

「BEPS 行動計画 12 の義務的開示制度（MDR : Mandatory Disclosure Rules）
が我が国の税制改正及び税務専門家業務に与える影響についての考察」
—Study on the Impact of the Mandatory Disclosure Rules of BEPS Action
Plan 12 on Tax Reform and Tax Professional Services in Japan—

【目 次】

- I リサーチの主旨 田尻吉正委員
- II MDR の基本的事項と一般的租税回避否認規定（GAAR）の関係性について
松岡宣明委員
- III 主要国における MDR 対応の状況・執行状況について
1. アメリカ 田尻吉正委員
 2. カナダ 石丸修太郎委員
 3. イギリス 金山知明委員
 4. EU：ドイツ 石丸修太郎委員
 5. オーストラリア 小出一成委員
 6. 韓国 呉幸哲委員
 7. まとめ
- IV 日本の現状について 瀧谷和隆専門副委員長
1. MDR に関する税制改正の動向
 2. 現行の租税回避否認規定について
 3. 議論の方向性
- V MDR に関する税制改正及び税務専門家業務に与える影響についての考察
友利博明前委員、石丸修太郎委員
- VI 結論 長谷部光哉専門委員長
- ・ 付録
- ・ 参考文献

2022 年 1 月

日本税理士会連合会国際税務情報研究会

RESEARCH COMMITTEE ON INTERNATIONAL TAXATION

JAPAN FEDERATION OF CERTIFIED PUBLIC TAX ACCOUNTANTS'
ASSOCIATIONS (JFCPTAA)

Abstract

There has been a great discussion about the tax planning used by global enterprises. Recently, some of these enterprises expanding their businesses by Digital Marketing have enjoyed the profitableness that the aggressive tax planning generates. Some researchers named the planning BEPS, Base Erosion and Profit Shifting.

In 2015, OECD addressed the member countries to conduct the countermeasures as the BEPS Action Plan. The Action Plan is comprised of 15 separate plans, for instance, Neutralization the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Strengthening CFC Rules, Preventing Tax Treaty Abuse, Re-examining Transfer Pricing Documentation, etc.

The 12th plan would focus on MDR, Mandatory Disclosure Rules on aggressive tax planning. Japanese government as a member country of OECD began to consider the legalization of MDR. The research committee on international taxation of JFCPTAA proposed to look at the contents of MDR, the relationship between MDR and GAAR, the situation of countries that have introduced MDR, and the impact of MDR on tax professionals. The results of this paper indicate that the Japanese version of MDR and some alternative measures from a practical point of view should be considered further.

I リサーチの主旨

1. BEPS 税源浸食と利益移転の意義及びその全体構成

近年、電子商取引の急増などグローバルなビジネスモデルの変化により、企業は調達・生産・販売・管理などの拠点を国際的に展開するようになってきたが、このような構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いついていけず、多国籍企業の活動実態と国際課税ルールとの間にズレが生じるようになってきた。多国籍企業の中には、このような税制のミスマッチを利用して、実際には事業実態がほとんどないにもかかわらず課税率の低い国に税務上の利益を移転させて、税負担を少額またはゼロにするようなタックスプランニングを行って課税逃れや租税回避をするような手法が現れてくるようになってきている（税源浸食と利益移転：Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）。

多国籍企業による BEPS は、政府、法人、個人のそれぞれに問題をもたらすことになっている。まず、政府にとっては納税者の不公平感の高まりによる税制に対する信頼の揺らぎや財政の悪化をもたらすとともに、発展途上国政府においては経済成長を促進するための公共投資に必要な財源を不足させることになっている。法人においては、タックスプランニングを行っていないような法人や、タックスプランニングを行い得ない国内の中小法人に対して競争条件（Level Playing Field）に歪みが生じている。

そして、個人は国境を容易に越えられないので、法人に比してより大きな税負担を強いられることになる。このような訳で多国籍企業が国際的な税制の隙間や抜け穴を利用して課税逃れすることが無いよう、国際課税ルールを世界経済及び企業行動の実態に即したものとするなど、各国政府が多国籍事業の透明性を高めるための国際課税ルール全体を見直す必要があるとの声が高まってきたのである。

