

OECD「Memorandum on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (移転価格文書化とその国別報告に関するメモ)」への意見

移転価格文書化とその国別報告に関するメモ (Memorandum on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) は経済協力開発機構 (OECD) より 10 月 3 日付で公表され、OECD 本部で 11 月 12 日から 13 日に開催された「移転価格に関する公聴会議案の一つとして挙げられた。

当会はこの公聴会に出席し、事前に国際税務ワーキンググループで纏めた意見を基に発言の準備をしていたが、議事進行上適切な発言の機会が無く、別途議長団より意見が有れば提案して欲しいとコメントがあった。それを受け当会は、本件が公開草案の形式を採られていないことに鑑み、経団連と協議を行った結果、経団連経由 BIAC-Japan としての OECD 宛意見に当会意見を反映すべく、12 月 17 日経団連へ標記意見を提出した。

なお、経団連としては、BIAC-JAPAN として、意見を照会し取り纏めた上で、1 月 10 日付にてコメントを提出した。

2013 年 12 月 17 日

一般社団法人 日本経済団体連合会
OECD 諮問委員会 (BIAC - JAPAN) 御中

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会 税務コミッティ
国際税務ワーキンググループ

「移転価格文書と国別報告についてのメモランダム」に対するコメント

本レターは 2013 年 10 月 3 日付でリリースされた“Memorandum on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting”に対する一般社団法人日本貿易会 (※) としてのコメントを貴会宛提出させていただくものである。

(※) 一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、その中で経理委員会は、各種税制に対する意見発信を、主な活動内容の一つとしている (末尾に当会経理委員会の参加会社を記載)。

<全般的なコメント>

本 BEPS 行動計画は、一部の企業による租税回避行為 (またはアグレッシブなタックスプランニ

ング)への対抗が元来の趣旨と理解しているが、これが趣旨とすれば、BEPSに無縁の他の多数の企業に過度な追加的負担が求められることは合理的・生産的ではないと考える。

また、報告される国別利益やその他定量的な情報をもって、適正なリスク評価ができるのかという疑問を根本的に有すると共に、形式的な情報にて誤ったリスク評価がされてしまわないか(それにより特に幾つかの新興国にて税務当局と納税者間の論争増加につながらないか)という懸念を強く抱いている。

何れの状況においても、税務当局と納税者との間での「情報の非対称性」は発生するものである。しかし、仮に税務当局が納税者のグローバルなバリューチェーンについての概観を掴みたいというのであれば、納税者との対話を通じてそのビジネスモデルに対してのより深い理解を持つということは何よりも優先し、その上で、特定取引の必要な情報のみを要請するというのが有効なアプローチであろう(包括的な国別情報には、移転価格上の関連者・非関連者取引双方の情報も含まれており、誤った理解をもたらしかねないと考える)。

情報の有用性と納税者のコンプライアンスに係る負担とのバランスを考慮すると、まず(全ての企業に対して過大な負担を求める前に)何らかの Gateway Test を導入することにより、追加的情報の提供が求められる対象企業を限定することを提案したい。この Gateway Test のアプローチの例として、以下が考えられるだろう。

- ・ 税務当局と企業とが協力し、移転価格についての税務コンプライアンスの向上を目指すということが2012年初より一つの大きなテーマとなっている(これについては、2013年4月30日付の移転価格リスク評価についてのドラフトハンドブックにも言及されていた通りである)。企業側の立場からしても、税務当局との対話・協力関係の構築は、無駄なコンプライアンス負担を軽減し、適正なリスク評価を受けることができるという点で、意義のあることと考えている。従い、このような対話プロセスを経たリスク評価の結果として、大きな問題があったか否かということ、追加情報の提供を求めるか否かを判定するという Gateway Test を行うことが合理的なアプローチであろう。換言すれば、特段の大きな問題がないということであれば、追加情報の提供が免除となるといったインセンティブを設け、それにより、税務当局と企業とが協力して税務コンプライアンスの向上を図るということも一層促進されるであろう。
- ・ 別の Gateway Test としては、企業のグローバルな実効税率水準にて判定するという方法がある。一般的な多国籍企業であれば、連結ベースの法定財務諸表を作成しており、そこから会計上の実効税率を計算することは可能と考えられるが、ここでの実効税率が一定の水準以上であれば、BEPS プロジェクトが標的とするアグレッシブなタックスプランニングを行っているはずもなく、追加情報の提供が要求されるべきではない。

