

# 国立国会図書館 調査及び立法考査局

Research and Legislative Reference Bureau  
National Diet Library

論題 Title	税務情報の義務的開示制度—BEPS プロジェクトと EU の新指令—
他言語論題 Title in other language	Mandatory Disclosure Rules on Tax Information: The BEPS Project and the European Union's New Directive
著者 / 所属 Author(s)	加藤 浩 (Kato, Hiroshi) / 国立国会図書館調査及び立法考査局専門調査員 財政金融調査室主任
雑誌名 Journal	レファレンス (The Reference)
編集 Editor	国立国会図書館 調査及び立法考査局
発行 Publisher	国立国会図書館
通号 Number	815
刊行日 Issue Date	2018-12-20
ページ Pages	21-36
ISSN	0034-2912
本文の言語 Language	日本語 (Japanese)
摘要 Abstract	会計士・税理士等に、自身が関与した税務スキームの情報を税務当局に義務的に開示させる制度について、BEPS プロジェクトで報告書が出され、その趣旨を反映した EU の新指令が制定された。

\* 掲載論文等は、調査及び立法考査局内において、国政審議に係る有用性、記述の中立性、客観性及び正確性、論旨の明晰（めいせき）性等の観点からの審査を経たものです。

\* 意見にわたる部分は、筆者の個人的見解であることをお断りしておきます。

# 税務情報の義務的開示制度

## —BEPS プロジェクトと EU の新指令—

国立国会図書館 調査及び立法考査局  
専門調査員 財政金融調査室主任 加藤 浩

### 目 次

はじめに

#### I BEPS プロジェクト最終報告書に基づく義務的開示制度の枠組み

- 1 制度の目的
- 2 制度の内容
- 3 他の情報開示制度等との関係
- 4 国際的な税務スキームに係る開示義務制度
- 5 各国税務当局間における開示情報の共有
- 6 BEPS プロジェクト最終報告書以降のモデル規則公表

#### II EU の新指令

- 1 導入の背景
- 2 新指令の概要
- 3 新指令の日本企業への影響等

#### III 我が国における導入に向けて想定される論点等

- 1 政府税調での論点整理
- 2 有識者の見解等

おわりに

キーワード：国際租税、税務行政・税務調査、EU

## 要 旨

- ① 国際的な租税回避が問題となっている中、OECDの主導でBEPS（税源浸食と利益移転）に対抗するプロジェクト（BEPSプロジェクト）が進められている。その一環として、会計士・税理士等（プロモーター）が税務当局に、自身の関与する税務スキームの情報を報告するように義務付ける「義務的開示制度」に係る報告書が出されている。
- ② 義務的開示制度は、租税回避につながる税務スキームに関する情報を税務当局が速やかに把握でき、当該スキームの利用の抑止にもつながると考えられている。
- ③ 義務的開示制度では、会計士・税理士等や納税者に報告義務が負わされ、税務スキームに付された守秘義務や成功報酬、あるいは租税回避リスクが高いと考えられる特徴の有無を基準として開示対象取引が決められる。税務スキームに関する情報の開示義務に違反すれば、金銭的ペナルティ等が科され得る。
- ④ EUでは、BEPSプロジェクトの趣旨を反映した新しい指令を2018年5月に制定した。租税回避スキームに対応するための制度構築が必要であるとの声が大きくなっており、これに対応した結果といえる。
- ⑤ 我が国でも政府の税制調査会で議論が行われ、論点が整理されている。制度導入で見込まれる効果、納税者側のコスト、開示対象取引の基準設定、既存の情報開示制度等との関係等、検討すべき点は多いが、制度導入に向けた国際的な潮流もあり、成り行きが注目される。

## はじめに

グローバル化の進んだ現代において、国際的なつながりを無視して経済は成り立たない。我が国の企業による健全な海外展開は不可欠となっている。他方で、経済のグローバル化は税制にとってのリスクも伴う。海外への資本や財産の移転等を通じた租税回避<sup>(1)</sup>は、公平な競争条件や納税者の税制への信頼を揺るがす大きな問題となっている。国際課税の在り方は、経済のグローバル化や経済活動の複雑化・多様化が進む中で、経済発展に貢献する健全な企業活動を支援しつつ税源を守るという、国家の基盤に関わる課題となっている<sup>(2)</sup>。

国際的に活動を展開する多国籍企業等においては、複数の国々の税制上の優遇措置を組み合わせることで巧妙に税負担を回避する又は軽課税又は無税の他国に利益を移転することで課税を逃れるという事例<sup>(3)</sup>が、これまでも多く知られてきたところである。このような租税を減少させ財政の悪化につながる税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting: BEPS）の動きは、租税回避を行っていない他の企業との競争環境をも不公平にする。そのため、実情を重く見た OECD は、BEPS プロジェクトとして BEPS に係る調査研究・対策の検討等を実施し、2015 年 10 月には BEPS プロジェクト最終報告書を公表した。その報告書は、各国が多国籍企業の租税回避等の行動を抑止するために取るべき措置について、行動 1～15 に分けて記述している<sup>(4)</sup>。

このような状況下において、我が国では、BEPS プロジェクト最終報告書の各行動に係る対応を進める中で、行動 12 で取り扱われた「義務的開示制度」(Mandatory Disclosure Rules) についても、その導入の可否を検討することとなった。義務的開示制度とは、税務当局が租税回避を企図する税務スキームによるリスクを迅速に特定し、法制面・執行面で適切に対処するため、その税務スキームの企画・設計・販売等に関与する者（プロモーター又は仲介者<sup>(5)</sup>）あるいは利用

\* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、2018 年 10 月 31 日である。

- (1) 租税回避とは、①合理的又は正当な理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、通常用いられる法形式に対応する税負担の軽減又は排除を図る行為、②租税減免規定の趣旨・目的に反するにもかかわらず、私法上の形成可能性を利用して、自己の取引がその規定を充足するように仕組み、税負担の軽減又は排除を図る行為であると言われる。課税要件の充足を回避する又は減免規定の適用要件を充足するという意味で、脱税とは異なる。また、租税法規が予定していない異常ないし変則的な法形式を用いて税負担の減少を図る行為であるという意味で、租税法規が予定しているところから従って税負担の減少を図る行為である節税とも異なる。節税と租税回避の境界は、必ずしも明確ではなく、社会通念によって決めざるを得ないと言われる。租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う場合、当該租税回避行為の「否認」となる。以上の詳細については、金子宏『租税法 第 22 版』弘文堂、2017、pp.126-135 等を参照。
- (2) 自由民主党・公明党「平成 29 年度税制改正大綱」2016.12.8, pp.134-139. 自由民主党ウェブサイト <[https://jimin.jp-east-2.os.cloud.nifty.com/pdf/news/policy/133810\\_1.pdf?\\_ga=2.70225496.974622087.1536568863-1753249124.1528870583](https://jimin.jp-east-2.os.cloud.nifty.com/pdf/news/policy/133810_1.pdf?_ga=2.70225496.974622087.1536568863-1753249124.1528870583)>
- (3) これらの事例は、国境を越えた（クロスボーダーの）国際的な税務スキームを利用して租税回避を企図したものと見える。後述の EU の新指令では、このような税務スキームを「クロスボーダー税務スキーム」(cross-border arrangement) と呼んでいる。クロスボーダー税務スキームは、主として企業グループ等の全体の納税額を抑制する目的で、複数国の税制の優遇措置等を一括して利用するために組成された複雑な枠組みを指す。
- (4) OECD の BEPS プロジェクトや最終報告書については、“BEPS Actions.” OECD website <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>> を参照のこと。
- (5) ここでのプロモーター又は仲介者とは、会計士、税理士、弁護士、資産管理の専門家等、税務スキームの設計・企画・販売を生業の 1 つとする専門職と、それらの専門職から構成される事業体を指す。銀行等の金融機関を含む場合もある。

者（納税者）に、税務当局への税務スキーム情報の報告を義務付ける制度である。与党の平成29年度税制改正大綱では、BEPS プロジェクト最終報告書、諸外国の制度及び我が国の租税法体系との関係等も踏まえ、導入の可否を検討していくことが盛り込まれている<sup>(6)</sup>。

本稿では、最初に、BEPS プロジェクト最終報告書に基づく義務的開示制度の枠組みについて述べる。次に、欧州連合（European Union: EU）で2018年5月25日に、義務的開示制度の導入と加盟国間での情報交換に関して制定された、理事会<sup>(7)</sup>指令(EU)2018/822<sup>(8)</sup>の内容を紹介する。最後に、今後の我が国における導入に向けて想定される論点等をまとめる。

## I BEPS プロジェクト最終報告書に基づく義務的開示制度の枠組み

BEPS プロジェクト最終報告書で示された個々の行動計画は、新たなミニマム・スタンダードの導入、既存基準の改正、共通アプローチの採用、ベスト・プラクティスの提示の4つのレベルに区分される<sup>(9)</sup>。

新たなミニマム・スタンダードの導入は、全てのBEPS プロジェクト参加国に最低限導入すべきものとして責任を持って強く関与することを要請するものであり、各参加国は勧告された内容を国内法に取り入れ、遵守することが求められる。既存基準の改正は、既に立法や指針等により措置が取られている内容の見直しについて提言を行うものである。共通アプローチの採用は、一定の立法措置等の提言は行わず、一般的な政策の方向性や方針についての合意形成に向けて、各参加国の法制度の不調和を是正するための方向性を示したものであり、採用国に一定のオプションが認められている。ベスト・プラクティスの提示は、対応措置の導入を義務とはせず各参加国の任意としつつ、制度に係る選択肢について提示や勧告を行うものである。各参加国がその国内法に制度を導入する際に参照すべき内容を示したものである<sup>(10)</sup>。

行動12の義務的開示制度は、このうちのベスト・プラクティスの提示に該当し、諸外国で既に実施されている制度も検討材料に加えられた上で作成されている。その内容は以下のとおりである<sup>(11)</sup>。

### 1 制度の目的

義務的開示制度の目的は、租税回避につながる税務スキームに関する情報を速やかに入手す

(6) 自由民主党・公明党 前掲注(2)

(7) 本稿で「理事会」とは、EUの立法機関の1つであり、加盟国の関係閣僚で構成されるEU理事会を指す。

(8) Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements.

(9) 21世紀政策研究所・経団連経済基盤本部編著『BEPS Q&A—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、2016、pp.58-59、175-192; 赤塚孝江「BEPS 最終報告書後の国際税務の動き（1）—BEPS 最終報告書と実施フェーズの進捗状況—」『会計・監査ジャーナル』30巻10号、2018.10、pp.76-81。

(10) 赤塚 同上; 「OECD・BEPS 最終パッケージの公表」『BEPS News』9 October 2015、p.2. <<https://www.pwc.com/jp/ja/taxnews-beps/assets/beps-news-issue-27.pdf>>

(11) 以下、I1～I5の記述については、OECD, *Mandatory disclosure rules, action 12: 2015 final report*, Paris: OECD Publishing, 2015. <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1540896768&id=id&accname=ocid46008863a&checksum=FA6BDB8E970C5556E68DAFCC4935954B>>; 経済協力開発機構租税政策・税務行政センター（本庄資訳）「国際課税（仮訳）義務的開示ルール 行動12: 2015年最終報告書」『租税研究』806号、2016.12、pp.289-398; EY 税理士法人編『詳解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、2017、pp.137-141; 21世紀政策研究所・経団連経済基盤本部編著 前掲注(9)等を参照した。

ること、税理士・会計士等のプロモーター及び税務スキームの利用者（納税者）を認識すること、租税回避につながる税務スキームの利用に対する抑止力となることである。また、制度設計に当たっての基本的な原則としては、制度が明確で誰もが理解可能であること、制度導入によって納税者側に発生する遵守コストと税務当局が享受する便益が見合っていること、租税回避につながる税務スキームを効果的に捕捉できること、収集した情報が有効に活用されることが挙げられる。