2. BEPS 行動計画の歴史・背景・経緯

各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求める中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まったことを背景に 2012 年 6 月、OECD 租税委員会は、「BEPS プロジェクト」を立ち上げ、2015 年 10 月に「最終報告書」を公表した。

公正な競争条件の確保という考えの下、多国籍企業がこのようなズレを利用することにより課税所得を人為的に操作したり、課税逃れ（BEPS）を行うことが無いように、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものとすることを旨とするプロジェクトである。

BEPS プロジェクトは、中国など OECD 非加盟国もルールメイキングの段階から参加するなど、多くの国々の関与を得て進められてきた。それだけでなく産業界・学界などの意見も幅広く取り入れながら進められてきた。既存の国際課税ルールを全体的に見直し、新たな策定ルールに合わせて各国内法の改正を勧告するものであり、日本の産業界・学界も議論の進行に主導的役割を担うとともに、BEPS プロジェクトの成果物に最大限反映させるべく努めてきている。

また、我が国の政府・与党税制調査会でも取り上げられ、活発な議論が行われており、国境を越えた役務提供に対する消費税課税などについては、最終報告書の内容を先取りする形で既に法制化が行われている。

このように我が国は BEPS プロジェクトに対して産学官が緊密に連携を図り、オールジャパンで取り組んできた。これは 2011 年 6 月に浅川雅嗣財務官が、アジアから初めての OECD 租税委員会（Committee on Fiscal Affairs, CFA）議長に就任したことにもあらわれている。

BEPS 行動計画 12（以下、「行動計画 12」）の「義務的開示制度」は、EU をはじめとして、既にアメリカ、イギリス、カナダ、ポルトガル、アイルランド、南アフリカなどでは導入されているのであるが、多国籍企業の BEPS に関わるタックスプランニングは、曖昧な形でなされるケースが多くある。

行動計画 12 は、納税者あるいは立案者（プロモーター：会計事務所、法律事務所、コンサルティング等）が、過度なタックスプランニングを立案した段階で、税務当局に報告する義務を課すことにより、法令・執行上の早期対応については卑劣なスキームの販売・利用を抑止することに繋がると意図するものである。報告されたスキームが必ずしも租税回避行為に該当する訳ではなく、また（個別案件に係わる事前確認制度とは異なり）報告されたスキームに対して当局からの対応が無いことをもって取引の有効性・容認を意味するものでもない。

OECD 租税委員会は行動計画 12「義務的開示制度」を公表するに際し、開示義務者、開示すべき取引の範囲、開示基準、開示手続き、報告時期などを明示するよう勧告している。

そして、義務的開示制度のコンプライアンスを強化するために、導入された義務を順守しなかった場合に適応される財務的な罰則（ペナルティー）を導入すべきであるとともに、国内法制と首尾一貫した罰則条項を導入すべきであるとしている。

[参考]DAC6 (Directive for Administrative Cooperation 6)

: EU が 2018.5 に制定した指令・2018/822 の通称であり、2011/16/EU の 6 番目の改正である。

- EU 加盟各国は DAC6 の国内法制化を 2019.12 末目途に図る。
- 2020.7.1 に当該国内法を発行する。
- 租税回避スキームプロモーターは当該国内法に基づいた第 1 回報告を 2020.8.31 までに租税当局に対し行う。
- DAC6 に基づく税務当局間の第 1 回情報交換を 2020.10.31 までに行う。
その後は、自動的に各年 4 月末、7 月末、10 月末、1 月末に行う。
- 上記スケジュールは、新型コロナウイルス感染症拡大のため遅れが生じている。

3. 日本における MDR の議論と今後の展望・日本版 MDR の制定について

(1) 日本における議論・今後の展望

現在、我が国には義務的開示制度 (Mandatory Disclosure Rules, MDR) は制度化されていないが、OECD/G20 の行動計画 12 において MDR がベストプラクティスとして奨励されたことから、我が国においてもその導入が政府与党において検討されるようになってきた。

今後、その検討が加速されると思われるので、我が国に先立って MDR を導入した国などにおける実施に至るまでの議論、実施状況、実施上の問題点などを確認・検討することは有意義であると考ええる。