また、納税者のコンプライアンス負担を減らす代替の方法として、BEPS 行動計画に参加する各国が整合性のとれた CFC ルールを設け、国際的に標準化された CFC ルールのもとで取得する情

報を交換する方法を提案したい。リスク評価を行う際、CFCの実在性や所得が究極的に親会社に合算されるかといった情報もまたBEPSが存在していたか否かを判定するための重要な要素となるだろう。

最後に、行動計画13のターゲット期日が他の行動計画項目よりも相対的に早い（つまり、2014年9月末）であることから、十分な議論や幅広いコンセンサスがないうままに枠組みが導入されてしまうのではないかと懸念している。従い、2014年2月に公表される予定のディスカッションドラフトに対するパブリックコメント募集については十分な期間（少なくともドラフト発行日より30日）を確保し、また、受領したコメントをできる限り反映する入念なプロセスをとってもらいたい。

<個別コメント>

1. どの情報を報告対象とすべきか？

(1) 利益が稼得される国

利益がどこで発生したかの判断が極めて困難で、かつ、その困難性に加えて国ごとのセグメント情報を作成する作業は、著しい負担となる。メモランダムに指摘されているように、内部取引消去問題など様々な困難な問題がある。やはり、表面的な利益数値情報をリスク評価に用いるというアプローチ自体が合理的・生産的ではないと考える。

(2) 報告される「税」の範囲や概念

「税」の範囲や概念については様々な考え方があるが（例えば、「法人税は元々法人の株式に直接課税することへの代替手段として採用された」といった理論）、それについての考え方が合意されない中でリスク評価に用いるというアプローチ自体が合理的ではないと考える。加えて、仮に国際的に統一的な解釈が合意されたとしても、実務対応上、莫大なコストと負担無しに対応するデータを集計することは実務上不可能と言わざるを得ない。

(3) 顧客所在地別売上

海外の顧客に対して製品をFOBやCIF条件で販売する場合、海外の顧客所在地において所得の源泉は生じないというのが標準的なルールであることから分かる通り、「顧客の所在地ごとの収入（国別売上）」は、経済活動を行った場所と所得が発生したと報告される場所が相違するかどうかの判断に有用なものとはならないと考える。本情報収集は、電子商取引に対する課税関係調査を念頭に置いているとすれば、対象とする産業を限定すべきであり、全ての企業に対して過剰な負担を求めるべきではない。

2. 国別の情報の報告や共有についてどのようなメカニズムが開発されるべきか？

表面的な国別情報によってリスク評価を行うアプローチ自体に強い疑問を有する。合理的な理由なく、また、効果も分からないなかで、全ての企業に対して報告を求めることは、企業

に対して過大な負担を課すものであり、根本的に誤ったアプローチと考える。

納税者のコンプライアンスに係る負担と情報の有用性とのバランスを考えるのであれば、上記のような Gateway Test により対象を絞り込む必要があり、また、形式的かつ有用性も定かでない情報収集を行うのではなく、従前よりテーマとして挙げられている「移転価格上の税務コンプライアンスの維持・向上に向けた取組」「移転価格に関する問題の発生を防止するため、企業と税務当局が協力して、企業の自発的かつ適正な対応を促進する取組み」を優先することが、税務当局・企業双方にとって意義のあることと考える。

最後に、BEPS では核となる問題として二重非課税問題に焦点を充てているが、実際のビジネスの世界においては多くの企業が二重課税問題に苦しんでいることや、租税条約があっても実際に二重課税から救済される手段としての相互協議が機能していない場合があるということも認識してもらいたい。BEPS の問題を考える際には、上記のような二重課税救済手段に係る問題点についても議論がなされるべきであろう。

二重課税・二重非課税何れの問題にしても、解決に向けての重要な要素は、税務当局間での協力・信頼関係構築であると考ええる。税務当局間での良好な関係があれば、それぞれの税務当局が所轄の企業に対して行うリスク評価は他国税務当局にとっても信頼性の高いものとなり、上記の Gateway Test も機能するだろう。また、相互協議等の二重課税問題の解決も円滑に進み、公正なる経済活動の促進へとつながるものと期待される。

以上

一般社団法人日本貿易会
〒105-6106
東京都港区浜松町 2-4-1
世界貿易センタービル 6階
URL <http://www.jftc.or.jp/>

経理委員会委員会社

CBC 株式会社
蝶理株式会社
阪和興業株式会社
株式会社日立ハイテクノロジーズ
稲畑産業株式会社
伊藤忠商事株式会社
岩谷産業株式会社
JFE 商事株式会社
兼松株式会社
興和株式会社
丸紅株式会社
三菱商事株式会社
三井物産株式会社
長瀬産業株式会社
日鉄住金物産株式会社
野村貿易株式会社
神栄株式会社
双日株式会社
住友商事株式会社
豊田通商株式会社
ユアサ商事株式会社

BIAC - JAPAN
KEIDANREN

Working Group of International Tax
Accounting & Tax Committee
Japan Foreign Trade Council, Inc.

