



# Tax Analysis

中国

税理士法人トーマツ

2015年6月26日号

※本ニュースレターは、[英文ニュースレター](#)の翻訳版です。  
日本語訳と原文(英文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

## BEPS 行動計画 13: 国別報告書に係る実施パッケージ

経済協力開発機構(OECD)は2015年6月8日に、G20/OECD の進める税源浸食と利益移転(Base Erosion and Profit Shifting: 以下「BEPS」)プロジェクトの一環として、行動計画 13 の国別報告書(Country-by-Country report: 以下「CbC リポート」)に係る実施パッケージを公表した。これは、OECD が以前に公表した 2 つの報告書、すなわち、(i) 税務当局に報告する国別情報の共通テンプレートを含む、三層構造の移転価格文書のグローバルスタンダードに関する合意(2014年9月公表)、(ii) 導入時期、“大型”企業への適用および提出のメカニズムを含む、CbC リポートの実施に関する指針(2015年2月公表)、を踏襲するものである。今回公表された実施パッケージでは、各国政府が新しい規則を採用する際に使用できるモデル法令と、CbC リポートの共有メカニズムを実行するための権限ある当局間の協定について概説している。

### (1) モデル法令

実施パッケージには、各国が国内法の下で国別報告制度を採用するためのモデル法令が含まれている。

#### 1) 定義

モデル法令にはいくつかの重要な定義が含まれる。

- **グループ**: 連結財務諸表の作成が必要であるか、“いずれかの企業の株式”が証券取引所

で公開取引されている場合には連結財務諸表の作成が必要となる、所有関係もしくは支配関係を通じて形成される企業の集合体

- **除外される多国籍企業グループ**: 2015年1月1日時点で、年間の連結売上高が7.5億ユーロ(あるいは現地通貨での相当額)未満のグループ。これは前会計年度の結果により判断される。このようなグループはCbCリポートの提出を免除される
- **構成実体**: グループのいずれかの個別事業体、会社と何らかの目的(マネジメントコントロールを含む)で個別財務諸表を作成する恒久的施設が含まれる

モデル法令では、CbCリポートの提出を求められる構成実体(すなわち“報告実体”)をどのように決めるかについて述べている。通常は、グループの連結財務諸表を作成する会社である“最終的な親会社”が報告実体となる。(i) 親会社とその所在国においてCbCリポートの提出を求められない、(ii) 親会社の所在国が関連の情報交換協定に署名していない、(iii) 親会社の所在国が系統的に協定に従って情報交換を行わないか、一時的に行わない場合、グループは報告実体となる“代理の親会社”を指名することができる。代理の親会社はグループ内の構成実体であり、その所在国は他国と情報交換する能力を有していなければならない。

特定の状況において、もし実際の親会社あるいは代理の親会社の所在国の税務当局にCbCレポートが提出されず、情報交換が行われないのであれば、グループ内の会社は現地においてCbCレポートを提出するよう求められる可能性がある。モデル法令では、ある国にある構成実体のうちの1社を指名し、その国のすべての構成実体を代表してCbCレポートを提出することを認めている。

## 2) 通知

各構成実体は会計年度の終了日までに現地の税務当局に対して、(i)グループを代表してその年度のCbCレポートを提出するか否か、あるいは(ii)その年度のCbCレポートを提出する会社の名称と税務上の居住地、を通知する必要がある。

## 3) CbCレポートの作成と提出の時期

以前に出された指針のとおり、G20/OECDは2016年1月1日以降に開始する年度からCbCレポートを作成し、毎年、会計年度終了後12カ月以内に提出することを提言している。最初にCbCレポートの提出が必要となるのは、2016年12月31日に会計年度が終了するグループであり、その提出期限は2017年12月31日である。CbCレポートの内容については、OECDが2014年9月に公表したテンプレートを参照することになる。

モデル法令には、コンプライアンス違反に対するペナルティー条項は含まれていない。これについては、各国が現行の移転価格文書に関するペナルティー規則に則して自ら決めることになる。

## (2) 権限ある当局間の協定

実施パッケージには、税務当局によるCbCレポートの情報交換を容易にするために用いられる、3つの権限ある当局間の協定のモデルが含まれている。

- **多国間協定:** 多国間協定は、当該協定の締約国がその他の締約国と情報交換することを認めるものである(共通報告基準(common reporting standard)のモデルに基づく)
- **租税協定:** 二国間で合意するものである
- **租税情報交換協定:** 二国間で合意するものである

3つのモデル協定の文言は類似しており、モデル法令と一致する定義、適用範囲、時期、手続および自動交換に適用されるセーフガードが含まれる。

## 1) 情報交換の時期

税務当局は最初の会計年度終了日から18カ月以内、その後は会計年度終了日から15カ月以内に、その他の関連する税務当局と国別情報を共有することを求められる。例えば、2016年12月31日に会計年度が終了するグループは、2017年12月31日までに最初のCbCレポートを提出するが、それは2018年6月30日までにその他の関連する税務当局と共有されることになる(2017年12月31日終了年度のCbCレポートは、2019年3月31日までに共有される)。

