

平 29 . 10 . 16
総 1 2 - 5

説 明 資 料

〔 国 際 課 税 〕

平成 29 年 10 月 16 日 (月)
財 務 省

目次

1 国際課税をめぐる最近の議論の動向

- ・「BEPSプロジェクト」について……………3
- ・BEPS実施フェーズ……………4
 - (Inclusive framework on BEPS)参加国・地域(2016.7～)
- ・国際的課税逃れ対策(BEPS・税の情報交換)について……………5
- ・G20サミット首脳宣言(仮訳抜粋)……………6
 - (2017年7月7-8日 於:ハンブルク)
- ・G20財務大臣・中央銀行総裁会議 共同声明 (仮訳抜粋)……………7
 - (2017年3月17-18日 於:バーデン=バーデン) 参考
- ・G7財務大臣・中央銀行総裁会議 共同声明 (仮訳抜粋)……………8
 - (2017年5月12-13日 於:バーリ) 参考

2 BEPS防止措置条約・恒久的施設(PE)

- ・【BEPS行動15】 BEPS防止措置実施条約の概要及び経緯 ……10
- ・BEPS防止措置実施条約と各行動の関係 ……11
- ・【BEPS行動7】 恒久的施設(PE)認定の人為的回避の防止…12
- ・恒久的施設(PE)を巡る課題 ……13
- ・(「代理人PE」関係)……………14
 - OECDモデル条約第5条5及び6(代理人PE)の改正 参考
- ・(「PEの例外」関係)……………15
 - OECDモデル条約第5条4(恒久的施設の例外)の改正 参考

(参考)中期的に取り組むべき事項

- ・「BEPSプロジェクト」の勧告を踏まえた国際課税のあり方に……17
 - 関する論点整理(平成28年11月14日)
- <移転価格税制>
 - ・移転価格税制……………18
 - ・無形資産取引と移転価格税制……………19
 - ・【BEPS行動8】 無形資産取引に係る移転価格ルール……………20
 - ・【BEPS行動8】……………21
 - 評価困難な無形資産への対応(いわゆる所得相応性基準)
- <利子控除制限>
 - ・【BEPS行動4】 利子控除制限ルール……………22
 - ・【BEPS行動4】 利子控除制限:「BEPSプロジェクト」の結論…23
 - ・過大支払利子税制(現行制度)……………24
 - ・主要国における利子控除制限制度の概要 参考……………25
- <義務的開示制度>
 - ・【BEPS行動12】……………26
 - 義務的開示制度の基本及びBEPSプロジェクトの結論
 - ・米英の義務的開示制度(MDR)の概要 参考……………29

1. 国際課税をめぐる最近の議論の動向

「BEPSプロジェクト」について

○ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転)プロジェクトとは

- ・ 企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間になずれが生じていた。
- ・ BEPSプロジェクトは、公正な競争条件 (Level Playing Field) の確保という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うこと (BEPS) がないよう、国際課税ルール全体を見直し、世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めることを目指すプロジェクト。

○ 背景・経緯

- ・ 各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求める中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まったことを背景に、2012年6月、OECD租税委員会 (当時議長: 浅川財務官) が本プロジェクトを立ち上げ。
- ・ G20財務大臣からの要請も受け、2013年7月には、「BEPS行動計画」を公表。行動計画の実施に当たり、OECD非加盟のG20メンバー8か国 (中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア) も議論に参加。
- ・ 2014年9月に、「第一弾報告書」、2015年10月には「最終報告書」を公表し、G20財務大臣に報告。11月のG20サミットにも報告し、首脳からは、支持とともに、合意事項を着実に実施するよう強い要請があった。
- ・ 2016年6月末に、京都において、BEPS合意事項を実施に移すための「BEPS包摂的枠組み」を立ち上げ、参加国を大幅に拡大。

○ 現在の取組 (BEPS実施フェーズ)

- ・ BEPS実施フェーズにおける取組として、現在以下の主要課題に対処。
 - ① 各国による合意事項の実施状況のモニタリング ⇒ BEPS包摂的枠組の下、各作業部会におけるモニタリング方法等について議論。
 - ② 残された課題についての、継続検討 ⇒ BEPS包摂的枠組の下、各作業部会で議論を継続。「移転価格ガイドライン」・「モデル租税条約」の改訂作業中。
 - ③ 開発途上国を含む幅広い国と関係機関が協調する枠組み (技術支援等を含む) の構築 ⇒ IMF、OECD、世銀、国連等の国際機関並びに先進国及び開発途上国の協調の場としての「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設置
- ・ 2016年は、日本がG7議長国 (中国がG20議長国) として、上記の取組を重要議題の一つに掲げ、議論を推進するべく各国との協調をリード (仙台G7財務大臣会合、伊勢志摩サミット、OECD租税委員会京都会合、G20杭州サミット)。

「BEPSプロジェクト」の三本柱

A. グローバル企業は払うべき (価値が創造される) ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築 [実質性]

(企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ内取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定)

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上 [透明性]

(グローバル企業の活動・納税実態の把握のための各国間の情報共有等の協調枠組みを構築 等)

C. 企業の不確実性の排除 [予見可能性]

(租税に係る紛争について、より効果的な紛争解決手続きを構築するとともに、BEPSプロジェクトの合意の迅速な実施を確保)

BEPS実施フェーズ(Inclusive framework on BEPS)参加国・地域(2016.7～)

(2017年7月6日現在)

正式メンバー国・地域 102カ国・地域

OECD加盟国

オーストラリア
フランス
イタリア
●英国
韓国
トルコ

カナダ
◎ドイツ
日本
米国
メキシコ

ニュージーランド
ノルウェー
イスラエル
ベルギー
フィンランド
オーストリア
スペイン
ギリシャ
チェコ
ポーランド
エストニア
スイス

チリ
アイスランド
オランダ
ルクセンブルク
スウェーデン
デンマーク
ポルトガル
アイルランド
ハンガリー
スロヴァキア
スロベニア
ラトビア

計 35カ国

OECD非加盟国 = BEPS Associate

従来から参加していた国

アルゼンチン
インド
インドネシア
サウジアラビア

ブラジル
●中国
ロシア
南アフリカ

G20メンバー

コロンビア
リトアニア

コスタリカ

OECD加盟申請中

計 11カ国

京都會合および會合後に参加した国・地域

【京都會合で参加】

ベナン
ブルキナファソ
クロアチア
エジプト
ガーンジー
マン島
リベリア
モナコ
パプアニューギニア
サンマリノ
シンガポール

ブルネイ
カメルーン
キュラソー
ガボン
ハイチ
ジャージー
リヒテンシュタイン
ナイジェリア
パラグアイ
●セネガル
スリランカ

ブルガリア
コンゴ
D.R.コンゴ
ジョージア
香港
ケニア
マルタ
パキスタン
ルーマニア
シエラレオネ
ウルグアイ

【京都會合後に参加】

アンドラ
バミューダ諸島
ケイマン諸島
ジブチ
タークス・カイコス
モーリシャス
ペルー
ウクライナ

アンゴラ
ボツワナ
バルバドス
マカオ
カザフスタン
モンセラト
セーシェル
ベトナム

ベリーズ
BVI
コートジボワール
ジャマイカ
マレーシア
パナマ
タイ

計 56カ国

Invitee

(京都會合にオブザーバーとして参加)

カンボジア
ギニアビサウ
ガイアナ
マダガスカル
モーリタニア
ミャンマー
サントメ・プリンシペ
トーゴ
アラブ首長国連邦
ザンビア

計 10カ国

注1: BEPS正式メンバー国・地域は、対等な立場(equal footing)で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットする。ただし、新たに加わった途上国が合意事項を実施するタイミングについては、従来から参加している国とは異なることが許容されている。

