

〔研究ノート〕

## BEPS プロジェクトと行動計画 13 の移転価格文書化

江波戸 順 史

### はじめに

租税回避の深刻化を受けて、2012年以來、OECDはBEPS(Basic Erosion and Profit Shifting)プロジェクトを進めている。OECDの推計によれば、租税回避により年間1,000億ドルから2,400億ドル(世界全体の法人税収の4%から10%)の税収が失われている。この状況を改善すべくBEPSプロジェクトは15の行動計画に基づき実施されており、移転価格に関しては行動計画8から10、及び13に直接的な記述がある。

行動計画13では、移転価格文書化の再検討が求められている。移転価格文書化は移転価格に関わる情報を文書の形で事前に税務当局に通知するためにある。移転価格文書化は、すでにある制度であるが、行動計画13はその強化を示唆していると解釈できる。実際に、行動計画13に基づく移転価格文書化は、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の三層構造からなる。なお、従来の移転価格文書化はローカルファイルに該当する。

移転価格文書化のプラス効果を考えると、多国籍企業と税務当局との間に存在する情報の非対称性を払拭すると期待できる。税務当局よりも多国籍企業の方が移転価格に関する情報を多く有する状況のなかで、移転価格による租税回避を完全に防止できるか否かは疑問が残ろうが、移転価格文書化はそれを取り除くと期待できよう。他方で、移転価格文書化のマイナス効果としては、租税回避を企まない、納税意識の高い多国籍企業の納税協力費を増大させる可能性があるだろう。これでは納税意識が高いことの意義が問われてしまう。

本稿では、以上の状況を勘案して、BEPSプロジェクト及び行動計画、移転価格文書化について検討した上で、情報の非対称性の観点から移転価格文書化がもたらすプラス効果について考察する。また、納税意識及び納税協力費との関係から移転価格文書化によるマイナス効果を明らかにする。

### 1. BEPS プロジェクトと行動計画

#### (1) BEPS プロジェクトの発足

当時の状況を回顧すると、リーマンショック後、悪化した財政を立て直すために欧州各国は付加価値税を引き上げ、国民に負担を強いることになった。その一方で、Google、Apple、Starbucksなど一部の多国籍企業は租税回避を行い、企業グループ全体における租税負担の軽減を企てていた。このように国民ばかりに負担がかかり、多国籍企業は負担から逃げるという不公平は、国内的にも国際的にも受け入れられはしない。

しかしながら、森信(2015)が指摘するように「国境を越えた取引の広がりなど、経済のグローバル化に対し、現行の国際課税ルールが追いついていない」のは確かであった<sup>(1)</sup>。そこで、2012年、多国籍企業による租税回避(税源浸食と利益移転)を防止するために

BEPS プロジェクトが発足した。さらに、2013年にBEPS 行動計画が公表され、2014年の中間報告をへて、2015年にBEPS 最終報告書が公表されたことで、BEPS プロジェクトの枠組みが完成した。

BEPS プロジェクトに関して注目すべきは、第1にG20の要請から始まっている点である。第2に、参加国にはOECD加盟国だけでなく、OECD非加盟国である中国、インド、ロシア、アルゼンチン、ブラジル、インドネシア、サウジアラビア、南アフリカの8カ国も含まれている点である。この2点が意味するのは、これまでは国際課税や租税回避は先進国の問題として考えられてきたが、BEPS プロジェクトには新興国なども加わり、世界的な取り組みが展開されるということである<sup>(2)</sup>。

## (2) BEPS 行動計画の概要

BEPS プロジェクトの基礎にあるBEPS 行動計画は下記の15項目から構成されている<sup>(3)</sup>。その内容をみると、行動計画1(電子経済の課税上の課題への処理)は電子商取引等の電子経済に対する課税上の課題への対応、行動計画2(ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化)は金融商品や事業体に関する複数国間における税務上の取扱いの差異(ハイブリッド・ミスマッチ)の効果は無効化するための国内法上・租税条約上の措置、行動計画3(外国子会社合算税制の強化)は軽課税国等に設立された外国子会社を使った租税回避を有効に防止するため、適切な外国子会社合算税制を設計することについて検討している。

