

透明性の確保に関する現況と今後の影響

Present State of Transparency and Future Impact

(2018年3月31日受理)

大 城 隼 人

Hayato Ooshiro

Key words : 国別報告書, マスターファイル, ローカルファイル, 国際的コンプライアンス保証プログラム (ICAP), 国競争法の執行状況とコンプライアンス体制

抄 録

本稿においては、透明性の確保であるAction13関係を整理している。一見、OECD/G20が主導をとるBEPS行動計画について、わが国を含む102ヵ国・地域が参加・協力、署名して取り進めているところである。全ての国が同様に、ミニマム・スタンダードが法制度化されている内容にも見えるが実際とは異なる。また、相互協議の状況を確認すると日本の中心となる対象国は、米国や中国が主になっている。

BEPSプロジェクトは二重非課税の問題であり、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に焦点を当てているが、二重非課税に焦点を当てすぎるあまり、結果的に二重課税が増大してしまうような事態に陥ることのないような取り組みが求められるためその内容を明らかにすることを目的とする。

1. はじめに

OECD（経済協力開発機構）BEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）プロジェクトの勧告（行動13「多国籍企業情報の文書化」）を踏まえ、平成28年度税制改正により、多国籍企業情報の報告制度（最終親会社等届出事項、国別報告事項及び事業概況報告事項）が整備された。

ここでは、(1) 特定多国籍企業グループに係る国別報告事項、(2) 国別報告事項の表1「居住地国等における収入金額、納付税額等の配分及び事業活動の概要」、(3) 表2「居住地国等における多国籍企業グループの構成会社等の一覧」、(4) 表3「追加情報」、(5) 特定多国籍企業グループに係る事業概況報告事項、(6) 事業概況報告事項（租税特別措置法施行規則第22条10の5第1項に規定する書類）の届出事項や報告事項は、国税電子申告・

納税システム（e-Tax）により、所轄税務署長へ提供することになった。

従前は、企業と税務当局間、税務当局間の情報の非対称性（asymmetry of information）の問題があった。移転価格文書化・国別報告書の導入により、各国税務当局（権限ある当局（competent tax authorities））は、同一国内において、事業活動を行う子会社・支店国別の売上・従業員数・有形資産等の事業活動規模、税引前利益、納税額の合計額が把握等、の各国財務・税務数値を把握¹し、実効税率、グローバルな損益計算、他国の利益水準等の分析を行い適正な税務調査が可能になるとしている。

本庄資教授は、「ポストBEPSにおいてAction12やAction13

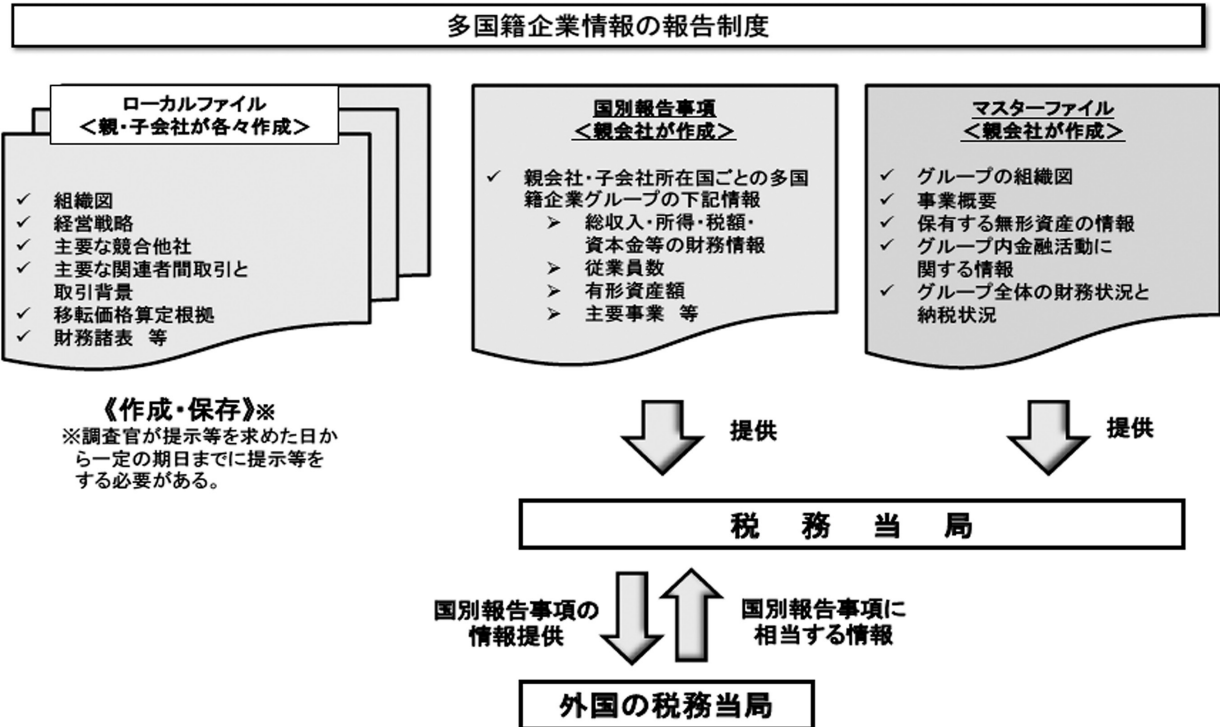
¹ 「居住地国等における収入金額、納付税額等の配分及び事業活動の概要」「居住地国等における多国籍企業グループの構成会社等一覧」「追加情報」等を指す。