注2: 下線はBEPS包摂的枠組運営会合メンバーの出身国を、◎は議長出身国を、●は議長代理出身国をそれぞれ指す。

国際的課税逃れ対策(BEPS・税の情報交換)について

2016年5月26～27日 G7伊勢志摩サミット

G7 仙台会合の結果を踏まえ、G7としてBEPS・税の情報交換に着実に取り組んでいくことを確認

BEPS

税の透明性・情報交換

2016年5月23日

日・パナマ租税情報交換協定の実質合意を公表

2016年6月30日、7月1日 OECD租税委員会

「非協力的地域を特定する客観的基準」案の取りまとめ

2016年6月30日、7月1日 OECD租税委員会(会合時の議長:浅川雅嗣財務官)(於:京都)

BEPS合意実施のための「包摂的枠組」会合がスタート

(参加国が当初の46カ国(G20・OECD)から102カ国・地域(7月6日現在)に拡大)

2016年7月23-24日 G20財相・中銀総裁会議(於:成都)

2016年9月4-5日 G20サミット(於:杭州)

「非協力的地域を特定する客観的基準」を承認

G7は、BEPS合意の実施を、
模範を示しつつリード

2017年7月7-8日G20サミット(於:ハンブルグ)

非協力的地域を特定

「包摂的枠組」会合で、各国のBEPS
合意の実施状況を相互監視

進捗が見られない国・地域に対する「防御的措置」
の検討

2017年9月(～2018年)

税務当局間で非居住者の金融口座情報の自動的
交換開始(100カ国超が参加予定)

多国籍企業による
過度な節税への対処

海外への資産隠しを通じた
脱税の防止

国際的な税の協力と金融の透明性

我々は、世界規模で公正、現代的な国際課税システムのための取組を続け、成長志向の租税政策についての国際的協力を歓迎する。我々は、「税源浸食と利益移転(BEPS)」パッケージの実施に引き続きコミットし、全ての関連する法域に「包摂的枠組み」への参加を奨励する。我々は、「共通報告基準(CRS)」に基づく金融口座情報の初回の自動的交換が2017年9月に行われることを期待する。我々は、全ての関係法域が遅くとも2018年9月までに交換を開始することを求める。我々は、税の透明性に関して合意された国際基準の満足のいく水準での実施を達成するための各法域による最近の進捗を称賛し、次回のサミットまでに、実施に向けた更なる取組を反映したリストがOECDから提出されることを期待する。リストに載った法域に対しては、防御的措置が検討される。我々は、開発途上国の税に関する能力構築への支援を引き続き支持する。我々はまた、税の安定性向上に、そしてOECDと共同で経済の電子化によって惹起される課税上の課題に、取り組んでいる。腐敗、脱税、テロ資金供与、マネーロンダリングに対する我々の闘いにおける重要な手段として、我々は、国内及び国際的場面における情報の入手可能性を含む、法人及び法的取極めの実質的所有者情報と透明性に関する国際基準の効果的な実施を進める。

9. 我々は、世界規模で公正かつ現代的な国際課税システムのための取組を続ける。我々は、「税源浸食と利益移転(BEPS)」パッケージの適時の、一貫した、広範な実施に引き続きコミットし、「BEPS 包摂的枠組み」への参加の拡大を歓迎し、関係・関心のある全ての国・法域に参加を奨励する。我々は、OECD が2017年7月のG20 サミットまでに、4つのミニマム・スタンダード全てを含むBEPS 実施の進捗について報告することを求める。我々は、2017年6月7日の「BEPS 防止に向けた租税条約に関する措置実施のための多数国間条約」の第1回署名式と、2017年9月から開始するOECD の共通報告基準(CRS)に基づいた金融口座情報の初回の自動的交換に期待する。我々は、全ての法域に対し税務行政執行共助条約に署名し、これを批准するよう求め、共通報告基準の実施に未だコミットしていない金融センターを含む全ての関係法域が遅滞なく実施しコミットすること、及び、遅くとも2018年9月から共通報告基準に基づく交換を開始するための国内法制の導入を含む必要な全ての行動をとることを求める。さらに、OECD が、2017年7月のG20 サミットまでに、税の透明性に関して合意された国際的基準の、満足のいく水準での実施に向けて十分な進捗が見られない法域のリストを準備することを期待する。リストに載った地域に対しては、防御的措置が検討される。我々は、特に「アディス税イニシアティブ」の原則に従った、開発途上国の税の能力構築に係る絞った支援、及び、2017年半ばまでにその進捗状況が示される「税に関する協働のためのプラットフォーム」による作業を引き続き支持する。
10. 我々は、成長志向の租税政策についての国際協調を歓迎し、OECD 及びIMF による税と包摂的な成長、及び税の安定性に関する作業を歓迎する。我々は、我々は税の安定性についての報告書が提出されたことを認識し、各法域に対して、報告書の中で提案されている、税の安定性強化のための実用的な手法を自発的に検討することを奨励する。それらの手法は、国内法制の枠組と国際租税条約において実施される紛争防止や紛争解決についての手法を含む。我々は、OECD とIMF に対して、税の安定性向上に関する進捗を2018年中に評価することを求める。我々は、BEPS プロジェクトの一環として、OECD 電子経済タスクフォースにおいて、電子化が課税にもたらす影響についての議論を実施してきた。我々は、電子経済タスクフォースを通じて、この課題について更なる作業を行い、2018年のIMF/世界銀行春季会合までに中間報告することを求める。
11. 我々の腐敗、租税回避、テロ資金供与及びマネーロンダリングへの戦いの重要な手段として、我々は、国際基準の効果的な実施を通じた法人及び法的取極めの透明性、及び国内及び国際的場面における実質的所有者情報の入手可能性を一層向上させる。この点、我々は、金融活動作業部会(FATF)と「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」の作業を歓迎する。我々は、実質的所有者に関する補完的な租税分野における取組について、2017年7月の首脳サミットまでにOECD からの進捗報告を期待する。

