 当局間の合意にも関わらず実際には国別報告書が提供されないことが確立した場合

③ 実施パッケージの策定

④ 各国の実施状況についてのモニタリング・メカニズムの策定

⑤ 紛争解決手続きの必要性の認識