OECD の提唱に従い行動計画 12 の成果を強制的に実施する事、つまり何が租税回避行為にあたるかを明確に示す包括的な租税回避行為否認規定をまず整備することにより、多国籍企業の税源浸食 (BEPS) を防止し、各国の税源が適正かつ公平な形で確保されるとともに、納税者間の公正な競争条件が達成されることに期待したい。

(2) 日本版 MDR (義務的開示制度) の制定

経済のグローバル化が急速に進展する中、主要先進国において国内経済を支えてきた多くの中小企業は経済活動のグローバル化や海外大企業の国内市場への参入により多大な影響を受けるようになってきている。

2018 年度税制改正大綱の中期的目標として、MDR の導入を検討している我が国においては、既に導入している諸外国での情報を集収し、納税者や税務専門家への影響とその対応について研究する事が必須であると考ええる。

そして、我が国における MDR を制定する場合にあっては、「手続きの簡素化」「対象取引の明確化」を十分意識して中小企業とそれに関わる税務専門家にとり、判りやすい平易な「日本版 MDR」である事を強く望むところである。

[参考]MDR が EU、イギリス、アメリカで実施されるということは、同制度が世界標準となりつつあることを示すものであり、我が国においても MDR の有効性、必要性について

検討していくことが必要である。

・各国が国内法として **MDR** を立法化しようとする場合には、以下の事項に留意すべきである。

- ① 報告対象となるスキームの範囲
- ② 報告義務者の範囲
- ③ 報告される情報についての課税庁の分析体制の充実
- ④ 報告義務違反に対するペナルティーの在り方

II MDR の基本的事項と一般的租税回避否認規定（GAAR）の関係性について

1. MDR の基本的事項について

（１） 背景

2016 年 11 月 14 日の政府税制調査会『「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』において制度導入について言及され、また、2017 年度与党税制改正大綱の補論「今後の国際課税のあり方についての基本的考え方」の末尾において『国税当局が租税回避スキームによる税務リスクを迅速に特定し、法制面・執行面で適切に対応できるよう、その開発・販売者あるいは利用者に税務当局へのスキーム情報の報告を義務付ける「義務的開示制度」について、「BEPS プロジェクト」の最終報告書、諸外国の制度や運用実態及び租税法主義に基づくわが国の税法体系との関係等も踏まえ、わが国での制度導入の可否を検討する。その際、国税当局が効果的かつ適時に必要な情報を入手するための最適な既存・新規制度の組み合わせも検討する。』と記載された。「導入の可否」について言及された MDR とはどのようなものか？まずはその背景を見てみる。

リーマンショック及び欧州債務危機後の各国における財政状況の悪化とともに複雑な租税スキームを駆使した大規模多国籍企業による「二重非課税問題」の顕在化を背景に OECD 各国において、公平で適正な課税を実現すべきであるとして OECD 租税委員会が 2012 年 6 月に BEPS プロジェクトを立ち上げた。2013 年 2 月の「BEPS に関する初期的報告書」の公表、2013 年 7 月の「BEPS 行動計画」の承認、2014 年 9 月の第一次提言の公表、そして 2015 年 10 月の G20 財務大臣・中央銀行総裁会議への提出、採択により、15 の行動計画に基づく「BEPS 最終報告書²」は新たな国際課税ルールとなった。

（２） BEPS 行動計画 12³（以下、「行動計画 12」という）の内容

この行動計画 12 はすでに MDR を導入している国々の当該制度をベースに、考慮すべき基本原則について整理した上で、今後導入を検討している国に対し、複数の選択肢（モジュール）を提示し、それぞれの国が、自国の事情に合わせ、自国に最適なモジュールを選択できる形の勧告（「ベスト・プラクティスの提示」に分類⁴される）となっている。

¹ <https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/28zen8kai6.pdf> なお、この中で当該制度の導入にあたって留意すべき点を、①開示対象取引の基準設定に当たっては、制度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何らかの客観的な基準を用いて開示対象となるスキームを特定すること、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しないようにすること、⑤日本に存在しない新たな制度であることから、制度を導入する場合には、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こと、として列挙している。

² <https://www.pwc.com/jp/ja/taxnews-beps/assets/beps-news-issue-27.pdf>

³

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1622441583&id=id&accname=guest&checksum=EF67F053C4CC397B392A04AF6647984E>