## 2 制度の内容

BEPS プロジェクト最終報告書は、義務的開示制度の導入に関して、①誰が（報告義務者）、②どのような取引を報告対象とし（報告すべき開示対象取引の範囲）、③いつ（報告のタイミング）、④何を報告し（開示すべき情報）、⑤開示しなかった場合にどうなるのか（開示義務の遵守・不遵守の効果等）等の構成要素について、それぞれ選択肢を提示して、各国ではその国内法体系等の実情に合った最適な制度を組み立てていくという方式（モジュラー方式）を採用している。

### (1) 報告義務者

まず、プロモーター（報告すべき税務スキームに関して、その設計、販売、企画及び管理について責任を有する者又は関与する者。当該税務スキームの設計等について重要な支援、助言を行う者を含む。）及び当該税務スキームの利用で便益を享受する納税者の双方に報告義務を課すという選択肢が1つある。

また、プロモーターに主たる開示義務を課した上で、一定の状況に応じて、例えばプロモーターが存在せず税務スキームを納税者が自己開発して利用している場合、プロモーターが国内に存在しない場合、又はプロモーターが顧客（納税者）とのコミュニケーションに関して秘匿特権（依頼者とのやり取りを秘密にできる権利）を主張する等の場合に、納税者に報告義務を課すという選択肢がもう1つある。

### (2) 開示対象取引

#### (i) 開示対象取引を特定する方法

以下の2つのアプローチの選択が可能である。いずれのアプローチにおいても、税務スキームの主たる便益（Benefit）又は主たる便益の1つが、税務上の利益を得ることであるかどうかを判定する主要便益テスト（main benefit test）を、開示対象取引を特定するためのプロセスに組み込むことがあり得る。

#### (a) 単段階アプローチ

一定の開示基準（ホールマーク（Hallmark））のみをもって特定する。金額等を基準として足切を実施するような閾値（しきいち）の設定は行わない。開示対象の増大に伴って、事務負担が増大する可能性がある。

#### (b) 多段階アプローチ（閾値アプローチ）

閾値テストにより取引を絞り込む。その後、一定の開示基準により取引を特定する。

## (ii) 開示対象取引を特定する基準（ホールマーク）

以下の2つの基準の併用が推奨されている。

### (a) 一般基準

プロモーターの税務スキーム販売活動に着目した基準であり、租税回避につながる税務スキームが一般的に持っている特徴に注目した基準である。具体的には、守秘義務基準や成功報酬基準が含まれる。

守秘義務基準は、プロモーターが税務スキーム利用者に対して守秘義務を課するような税務スキームを開示対象とするものである。守秘義務を課すことは、その税務スキームが革新的で大きな税務上の便益を生み出す可能性を持っていると見なし得るからである。守秘義務を課すことで、プロモーターは同様の税務スキームを他の顧客に（高価格で）販売することが容易となる。税務当局は、守秘義務を課された税務スキームの情報を取得することで、広く利用される可能性のある税務スキームを把握可能となる。

成功報酬基準は、税務スキームの利用者が支払う金額が、利用者が享受する便益の金額に連動している税務スキームを開示対象とするものである。多額の租税回避につながる税務スキームの把握が容易になると考えられる。

### (b) 個別基準

特定の濫用的な取引を対象とする基準である。租税回避のリスクが高い税務スキームの典型例や税務当局が特に監視すべき税務スキームと考えるものを対象とする基準と言える。この基準で特定される取引には以下のものがある。

- ① 損失計上スキーム・リース取引を利用したスキーム・所得転換スキーム（多額の損失の計上により課税対象となる所得等を減少させるスキームや所得の種類等による課税の多寡を利用したスキーム等）
- ② 軽課税国所在の事業体に関与したスキーム・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に着目したハイブリッド商品やハイブリッド手法を利用したスキーム
- ③ 税務当局が租税回避類似行為とみなす取引のリスト化によってリストの対象となった取引・税務当局が（租税回避と決定するだけの十分な情報を保持していないが）関心を持つ取引

## (3) 報告のタイミング

プロモーターに報告義務がある場合は、税務スキームが利用可能となってから一定期間内としている。一方、納税者に報告義務がある場合は、税務スキームを実行してから一定期間内としている。開示が早ければ早いほど、税務当局が、租税回避に関連する税務スキームとその利用者に係る情報を早期に取得可能となり、当該税務スキームの利用に対して迅速に行動を開始できると考えられている。

## (4) 開示すべき情報

以下の項目が開示情報となる。

- ① プロモーター及び税務スキーム利用者の情報（氏名、納税者番号等）
- ② 税務スキームの詳細

- ③該当する開示基準と関係法令
- ④予想される税務上の便益の内容（金額等）
- ⑤顧客リスト

なおプロモーターに報告義務がある場合には、報告対象となる税務スキームに税務当局が参照番号を付与し、その参照番号とプロモーターの顧客リストによって税務スキームの利用者を特定する方法が挙げられている。

## (5) 開示義務の遵守に係る事項

### (i) 開示義務を遵守した場合の効果

開示された税務スキームは、必ずしも租税回避を意味するものではない。一方、税務当局が当該税務スキームについて、租税回避に係る何らの指摘を行わなかったとしても、それは（租税回避に該当しないとお墨付きを与えるという意味での）有効性の確認あるいは容認を意味するものでもない。開示は、税務当局が、各税務スキームの持つ潜在的なリスクを評価するための情報を取得するために行わせるものである<sup>(12)</sup>。

### (ii) 開示義務を遵守しない場合の効果

金銭的ペナルティ等の罰則を科すことが容認される。税務スキーム開示や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、日々定額の罰金等を科すことが選択肢として考えられている。また税務上の利益やプロモーターの受取報酬額に応じたペナルティを科すことも考えられている。さらには、報告義務に違反した事実を公表することも選択肢としてあり得るものである<sup>(13)</sup>。

## 3 他の情報開示制度等との関係

義務的開示制度は、以下に掲げる他の情報開示制度等と相互補完関係にある。BEPS プロジェクト最終報告書では、これらとの関係を整理する必要があるとしている<sup>(14)</sup>。