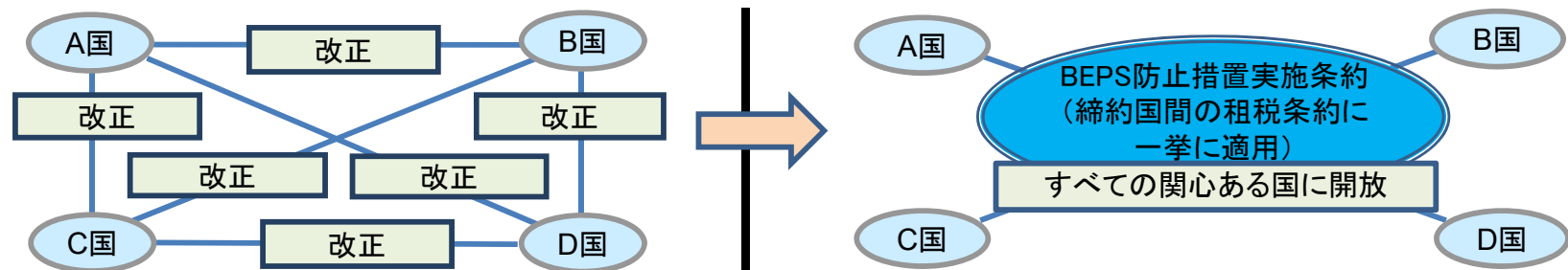
16. 我々は、より公正かつ現代的な税システムのために取り組むこと、及び、経済活動に参加する全ての者にとってグローバルに公平な競争条件を実現することに引き続きコミットする。この目的のため、G20/OECD BEPS(税源浸食と利益移転)パッケージの適時の、一貫した、広範な実施は極めて重要である。我々は、全ての関係・関心のある国・地域がBEPS パッケージの実施及びG20/OECD BEPSに関する包摂的枠組みへの参加にコミットすることを奨励する。我々は、2017年6月7日に行われる「BEPS防止に向けた租税条約に関する措置実施のための多数国間条約」の第1回署名式を期待する。我々は、経済の電子化に関連した進展を監視・評価すること、及び「OECDの電子経済に関するタスクフォース(TFDE)」の作業の結論に応じて、一貫したアプローチで関連する税の課題に対処するために、必要に応じて政策の選択肢を策定することの重要性を認識する。我々は、OECDのTFDEによる2018年の中間報告に期待する。我々は、税の安定性に関するOECD及びIMFの作業を支持する。
17. 税の透明性を世界規模で高めるといふ我々の目標を再確認した上で、我々は、G20とともに、全ての地域が税務行政執行共助条約に署名し、これを批准するよう求める。また、2017年9月に始まる金融口座情報の自動的交換についての共通報告基準(CRS)を実施することにコミットしていない全ての金融センターを含む全ての関係国・地域が遅滞なくコミットすること、及び、CRSの下で遅くとも2018年9月までに自動的情報交換を開始するために、国内法制の導入を含む必要な行動をすべて取ることを強く求める。我々は、税の透明性に関して合意された国際的基準を未だ満足いく水準で実施出来ていない地域において十分な進捗があることを期待し、OECDによる、税の透明性に関する非協力的地域のリストの作成に期待する。これは、リストに載った地域に対する防御的措置に関する我々の作業に指針を与える。我々は、FATF及び「税に関する透明性と情報交換に関するグローバルフォーラム」による実質的所有者情報の入手可能性に関する国際基準の履行改善のための作業を歓迎する。我々は、併せて実質的所有者に関する税分野におけるOECDの補完的な作業を歓迎する。
18. 「租税犯罪及びその他の不正資金の流れに対する闘いについてのバーリ宣言」は、当局間及び国家間の効果的な協力に基づき、租税・金融犯罪に対して包括的なアプローチで闘うという我々の決意を反映している。我々は、CRSの下での報告を回避するために設計された取極めや、実質的所有者に不透明な構造のシェルターを提供することを目的とした取極めに対処するために、義務的開示ルールのモデルの検討を含む可能な方法を議論する取組を支持する。
19. 我々は、途上国の国内資金動員の能力を強化することが、持続可能な成長のためのグローバル2030年アジェンダの達成に極めて重要であることを再確認する。税制及び税務執行能力の改善も、世界的に公平な競争条件にとって極めて重要である。この目的のため、我々は、「アディスアババ税イニシアティブ」の原則に引き続きコミットし、「税に関する協働のためのプラットフォーム」の作業を支持する。我々は、同プラットフォームが、国際機関間の協働を深化させ、また、税務能力構築のための外部からの支援の効果を向上させるに当たり、主要な役割を果たしていることを認識している。我々は、税の能力を構築する上での途上国に対する的を絞った支援を引き続き支持する。我々はまた、OECDによる「アフリカ租税・金融犯罪捜査アカデミー」のケニアでの設立のような、租税・金融犯罪への対処という分野における新たなイニシアティブを歓迎する。

2. BEPS 防止措置実施条約・ 恒久的施設（PE）

【BEPS行動15】BEPS防止措置実施条約の概要及び経緯

概 要

- 本条約は、BEPSプロジェクトにおいて策定されたBEPS防止措置のうち租税条約に関連する措置を、本条約の締約国間の既存の租税条約に導入することを目的としている。
- 本条約の締約国は、租税条約に関連するBEPS防止措置を多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することが可能となる。
- 本条約により導入可能なBEPS防止措置は、行動2、6、7及び14に基づき策定された①租税条約の濫用等を通じた租税回避行為の防止に関する措置、及び、②二重課税の排除等納税者にとっての不確実性排除に関する措置から構成される。
- 本条約の各締約国は、既存の租税条約のいずれを本条約の適用対象とするかを任意に選択することができ、また、本条約に規定する租税条約に関連するBEPS防止措置の規定のいずれを既存の租税条約について適用するかを所定の制限の下で選択することができる。



経 緯

- 2014年9月：BEPS報告書において、多数国間条約交渉のためのマンデートの策定を勧告。
- 2015年5月以後：2016年末までの策定に向けて、数次にわたり会合を開催。
- 2016年11月24日：参加国による条文の採択。
- 2016年12月31日：署名のために全ての関心のある国に開放。
- 2017年6月7日：署名式（於パリ）において我が国を含む67カ国・地域が署名。
- 2017年8月17日現在：70カ国・地域が署名。

BEPS防止措置実施条約と各行動の関係

A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築〔実質性〕

(1) 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う問題への対応について、海外からのB2C取引に対する消費課税のあり方等に関するガイドラインを策定した。

※ 電子経済を利用したBEPSについては、他の勧告を実施することで対応可能。更に、消費課税やBEPS対抗措置で対応できない問題について、物理的概念の存在を根拠として課税する現行の税制とは異なる課税方法の可能性等について、検討を継続。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 27年度税制改正で対応済み

(2) 各国制度の国際的一貫性の確立

各国間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化 → 租税条約の拡充(含行動⑮)で対応
(※国内法は27年度税制改正で対応済み)

行動3 外国子会社合算税制の強化 → 29年度税制改正で対応済み

行動4 利子控除制限 → 法改正の要否を含め検討

行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

(3) 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準(モデル租税条約・移転価格ガイドライン)が近年の多国籍企業のビジネスモデルに対応できていないことから、「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準の見直しを図った。

行動6 条約濫用の防止 → 租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

行動7 人為的なPE認定回避 → 租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致 → 法改正の要否を含め検討

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕

(4) 透明性の向上

多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

行動5 ルーリング(企業と当局間の事前合意)に係る自発的情報交換

行動11 BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立

行動12 タックス・プランニングの義務的開示 → 法改正の要否を含め検討

行動13 多国籍企業情報の報告制度

(移転価格税制に係る文書化) → 28年度税制改正で対応済み

C. 企業の不確実性の排除〔予見可能性〕

(5) 法的安定性の向上

BEPS対抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続きをより実効的なものとするを図った。

行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築 → 租税条約の拡充(含行動⑮)の中で対応

(6) BEPSへの迅速な対応

BEPS行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

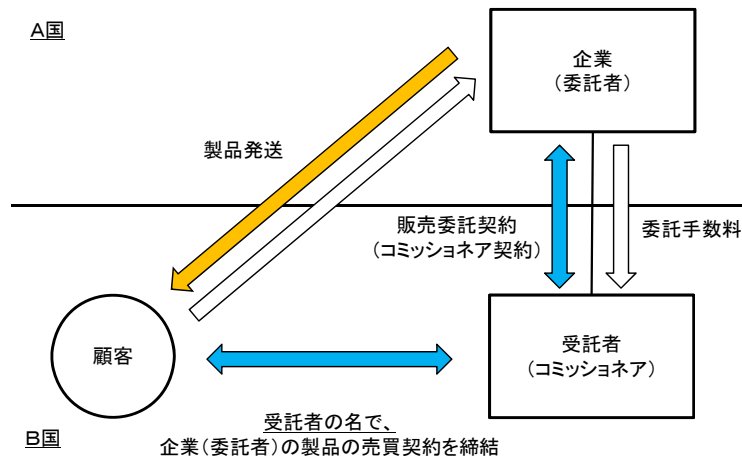
行動15 多国間協定の開発 → 参加(署名済み)

【BEPS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。例えば、外国企業が日本国内で事業を行う場合、日本国内にその企業のPEがなければ、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」)
- 進出先国で、代理人PEの要件に該当しない販売委託契約(コミッションネア契約)の締結や、PE認定されない活動のみを行うこと等によるPE認定の人為的回避に対処するため、OECDモデル条約のPEの定義の修正を勧告。