により開示された企業秘密情報を国際的に共有する時代を迎え、政府も企業もわが国の法制や慣行、学説だけを前提としている（20・281頁）」と問題提起している。本問題提起は、税の安定性の問題であるが、透明性の確保を前提とし、強制的開示制度により、強制的に得られた情報の取扱いの問題である。企業の観点からは、営業の秘密・商業上の秘密情報の保護は重要であり、特に競争相手に知られることを恐れ、これまで税務当局はもちろんのこと、関係各国の税務当局にさえ国外情報の提供には消極的であった。一方、税の問題だけに終えずに、各国競争法や賄賂等に波及するケースも十分に想定できる。この問題について、経済産業省『各国競争法の執行状況とコンプライアンス体制に関する報告書—国際的な競争法執行強化を踏まえた企業・事業者団体のカルテルに係る対応策—』（平成25年4月24日）によると、「いずれの競争当局においても、制裁金・課徴金という行政制裁の強化によるか、罰金・禁固刑という刑事制裁の強化によるかという手法の違いは別として、カルテル等の競争法違反行為の抑止という観点から、競争法の執行強化が図られているという傾向は共通しており、前回報告書を公表した2010年以降も、その傾向は引き続き顕著である。特に日本企業との関係では、2010年以降の期間において、いわゆる自動車部品を巡るカルテルの摘発が相次いでおり、日本企業同士のカルテルについて、世界各国で同時に執行されるという状況を生み出した。よって、これを踏まえた情報のアップデートを行うこととした。また、前回報告書においても、アジア各国を含め、新興国・途上国においても競争法の導入が進んでおり、ただし中国等では執行の状況が不明であったため、今後の運用体制の明確化や実績の蓄積が待たれている点を指摘したが、その後、実際に、中国を含む新興国・途上国において、日本企業を含む外国企業の摘発の例も多く見られるようになってきている（7頁）」と警鐘をならしている。勧告にもとづいた運用がされているとはいえ、その背景にある法制の違いを認識する必要性もある。

本稿においては、透明性の確保であるAction13関係を整理していく。一見、OECD/G20が主導をとるBEPS行動計画について、わが国を含む102ヵ国・地域が参加・協力、署名して取り進めているところである。全ての国が同様に、ミニマム・スタンダードが法制度化されている内容

にも見えるが実際とは異なる。また、相互協議の状況を確認すると日本の中心となる対象国は、米国や中国が主になっている。

BEPSプロジェクトは二重非課税の問題であり、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に焦点を当てているが、二重非課税に焦点を当てすぎるあまり、結果的に二重課税が増大してしまうような事態に陥ることのないような取り組みが求められるためその内容を明らかにすることを目的とする。