- ①ルーリング（納税者が自主的に特定の取引等を税務当局に開示し、税務当局側が税法上の取扱いについて見解を示す制度）
- ②自発的開示（納税者が自主的に特定の取引等を税務当局に開示した場合に、租税回避・脱税に対して賦課されるペナルティを軽減する制度）
- ③調査及びアンケート（リスク評価を行う目的で、納税者の特定グループから情報を収集する制度）
- ④協力的コンプライアンス・プログラム（税務当局と経営責任者等の意見交換を通じ、重要な取引等について、その取引等がもたらす税務上の影響等が十分理解可能となるような情報を、税務当局に提出する制度。当該取引等がどのように課税に関係するのか等について申告前に確認・合意を行い、税務に関するコーポレート・ガバナンスの充実が認められれば、税務調査の間隔が延長されるという特典が納税者側に与えられるというもの）

<sup>(12)</sup> 「税制調査会（第5回総会）議事録」2016.10.25, p.27. 内閣府ウェブサイト <[http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/\\_icsFiles/afiedfile/2016/12/28/28zen5kai.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/_icsFiles/afiedfile/2016/12/28/28zen5kai.pdf)> 等を参照。

<sup>(13)</sup> 「財務省説明資料 2/2（国際課税3）」（第5回税制調査会資料（総5-4））2016.10.25, p.16. 同上 <[http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/\\_icsFiles/afiedfile/2016/10/25/28zen5kai6\\_1.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/_icsFiles/afiedfile/2016/10/25/28zen5kai6_1.pdf)> 等を参照。

<sup>(14)</sup> 同上, p.17 等を参照。

- ⑤一般的租税回避否認規定（租税回避行為の税効果を、（個別的な条項を定めて、該当する個々の事例を否認するのではなく）一般的に否認することを可能にする税法上の包括的な規定。一般的租税回避否認規定については、義務的開示制度により開示された租税回避行為に対して、税務当局が直ちに対処することを可能にし、同時に義務的開示制度が備える抑止効果を高める作用を成すと考えられている<sup>(15)</sup>。）

#### 4 国際的な税務スキームに係る開示義務制度

BEPS プロジェクト最終報告書は、基本的に単一国での租税回避スキームを前提としていたと言われるが<sup>(16)</sup>、国際的な税務スキームに係る開示義務制度を設計する上で考慮すべき事項も盛り込んでいる。金融商品や事業体に関する複数国の税務上の取扱いの差異を利用して、複数の国々で税務上の便益が実現するような国際的な税務スキームの場合は、国内だけで完結する税務スキームとは異なる側面があるためである。考慮すべき事項を例示するならば、以下のとおりである<sup>(17)</sup>。

- ①国際的な税務スキームには、閾値テストは不要である。
- ②国際的な税務スキームに焦点を当てた報告基準を設定しておくべきである。
- ③納税者自身が、自国の税収に重要な影響を与える税務スキームに関与している場合は、たとえばその税務スキームが当該納税者に直接的な税務上の便益を及ぼすものでなくとも、開示義務を負わせるべきである。
- ④納税者（企業）が、同一グループのメンバーと、自国の税収に重要な影響を与える取引を開始する場合には、その取引が、国境を越えて（クロスボーダーで）グループのメンバーに対して税務上の便益を与えるか否かを確認する必要がある。そして、当該納税者が不十分な情報しか有していない場合、（当該納税者に）不足している情報を有していると考えられる者に自ら合理的な問い合わせを行うよう義務付けるべきである。

#### 5 各国税務当局間における開示情報の共有

各国税務当局間で効果的に情報を交換・共有するための体制の構築及び導入のために、国際的な税務スキームによる租税回避に焦点を定めた国際的基盤として、「JITSIC ネットワーク」<sup>(18)</sup>が創設されている。義務的開示制度によって収集された情報についても、このネットワークを活用して自発的情報交換制度を運用することが有益であるとされている。

#### 6 BEPS プロジェクト最終報告書以降のモデル規則公表

OECD は、2018 年 3 月に、義務的開示制度に関してモデル規則となる文書を刊行した<sup>(19)</sup>。

(15) 我が国には、租税回避に対処するための、全ての分野を包括する一般的否認規定は存在しない。同族会社の行為・計算等に関連する規定など、個別的否認規定はある。詳細は、金子 前掲注(1)を参照。

(16) 21 世紀政策研究所・経団連経済基盤本部編著 前掲注(9)

(17) 「財務省説明資料 2/2（国際課税 3）」前掲注(13)等も参照。なお、I 4 以降での「国際的な税務スキーム」とは、クロスボーダー税務スキームと同義と考えてよい。前掲注(3)を参照。

(18) Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration Network. 主要国を始め 38 か国の税務当局から構成されるネットワークで、租税回避防止を効果的かつ効率的に行うために、条約・協定の策定や情報交換の仕組みの構築等に関与している。

(19) OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, 2018. <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>>

現在、OECD 主導で 2014 年に国際的に確立した税務当局間の金融口座情報等の交換の枠組み（共通報告基準：Common Reporting Standard）が機能している。これに対して、プロモーターの中に、この共通報告基準の枠組みを回避するような国際的な税務スキームを企画・設計・販売している者が存在し続けている。そのため、これらの国際的な税務スキームが共通報告基準の枠組みを回避できなくするようなモデル規則を策定したということである。このモデル規則は、BEPS プロジェクト最終報告書の行動 12 に盛り込まれた義務的開示制度のベスト・プラクティスに広範囲に依拠している。

## II EU の新指令

EU では、2018 年 5 月 25 日付けで、義務的開示制度に係る新しい理事会指令(EU)2018/822<sup>(20)</sup>（以下「新指令」）が発出された。新指令は、従来から存在した、税務分野での行政協力に係る理事会指令 2011/16/EU<sup>(21)</sup>を改正する形で定められた。新指令は、加盟国における仲介者<sup>(22)</sup>あるいは納税者自身が、報告対象となるクロスボーダー税務スキーム<sup>(23)</sup>の情報を、税務当局に開示するように義務付けるものである<sup>(24)</sup>。