## 2) 機密保持と情報保護

交換協定では、共有される情報は機密とし、適切に使用しなければならないということを明確にしている。特に、以前からの要求の繰り返しとして、これらの情報を、十分な機能分析および比較分析に基づく個別取引に係る詳細な移転価格分析の代替として用いてはならず、CbCレポートのみに基づく移転価格の調整も行ってはならないとされている。加えて、機密保持違反があったか、関連の条項に従わなかった税務当局については、将来の情報交換メカニズムに入れられないという提言もなされている。

実施パッケージには、税務当局が標準的な国際基準の下で、データの安全と保障のために従うべき要求が列挙された質問表も含まれている。

## (3) デロイトのコメント

今回公表された実施パッケージは、各国政府が各々の国内法においてCbCレポートを導入することを想定したものである。また、各国の税務当局が、多国籍企業の会社または恒久的施設がある国/地域の税務当局とCbCレポートを共有するための情報交換メカニズムの具体的内容にも触れている。モデル法令の条項(これはOECDが国際法人課税に関して公表した最初のものである)は、CbCレポートを唯一の国際基準にするというG20/OECDの目的を明らかに支持するものである。よって、これはすべての参加国が一貫して実施することになる。このような一律の対応は、不必要なコンプライアンスコストを減じる上で有用であることから、企業は歓迎するであろう。

実施パッケージは主として各国政府のために準備されたものであるが、一部の定義は企業にも関連する。特に、モデル法令では、連結財務諸表の作成が必要なグループ、あるいはいずれかの企業の株式

が公開取引されている場合には連結財務諸表の作成が必要となるグループという定義に基づき、CbC リポートを作成することになる“グループ”の意味について述べている。なお、ファンドに関する別途の定義はない(これは、2015年2月に公表された指針において、さらなる検討が必要と述べられていたものである)。

CbC リポートを採用しないか、あるいは情報交換メカニズムの下でリポートを共有しない国に親会社を有する企業にとっては、代理の親会社を指定できるという選択肢が助けになるだろう。この選択をした場合、グループの情報は機密として保護される。また、グループはCbCリポートを一度作成し、提出すればよく、事業を行っている各国において提出することは求められない。

モデル法令では、毎年のお知らせという要求について提言している。すなわち、すべての居住者企業(リポートテンプレートの2ページ目にある活動セクションに記載される休眠会社を含む)は所在国の税務当局に、報告主体(グループの親会社もしくは代理の親会社)の名称と居住地を通知しなければならない。

モデル法令では、CbC リポートに関する具体的なペナルティー規則には触れず、代わりに各国の現行の移転価格文書に関するペナルティー規則を、CbC リポートの提出を要求される報告主体にも適用するということに言及している。コンプライアンス違反に対するペナルティーは、提供される情報に対するコントロール権を持たないグループ内の企業にまで課すことなく、報告主体に限定して課すべきであると考えられるという点で、これは適切といえる。

予想されていたように、情報の共有は適切なメカニズムを通じて行われることになる。それには、現行の租税協定、租税情報交換協定あるいはOECDの税務行政執行共助条約(現時点までに80カ国以上が署名済み)が含まれる。データの機密保持に関する具体的なセーフガード、および情報の使用は移転価格/BEPSのリスク評価および経済分析に限られるという点は、企業に歓迎されるであろう。

CbC リポートは電子化されたフォーマットにより提出することになる。OECDは近いうちにXLMスキーマをリリースする予定であり、現在は安全な電子環境の下でデータの交換ができるように、税務当局のシステムを検査している。最初のデータ交換は、初年度のリポート提出期限から6カ月以内(すなわち、2018年6月まで)に行われ、その翌年以降はリポート提出期限から3カ月以内に行われる。

移転価格文書のマスターファイルとローカルファイルについて、OECDは更なる指針を与えていない。OECDが2月に公表した指針においては、マスターファイルはCbCリポートのように親会社が提出するのではなく、政府間での共有メカニズムも用いられないことが示された。よって、現地の企業が自ら所有しないグループの情報を、どのように現地で提出するのかということに関しては、なお問題が残る。

中国の国家税務総局は一貫してBEPS行動計画に対する強い支持を表明しているが、OECDが2014年9月と2015年2月に公表したCbCリポートに関する報告書に対する見解はまだ示していない。国家税務総局は、2015年中に公布される予定の改正後の特別納税調整実施弁法に、CbCリポートに関する具体的な規定を盛り込むものと見込まれる。

## 過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao)

## 問い合わせ

### 税理士法人トーマツ

エグゼクティブオフィサー 大久保 恵美子

email: [emiko.okubo@tohatsu.co.jp](mailto:emiko.okubo@tohatsu.co.jp)

### 東京事務所

〒100-8305 東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号 新東京ビル 5 階

T e l: 03-6213-3800(代)

email: [tax.cs@tohatsu.co.jp](mailto:tax.cs@tohatsu.co.jp)

会社概要: [www.deloitte.com/jp/tax-co](http://www.deloitte.com/jp/tax-co)

税務サービス: [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

デロイト トーマツ グループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、税理士法人トーマツおよびDT 弁護士法人を含む)の総称です。デロイト トーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,900 名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp))をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じて、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組みクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 210,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数を含みます。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関連会社(税理士法人トーマツを含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します)に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。