《作成・保存》※
 ※調査官が提示等を求めた日から一定の期日までに提示等をする必要がある。

出所) 財務省ホームページ

2. 相互協議の状況

国税庁「平成28事務年度の「相互協議の状況」について(平成29年11月)」によると、相互協議の状況として、456件(うち移転価格課税その他113件事前確認343件)となっている。

平成28事務年度末の繰越事案の相手国・地域の地域別内訳は、アジア・大洋州が最も多く、次いで米州、欧州となっている。国別には、米国(25%)、中国(20%)、韓国(9%)、インド(9%)、英国(8%)の順となっている。内訳として、米州の移転価格課税その他は124件、事前確認117件、アジア・大洋州の移転価格課税その他83件、事前確認146件、欧州の移転価格課税その他23件、事前確認80件となっている。

米国の事前確認を含む相互協議をみると、IRS“ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS” March 27, 2017.によると、2006年～2016年度まで5割程度が日本であり、米国の主な事前確認を含む相互協議対象国は日本であるといえる。

一方、中国における事前確認制度は1998年に制定され、2008年に「企業所得税法」および同実施条約「特別納税

調整実施弁法(国税発[2009]2号通達)」が詳細に規定している。2016年10月11日付で「事前確認管理の整備に関する事項の公告」(国家税務総局広告2016年64号)が一新公表され2016年12月1日に施行されている。現在は、BEPS関連に影響を受け、事前確認の更なる整備を行っている段階である²。

3. Action13関係に関する法制度化の状況

Action13関係に関する法制度化の状況は以下のとおりである。

² EY「中国の事前確認制度に係る新規規定の概要と実務への影響」『旬刊経理情報』第1471号(2017)、「特集 中国「移転価格文書化」にはこう対応する」『旬刊 経理情報』第1478号(2017.5/1)

国別報告書の実施状況

Implemented	draft bills	Intentions to Implement
アルゼンチン, オーストラリア, オーストリア, ベルギー, バミューダ, ボスニア, ヘルツェゴビナ, ブルガリア, ブラジル, カナダ, チリ, 中国, コロンビア, クロアチア, キプロス, チェコ共和国, デンマーク, エストニア, フィンランド, フランス, ガボン, ドイツ, ジブラルタル, ギリシャ, ガーンジー, ハンガリー, アイスランド, インド, インドネシア, アイルランド, マン島, イタリア, 日本, ジャージー, カザフスタン, ラトビア, リヒテンシュタイン, リトアニア, ルクセンブルク, マレーシア, マルタ, メキシコ, オランダ, ノルウェー, パキスタン, ペルー, ポーランド, ポルトガル, ルーマニア, ロシア, シンガポール, スロベニア, スロバキア, 南アフリカ, 韓国, スペイン, スウェーデン, スイス, 台湾, イギリス, アメリカ, ウルグアイ, ベトナム	ケイマン諸島, コスタリカ, イスラエル, パプアニューギニア, ニュージーランド, トルコ	ボツワナ, キュラソー, ジョージア州, 香港, ケニア, モーリシャス, ナミビア, ナイジェリア, パナマ, トリニダード・トバゴ, ウクライナ, ウガンダ

出所) KPMG “BEPS Action 13: Country implementation summary” February 2, 2018. をもとに著者編集。他にも, Deloitte, PWC “Tax transparency and county by country reporting BEPS and beyond” September 2016. EYと各レポート等が公表されている。

マスターファイル/ローカルファイル：国の実施概要 (Master File / Local File: Country implementation summary)