### 1 導入の背景

多国籍企業等の EU 域内における納税額の低さを指摘する声、BEPS プロジェクトの進捗、数々の租税回避のスキームを内容とするパナマ文書<sup>(25)</sup>の流出等を受けて、EU では租税回避や脱税に関して、税の透明性を高める厳格な制度を構築すべきであるという意見が多く出されていた<sup>(26)</sup>。また欧州委員会は、BEPS プロジェクトの行動 12 に沿って、義務的開示制度を策定するよう、理事会から求められていた<sup>(27)</sup>。

これらを受けて、2017 年 6 月 21 日、欧州委員会は、仲介者又は納税者にクロスボーダー税務

<sup>(20)</sup> 前掲注(8)の理事会指令(EU)2018/822 である。

<sup>(21)</sup> Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

<sup>(22)</sup> 前掲注(5)で示したプロモーター又は仲介者について、BEPS プロジェクト最終報告書では主としてプロモーターと表記されていたが、EU 新指令では仲介者と表記されている。各々については、前掲注(5)で示した内容と同義である。

<sup>(23)</sup> クロスボーダー税務スキームについては、前掲注(3)を参照。

<sup>(24)</sup> 以下、II の記述においては、Council Directive (EU) 2018/822 *op.cit.*(8); 「EU 義務的開示ルール」『KPMG Japan Tax Newsletter』6 August 2018. <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/jp/pdf/jp-tax-newsletter-20180806.pdf>>; 「EU 理事会は、仲介業者と納税者に対する新たな強制的透明性規則の指令を採択」『Japan tax alert』2018.6.13. <<https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/pdf/japan-tax-alert-20180613-03.pdf>> 等を参照した。

<sup>(25)</sup> パナマの法律事務所「モサック・フォンセカ」(Mossack Fonseca) から顧客情報を含んだ膨大な文書ファイルが流出し、2016 年 4 月に内容が暴露された事件。各国の有力な政治家や財界人等が、軽課税あるいは無税の国・地域にペーパーカンパニー等を設立し多額の資産を保持していたことが報道された。

<sup>(26)</sup> 例えば、2016 年 7 月 6 日の欧州議会の次の決議を参照。“European Parliament resolution of 6 July 2016 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2016/2038(INI)),” P8\_TA(2016)0310. <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+PDF+V0//EN>>

<sup>(27)</sup> 例えば、2016 年 5 月 25 日の理事会の次の総括文書を参照。Council of the European Union, “Commission Communication on an External Strategy for Effective Taxation and Commission Recommendation on the implementation of measures against tax treaty abuse: Council conclusions,” 25 May 2016. <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9452-2016-INIT/en/pdf>>

スキームの情報の加盟国税務当局への報告義務を負わせた上で、加盟国間で強制的に自動的情報交換を行わせる（mandatory automatic exchange of information）指令案<sup>(28)</sup>を公表した。この指令案は、前述のとおり、税務分野での行政協力に係る理事会指令 2011/16/EU を改正し、税務当局と納税者の間に介在する立場にある仲介者あるいは納税者自身に対して、潜在的に租税回避の可能性を持つクロスボーダー税務スキームを義務的に開示させ、その情報を加盟国の税務当局間で交換するというものである。

2018年5月25日、義務的開示制度を定めた新指令が成立し、BEPS プロジェクト最終報告書の行動 12 の趣旨をおおむね反映した改正理事会指令 2011/16/EU が施行されるに至った。クロスボーダー税務スキームに関する報告義務は、特定のホールマーク<sup>(29)</sup>を当該クロスボーダー税務スキームが備えていることで発生するが、比較的広範なクロスボーダー税務スキームが対象となっている。

新指令は2018年6月25日に施行され、加盟国は、2019年12月31日までにこの指令を国内法に反映し、遅くとも2020年7月1日までに適用することが求められている。

## 2 新指令の概要

### (1) 報告義務者

#### (i) 適格仲介者

報告対象となるクロスボーダー税務スキームの情報の第一義的な報告義務は、適格仲介者<sup>(30)</sup>が負うこととされる。仲介者とは、報告対象となるクロスボーダー税務スキームを設計・販売・組成・実行可能とし、その実行を管理する者をいう。また、設計・販売・組成・実行・管理に関して助言等を行う者も、仲介者に含まれる。仲介者が以下の少なくとも1つに該当する場合には、その仲介者は適格仲介者とされる。

- ①加盟国の税務上の居住者である。
- ②報告対象となるクロスボーダー税務スキームに関連するサービスの提供を行う恒久的施設（Permanent Establishment: PE）<sup>(31)</sup>を加盟国に有している。
- ③加盟国の法令に基づき設立され、又は加盟国の法に服している。
- ④加盟国において、法律・税制・コンサルタント業務に係る専門職団体に登録している。

報告対象となるクロスボーダー税務スキームの情報の報告が、加盟国の国内法において、法律関係の専門家の秘匿特権（legal professional privilege）に反する場合には、適格仲介者は報告義務の免除を受けられる。この場合、適格仲介者は、当該クロスボーダー税務スキームに関連する納税者（関連納税者。後述）又は報告義務を引継ぐ他の適格仲介者に、その旨を通知しなければならない。

<sup>(28)</sup> European Commission, “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements,” COM(2017) 335 final, 21.6.2017. <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/EN/COM-2017-335-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>>

<sup>(29)</sup> 新指令におけるホールマークは、I 2 (2) の BEPS プロジェクト最終報告書における「開示対象取引を特定する基準（ホールマーク）」と同義である。

<sup>(30)</sup> 新指令では、一定の条件を満たした仲介者について開示義務を負わせており、そのような義務を負った仲介者について、本稿では適格仲介者と呼ぶこととする。