行動計画4(利子控除制限ルール)は相対的に租税負担の軽い国外関連会社に過大に支払われた利子について損金算入を制限するルール、行動計画5(有害な税制への対抗)は各国優遇税制の有害性を経済活動の実質性から判定するための新基準及び制度の透明性を高めるための新基準、行動計画6(租税条約の濫用防止)では条約漁り(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を防止するため、OECDモデル租税条約の改定及び国内法の設計が検討されている。

また、行動計画7(PE認定の人為的回避の防止)ではPE認定の人為的な回避に対処するためOECDモデル租税条約のPEの定義について修正が検討されている。行動計画8-10(移転価格と価値創造の一致)はOECD移転価格ガイドラインの改訂等について検討しており、個別にみると、行動計画8は適正な移転価格の算定が困難である無形資産を用いた租税回避への対応策、行動計画9はグループ内企業に対するリスクの移転、過度な資本の配分等によって生じる租税回避の防止策、行動計画10はその他移転価格算定手法の明確化や租税回避への対応策に関する検討が行われている。

さらに、行動計画11(BEPSの規模・経済的効果の分析方法の策定)は租税回避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、行動計画12(義務的開示制度)は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、行動計画13(移転価格文書化の再検討)は共通様式に基づいた多国籍

(1) 森信(2015) p. 121。

(2) 経団連資料(2016) p. 15では、新興国などがBEPSプロジェクトに参加する理由を「BEPS問題に対処するなかで、自国の課税権を維持・拡大できると考えたからこそ、検討に加わった」と分析されている。

(3) BEPS 行動計画に関してはOECD(2013)を参照。

企業情報の報告制度，行動計画 14（効果的な紛争解決メカニズム）は租税条約に関連する紛争を解決するためのより実効的な相互協議手続，行動計画 15（多国間協定の策定）は二国間租税条約に BEPS 対抗措置を効率的に反映させるための多国間協定に関して検討を加えている。

### （3）BEPS 行動計画の分類

表 1 に示されるように，BEPS 行動計画は，性質に応じて 4 つのカテゴリーに分けられる。それは，すべての OECD/G20 加盟国が一貫した実施を求められる「ミニマム・スタンダード」，OECD モデル租税条約や OECD 移転価格ガイドラインの改訂に関わる「既存のスタンダードの改正」，国内法に関するもので，各国の慣行の統一を促進する「共通アプローチ」，新しい国内法の導入など，問題に対峙する国を支援する「ベスト・プラクティス」である<sup>(4)</sup>。

15 の行動計画をそれぞれのカテゴリーに分類すると，ミニマム・スタンダードには，行動計画 5，6，13，14 が分類される。既存のスタンダードの改正には，行動計画 7 と行動計画 8 から 10 が含まれる。共通アプローチには，行動計画 2，4 が分類される。そして，行動計画 3 及び 12 がベスト・プラクティスに含まれる。ただ，これらのカテゴリーは同列ではなく，拘束力の観点から差があり，ミニマム・スタンダードが最も拘束力が強い<sup>(5)</sup>。したがって，それに含まれる行動計画は確実な実行が求められ，OECD による監視までなされる。

行動計画 1，11，15 は，上記のカテゴリーのいずれにも分類されない。その理由としては，行動計画 1 は消費税を中心としており法人税に関する検討がない，行動計画 11 は純粋なレポートであり特段の勧告がない，行動計画 15 は租税条約の改訂に関する勧告の実施手続を定めたものにすぎない，ということが指摘されている<sup>(6)</sup>。

また BEPS 行動計画では，上記の行動計画に求める要素として「一貫性」「実体性」「透明性と確実性」を掲げ，ある行動計画がこれらの要素すべてに関わるわけではなく，行動計画の性質との関係から合致する要素が検討されている<sup>(7)</sup>。表 1 にあるように，一貫性には行動計画 2，3，4，5，実体性には行動計画 6，7，及び行動計画 8-10 が分類され，透明性と確実性には，行動計画 11，12，13，14 が分類される。行動計画 1 と 15 は，これら 3 つの理念に横断的に関わるものとして位置づけられている。

なお，一貫性は，クロスボーダー取引に係る各国税法に大きな相違がないことを求め，各国税法の隙間やミスマッチを利用した二重非課税などの防止を目的とする。実体性は，企業の価値創造に関わる事業活動に対する法人課税を意図しており，その目的は移転価格の恣意的な操作や租税条約の濫用の防止である。透明性と確実性は，多国籍企業の事業活動，タックスプランニングに関する情報公開と国際的な二重課税排除メカニズムを求める

(4) OECD (2015a) pp. 6-8.