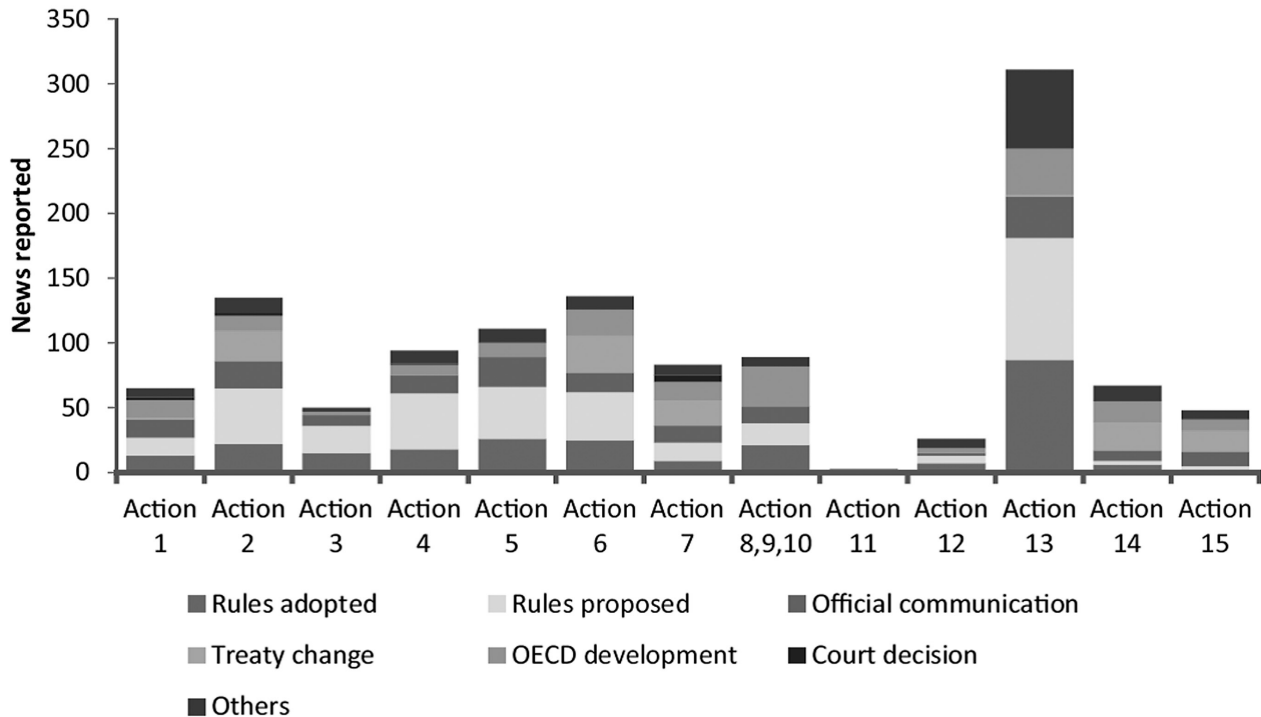
Implemented	draft bills	Intentions to Implement
アルゼンチン, オーストラリア, オーストリア, ベルギー, バミューダ, ボスニア, ヘルツェゴビナ, ブルガリア, ブラジル, カナダ, チリ, 中国, コロンビア, クロアチア, キプロス, チェコ共和国, デンマーク, エストニア, フィンランド, フランス, ガボン, ドイツ, ジブラルタル, ギリシャ, ガーンジー, ハンガリー, アイスランド, インド, インドネシア, アイルランド, マン島, イタリア, 日本, □ジャージー, カザフスタン, ラトビア, リヒテンシュタイン, リトアニア, ルクセンブルク, マレーシア, マルタ, メキシコ, オランダ, ノルウェー, パキスタン, ペルー, ポーランド, ポルトガル, ルーマニア, ロシア, シンガポール, スロベニア, スロバキア, 南アフリカ, 韓国, スペイン, スウェーデン, スイス, 台湾, イギリス, アメリカ, ウルグアイ, ベトナム	イスラエル ラトビア トルコ	ラトビア, トルコ, チリ, キュラソー, ギリシャ, 香港, マン島, イスラエル, ケニア, マレーシア, モーリシャス, ナミビア, ニュージーランド, ナイジェリア, ノルウェー, ルワンダ, スロバキア, スイス, ウガンダ, 英国

出所) KPMG “BEPS Action 13: Country implementation summary” February 2, 2018. をもとに著者編集。

BEPS行動計画の実施状況

Entries per action (January 2014-December 2017)

1,218 entries in total



出所) EY “The latest on BEPS – 2017 in review” Feb 2018. P2.