【例①: 販売委託契約(コミッションネア契約)を締結するケース】 * BEPS行動7最終報告書P15/パラ6を基に作成



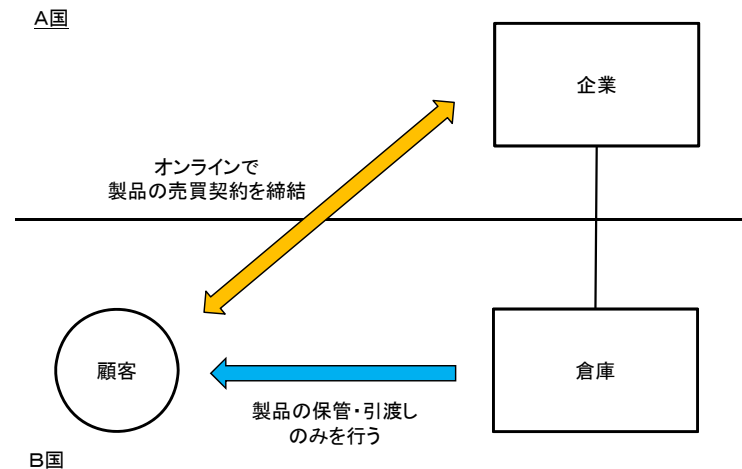
【現行のOECDモデル租税条約における代理人PEの概要】

①企業(本人)の名で②契約を締結する者(③代理人業を通常業務とする者(独立代理人)を除く)

- 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を有することとなる。
- これに対し、企業が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(上記①)に該当しないため、企業はB国にPEを有しないこととなる。

⇒【対策】 契約類型基準(企業の物品の販売等に関する契約)によって代理人PEを認定。

【例②: 製品の保管・引渡し業務のみを行う場所を設けるケース】 * BEPS行動7最終報告書P31/パラ22を基に作成



【現行のOECDモデル租税条約におけるPEの例外の概要】

商品の保管・展示・引渡しや、購入のみを行う場所等はPEに当たらない

- 企業がB国に支店を設けて製品を販売すると、B国にPEを有することとなる。
- これに対し、相当数の従業員が勤務する、製品の保管・引渡しのみを行うための巨大倉庫を保有すると、この倉庫を通じて行われる製品の保管・引渡しの活動が、企業の製品販売事業の本質的な部分を構成し、準備的・補助的活動に該当しないとしても、倉庫では製品の保管・引渡しの活動のみしか行われなため、PE認定の例外に該当し、企業はB国にPEを有しないこととなる。

⇒【対策】 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。

恒久的施設(PE)を巡る課題

恒久的施設(PE)とは、事業を行う一定の場所(支店等)をいう。例えば、外国企業が日本国内で事業を行う場合、日本国内にその企業のPEがなければ、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」)。

【PEを巡る国際的な動向】

- ✓ 企業がPE認定されない活動のみを行うこと等による、PE認定の人為的回避に対処するため、BEPS行動7において、PE認定の人為的回避防止措置が盛り込まれた。(注1)
- ✓ 同措置を盛り込んだ、BEPS防止措置実施条約(MLI)が各国に開放され、わが国は、本年6月にこれに署名。また、最新の二国間条約(注2)において、同措置を踏まえた定義を採用している。

(注1) 同計画を踏まえOECDモデル条約が29年中に改訂見込み

(注2) デンマーク、ロシア、エストニア、リトアニア、オーストリア、ラトビア、ベルギー、スロベニア

【国内法の課題】

- ✓ わが国の現行国内法は、昭和37年度改正において形成された骨格が概ね維持されており、BEPS行動7、MLI等により国際的スタンダードとなっている人為的回避防止措置が反映されていない。
- ✓ 国内法におけるPEのあり方につき、MLI・二国間条約や、新OECDモデル条約を踏まえた検討が必要。

現行の代理人PEの要件	改正後の代理人PEの要件
<p>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。</p>	<p>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。</p>
<p>1 企業の名において締結される契約であること。</p>	<p>1 <u>次のいずれかの契約であること</u> ①<u>企業の名において締結される契約であること（契約者名基準）</u> ②<u>企業の商品の販売に関する契約であること（契約類型基準）</u> ③<u>企業による役務提供に関する契約であること（契約類型基準）</u></p>
<p>2 代理人が契約を締結すること。</p>	<p>2 <u>次のいずれかの行為を行うこと</u> ①<u>代理人が契約を締結すること</u> 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></p>
<p>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。</p>	<p>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にのみ代理人業を行う者を除く。</u>）。</p>

現行の規定

- 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準備的又は補助的な性格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。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。

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。
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。
- (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】

- 現行の規定の(a)～(d)は準備的・補助的活動であるか否かを問わずPE認定の例外とすることを明確化。ただし、(a)～(d)に含まれる活動の一部（例えば物品等の引渡し）を準備的・補助的活動である場合にのみPE認定の例外とすることも可。

(参考) 中期的に取り組むべき事項

「BEPSプロジェクト」の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理(平成28年11月14日)

1. 今後の国際課税改革に当たっての基本的視点

- ・ 日本企業の健全な海外展開や国際競争力向上に貢献しつつ、租税回避を適切に防止できるよう制度を見直すことが必要。
- ・ 日本が「BEPSプロジェクト」の合意事項の着実な実施に範を示し、租税回避防止に向けたグローバルな取組みをリードすることが必要。
- ・ 国際課税を中心に税務当局職員の増員やスキルアップを含めた執行体制やモニタリング機能の増強を検討する必要。

2. 個別の制度設計に当たっての留意点

- ・ 平成29年度税制改正において見直す「外国子会社合算税制」について、租税回避リスクを外国子会社の外形（会社全体の税負担率や会社としての実態の有無）で判断する方法から、個々の活動内容（所得の性質等）を見て判断する方法に転換することが必要。その際、企業の事務負担に要留意。〔→29年度税制改正にて対応済み〕
- ・ 「タックス・プランニングの義務的開示制度」について、対象範囲や罰則の内容等について諸外国の制度も参照し、制度のさらなる改善に活かしていくことが必要。
- ・ 「BEPSプロジェクト」最終報告書の内容、及び今後改定される「OECD移転価格ガイドライン」を踏まえて、今後、日本の「移転価格税制」見直しを検討することが必要。
- ・ 「過大支払利子税制」を見直すに当たっては、現在50%である閾値引き下げの必要性と程度、及び適用対象や特別ルール等について「BEPSプロジェクト」最終報告書の勧告を踏まえた検討が必要。

(参考) 平成29年度与党税制改正大綱【補論】今後の国際課税のあり方についての基本的考え方〔骨子〕

(2) 今後の取組み

- ・ 中期的に取り組むべき事項
 - 移転価格税制
 - － 知的財産等の無形資産を、税負担を軽減する目的で海外へと移転する行為等に対応すべく、「BEPSプロジェクト」で勧告された「所得相応性基準」の導入を含め、必要な見直しを検討
 - 過大支払利子税制
 - － 関連者への過大な利払いによる租税回避を効果的に抑制すべく、「BEPSプロジェクト」の勧告を踏まえた見直しを検討
 - タックスプランニングの義務的開示制度
 - － 「BEPSプロジェクト」の最終報告書や諸外国の制度や運用実態等も踏まえ、日本での制度導入の可否を検討