**Comments on Memorandum on Transfer Pricing Documentation
and Country by Country Reporting**

The Japan Foreign Trade Council, Inc. (JFTC^{*1}) made in response to the “Memorandum on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting” published on 3 October 2013 by the OECD.

*1 JFTC is a trade-industry association that consists of Japanese trading companies and trading organizations as its core members. One of the main activities of the JFTC’s Tax Committee is to submit specific policy proposals and requests concerning tax matters. The member companies of the JFTC Tax Committee are listed at the end of this document.

<Overall Comments>

We understand that the original purpose of the BEPS Action Plan is to counter the tax avoidance (or aggressive tax planning) carried out by some companies. This being the case, we believe it is unreasonable and unproductive that companies not engaged in the types of activities envisaged by BEPS are also caught by the proposed additional reporting obligations.

Additionally we have a fundamental doubt as to whether the information gathered through country-by-country reporting will substantially contribute to the risk assessment of a taxpayer. In fact we fear that such high level, big picture information will, due to misunderstandings and misinterpretations, ultimately lead to incorrect risk assessments, resulting in an increase in disputes between tax administrations and taxpayers.

It is our opinion that, regardless of how the country-by-country reporting requirements are framed, “asymmetry of information” between tax administrations and taxpayers would normally exist. We believe that the best way for tax administrations to gain a comprehensive “big picture” understanding of a taxpayer’s global value chain is through direct, open and transparent dialogue with the taxpayer. After such direct dialogue, rather than relying on the country-by-country reporting information which may only confuse, the tax authority would be able to request information of specific transactions where they consider there may be a transfer pricing risk.

It is stated in the Memorandum that consideration must be given to “the balance between the usefulness of the data for risk assessment and the compliance burdens placed on taxpayers”. With this in mind, we would suggest implementing some form of Gateway Test to assess which taxpayers have a history of compliance and cooperation with tax administrations and which do not. From this a determination of those taxpayers more likely to constitute a risk for tax administrations could be

made and those taxpayers could then be required to submit country-by-country reporting documentation. This is infinitely more desirable than imposing country-by-country reporting obligations on all taxpayers without regard to their individual risk profile.

As suggestions for our proposed Gateway Test:

- As referred to in the Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment of April 30, 2013, and as discussed above, a recent topic of discussion has been the enhancement of tax compliance by establishing cooperative relationships between taxpayers and tax administrations. From a business community point of view, such an approach is far more preferable than moving directly to country-by-country reporting for all taxpayers, regardless of their compliance history or risk, which would result in the reduced compliance burden and the more appropriate risk assessment. Therefore, it would be a reasonable approach to do a Gateway Test that a tax administration would determine whether they would request additional information to a company in its jurisdiction depending on the result of the risk assessment through cooperative relationship with the company. We suggest that the tax administrations introduce incentive programs such that, if no material negative issues are observed as the result of a risk assessment, it is not necessary for that taxpayer to provide additional information, such as country-by-country reporting documentation. By establishing such an incentive program, we believe that cooperative and productive relationships between tax administrations and taxpayers would be further enhanced.
- As an alternative to the above, as a test to determine whether a company is required to submit country-by-country reporting documentation, an analysis of the effective tax rate of the company on a consolidation basis should be considered. From the consolidated financial statements prepared by multi-national companies it is possible to calculate the effective tax rate. If the effective tax rate exceeds a certain level, this should be considered reliable evidence to show that the company has not carried out aggressive tax planning, as targeted by BEPS, and therefore tax administrations should not request additional information.

As an alternative way to reduce the compliance burdens placed on taxpayers, **we suggest that each country that participates in the BEPS Action Plan establishes coherent CFC rules** and exchanges information obtained under those globally standardized CFC rules. In making a risk assessment, the substance of the CFC and/or whether the income is ultimately captured at the parent company level would be also important factors to determine whether there is BEPS or not.