小 活

一見、国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルと世界規模で同様のものが共通認識されているかにおもえるが、詳細にみると各国の取り扱いは異なる³。この点は留意が必要となる。詳細は下記の図表のとおりである⁴。

ここでのポイントとして、各国は、租税回避防止規定（ここでは主に移転価格税制を取り上げている）を制度化し、普及しているところであるが、制度を有していても、独立企業間価格の算定には困難が生じることは、今

後も同様である。

現在のところ（実務家・研究者等は）、各々が独自に各国の取り扱いについて手探りで対処せざるを得ない状態であり、法的安定性、予測可能性の観点から芳しくないといえる。

下記では、実務家・研究者等と参考とすべきOECDが承認している移転価格のカントリープロフィールや実務家がガイドする各国の取扱いを示す。

- OECD “Transfer Pricing Country Profiles”
- EY “2017-18 EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide”
- Deloitte “2016 Global Transfer Pricing Country Guide”
- KPMG “Transfer Pricing Review”
- PWC “International Transfer Pricing 2015/16”

³ 各国国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルと導入されているが、その要件は各国異なるため、要注意である。KPMG “BEPS Action 13: Country implementation summary” February 2, 2018. 等を参照されたい。また、日本企業が多く進出するアジア地域においても、同様に要件が異なるため、留意が必要となる。詳しくは、「特集 アジア地域の国際課税リスクへの実務対応」『旬刊 経理情報』第1497号(2017.12/1)参照。

⁴ KPMG “BEPS Action 13: Country implementation summary” February 2, 2018.

4. 租税条約の概要及び状況

租税条約は、課税関係の安定（法的安定性の確保）、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。租税条約には、国際標準となるOECDモデル租税条約があり、OECD加盟国を中心に、租税条約を締結する際のモデルとなっている。OECD加盟国であるわが国も、概ねこれに沿った規定を採用している。

わが国の租税条約ネットワークの状況として、70条約等、123か国・地域適用（2018年4月1日現在）となっている。

5. BEPS防止措置実施条約の概要

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、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⁵。

6. BEPS防止措置実施条約の署名国

ここでのBEPS防止措置実施条約の署名国は以下のとおりである。《2018年3月22日現在、76か国・地域》
アイスランド、アイルランド、アルゼンチン、アルメニア、アンドラ、イスラエル、イタリア、インド、インドネシア、ウルグアイ、英国、エジプト、オーストラリア、

オーストリア、オランダ（注2）、ガーンジー、カナダ、ガボン、カメルーン、韓国、キプロス、ギリシャ、クウェート、クロアチア、コートジボワール、コスタリカ、コロンビア、サンマリノ、ジャージー、ジャマイカ、ジョージア、シンガポール、スイス、スウェーデン、スペイン、スロバキア、スロベニア、セーシェル、セネガル、セルビア、チェコ、中国（注3）、チュニジア、チリ、デンマーク、ドイツ、トルコ、ナイジェリア、日本、ニュージーランド、ノルウェー、パキスタン、パナマ、バルバドス、ハンガリー、フィジー、フィンランド、フランス、ブルガリア、ブルキナファソ、ベルギー、ポーランド、ポルトガル、マルタ、マレーシア、マン島、南アフリカ、メキシコ、モリシャス、モナコ、ラトビア、リトアニア、リヒテンシュタイン、ルーマニア、ルクセンブルク、ロシア⁶

7. BEPS防止措置実施条約の適用に関する我が国の選択（暫定版）の概要

わが国が本条約の適用対象として選択している我が国の租税条約の相手国・地域（35か国・地域）は以下のとおりである。

アイルランド、イスラエル、イタリア、インド、インドネシア、英国、オーストラリア、オランダ、カナダ、韓国、クウェート、サウジアラビア、シンガポール、スウェーデン、スロバキア、チェコ、中国、ドイツ、トルコ、ニュージーランド、ノルウェー、パキスタン、ハンガリー、フィジー、フィンランド、フランス、ブルガリア、ポーランド、ポルトガル、香港、マレーシア、南アフリカ、メキシコ、ルクセンブルク、ルーマニア。