⁴ （以下レファレンス 815 号 2018.12 加藤浩「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—」24 ページより引用）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。「新たなミニマム・スタンダードの導入」は、全ての BEPS プロ

今後、日本が MDR の導入を検討する場合、基本的には行動計画 12 の勧告を重視した形となろう。以下、行動計画 12 の概要を見てみよう。

① 行動計画 12 では全体を 4 つの章立てにしている。

- a. 第 1 章 MDR の概要
- b. 第 2 章 MDR の項目毎のモジュール（要素）の提示
- c. 第 3 章 国際税務スキームに係る MDR
- d. 第 4 章 各国税務当局の租税回避スキームに係る情報交換

前述の通り、提示されたモジュールの選択は各国の裁量にまかされている。

② MDR の概要

a. MDR の目的

- 第 1 の目的は「潜在的に過度なあるいは濫用的な租税スキーム (potentially aggressive or abusive tax planning schemes)」に関する情報を早期に取得し、税理士・会計士等のプロモーター及びスキームの利用者（納税者）の特定を行うことである。
- 第 2 の目的は早期の情報把握がもたらす税務スキームの利用に対する抑止効果である。

b. MDR 導入の際の重要原則：行動計画 12 では MDR 導入に際して以下の 4 つの基本原則 (the key design principles) を考慮すべきであると指摘している。

- MDR は明瞭で理解しやすい内容でなければならない。
- MDR 導入による納税者の追加的なコンプライアンスコストと、課税当局が得られる便益のバランスが見合っていること。
- 租税回避の懸念があるすべての取引を MDR の対象とするのは非現実的であり、MDR は政策目的を達成するために関連する租税回避スキームを正確に特定すべきである。
- MDR で収集された情報は効果的に活用されるべきである。

c. MDR の基本的な項目

MDR 導入に当たっての構成要素は、基本的に以下の 8 つに集約される、即ち；

- 報告義務者は誰か？
- 何を報告するのか？

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。引用元 URL:

(https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11203854_po_081502.pdf?contentNo=1&alternativeNo=)

- いつ報告するのか？
- その他の義務（もしあるのなら）をプロモーターやスキーム利用者（納税義務者）に課すべきか？
- 報告義務を遵守した場合の効果はどうか？
- 報告義務違反をした場合はどうなるのか？
- 報告した結果はどうなるのか？
- 収集した情報をどう利用するのか？

以上列挙された構成要素の中から、各国がその国内事情にあわせた制度の整備が求められることになる。このモジュールについては後述する。

d. **MDR と他の情報開示制度との比較（次表に項目毎に記載）**

MDR のほか、各国には以下の様な課税当局に対する情報開示制度がある。

- ルーリング (Rulings)
- 追加報告義務制度 (Additional reporting obligation)
- 調査やアンケート (Surveys and Questionnaires)
- 自主的情報開示 (Voluntary disclosure)
- 共同コンプライアンスプログラム (Co-operative compliance programs)

これらの列挙された情報開示制度は MDR とはその目的が異なっており、過度な租税スキームがもたらす租税政策や歳入のリスクのみに焦点をあてていない点は重要である。一方、MDR は税制の脆弱性を利用した過度なあるいは濫用的な租税スキームを検知 (detect) するために設計されている。(次頁比較表)