<sup>(31)</sup> 支店、出張所、事業所、事務所等を指す。事業遂行のための補助的活動を行う用途のみに使われる場所は含まない。

## (ii) 関連納税者

関連納税者とは、報告対象となるクロスボーダー税務スキームを実行可能である者 (any person to whom a reportable cross-border arrangement is made available for implementation)、当該クロスボーダー税務スキームを実行する準備ができている (ready to implement) 者、又は当該クロスボーダー税務スキームの最初のステップを既に実行した者とされる。

法律関係の専門家の秘匿特権行使により適格仲介者が報告義務の免除を受けた場合、他の仲介者が適格仲介者に該当しない場合、又は報告対象となるクロスボーダー税務スキームが自社内で開発されており仲介者の関与が無い場合、関連納税者自身が報告義務を負う。

## (2) 報告対象となるクロスボーダー税務スキーム

報告対象となるクロスボーダー税務スキームとは、2つ以上の加盟国が関係する税務スキーム又は加盟国と域外第3国が関係する税務スキームのうち、(i) のクロスボーダー税務スキームのチェックポイント①～⑤のいずれかに該当し、さらに (ii) に掲げるホールマークの1つに該当するものをいう。なおクロスボーダー税務スキームに関しては、付加価値税、関税、物品税及び強制加入の社会保険料は対象としていない。

### (i) クロスボーダー税務スキームのチェックポイント

- ①その税務スキームの参加者の全てが、税務上、同一の国の居住者ではないこと。
- ②その税務スキームの参加者のいずれかが、税務上、複数国にまたがる二重居住者であること。
- ③その税務スキームの参加者のいずれかが、他の国に有する恒久的施設において事業を行い、その税務スキームがその恒久的施設において行われている事業の一部又は全体に関連していること。
- ④その税務スキームの参加者のいずれかが、他の国において、税務上の居住者とならず、又は恒久的施設を有せずに、活動を行っていること。
- ⑤その税務スキームが、(加盟国の税務当局間で行われる) 自動的情報交換又は実質的な (受益権の) 所有者 (beneficial ownership)<sup>(32)</sup> の特定に影響を与える可能性があること。

### (ii) ホールマーク

ホールマークとは、租税回避の潜在的リスクを示す、クロスボーダー税務スキームの特徴を意味している。いくつかのホールマークは、主要便益テストを適用した上でホールマークへの該当の有無が判定される。

主要便益テストを適用する場合は、全ての関連する事実及び状況を考慮して、あるクロスボーダー税務スキームがもたらすと合理的に期待される主たる便益又は主たる便益の1つが、税務上の利益を得ることであるかどうかを調べることになる。主たる便益に関して「税務上の利益を得ること」と認定されるならば、次に、ホールマークへの該当の有無に関して判定されることになる。

主たるホールマークは、次のとおりである。主要便益テストが適用される場合は、その旨記

<sup>(32)</sup> 当該税務スキームに関連する事業や資産を実質的に所有し、その結果として当該税務スキームからの便益が最終的に帰属する者。

述する。

**(a) 一般的ホールマーク**

- ① 関連納税者や税務スキームの参加者が、税務当局や他の適格仲介者との関係において、機密保持を約束している税務スキーム
  - ② 適格仲介者が受け取る成功報酬等が税務スキームによって得られる税務上の利益等に連動している場合における当該税務スキーム
  - ③ 大きなカスタマイズなしに他の納税者が利用できる、標準化されている税務スキーム
- 一般的ホールマークは、全て主要便益テストが適用される。

**(b) 個別的ホールマーク（主要便益テストとリンクするもの）**

- ① 参加者が不自然なステップにより欠損金を有する法人を取得し、その法人の主要な活動を停止させた上で、その欠損金を自らの租税負担を減少させるために利用する税務スキーム
  - ② ある所得を別の種類の所得等（キャピタルゲインや贈与等）に変換することにより、より低い税率の適用を受け、又は免税にする税務スキーム
  - ③ 資金の迂回取引等を含む税務スキーム
- 個別的ホールマーク（主要便益テストとリンクするもの）は、全て主要便益テストが適用される。

**(c) 個別的ホールマーク（クロスボーダー取引関連）**

- ① 2つ以上の関連企業（後述）間で行われるクロスボーダーの（損金算入される）支払を伴い、以下のいずれかに該当する税務スキーム
    - a. 支払の受領者が、税務上、いずれの国の居住者にも該当しないこと（the recipient is not resident for tax purposes in any tax jurisdiction）。
    - b. 支払の受領者が、税務上、以下のいずれかの国の居住者に該当すること。
      - b-1. 法人税を課さず、又は法人税率がゼロもしくはほぼゼロである国。
      - b-2. 税務面で非協力的な国として、EU 又は OECD のブラックリスト<sup>(33)</sup>に掲載されている国。
    - c. 支払の受領者が税務上の居住者となっている国において、その支払に係る税が免除されること。
    - d. 支払の受領者が税務上の居住者となっている国において、その支払について優遇税制が適用されること。
  - ② 資産の減価償却費を2つ以上の国において、損金算入する税務スキーム
  - ③ 同一の所得について、2つ以上の国において2重課税の排除を受ける（2重非課税となる）税務スキーム
  - ④ ある資産の譲渡の対価について、関係する国々の間において重要な差異が認められる場合に行われる、当該資産の譲渡を伴う税務スキーム
- 個別的ホールマーク（クロスボーダー取引関連）のうち、① b-1、① c、① d には主要便益テ

<sup>33)</sup> 加藤浩「税務面で非協力的な国・地域に対する EU の施策—タックス・ヘイブンのブラックリスト作成—」『レファレンス』791号, 2016.12, pp.1-19. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_10229021\\_po\\_079101.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10229021_po_079101.pdf?contentNo=1)> 等を参照。

トが適用される。

**(d) 個別的ホールマーク（自動的情報交換・実質的な（受益権の）所有者）**

- ①自動的情報交換に関する報告義務から免れる効果を有する税務スキーム
  - ②実質的な（受益権の）所有者の特定を困難にさせることを目的にした税務スキーム
- 個別的ホールマーク（自動的情報交換・実質的な（受益権の）所有者）には、主要便益テストの適用はない。