各租税条約に対する本条約の規定の具体的な適用関係は、本条約が各規定について定める要件に従って、わが国及び相手国が各規定の適用に関して行う選択によって異なる事に留意する必要がある。

わが国が適用することを選択している本条約の規定は以下のとおりである。①課税上存在しない団体を通じて

⁵（注1）下線付は、本条約を批准等した国・地域（5か国・地域）。（注2）オランダはキュラソーが締結した租税条約を本条約の対象とすることを通告している。（注3）中国は香港が締結した租税条約を本条約の対象とすることを通告している。

⁵ 詳しくは、財務省ホームページ等参照。

取得される所得に対する条約適用に関する規定（第3条）、②双方居住者に該当する団体の居住地国の決定に関する規定（第4条）、③租税条約の目的に関する前文の文言に関する規定（第6条）、④取引の主たる目的に基づく条約の特典の否認に関する規定（第7条）、⑤主に不動産から価値が構成される株式等の譲渡収益に対する課税に関する規定（第9条）、⑥第三国内にある恒久的施設に帰属する利得に対する特典の制限に関する規定（第10条）、⑦コミッショナリー契約を通じた恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定（第12条）、⑧特定活動の除外を利用した恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定（第13条）、⑨相互協議手続の改善に関する規定（第16条）、⑩移転価格課税への対応的調整に関する規定（第17条）、⑪義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定（第6部）。

わが国が適用しないことを選択している本条約の規定については、以下のとおりである。①二重課税除去のための所得免除方式の適用の制限に関する規定（第5条）、②特典を受けることができる者を適格者等に制限する規定（第7条）、③配当を移転する取引に対する軽減税率の適用の制限に関する規定（第8条）、④自国の居住者に対する課税権の制限に関する規定（第11条）、⑤契約の分割による恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定（第14条）

今後の影響と課題

租税条約については、締結していない国もあれば、対応的調整（9条2項）の規定を有していない租税条約も多く存在する。いわゆる移転価格課税を行い、対応的調整がないことを意味する（相互協議において解決を試みるという国もある）⁷。

BEPS行動計画14では、対応的調整をミニマム・スタンダードとしている⁸。

⁷ 国際的租税回避・脱税の防止、二重課税の排除は、国際課税ルールを形成していくうえで重要な役割をになってきた。二重課税を放置すると、両国間の国際取引は著しく阻害されるため、独立企業原則に基づき、必要かつ適当な調整を行うことが必要となる。また、開発途上国・新興国の特徴でもあるが必ずしもOECD移転価格ガイドラインやOECDモデル租税条約に沿った解釈が行われるとは限らず、独自の解釈を主張してくる可能性もある。

BEPS防止措置実施条約の適用があるとはいえ、現在のところ35か国・地域にとどまっており、安定性を欠いている状況下にある。

さらに、中進国や開発途上国・新興国との相互協議においては、開発途上国・新興国の課税当局の人員が経験不足から様々な混乱を引き起こすことも予想（データの入手や分析手法の差、資本市場の未整備等）される。また、新興国と先進国との間の相互協議についても、相互協議の蓄積が少ないのでどこまで機能するか疑問視され、「合意」に至らないケースもある⁹。なお、OECDは、「移転価格のカントリープロフィール」、「紛争解決：国別プロフィール」を国別でアクセスできるようにし、法的安定性、予測可能性を高め、透明性を確保している。G20メンバー国、「Associate」と同等の立場となった国やその他のOECD非加盟国はアドホックにInviteesとしている国においても、同レベルの法的安定性、予測可能性を高め、透明性を確保していけるのかは現在のところ疑義が生じる。実効的な紛争解決の場面に有利・不利の差異をだしてはいけないものと考えられる。