Finally, we are quite concerned that, since the deadline of the Action Plan 13 is earlier than the other Action Plan items (i.e., 30 September, 2014), the framework might be implemented without sufficient discussions and broad consensus. Therefore, although it is scheduled that the Discussion Draft is published in February, 2014, we would request OECD to ensure the sufficient time for the deadline of the public comments (at least 30days after publication of the Draft) and to take a conscientious process to reflect the received comments as much as possible.

<Specific Comments>

1. What information should be required?

(1) Country where income is earned

First of all, we would contend that it is extremely difficult to determine where the income is earned. In addition to the difficulty, it is significant burden for taxpayers to prepare the country-by-country basis segmental breakdown. As stated in the Memorandum, we think there are many problematic issues, such as how to consider elimination of the intra-group transactions. As mentioned above, we believe that the approach itself, where tax

administrations perform risk assessment based on high level, big picture information, would be unreasonable and unproductive.

(2) Scope and concept of taxes to be reported

There are many different views on the scope and concept of “taxes” (including one that corporate income tax was originally adopted as a substitute for taxing corporate shareholders directly). We would assert that a clear definition of “taxes” in the context of the BEPS initiative be required before such reported information is used for the tax assessment. Additionally, even if such a global uniform definition can be agreed, it will not lessen the significant costs and burden of collecting such information.

(3) Revenues by location of customers

For international transactions conducted under the incoterms Free on Board (FOB) or Cost, Insurance and Freight (CIF), it is standard practice that the income is not subject to taxes in the country where the customers are located. As such we believe that “revenues by location of customers” is not useful in understanding whether there are discrepancies between the location of economic activity and the geographic location where income is reported.

If the tax administrations have an intention to study the tax consequences of e-commerce transactions, industries required to provide additional reporting should be limited.

We would reiterate that the country-by-country reporting obligations should not be imposed on all companies without due consideration of alternative approaches.

2. What mechanism should be developed for reporting and sharing country-by-country data?

As mentioned above, we have strong doubt about the approach. We believe that the approach of requiring all companies to submit additional information that places excessive burden on them, without it being clear as to the usefulness of information provided, is wrong.

Considering the imbalance between the usefulness of the data for risk assessment and the compliance burdens placed on taxpayers, first of all, it is considered that the best approach is to limit the targeted companies through an initial Gateway Test, as stated above. Secondly, we would reiterate that tax administrations should not perform the risk assessment by collecting superficial data without the usefulness of the data being clear. Rather, we believe that it is a better approach both for tax administrations and for taxpayers that the tax administrations give priority to building productive relationship with taxpayers through close communication to enhance tax compliance.

Finally, **although double non-taxation arrangements are focused on and discussed as a core issue of the BEPS project, we would request the OECD to remember the facts that many companies have suffered from double taxation issues in practice and that, even if the tax treaty exists, the mutual agreement procedures for relief from double taxation do not work in some cases. We would insist that, in considering the BEPS issues, OECD should also discuss above problematic issues on the relief measures of double taxation.**

Additionally, regardless of whether it is a double taxation issue or a double non-taxation issue, we believe that an important factor for solution is to build reliable and cooperative relationship between the tax administrations. As long as a good relationship between the tax administrations has built up, the result of the risk assessment conducted by each tax administration would be reliable and therefore the Gateway Test proposed above would work

well. In addition, based on such relationships, the mutual agreement procedures to resolve double taxation issues would be conducted smoothly and would finally result in the promotion of fair economic activities.

Japan Foreign Trade Council, Inc.

World Trade Center Bldg. 6th Floor,
4-1, Hamamatsu-cho 2-chome,
Minato-ku, Tokyo 105-6106, Japan
URL. <http://www.jftc.or.jp/>

Members of the Accounting & Tax Committee of JFTC

CBC Co., Ltd.
Chori Co., Ltd.
Hanwa Co., Ltd.
Hitachi High-Technologies Corporation
Inabata & Co., Ltd.
ITOCHU Corporation
Iwatani Corporation
JFE Shoji Trade Corporation
Kanematsu Corporation
Kowa Company, Ltd.
Marubeni Corporation
Mitsubishi Corporation
Mitsui & Co., Ltd.
Nagase & Co., Ltd.
NIPPON STEEL & SUMIKIN BUSSAN CORPORATION
Nomura Trading Co., Ltd.
Shinyei Kaisha
Sojitz Corporation
Sumikin Bussan Corporation
Sumitomo Corporation
Toyota Tsusho Corporation
Yuasa Trading Co., Ltd.