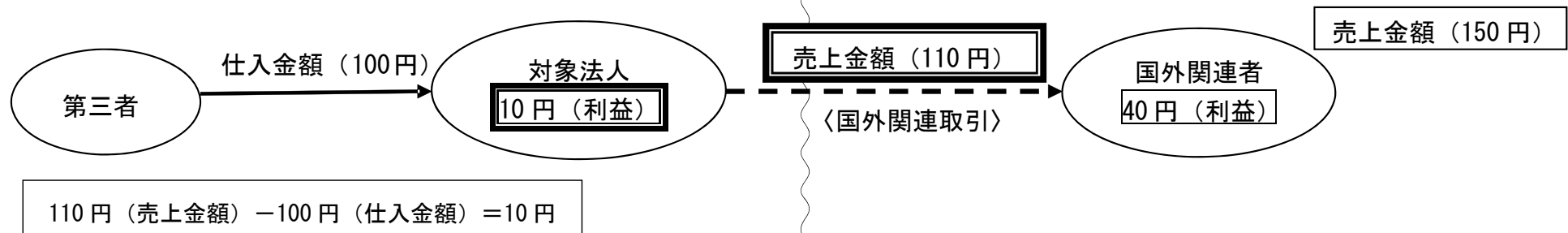
移転価格税制

- 国内企業が海外の軽課税国にある関連企業との取引(への売却)価格を通常の価格と異なる(より低い)金額に設定すれば、一方(国内企業)の所得を他方(軽課税国にある関連企業)に移転することが可能。
- 移転価格税制は、こうした海外への所得移転を防ぐため、海外の関連企業との取引(国外関連取引)が、通常取引価格(独立企業間価格)で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度(日本は昭和61年(1986年)に導入)。
- 移転価格課税は、企業行動の側面から見れば租税回避の防止措置であるが、国家間関係の側面から見れば課税権の配分(分捕り合い)の問題。移転価格課税によって、国内での利益が増加すれば、国外の利益はその分減少しなければ国際的な二重課税となる。
- そこで、OECD加盟国は、国際的に共通のルールとして「独立企業原則」を採用し、租税条約に基づき、国内(外)で移転価格課税が行われた場合に国外(内)でこれに対応して価格を調整している(対応的調整)。

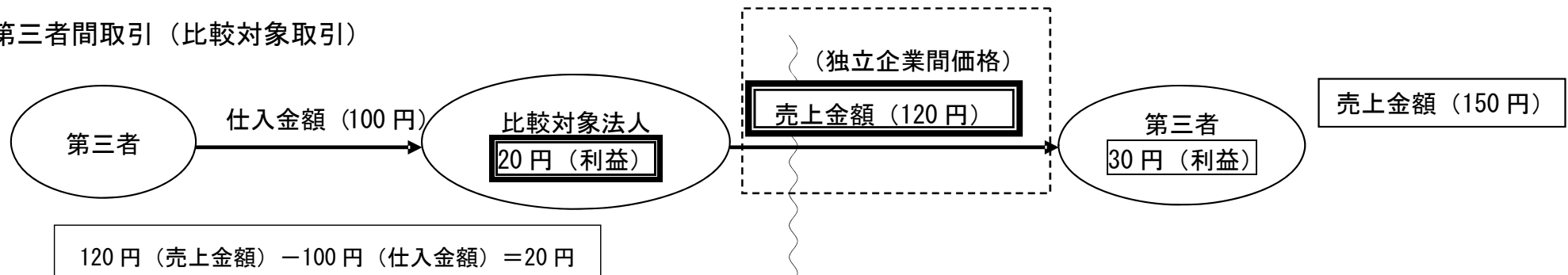
○関連者間取引

(国内)

(国外)



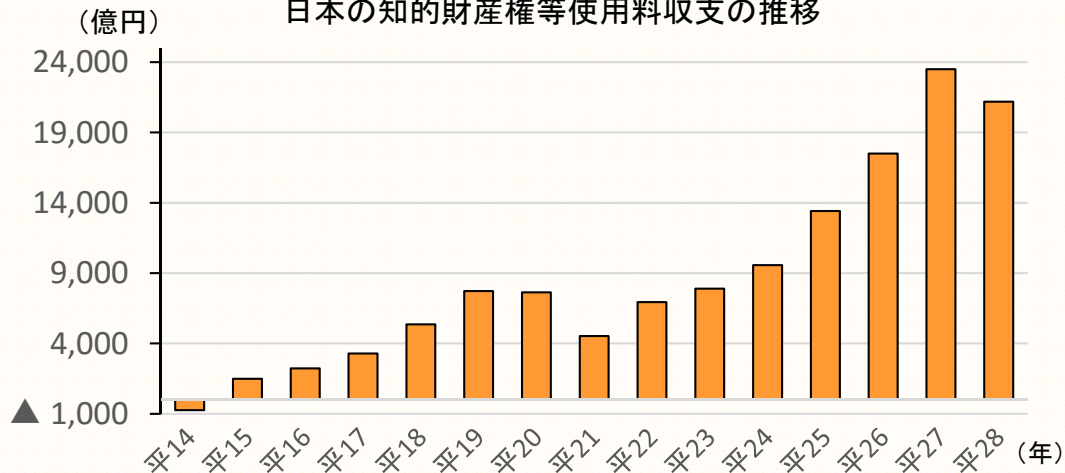
○第三者間取引(比較対象取引)



無形資産取引と移転価格税制

- 日本におけるクロスボーダー知財使用料収支は、平成15年以降受取超過に転じ、ネットの受取額は2.1兆円に上る（2016年）など、日本経済における知的財産をはじめとした無形資産の重要性は年々高まっており、それに伴って国際課税の側面においてもその重要性が高まっている。
- 移転価格税制は、関連者間取引を通じて国外に所得が移転している場合に、独立の企業間において取引条件その他の事情が同一又は類似の状況の下で取引が行われたとした場合に成立するであろう対価の額（独立企業間価格）で所得を計算するものであるが、無形資産に関しては、その独自性等により、
 - ① そもそも無形資産に係る権利の移転があったか否かの判断が難しいケースがある、
 - ② 外部に比較可能な取引を見出すことが困難なケースが多い、
 - ③ 取引当事者の有する情報に依存せざるを得ず、税務当局と納税者との間の情報の非対称性が存在する、といった難しさがある。

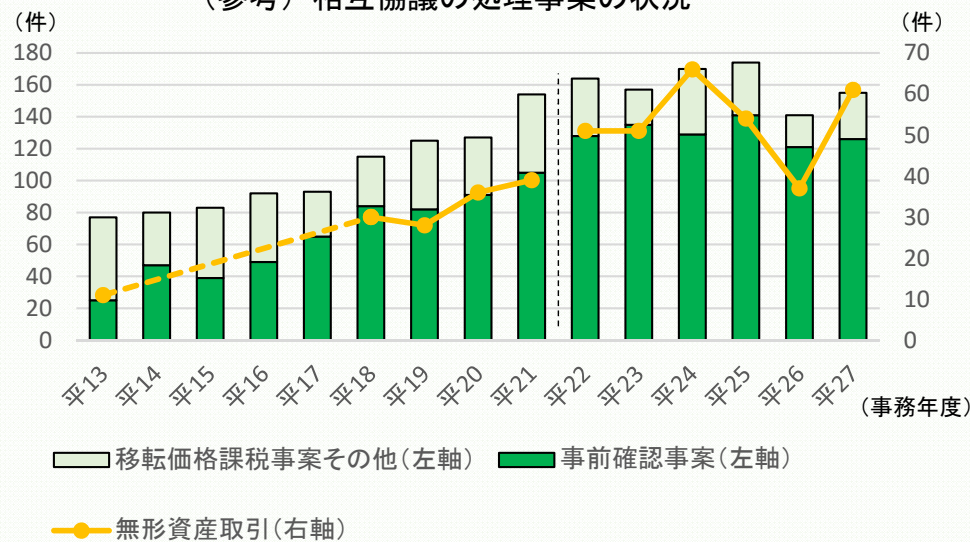
日本の知的財産権等使用料収支の推移



順位	受取超過 (2016年)	支払超過 (2016年)
1	米国 (6,539)	シンガポール (2,422)
2	中国 (4,422)	ドイツ (207)
3	タイ (3,327)	スウェーデン (161)
4	英国 (2,096)	フランス (124)
5	インド (1,323)	オランダ (107)