(5) 行動計画 5，6，13，14 が拘束力の強いミニマム・スタンダードに分類される理由は，ある国がそれに従わなかった場合，その国だけでなく他の国にまで悪影響を与え，税源浸食と利益転移の危険性があるからである。

(6) 経団連資料 (2016) p. 59.

(7) OECD (2013) pp. 15-16.

表1 BEPS 行動計画とその分類

		一貫性	実体性	透明性と確実性	その他
ミニマム・スタンダード	行動計画5	○			
	行動計画6		○		
	行動計画13			○	
	行動計画14			○	
既存のスタンダードの改正	行動計画7		○		
	行動計画8-10		○		
共通アプローチ	行動計画2	○			
	行動計画4	○			
ベスト・プラクティス	行動計画3	○			
	行動計画12			○	
その他	行動計画1				○
	行動計画11			○	
	行動計画15				○

(出所) OECD (2013) pp. 15-16, OECD (2015a) pp. 6-8, EY 税理士法人 (2017) pp. 11-17 より作成。

ものである。

## 2. 行動計画13の移転価格文書化と諸外国の動向

### (1) 移転価格文書化の目的と趣旨

行動計画13によれば移転価格文書化の目的は以下の3点である<sup>(8)</sup>。

- ①納税者が関連者間取引における価格その他の条件設定と税務申告を適切に検討することを確保すること
- ②税務当局に移転価格のリスク評価の実施に必要な情報を提供すること
- ③税務当局による税務調査の適切な実施に有用な情報を提供すること

すなわち、多国籍企業が行う関連企業との取引における移転価格に関する情報、及び多国籍企業グループにより行われる国際的な事業活動の全体像に関する情報を税務当局が把握するために移転価格文書化が役立つと期待される。

行動計画13にある形で移転価格文書化が求められた背景には、従来のローカルファイルの不完全性がある。ローカルファイルは関連者間取引における移転価格が独立企業原則を遵守するものかを確認するための情報であるので、多国籍企業グループの国際的な事業活動の全体像が必ずしも把握できるわけではない。そこで、多国籍企業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を行うべく、従来のローカルファイルが提供するような情報に加え、多国籍企業グループの国際的な事業活動の全体像に関する情

(8) OECD (2015b) p. 14, 中村 (2017) p. 295 及び経済産業省 (2016) pp. 154-155。

報を把握するために、三層構造の移転価格文書化（マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書）を国際的に展開することが必要になる。

## (2) 三層構造の移転価格文書化

行動計画 13 における移転価格文書化の特徴は、移転価格税制ガイドラインに記載されるような従来の形ではなく、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の三層構造をとる点である<sup>(9)</sup>。

### ① マスターファイル

マスターファイルには、税務当局が重要な移転価格リスクを検証できるよう、多国籍企業のグローバルな事業活動の状況、移転価格ポリシー、所得及び経済活動の配分等の多国籍企業による事業活動の概要が記載される。具体的には、(a) 多国籍企業グループの組織構造、(b) 多国籍企業の行う事業の説明、(c) 多国籍企業の保有する無形資産、(d) 多国籍企業グループ間の金融活動、(e) 多国籍企業の財務状況及び納税状況が記載される。

### ② ローカルファイル

ローカルファイルでは、個別の関連者間取引に関する情報が国ごとに開示される。記載される情報としては、その特定の取引に係る財務情報、比較可能性の分析、最適な移転価格算定方法に関するものが含まれる。ローカルファイルは、マスターファイルを補完し、移転価格が独立企業原則に則っていることを保証するために役立つとも期待される。OECD(2015b) が指摘するように、ローカルファイルは「ある国の多国籍企業による関連者間取引における移転価格の分析に焦点をあてる」ものである<sup>(10)</sup>。

### ③ 国別報告書

国別報告書では、多国籍企業グループが事業活動を行う国別に、国際的な所得配分、納税額、特定の経済活動の所在地における指標などの情報が提供される。国別報告書に関しては、その情報を取得及び使用する当該国に「守秘性」「整合性」「適切な使用」という条件が設けられている<sup>(11)</sup>。さらに、行動計画 13 では、国別報告書を「ハイレベルな移転価格リスクを評価するために有用である」と認めながらも、移転価格を更正するための直接的な情報としてむやみに利用することは制限されている<sup>(12)</sup>。