MDRと他の開示制度との比較							引用元：Table 1.1. Comparison of Mandatory Disclosure Rules (MDR) with other regimes						
	MDR	ルーリング(Rulings)	追加報告義務制度(Additional reporting obligation)	調査やアンケート (Surveys and Questionnaires)	自主的情報開示(Voluntary disclosure)	共同コンプライアンスプログラム (Co-operative compliance programmes)							
1 誰が報告をするのか？													
納税者	すべての納税者	すべての納税者	すべての納税者	特定の納税者	すべての納税者	特定の納税者							
第三者	プロモーター	対象外	対象外	対象外	対象外	対象外							
2 何を報告するのか？													
取引の種類	租税回避取引：リスクが判明している分野の取引および、新しい、或いは潜在的な濫用的な取引	ルーリングは租税回避取引を把握するためのものではない※1	租税回避スキームを対象としていない場合や、あるいは特定のスキームのみを対象としている場合がある	既知のリスクのある特定の分野の取引	すべての租税回避取引および脱税取引	プログラムの中で納税者が行うタックスプランニングや租税回避取引							
プロモーター情報	対象※2	対象外	対象外	対象外	対象外	対象外							
3 効果													
納税者にとっての確実性	なし	該当取引のみ、あり	なし	なし	なし	なし							
納税者への抑止効果※3	あり	あり	あり	あり	あり	あり							
プロモーター等への抑止効果	あり	なし	なし	なし	なし	なし							
開示時期	早期	早期	確定申告時期に判明するために早期発見はない	時期は不定であり、早期発見は難しい	時期は不定であり、早期発見は限られた場合のみ	早期							
報告義務の有無	義務	任意（自発的）	義務	義務	任意（自発的）	任意（自発的）							
※1	いくつかの国は、自国のルーリング制度が租税回避に関する情報を提供しているとの見解を示している。												
※2	プロモーターに関する情報は、納税者のみが報告するという非常に限られた状況を除き、得られる。												
※3	納税者の抑止効果の程度を測定することは困難だが、MDRは他の制度よりも強い抑止効果を持つ可能性がある。なぜなら、MDRは特に積極的なタックス・プランニング・スキームを対象としているからである。納税者は、税務当局が税務政策や歳入のリスクに対処するために早期に行動を起こし、開示内容が精査されることができると予測することができる。												

③ MDR の項目毎のモジュールの提示

a. 報告義務者は誰か？

- プロモーターとスキームを利用する納税者双方に、それぞれ報告義務を課すモデル：アメリカ、カナダ
- プロモーターあるいはスキームを利用する納税者に報告義務を課すモデル（この場合、まずプロモーターに主たる開示義務を課し、プロモーターが開示した場合、納税者はあらためて開示する必要はない。もっとも、プロモーターがいない場合（海外にいる場合も含む）、納税者が独自にスキームを開発した場合、プロモーターが守秘義務を主張する場合などは納税者による開示が必要になる）：イギリス、南アフリカ、ポルトガル、アイルランドなど。

b. 何を報告するのか

- 報告すべき開示対象取引を特定するアプローチとしてシングルステップ・アプローチとマルチステップ・アプローチが選択可能である。
- シングルステップ・アプローチ（アメリカ）は以下に述べる一般基準（generic hallmarks）及び個別基準（specific hallmarks）により開示対象の範囲を特定する。
- マルチステップ・アプローチ（イギリス、カナダ、アイルランド、ポルトガルなど）は、事前に主要便益テスト⁵により取引を絞り込んだ上で、一般基準及び個別基準により開示対象の範囲を特定する。
- 一般基準とは、どのスキームにも共通するプロモーターの販売活動に関わる基準であり次の二つの基準が代表的なものである。
 - ① 守秘義務基準：プロモーターが税務スキーム利用者に守秘義務を課すような税務スキームを報告対象とする。
 - ② 成功報酬基準：税務スキーム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報告対象とする。
- 個別基準は以下の様な租税回避リスクが高い分野に着目して報告対象とする基準である。なお、個別基準にはそれぞれ、最低金額基準（De-Minimis filter）を設定することができる
 - ① 損失スキーム（アメリカ、イギリス、カナダ、アイルランド、ポルトガル）
 - ② リース取引（イギリス）
 - ③ 雇用スキーム（アイルランド）
 - ④ 所得転換スキーム（アイルランド、ポルトガル）

⁵ 主要便益テスト(main benefit test)とは税務スキームの主たる便益(benefit)又は主たる便益の一つが、税務上の利益を得ること（税負担の軽減という租税回避の特徴を有する取引）であるかどうかを判定するテスト