(データ出典) 財務省「国際収支統計」

(参考) 相互協議の処理事案の状況



(注) 処理事案1件につき複数の取引が対象になっている場合があることから、事案の処理件数と取引別の処理件数は一致しない。無形資産取引については、平13～平21までは事前確認における処理件数、平22以降は事前確認を含む相互協議全体における処理件数。

(出典) 国税庁公表資料「APALレポート」「相互協議の状況」

【BEPS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
- 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

【BEPS行動8】 評価困難な無形資産への対応(いわゆる所得相応性基準)

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). 取引時点では関連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連者収益を初めて生み出してから5年間、財務上の予測と実際の結果のかい離が、予測の20%を超えない場合(それ以降の年度について適用免除)

【参考】 米・独及び英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おり、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。なお、英国は2016年より、BEPS行動8-10の成果を移転価格税制に反映させ、所得相応性基準を受け入れている。

背景及び行動計画の概要

損金算入が可能な利子の支払いを用いることは、国際的なタックスプランニングにおける利益移転技術のうち、最も簡単なものの一つであるとの認識のもと、相対的に税負担の軽い国外関連会社に過大に利子を支払うことや、高課税国において借入れのレベルを上げること等によるBEPSに対処するため、過大に支払われた利子の損金算入の制限を検討。

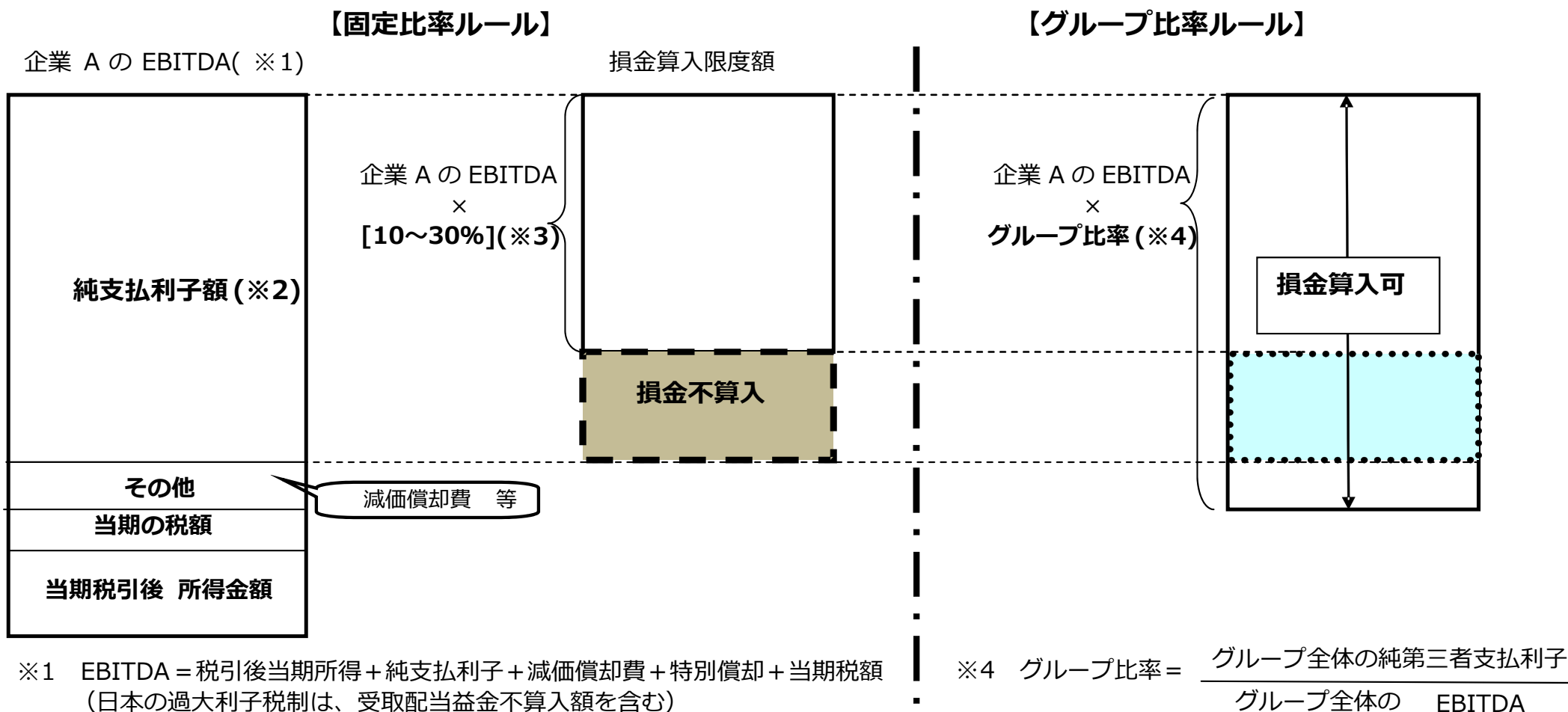
勧告の概要

企業が支払う利子について、以下のルールに従い損金算入を制限することを勧告。

- 固定比率ルール(基本ルール。これに、下記の各オプションを組み合わせることが可能。)
 - ・企業毎に、純支払利子/所得(EBITDA)比率が基準固定比率を超える場合、超過部分の利子の控除を制限。
 - ※日本の過大支払利子税制が該当。
 - ・基準固定比率は、各国が各々の事情(経済状況等)を踏まえ、10~30%の範囲内で決定。
- グループ比率ルール (オプション)
 - ・企業の属する多国籍グループ全体のグループ外への純支払利子の対所得(グループ全体のEBITDA)比率が基準固定比率より高い場合は、グループ全体の比率まで当該企業の利子損金算入を容認。
- 特別ルール(targeted rule) (オプション)
 - ・支払利子比率に基づく上記ルールを補完するため、過少資本税制等を導入。
- デミニマスルール (オプション)
 - ・純支払利子額が一定の基準を下回った場合には、BEPSリスクが低いため、比率と無関係に控除容認。
- 超過利子の繰越等 (オプション)
 - ・所得の異常変動や期ずれによる利子控除制限を平準化するため、繰越控除等を容認。