**(e) 個別的ホールマーク（移転価格）**

- ①ある1つの国のみにおける（unilateral）セーフ・ハーバー・ルール<sup>(34)</sup>を伴う税務スキーム
  - ②評価困難な無形資産の譲渡を伴う税務スキーム
  - ③あるグループ内の機能、リスク及び（又は）資産について、クロスボーダーの譲渡取引を伴う税務スキームで、その譲渡の後3年間における、譲渡者の支払金利前税引前利益（Earnings before Interest and Taxes: EBIT）の見込み金額が、その譲渡を行わなかった場合のEBITの見込み金額の50%を下回ることになるもの
- 個別的ホールマーク（移転価格）には、主要便益テストの適用はない。

**(3) 報告のタイミング**

報告義務者は、以下の①～③のうち、最も早い日から30日以内に、報告対象となるクロスボーダー税務スキームの情報を、税務当局に提出する。

- ①当該クロスボーダー税務スキームが実行可能となった（made available for implementation）日
- ②当該クロスボーダー税務スキームの実行の準備が整った（ready for implementation）日
- ③当該クロスボーダー税務スキームの最初のステップが実行された日

関連納税者は、同一のクロスボーダー税務スキームであっても、それを利用した全ての年度において、その都度、税務当局に報告しなければならない。

また、新指令の施行以降の日程に関しては、適格仲介者（関連納税者）は2020年7月1日から、報告対象となるクロスボーダー税務スキームを、税務当局に開示することが義務付けられる。当該クロスボーダー税務スキームの最初のステップが2018年6月25日から2020年7月1日の間に実行された場合には、当該クロスボーダー税務スキームの情報を2020年8月31日までに報告することが求められる。報告された情報は、四半期ごとに加盟国の税務当局間で自動的に交換される。この自動的情報交換は、各四半期の末日から1か月以内に行うこととされる。初回の情報交換は2020年10月末までに行われる。

**(4) 報告すべき情報**

新指令では、加盟国間で交換される情報のリストが明らかにされているが、適格仲介者や関連納税者が当局に提出すべき情報については、直接的には記述されていない。しかしながら加盟国間で交換される情報は、適格仲介者や関連納税者が提出すべき情報になると考えられる。

加盟国間で交換される情報は、以下のとおりである。

<sup>(34)</sup> 予め規定された条件・基準等をクリアして一定の範囲に収まれば、違法・違反等に関われないとされるルール。

- ①適格仲介者及び関連納税者に関する情報（氏名・名称・（税務上の）居住地（所在地）・生年月日及び出生地（個人の場合）・納税者識別番号・関連納税者が25%超の議決権を所有する等の条件を満たす企業（関連企業）の情報等）
- ②クロスボーダー税務スキームを報告対象とみなす根拠になるホールマークの詳細
- ③報告対象となるクロスボーダー税務スキームの概要
- ④報告対象となるクロスボーダー税務スキームの最初のステップが実行された（実行される）日
- ⑤報告対象となるクロスボーダー税務スキームに関連する国内法の詳細
- ⑥報告対象となるクロスボーダー税務スキームの価値（value）
- ⑦関連納税者が関連性を持つ<sup>(35)</sup>加盟国及び報告対象となるクロスボーダー税務スキームに係る可能性のある他の加盟国の情報
- ⑧報告対象となるクロスボーダー税務スキームによって影響を受ける可能性のある加盟国の他の納税者の情報

#### (5) 開示義務の遵守に係る事項

税務当局が報告対象となるクロスボーダー税務スキームについて、（租税回避等に係る）指摘等を行わなかったとしても、そのことによって当該クロスボーダー税務スキームの有効性が容認されたことを意味するものではない。

また、新指令を反映した国内法に違反した場合には、ペナルティを科さねばならない。

### 3 新指令の日本企業への影響等

新指令に関してEUから何らかの指針等が示されるかどうかは定かでない<sup>(36)</sup>。各加盟国が実際の税務執行に関して指針等を公表するかどうか不明なため、実際に新指令の内容を反映した加盟国の国内法が制定・適用される際に、定義の一層の明確化等がなされ追加の解説が公表されることが企業側から期待されている。

日本企業に関しては、企業自身が報告義務者となることはほとんどないと思われるものの、適格仲介者が全く関与していないクロスボーダー税務スキームを組成・実行した場合には、EU域内に保有する子会社や恒久的施設が報告義務者となることがあり得るため、2018年6月25日以降にクロスボーダー税務スキームを実行する場合には、報告対象となるか否かを検討し、報告義務者を特定できるようにしておくのが望ましいとされている。

## Ⅲ 我が国における導入に向けて想定される論点等

### 1 政府税調での論点整理

内閣府に設置されている税制調査会（以下「政府税調」）は、国際課税の在り方に関する論点整理を行う中で、義務的開示制度についても言及している。そこでは、BEPSプロジェクトの最終報告書で示された内容を踏まえていく必要性とともに、当該制度の日本への導入に係る検討

<sup>(35)</sup> 関連納税者が、税務上の居住者である、恒久的施設を有している、収入・利益を得ている、何らかの事業活動を行っている等を指す。

<sup>(36)</sup> II3の記述については、主として「EU義務的開示ルール」前掲注<sup>(24)</sup>を参照した。

に当たって留意すべき点として、次の事項を列挙している<sup>(37)</sup>。

- ①開示対象取引の基準設定に当たって、制度の目的を効果的に達成しつつも、過剰な事務負担等をプロモーター及び納税者に与えないこと。
- ②そのため、何らかの客観的基準を用いて開示対象となるスキームを特定すべきこと。
- ③既存の情報開示制度等との役割分担を最適化すること。
- ④開示の対象範囲や罰則等について、他国の制度から大きく乖離（かいり）しないようにすること。
- ⑤我が国に現状において存在しない制度であることから、導入の際に、執行状況やその効果を適切に把握し、制度のさらなる改善に活かしていくような方策を取ること。