なお、プロフェッショナルの観点からは、日本において課税が行われた場合に、開発途上国・新興国が自国の課税権の行使から生ずる紛争処理を自国の管轄から手放すことを好まず、相互協議の決裂を望み、仲裁制度や調停を活用することを選択（課税権の確保）した場合には、困難が生ずると考えられる。プロフェッショナルは、「管轄」「制度」「執行」「手続」「紛争解決方法」等と十分に熟知しており、企業立地国（Location）を選定する。プロフェッショナルは、有利・不利を判断し、有利な方を選択していくと考えられる。勧告に従っているとはいえ、プロフェッショナルは、BEPSリスクの各国評価を行っている。二重非課税の防止を図り、二重課税が起こる事態

⁸ 詳しくは、大城隼人「実効性のある課税紛争解決」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務—ポストBEPSの重要課題』中央経済社（2017）参照。

⁹ その際、足かせになる点が、相互協議における「努力義務」である。租税条約で定める相互協議は、各国に「合意義務」ではなく、合意に達する「努力義務」を課すに止まっているため万全ではない。特に、開発途上国・新興国については、相手国の税務当局が「条約の規定に適合しない課税」を認識せずに、日本の課税当局が課税を行う場合、その相互協議の際に相手国が「租税条約の規定に適合しない課税」を主張し、対応的調整や仲裁を求めてくるケースも考えられる。

は避けなければならない。

8. OECD税務長官会議第11回会合

2017年9月29日ノルウェーオスロにおいて、「OECD税務長官会議第11回会合コミュニケ(仮訳)」が公表された。また、OECD税務長官会議の総括として、一連の税務レポートが公表された。

1. OECD “Tax Administration 2017”
2. OECD “The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit” September 2017.
3. OECD “Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and threats” September 2017.
4. OECD “Country-by-Country Reporting—Handbook on Effective Implementation” September 2017.
5. OECD “Country-by-Country Reporting—Handbook on Effective Tax Risk Assessment” September 2017.¹⁰

共通しているのは、国別報告書の取扱いと今後の可能性の論点である。

「OECD税務長官会議第11回会合コミュニケ(仮訳)」において、透明性の確保が着々と行われる現状を認識したうえで、税の安定性(2-3頁)について合意が図られた。合意内容は以下のとおりである。

1. 新しい国際的コンプライアンス保証プログラム(ICAP)¹¹
2. より洗練された調整されたリスク分析¹²
3. より緊密に統合された国際的な税務調査¹³
4. 相互協議に耐えない調査課税の削減¹⁴

¹⁰ 大城隼人「透明性とリスク評価の新しい時代-OECD『国別報告：実効税務リスク評価ハンドブック2017』『中国学園紀要』第17号参照。

¹¹ ここでは、「我々は、多国籍企業グループと参加税務当局間の複層的な取組みを促進するための、国別報告書その他の情報を用いたパイロットプログラムであるICAPをスタートさせた。これは国別報告書の情報を十分かつ効果的に活用したリスク分析の改善、効果的なリソースの活用、より速く明確な多国間の税の安定性への道の提示及び相互協議につながる紛争の減少などにより、納税者、税務当局のいずれにも便益をもたらすものである」とされている。

¹² ICAPのパイロットプログラムは、相互理解、緊密な協力及び共通化を進めるために行う各国の異なるリスク分析のアプローチを比較検討するFTAの新たなプロジェクトによって補完される。

ICAPの利用や相互協議に絶えない調査課税の削減を目指すことが確認された。

ICAPへの参加を通じて、多国籍企業グループは国別報告書やその他の納税者が提供する情報等をもとに、税務当局間の税務リスクについて公開された透明性の高い方法により協議を行うことができることとされた。税務上のリスクが低いと合意がなされた場合、その旨が記載されている結果通知書が作成され、一定期間(検討対象期間及びそれに続く2課税年度)に重大な変更がない限り、その期間内において、対象となる税務当局はこれ以上のコンプライアンスに関する指摘を行わないという保証が多国籍企業グループに与えられる。試験導入には、オーストラリア、カナダ、イタリア、日本、オランダ、スペイン、英国及び米国の8カ国が参加を表明している。ICAPのパイロットプログラムは、相互理解、緊密な協力及び共通化を進めるために行う各国の異なるリスク分析のアプローチを比較検討するFTAの新たなプロジェクトによって補完され今後普及されると考えられる。