【BEPS行動4】 利子控除制限:「BEPSプロジェクト」の結論

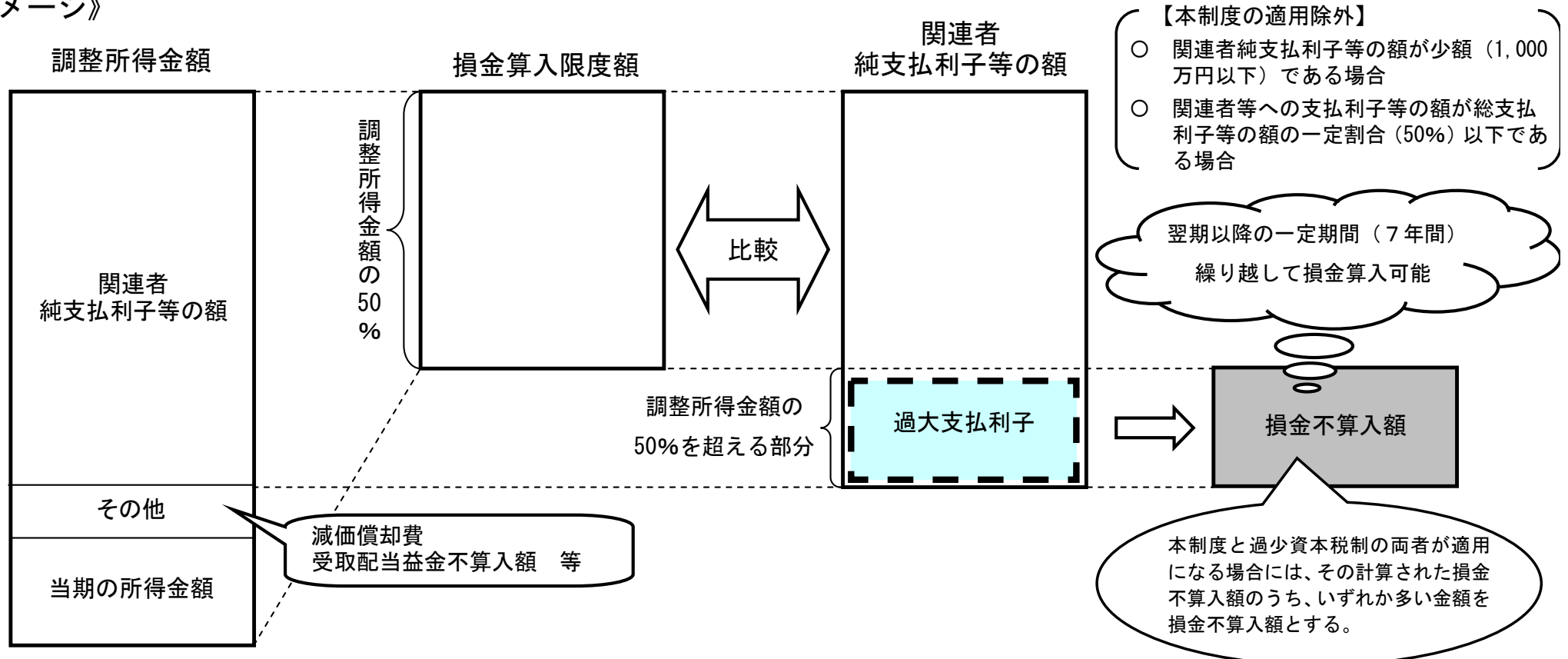
- 「BEPSプロジェクト」では、「価値が創造されたところで税金を払うべき」との原則を踏まえ、一定の所得を生み出すために通常必要な資金調達コストを超える規模で利払いを行っている企業については、超過分の利子の損金算入を否認するという結論になった。
- こうした観点から、「BEPSプロジェクト」では、単体企業の利子損金算入について、一定の純支払利子／EBITDA比率(10～30%の範囲で各国が設定)を超えた部分を控除制限することを勧告。
- 日本の「過大支払利子税制」の閾値は現在50%であり、厳格化が必要。また、企業活動の実態も見極めつつ、適用対象や特別ルール等についても本勧告を踏まえた検討が必要。



過大支払利子税制(現行制度)

○ 所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するため、関連者純支払利子等の額(注)のうち、調整所得金額の一定割合(50%)を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しない(平成24年(2012年)導入)。

《イメージ》



(注) 関連者等(直接・間接の持分割合50%以上又は実質支配・被支配関係にある者等)への支払利子等の額(利子等の受領者側で我が国の法人税の課税所得に算入されるもの等を除く。)の合計額からこれに対応する受取利子等の額を控除した残額をいう。

主要国における利子控除制限制度の概要

参考

国名 項目	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
通称 (導入年)	過大支払利子税制 (2012年)	アーニング・ストリップिंग・ ルール (1989年)	利子控除制限制度 (2017年予定) ^(注1)	利子控除制限制度 (2008年)	過少資本税制 ^(注3) (1991年)
基本的な 仕組み	法人の関連者等への支払利子のうち、調整所得の一定割合の額を超える部分は、損金不算入	調整所得の一定割合を超える純支払利子に相当する関連者等への支払利子は、損金不算入	調整所得の一定割合を超える支払利子は、損金不算入	調整所得の一定割合を超える支払利子は、損金不算入	調整所得の一定割合等を超える関連者等への支払利子は、損金不算入
損金不算入 の対象となる 利子の支払先	・関連者(内・外/親・子・兄弟、 個人株主) ・非関連者(関連者による債務 保証がある場合等)	・関連者(内・外/親・子・兄 弟、個人株主) ・非関連者(関連者による 債務保証がある場合)	限定なし	限定なし	・関連者(内・外/親・子・兄弟) ・非関連者(関連者による債務保 証がある場合)
調整所得の 定義	課税所得に、純支払利子、償 却費、受取配当益金不算入金 額等を加算	課税所得に、純支払利子、 償却費等を加算	課税所得に、純支払利子、 償却費等を加算	課税所得に、純支払利子、 償却費等を加算	課税所得に、純支払利子、償却 費等を加算
損金 不算入額	関連者純支払利子等の額(※) のうち調整所得金額の50%を超 える部分の金額 ※ 日本で課税対象とならない関 連者等に対する支払利子等の 額から一定の受取利子等を控 除したもの	非適格利子(※)と、調整所 得の50%を超える純支払利 子のいずれか少ない金額 ※ 関連者等への支払利子で、 米国で課税対象とならないも の	調整所得の30%を超える 純支払利子 ^(注2)	調整所得の30%を超える純 支払利子	下記①～③のすべてに該当する 場合に、関連者等への支払利子 で①～③のうち最高額を超える額 ① 関連者に対する負債が関連者か らの出資の1.5倍超:当該出資の 1.5倍に対応する部分 ② 関連者等への支払利子が調整 所得の25%超:調整所得の25% ③ 関連者等への支払利子が関連 者からの受取利子を超過(ネット支 払超過):当該受取利子額

【利子控除制限制度を巡る動向】

EUは、調整所得金額の30%までに限り純支払利子を損金算入できる旨の利子制限ルールを含む、租税回避防止指令を採択。これにより、EU加盟国は2018年12月31日(同ルールと同等に有効なルールを有するEU加盟国は、遅くとも2024年1月1日)までに、同ルールを立法・公布しなければならない。

(注1) 現在議会において審議されている第二次2017年財政法に盛り込まれている改正案である。

(注2) グループ全体による外部に対する純利子費用額のグループ調整所得に対する比率を、固定比率(30%)の代替比率として使用することも可能(グループ比率ルール)。いずれも、控除できる利子費用の額をグループ全体の純利子費用の額に制限する修正デット・キャップ・ルールの対象となる。