- ⑤ 低課税国事業体利用スキーム（ポルトガル）
- ⑥ ハイブリッド手法を利用したスキーム（南アフリカ）
- ⑦ 税務と会計における巨額の差異を利用したスキーム（アメリカ）
- ⑧ IRS により租税回避スキームと指定された（あるいはそれに類似した）スキーム（アメリカ）
- ⑨ 財務省と IRS が指定した「租税回避取引か否かの判断上、情報が必要な取引（transaction of interest, TOI）」スキーム（アメリカ）

c. いつ報告するのか？

- プロモーターが報告義務を負う場合は租税スキームの利用可能時点から一定期間内に報告する（例えば、イギリスやアイルランドは当該スキームを他の人が利用できるようになってから 5 営業日以内にスキームを開示しなければならない）。
- 納税者が報告義務を負う場合は租税スキームを利用してから一定の期間内に報告する（例えば、前述のイギリスやアイルランドの場合、プロモーターがいない場合はプロモーターがいる場合より長く設定されているが、それでもできるだけ早期に開示を行い税務当局が迅速に対応できるような制度設計がされている）。

d. 報告義務を遵守した場合の効果はどうか？

- 報告義務があるスキームは必ずしも租税回避取引ということではない。
- 従って、納税者が報告した内容について税務当局が反論しなければ、納税者には「当該スキームは有効である」という「正当な期待（Legitimate expectation）」が生じることが懸念される
- このため MDR を法制化する際には、スキームの開示はそのスキームやそのスキームによりもたらされる税の利益を承認するものではないということを明確にする必要がある⁶。

e. 報告義務違反をした場合はどうなるのか？

- MDR はプロモーターや納税者がそのコンプライアンスを遵守しない限りその効果が期待できないことから、導入に際しては報告を奨励し、コンプライアンス違反者に対してペナルティーを科すための明確な制裁措置を導入する必要がある
- コンプライアンス違反に対する金銭的なペナルティーを課す場合や非金銭的なペナルティーを課す場合（あるいはその両方の要素を含

⁶ （原文） 178. It is therefore recommended that when introducing a mandatory disclosure regime the legislation and guidance follows the approach adopted in existing regimes and makes it clear that the disclosure of a transaction does not imply any acceptance of that transaction or any acceptance of the purported tax benefit obtained by any person.

(<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1622709942&id=id&accname=guest&checksum=9B0BF665F50515BEE267E0320B4F1FA5>)

むもの)、様々な仕組みが各国で実施されている（例えば、金銭的なものとしては日割りの罰金、節税効果またはプロモーター報酬に比例したペナルティー、非金銭的なものとしてはスキームの節税効果の有効性を中断など）

④ 国際税務スキームに係る MDR

- a. これまで見たように行動計画 12 は基本的に単一国での租税回避スキームについて、既に税制度として導入している国々の事例をモジュール化し、導入を検討している国々の事情に合わせた一般的な制度設計をできるような勧告内容となっている。
- b. しかしながら、一般的な単一国内での租税スキームに係る MDR、即ち国内だけで完結する租税スキームに対する開示制度だけではクロスボーダーの租税スキームとは異なる側面があり、第 1 章、第 2 章で述べた内容をそのまま当てはめることは適当でない。
- c. そこで、第 3 章ではクロスボーダー税務スキームを念頭に置いた MDR について、いくつかの考慮すべき事項⁷を例示している。

⑤ 各国税務当局の租税回避スキームに係る情報交換

- a. 報告書では JITSIC ネットワーク⁸（Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network）活用による情報共有による有益性が強調されている。
- b. JITSIC は 2004 年に国境を越えた租税回避行為に対抗するためにアメリカ、オーストラリア、カナダ、イギリスの歳入庁が共同で設立したのが始まりで、その後日本、ドイツ、フランス、中国、韓国が加盟、現在 42 カ国の税務当局が 2 国間、多国間の条約や税務情報交換協定の法的枠組みの中で国境を越えた租税回避行為に対抗している。
- c. MDR により各国課税当局が収集した情報についても JITSIC を通じた情報交換がなされ、行動計画の他分野での活用も積極的に行われることが期待されている。

（3） 共通報告基準（Common Reporting Standard, CRS）回避スキーム等に対するモデル MDR⁹について

- ① CRS は外国の金融機関に保有する口座を利用した脱税や租税回避を防止する目的で、2014 年 7 月に OECD が策定した国際基準である。なお、基準策定

⁷ この BEPS 報告書 12 の Chapter3 パラグラフ 226 以降に詳細が提示されているので参照していただきたい。

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1622949908&id=id&accname=guest&checksum=809BCDEDC2805972081B5AB7B6FB5AD1>