## (3) 移転価格文書化に関わる諸外国の税制改正

先述したように、BEPS プロジェクトは OECD 加盟国及び非加盟国が参加するなか、世界的に影響を拡大している。BEPS 行動計画も税源浸食と利益移転を防止するための国際的な指針として、各国がそれを遵守して税制改正に取り組んでいる。ただ、その各国の改正には程度の差があるのも事実である<sup>(13)</sup>。その差に注目すれば、下記のように、積極

(9) 内容に関しては OECD (2015b) pp. 16-18、及び経済産業省 (2016) pp. 155-160 を参照。

(10) OECD (2015b) p. 17, para. 22.

(11) 経済産業省 (2016) p. 163 を参照。「守秘性」…税務管轄地は、報告された情報を法的に保護する制度を整備・施行しなければならない。「整合性」…税務管轄地は、管轄内に所在する多国籍企業の最終親事業体の本店が免除規定に該当しない限り国別報告書を作成・提出するよう定める法的規定の導入に最善の努力を払うべきである。「適切な使用」…税務管轄地は、国別報告書の情報を適切に使用しなければならない。

(12) OECD (2015b) p. 18, para. 22.

的な改正（三層構造の文書の作成を義務化）を実施した国と消極的な改正（国別報告書だけの作成を義務化）を行った国に区分できる。

#### 積極的な改正を実施した国

##### ①オーストラリア

2016年、三層構造の移転価格文書化を導入し、OECD/G20の推奨事項に従いマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の作成が定められている。ただ、マスターファイルと国別報告書は行動計画13が求める形になっているが、ローカルファイルはそれとは異なるものである。

##### ②フランス

2016年、税制改正により国別報告書を導入した。マスターファイル及びローカルファイルに関しても行動計画13における形式と同様のものである。

##### ③メキシコ

2016年の税制改正において、メキシコにPEをもつ企業に対して、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書を税務当局に提出することを義務付けている。なお、移転価格に関して、正確かつタイムリーな文書が準備されていないと公共機関との契約が組めず、さらには、罰金まで課される。

##### ④中国

2016年に「関連申告及び同時文書管理の規範化に係る事項に関する公告」を公布し、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の作成が義務化されている。

##### ⑤日本

2016年の税制改正において、三層構造の移転価格文書化が導入されている。その改正に伴い、措置法第66条の4の4、措置法第66条の4の5、措置法第66条の4の6が新たに設けられ、国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルが規定されている。日本にはすでに移転価格文書化（ローカルファイル）が導入されていたが、今回の改正により国別報告書及びマスターファイルが加わったことで、その強化が図られたと言えよう。

#### 消極的な改正を行った国

##### ①アメリカ合衆国

2016年、国別報告書にかかわる財務省最終規則(1.6038-4)が公表されている。マスターファイル及びローカルファイルに関する規定は発表されていないため報告義務はない。ただ、ローカルファイルに関しては、現行の移転価格文書化規定が行動計画13と同等の情報を要求している。

##### ②イギリス

2016年、国別報告書に係る新規則を制定している。マスターファイル及びローカルファイルを導入するか否かは不明である。

##### ③アイルランド

2015年、財政法において国別報告書を導入している。マスターファイル及びローカルファイルの立法措置は講じられていない。

---

(13) 諸外国の税制改正に関しては、経済産業省(2016) pp. 182-323及びEY税理士法人(2017) pp. 214-313を参照。

#### ④ ブラジル

2016 年、ブラジル連邦歳入庁は国別報告書の導入に関して公表した。2017 年には、公的電子帳簿システムにおいて財務帳簿を提出することが義務化された。

#### ⑤ チリ

2017 年に国別報告書が導入された。その様式は移転価格ガイドラインのフォーマットを使用している。しかしながら、マスターファイル及びローカルファイルの準備は法的には求められていない。

### 3. 移転価格文書化がもたらす効果

#### (1) 情報の非対称性と移転価格文書化

BEPS プロジェクトの目的は租税回避（税源浸食と利益移転）の防止であり、行動計画 13 の移転価格文書化はその目的を達成するための一助になると考えられる。税源浸食や利益移転につながる可能性のある移転価格に関しては、税務当局が十分な情報を持ち得ないが移転価格文書化はその状況を改善すると考えられている。それは、移転価格文書化により税務当局と多国籍企業との間にある情報の非対称性が払拭されると期待できるからである。