(注3) フランスの利子控除制限制度は本資料にある過少資本税制の他、利率に係るルールや利子に係る一般的な控除制限ルール等、複数のルールで構成されている。

(注4) 各国とも、負債資本比率や純支払利子額等に基づいて、一定の適用除外要件が設けられている。

【BEPS行動12】 義務的開示制度の基本及びBEPSプロジェクトの結論

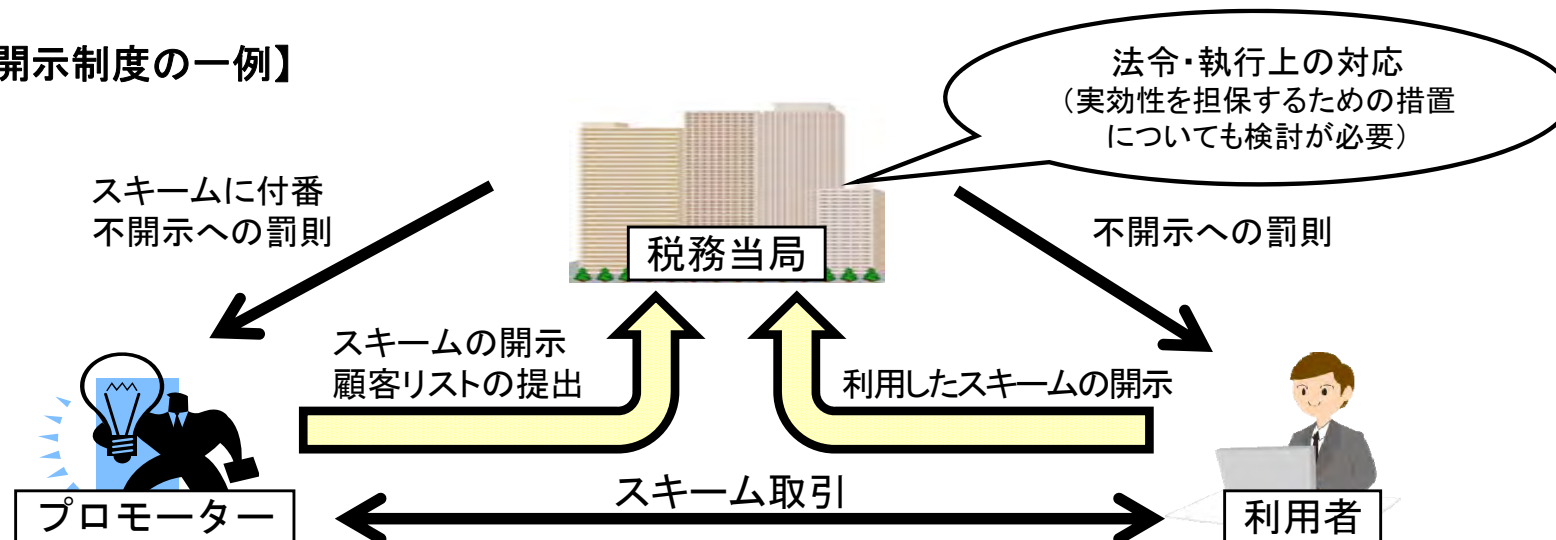
- 「BEPSプロジェクト」では、「企業の活動に関する透明性向上」の観点から、(会計士や税理士等の)プロモーター及び利用者が租税回避スキーム^(注)を税務当局に報告する制度(「義務的開示制度(MDR: Mandatory Disclosure Rules)」)を勧告。制度の目的には、リスク評価のために潜在的に行き過ぎた又は濫用的な租税回避スキームの早期の情報取得、租税回避スキームやその利用者・プロモーターの適時の特定、租税回避スキームのけん制・抑止が挙げられている。

(注) 一般的に義務的開示制度は、「租税回避」を定義していないが、ここでは便宜上、一定の報告基準に該当するスキームを「租税回避スキーム」という。

※ 「BEPSプロジェクト」では、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、南アにおける義務的開示制度の導入例を参照し、これらの国々の知見を踏まえて勧告を作成。

- 「BEPSプロジェクト」の勧告は、
 - ・ 開示義務者(プロモーター、利用者(納税者))
 - ・ 開示内容(守秘義務の伴うスキーム、成功報酬のあるスキーム、損出しスキーム等)
 - ・ 開示手続(開示のタイミング等)等の項目について複数の選択肢を用意し、各国が自国に最適な様式を選択することを認める形(モジュラー方式)で行われた。
- 日本としては、勧告の内容を踏まえ、「義務的開示制度」の導入の可否を検討する必要。

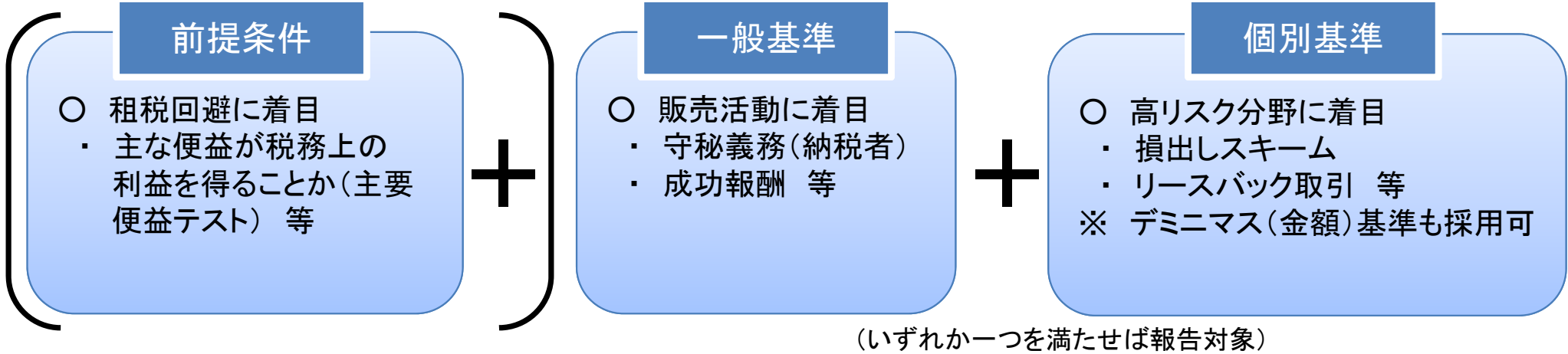
【義務的開示制度の一例】



【BEPS行動12】 義務的開示制度の制度設計における項目ごとのオプション・勧告(1)

開示対象の範囲

- 主に二つのアプローチを提示
 - ・ 主要便益テストを設けた上で、一般・個別報告基準により開示対象の範囲を特定するアプローチ
 - ・ 主要便益テストを設けず、一般・個別報告基準のみにより開示対象の範囲を特定するアプローチ



(いずれか一つを満たせば報告対象)

開示義務者

- プロモーター及び納税者
又は
- プロモーター又は納税者
(原則、プロモーターのみ)

開示時期及びスキームを利用した納税者の特定方法

開示義務者	開示時期	スキームを利用した納税者の特定方法
プロモーター	スキームが利用可能となつて一定期間内	スキーム参照番号及び顧客リスト 又は 顧客リストのみ
納税者	スキームを実行してから一定期間内	スキーム参照番号

コンプライアンス

遵守の効果

- 開示対象取引に該当すること
⇒ 必ずしも租税回避を意味しない
- 当局からの指摘がないこと
⇒ 取引の有効性・容認を意味しない

不遵守の効果(金銭的ペナルティ)

- スキーム開示、顧客リスト提出等の義務に違反した場合、
⇒ 早期開示を促す観点から、日々定額のペナルティを賦課
⇒ 税務上の利益・受取報酬額に応じたペナルティを賦課

開示すべき情報

- プロモーター及びスキームを利用した納税者の詳細、スキームの詳細、該当する開示基準・関係租税法令、予想される税務上の利益、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開示基準を設定
 - 自身がスキームの一因であり、自国に重大な税務上の影響が及ぶ場合に開示義務が発生(その場合、主要便益テスト等の前提条件は不要)
 - 開示義務者が不十分な情報しか有していない場合、その開示義務者は、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

	アメリカ	イギリス
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 ※付加価値税については本制度とは別途に開示制度あり
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
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 <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 ・ 税務当局が関心を有する取決め 	税の軽減が主要な便益である、以下の基準のいずれかに該当する取決め <ul style="list-style-type: none"> ○ 一般基準 <ul style="list-style-type: none"> ・ 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 <ul style="list-style-type: none"> ・ 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
開示期限等	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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 ・ 納税者は、開示説明書を税務申告書に添付して提出 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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
顧客リストの作成・提出義務	あり（プロモーターは、税務当局からの要求があった日から20営業日以内に提出）	あり（プロモーターは、四半期ごとに税務当局へ提出）
不開示に対するペナルティ	あり	あり

（出典） BEPS行動12最終報告書等