⁸ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/>

⁹ <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm>

後、2018年までに102の国・地域がCRSを導入している。

- ② わが国では2015年度の税制改正で2017年1月1日以後、新たに金融機関等に口座開設等を行う者等は金融機関等へ居住地国名等を記載した届出書の提出が必要となっている。国内に所在する金融機関等は2018年以後、毎年4月30日までに特定の非居住者の金融口座情報を所轄税務署長に報告し、報告された金融機関情報は租税条約等の情報交換規定に基づき、各国税務当局と自動的に交換されることになっている¹⁰。
- ③ 基準策定後もプロモーターの中にはCRSの枠組みを回避するような国際的な税務スキームをアレンジ、販売を行っており、コンプライアンスを遵守しない納税者はCRS情報を含む関連情報等を税務当局に報告することを回避するためこのようなプロモーターを利用しているということが続いていた。係る状況下、2017年5月のG7財務大臣会議における「バーリ宣言」においては「行動計画12に基づき、前述の国際的な税務スキームがCRSの枠組みを回避できなくするようなモデル規則を作ること」が盛り込まれるに至った。
- ④ 係る背景のもとに2018年3月に「CRS回避スキーム等に対するモデルMDR(Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures)、以下モデル規則」がCFAにおいて承認された。このモデル規則は行動計画12に盛り込まれた内容が数多く引用されており、行動計画12同様「ベスト・プラクティスの提示¹¹」として公表されている。

2. MDRと一般的租税回避否認規定(GAAR)との関係について

- (1) MDRを予防策と考えた場合、一般的租税回避否認規定(General Anti-Avoidance Rule, GAAR)は実際租税回避行為が行われた場合の対抗手段(法律根拠)といえよう。行動計画12においてもMDRとGAARとの関係について「必然的でかつ望ましい重複があり、MDRとGAARはコンプライアンスの観点から相互補完関係にある¹²」としている。
- (2) 確かに日本を除くG7各国では遍くGAARを導入しており識者のなかには「日本でも他国の事例を参考にしながら、日本の状況の適合した形で租税法律主義のもとで租税回避に対応できるGAARの導入に向けて検討する時期に来ていると言える¹³」との意見もある。因みに日本以外のG7各国において一般的租税回避否認規定が制定された年及びその根拠は以下の通りである¹⁴。

¹⁰ <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/crs/index.htm>

¹¹ 脚注4を参照

¹²

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1626058270&id=id&accname=guest&checksum=043A1A9FE66CD76C9EC8D799CB3DD56B> 行動計画12:2015 Final Report

¹³ 「デジタル経済と税 AI時代の富を巡る攻防」P86 森信茂樹 日本経済新聞社2019年

¹⁴ 「租税回避の意義とG8各国の対応」今村隆より抜粋

- アメリカ 2010 年 内国歳入法典 7701 条 o 項
- イギリス 2013 年 財政法 206 条ないし 215 条
- ドイツ 1977 年 租税通則法 42 条（1919 年に租税通則法 5 条ではじめて一般否認規定が導入され、1934 年に租税調整法 6 条に引き継がれたもの）
- フランス 1941 年 租税手続法典 64 条
- イタリア 1973 年 大統領令第 600 第 37 条の 2
- カナダ 1988 年 所得税法 245 条

(3) 比較のために、G7 及び行動計画 12 にある MDR を導入している国を列挙すれば次の通りとなる^{15 16 17}。

- アメリカ 1984 年 2004 年に改正、所得税（法人税）等
- カナダ 1989 年 所得税（法人税）
- 南アフリカ 2003 年 2008 年に改正、所得税、VAT（付加価値税）等
- イギリス 2004 年 2011 年に改正、所得税（法人税）等
- ポルトガル 2008 年 所得税（法人税）、VAT 等
- アイルランド 2011 年 所得税（法人税）、VAT 等

前段でも指摘したが日本以外の G7 各国は GAAR を導入している。然るに、MDR については日本以外の G7 各国で導入しているのはアメリカ、カナダ、イギリスの 3 カ国のみである。行動計画 12 では MDR と GAAR は「相互補完的である」点は認めつつも、GAAR によっては充分に対応できない諸問題があるからこそ、今回 BEPS プロジェクトにおいて国際協調に基づく各国の個別対応が行動計画として具体的に採択されるに至ったのではないだろうか。