移転価格に関して、それを設定する多国籍企業がすべての情報を有することは当然のことである。他方、税務当局が持ち得る移転価格の情報は多国籍企業から提供されたものに限られる。このように多国籍企業と税務当局との間にある情報の非対称性は、これまでは APA (Advance Pricing Agreement, 事前確認制度) により処理することが可能であった。APA のもと、多国籍企業と税務当局が移転価格に関して事前に協議することで問題の発生が回避されてきた。しかしながら、Google 事案においては、IRS と Google との間で APA が実施されたのにもかかわらず、移転価格による租税回避が問題化した。

理論的には、情報の非対称性はシグナリングにより払拭されるが、移転価格文書化はシグナリングとしての役割を果たすと期待できる。移転価格文書化のもと多国籍企業が税務当局に情報を提供する行為がシグナリングである。これにより、これまで持ち得なかった情報を税務当局が得ることで、APA だけでは防げなかった移転価格による租税回避が防止され、延いては BEPS プロジェクトの目的が達成されると期待できるはずである。

また、情報の非対称性の観点からすれば、移転価格文書化は多国籍企業にもプラスの効果をもたらすかもしれない。多国籍企業にとっては経営戦略のひとつである移転価格も、税務当局には租税回避の手段としかみられない。このような見解の相違もまた、移転価格文書化により情報の非対称性がなくなれば、解消される可能性がある。その結果、租税回避を企図していない関連者間取引における移転価格が税務当局により租税回避を理由に更正されることもなくなるであろう。

#### (2) 移転価格文書化と納税意識及び納税協力費

BEPS プロジェクトの目的との関係から考えれば、移転価格文書化の対象は、本来ならば移転価格による租税回避を企てる多国籍企業のみであるべきであろう。例えば、中国の移転価格文書化のように、マスターファイル及びローカルファイルに関して「国内関連者のみと関連者間取引を行う場合…（中略）…作成義務が免除される」<sup>(14)</sup> というのは BEPS

プロジェクトの目的との関係から適当である。しかしながら、日本を含む多くの国が国外関連者との取引金額を基準とし、それを超える取引を行う多国籍企業すべてに移転価格文書化の義務を課している。これでは租税回避を企てない、納税意識の高い多国籍企業の負担は増えるばかりである。

行動計画13の移転価格文書化を遵守するためには、労力、時間、税務コスト（納税協力費）がこれまでより増大するはずである。確かに、上述の目的を達成するためには、移転価格による租税回避を疑わせるような取引を企てる多国籍企業にその納税協力費の負担を求めるのは当然のことと言えよう。しかしながら、納税意識の高い多国籍企業にとって、その納税協力費は相対的に大きくなるはずである。特に、納税意識が高ければ高いほど、心理的コストは増大するであろう<sup>(15)</sup>。

また、行動計画13の移転価格文書化は三層構造からなるため、従来の移転価格文書化と比べて、より多くの納税協力費が必要になろう。これまで移転価格文書化において求められていたのはローカルファイルのみであったので、行動計画13のマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の作成は、単純に考えれば、従来よりも3倍（あるいはそれ以上）負担が重くなるであろう。この観点からみても、納税意識の高い多国籍企業の方がより大きな納税協力費を負担することになろう。

さらに、マスターファイルとローカルファイルについては、各国の国内法制でそれぞれ規定されることになるため、国によって必要な記載情報が異なる可能性があると言われている<sup>(16)</sup>。したがって、活動する国の数が多い多国籍企業ほど、それに対応するための納税協力費が大きくなるのは間違いない。これは租税回避を企む多国籍企業にとっても負担ではあろうが、それ以上に納税意識が高い多国籍企業に生じる納税協力費（特に心理的コスト）はさらに大きいはずである。

## おわりに

本稿では、行動計画13の移転価格文書化を中心に検討した。BEPS行動計画は、性質に応じて4つのカテゴリーに分類されるが、そのうち拘束力が最も強いのがミニマム・スタンダードであり、行動計画13はそれに該当する。すなわち、移転価格文書化は、強制性及び一貫性をもって各国に導入されることが求められる。それだけBEPSプロジェクトにおける移転価格文書化の重要性は高いと言える。