## 2 有識者の見解等

義務的開示制度の導入に関しては、企業側は、過度な負担（大きな遵守コストの発生）を懸念している。企業側は、BEPSを推進するプロモーターには厳しくすることには賛意を表明している。一方で、濫用的な租税回避行動とは無縁の通常の企業の負担を過度に増加させることには警戒心を示している。既存の情報開示制度等の存在も考慮に入れて、明確で簡便な制度構築を望んでいる<sup>(38)</sup>。

プロモーター側は、自身が開示義務に違反し、顧客である納税者が税務スキームに関して課税処分を受けるに至った場合、顧客から損害賠償を請求される可能性が出てくると言われる<sup>(39)</sup>。

税務当局側は、Ⅲ 1で示した政府税調の論点③にあるように、既存の情報開示制度や一般的租税回避否認規定との関係性について考慮する必要が出てくるであろう。既存の情報開示制度としては、事前照会に係る文書回答制度<sup>(40)</sup>、法定調書の提出、税務に関するコーポレート・ガバナンスの充実に向けた取組等が関連する<sup>(41)</sup>。一般的租税回避否認規定は、我が国では導入されていないものの、いくつかの主要国で導入されている。一般的租税回避否認規定を設定した上で、義務的開示制度で取引等の報告を求めるならば、租税回避行為に対して直ちに対処可能となり、租税回避行為の抑止が一層図り得る可能性がある<sup>(42)</sup>。

また、義務的開示制度は、租税回避行為の抑止力としての効果が期待されるが、税務当局による情報の把握が第一義的な目的である。開示内容には企業秘密を含むものが多く含まれるため、開示情報の機密性の確保と納税者の信頼の確保が、制度運用において大きな課題となるという意見がある<sup>(43)</sup>。

Ⅲ 1で示した政府税調の論点②及び⑤とも通ずるが、義務的開示制度の導入に際しては、制

<sup>(37)</sup> 税制調査会「『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」2016.11.14, p.6. 内閣府ウェブサイト <<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/28zen8kai6.pdf>>

<sup>(38)</sup> 21世紀政策研究所・経団連経済基盤本部編著 前掲注(9)

<sup>(39)</sup> 山川博樹ほか「座談会 企業のBEPS対応を語りつくす（後）」『税務弘報』64巻12号, 2016.11, pp.130-132.

<sup>(40)</sup> I 3に掲げた①ルーリングに該当する。我が国のこの制度については、例えば、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」『税務大学校論叢』44号, 2004.6, pp.464-580. <<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/44/sakai/ronsou.pdf>>等を参照。

<sup>(41)</sup> 「財務省説明資料 2/2（国際課税 3）」前掲注(13), pp.20-22等を参照。

<sup>(42)</sup> 同上, p.17; 矢内一好「義務的開示制度導入先送りの問題点—平成29年度税制改正大綱—」『税理』60巻2号, 2017.2, pp.88-94等を参照。

<sup>(43)</sup> 荒井優美子「租税回避対応としての開示義務—義務的開示から一般開示へ?—」『企業会計』68巻9号, 2016.9, pp.60-66.

度の対象となる税務スキームの明確性が重要であり、また制度導入の効果の検証が必要であるとの見解もある<sup>(44)</sup>。アメリカ・イギリスの例によると、義務的開示制度の導入によって、リスクの高い取引として予め指定された取引形態が減少し、租税回避につながるような税務スキームの市場規模が縮小してきている、つまり租税回避行為に対して抑止力が働いていると評価されているということである<sup>(45)</sup>。

罰則については、金銭的ペナルティはもちろんのこと、租税回避スキームの概要やプロモーターに係る情報の一般公開も検討すべきという意見がある<sup>(46)</sup>。

さらに、義務的開示制度で収集した情報を各国税務当局間で交換することが国際的なコンセンサスになってくるのならば、我が国でも早急な対応が必要という指摘がある<sup>(47)</sup>。

## おわりに

義務的開示制度に関しては、BEPS プロジェクト最終報告書が諸外国の事例に基づきつつベスト・プラクティスとしてまとめられ、また、その趣旨を反映する形でEUの新指令が制定された。今後もこの潮流に沿って、BEPS対策のために新規に義務的開示制度を導入する国が増加することが予想される。また既にこの制度を導入している国々<sup>(48)</sup>においても、BEPS プロジェクト最終報告書やEU等の導入事例を参照して、特に多国籍企業などの国際的な税務スキームに対する情報開示の要求を、現在よりも強化する動きが出てくる可能性がある。企業側においては、各国の制度の動向に注意を払う必要がある。また税務当局としても、自国が税の抜け穴（Loophole）にならないために、制度の新規導入の検討や既存制度の点検を迫られることになる<sup>(49)</sup>。

現在、我が国においては、税務スキームに係る義務的開示制度は存在しない。しかし前述のような国際的潮流に鑑みるならば、我が国においても、これらの動向を直視せざるを得なくなるかもしれない。中里実政府税調会長（東京大学大学院法学政治学研究科教授）は、義務的開示制度に関して、「課税逃れの商品を売っている方に役所に届け出るということは良い」と発言している<sup>(50)</sup>。税務行政をめぐる現下の状況を見渡してみると、あまり遠くないうちにこの制度の導入が実現する可能性があるとも考えられ、今後の成り行きが注目される。

（かとう ひろし）

(44) 大野雅人「ATPの義務的開示制度（MDR）」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、pp.373-387。

(45) 「税制調査会（第5回総会）議事録」前掲注(12)、pp.27-28。

(46) 菊谷正人「第10章 「行動計画12」（義務的開示制度）—タックス・プランニングの義務的開示—」『日税研論集』73号、2018.3、pp.227-242。

(47) 酒井克彦「新しい税理士の責任—税理士賠償責任問題と租税回避開示義務（第4回）義務的開示制度—」『税理』60巻5号、2017.4、pp.113-120。

(48) アメリカ、イギリス、カナダ、アイルランド、ポルトガル等である。

(49) EY 税理士法人編 前掲注(11)

(50) 「税制調査会（第5回総会）議事録」前掲注(12)、p.28。