10. む す び

透明性の確保の論点は、納税者や実務家との協調や関係を重視しなければならず、協力・協調を踏まえた上で、コンプライアンスの負担と税務行政の負担を考慮し、税以外の他法規も含めて法的安定性、予測可能性の確保を考慮する必要がある。

ポストBEPSは、大きな不確実性とリスクを引き起こし、税務当局と納税者間の信頼を損なう恐れがあるため、留意が必要である。すなわち、BEPS行動計画の結果は現時点では予想がつかない。しかし、新興国の観点からは、税源の確保は死活問題であり、これまでATP(Aggressive Tax Planning:以下ATPという)により課税権の浸食がなされてきた。新興国の課税の濫発も十分に考えられることから備えておく必要がある。

¹³ この新たなプロジェクトは、国境をまたいだ合同調査のより幅広い活用を促進する方法について検証し、企業のコスト減少、国境をまたいだ企業活動に係る課税額の評価に関する税務当局間の協働、さらに相互協議による解決を要するような状況の減少を図る。

¹⁴ 「国際課税に係る調査官のための意識向上トレーニング」の改善及び強化に関する作業が実施される。

OECD/G20が主導をとるBEPS行動計画では、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に焦点を当てている。各国の税務当局が情報を得て、情報をどのように活用し、どのように納税者にアクセス（調査）するのか、さらに解明していく研究が必要となる。

続いて、権限ある当局がATP情報の直接入手方法としてタックス・プランニングの事前登録制度や国際的脱税のアムネ스티¹⁵による自己的開示を導入する等と納税者環境の整備も今後の課題としてあげられている。

「日本の国内法においてどのように法規していくか」という問題に加え、「諸外国がどのように国内法により法規するのか」ということが大きなポイントであり、なにより諸外国の法規の仕方については、脅威である（ここでは、日本ベース多国籍企業が源泉地国でターゲットにされたことを想定している）。対象であるATPを区分するには、ATP、租税回避の定義が必要不可欠となると考えられる。

ポストBEPSにより、各国の法改正や執行の変化が起こっている。これまでATPによる課税権の浸食がなされてきた国、情報を有していなかった国が共通情報を有する時代がきた。情報を有して終わりではないため、各国の動向も踏まえ様々な観点から更なる研究が求められている。

参 考 文 献

1. 本庄資「国際課税における重要な課税原則の再検討（第20回）国際課税における透明性の向上を推進するOECD/G20 BEPS プロジェクトの合意・勧告への対応と問題点」2016.8
2. 本庄資『国際課税における重要な課税原則の再検討 上・中・下』日本租税研究協会（2014・2016・2018）
3. 本庄資「米国の税務行政の効率化の秘訣はなにかー日本が参考すべき点を中心にー」税大ジャーナル8号
4. リチャード・マーフィー（著）鬼澤忍『ダーティ・シークレット タックス・ヘイブンは経済を破壊する』岩波書店（2017）
5. 大城隼人『移転価格税制の紛争解決に関する研究 日本ベース多国籍企業における経済的二重課税の紛争解決メカニズムの追究』税務経理協会（2014）
6. 大城隼人「BEPS行動計画13 移転価格文書化と国別報告に関する日本への影響と課題」『税務会計研究第26号』第一法規（2015）
7. 本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務ーポストBEPSの重要課題』中央経済社（2017）
8. 田井良夫「ソフトローとしての移転価格ガイドラインの改訂」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務ーポストBEPSの重要課題』中央経済社（2017）
9. 山川博樹「移転価格文書化・国別報告制度」本庄資編著『国際課税ルールの新しい理論と実務ーポストBEPSの重要課題』中央経済社（2017）
10. 『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方～BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクトの討議文書の検討～』21世紀政策研究所（2015）
11. OECD “Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting” Updated February 2018.
12. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers “TAX CERTAINTY” March 2017.
13. 「「税源浸食と利益移転（BEPS）」対策税制」『日税研論集』73号、日本税務研究センター（2018）

¹⁵ 居波邦泰「タックス・アムネスティの我が国への導入についての考察」『税大論叢』第68号（2015）参照。