移転価格文書化は、マスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の三層構造からなる。ローカルファイルは従来からあったものなので、行動計画13のもと新しく加えられたのは、マスターファイル及び国別報告書である。このような移転価格文書化の強化は、APAを含むこれまでの仕組みだけでは、複雑多様化した移転価格による租税回避を防止

(14) 経済産業省(2016) p. 275。

(15) 横山(2008) pp. 21-23を参照。ただし、本稿における「心理的コスト」は、高い納税意識をもちながら公正な税務処理に努めているにもかかわらず、不正な取引を行う企業と同様に追加的な納税協力費が求められることへの心理的な負担を意味する。

(16) 経団連資料(2016) p. 103。

するのが困難になった状況がその背景にある。特に、移転価格のリスク評価に活用できる国別報告書に対する税務当局の期待は大きいはずである。

BEPS プロジェクトの目的を達成するために有用視される移転価格文書化であるが、その効果にはプラスとマイナスがある。プラス効果についてみると、三層構造の移転価格文書化により従来よりも豊富な情報を税務当局は得ることができ、その結果として多国籍企業との間にあった情報の非対称性を払拭することができる。他方、マイナス効果に関しては、納税意識の高い多国籍企業の納税協力費が相対的に増大する点をあげることができる。その理由としては、①国外関連者と一定以上の取引があるすべての多国籍企業が対象、②行動計画 13 の移転価格文書化は三層構造、③国によって必要な情報が異なる可能性の 3 点があげられる。

近年、BEPS プロジェクトは世界的に展開され、各国は BEPS 行動計画に基づき国内法制の改正を進めている。行動計画 13 の移転価格文書化に関しても多くの国がその導入を試みている。2016 年に日本も三層構造の移転価格文書化を導入している。ただ、移転価格文書化のプラス効果とマイナス効果を比較すると、税務当局にはプラス効果が大きく、多国籍企業にはマイナス効果が大きくなると考えられる。そのような状況下において、税務当局本位で移転価格が更正されることのないように今後の BEPS プロジェクトの動向に注目したい。

#### [参考文献]

- [1] EY 税理士法人 (2017) 『新しい国際課税の枠組み BEPS の導入と各国の税制対応—企業への影響と留意点—』第一法規。
- [2] 経済産業省 (2016) 『平成 27 年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業—対内直接投資促進体制整備等調査 (BEPS を踏まえた各国動向及び日本企業の対応に関する調査)』(経済産業省委託調査報告書)。
- [3] 中村真由子 (2017) 「行動 13：移転価格文書化」中里実, 太田洋, 伊藤剛志『BEPS とグローバル経済』有斐閣。
- [4] 21 世紀政策研究所, 経団連経済基盤本部 (2016) 『BEPS 新しい国際課税の潮流と企業に求められる対応』経団連出版 (「経団連資料」)。
- [5] 森信茂樹 (2015) 『税で日本はよみがえる—成長力を高める改革—』日本経済新聞出版社。
- [6] 横山直子 (2008) 「納税協力費と納税意識」『経済学論究』第 62 巻第 1 号。
- [7] OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.
- [8] OECD (2015a), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.
- [9] OECD (2015b), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.

(2019.5.20 受稿, 2019.7.9 受理)

〔抄 録〕

本稿では、BEPSプロジェクトが世界的に展開される中、行動計画13の移転価格文書化について検討している。15あるBEPS行動計画のうち、行動計画13は規範性が最も高いミニマム・スタンダードに該当する。そのため、BEPSプロジェクトに参加する諸外国は行動計画13に基づく税制改革が求められる。オーストラリアや日本などの国々がマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書の三層構造からなる移転価格文書化を導入している。

また、そのような国際的な動向を踏まえ、移転価格文書化がもたらす効果についても検討している。移転価格文書化は租税回避（税源浸食と利益移転）の防止というBEPSプロジェクトの目的を達成するための方法として有用視される。その点からプラス効果を見ると、三層構造の移転価格文書化により、従来よりも豊富な情報を税務当局は得ることができ、その結果として多国籍企業との間にあった情報の非対称性を払拭されると主張している。他方、マイナス効果としては、①国外関連者と一定以上の取引があるすべての多国籍企業が対象、②行動計画13の移転価格文書化は三層構造、③国によって必要な情報が異なる可能性との関係から、納税意識の高い多国籍企業の納税協力費が相対的に増大すると考察している。