(4) 現在、MDR 及び GAAR のいずれの仕組みも我が国の税制には存在しないが、本論冒頭で、MDR については『「BEPS プロジェクト」の最終報告書、諸外国の制度や運用実態及び租税法律主義に基づく我が国の税法体系との関係等もふまえ、我が国での制度導入の可否を検討する』と取り扱われており、予防策としての MDR を考えた場合、現行の個別的租税回避否認規定（Targeted Anti-Avoidance Rules, TAAR）ではなく GAAR の導入を検討すべきであるという意見と、現行の TAAR で問題の解決を図るべきであるという意見があり、我が国としての方向性は現時点では定まっていない。

¹⁵ https://www.chuo-u.ac.jp/uploads/2019/03/7903_accounting60_10.pdf 「国際税務における最近の諸問題」P19 図表 矢内一好 中央大学

¹⁶ https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20161025_28zen5kai6_1.pdf 政府税制調査会末尾の図表 財務省より

¹⁷ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1626058270&id=id&accname=guest&checksum=043A1A9FE66CD76C9EC8D799CB3DD56B> 行動計画 12：2015 Final Report P91～97

(5) GAAR の導入をすべきとの見解¹⁸

- ① 税負担の公平性の観点からすれば TAAR による対応では法令改正に時間がかかり、また新たなスキームに対応できないことから「正直者が馬鹿を見る」結果になりかねないことから抑止力として GAAR は必要である。
- ② 経済取引の予見可能性や法的安定性の確保・向上
- ③ G7 各国で GAAR を導入していないのは我が国だけであり、例えばアメリカ多国籍 IT 企業の租税回避行動を目のあたりにすると、税負担という企業の競争条件の公平化の観点から導入が必要である。
- ④ 税収の確保の観点から、租税回避行為に対して厳しく対処する必要性が高まっている。

(6) GAAR ではなく TAAR (個別的否認規定) で対応すべきという見解

- ① 代表的な見解として、金子宏東京大学名誉教授は租税法第 24 版 (弘文堂) において「我が国にはこのようなすべての分野を包括する一般的否認規定はないが、個別の分野に関する一般的否認規定として法人税法 132 条、132 条の 2、132 条の 3 があり、またかなりの数の個別的否認規定がある。(中略) 租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難である。また否認の要件や基準の設定をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになろう。従って、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう。もちろん、このことは租税回避行為が立法上も容認されるべき事を意味しない。新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速に対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決をはかるべきであろう。」と述べている¹⁹。
- ② また、税制当局の裁量範囲の拡大や国税権限の強化への懸念も GAAR 導入に対する有力な反対意見である。

AOTCA (Asia Oceania Tax Consultants' Association, アジア・オセアニアタックスコンサルタント協会)²⁰の 2018 年 9 月ウランバートル定時総会において GAAR をメインテーマにインターナショナル・タックス・カンファレンスが開催された。タックスカンファレンスの『パネル 1 : GAAR の歴史と理論、BEPS 後の新たな展開』というテーマの中において、政府税制調査会会長

¹⁸

https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11173436_po_r126_02.pdf?contentNo=1&alternativeNo=3 BEPS と租税回避への対応 森信茂樹 「ファイナンシャル・レビュー」 2016 年 3 月号 P11~12

¹⁹ 租税法 第 24 版 弘文堂 金子宏 P137~139

²⁰ AOTCA(アジア・オセアニアタックスコンサルタント協会)の URL は <https://www.aotca.org> 日本語版は <https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/interchange/>を参照頂きたい

の中里実東京大学名誉教授は「GAAR の法制化の危険な側面：戦前ドイツの事例」という基調講演²¹を行い、GAAR のもつ「運用面での危険性」について警鐘をならしている。

- a. 第2次世界大戦前の1919年に制定されたライヒ租税法5条1項において「民法の形式及び形成可能性を濫用することにより、納税義務を回避または減少することはできない」と規定された（前述（2）参照）。
- b. 1933年のナチス政権成立後、1934年に租税調整法が制定され、第1条は、「(1)租税法規は国家社会主義思想に従って解釈されるべきである。(2)国民の信条、租税法規の目的及び経済的重要性並びに諸事情の変遷が考慮されなければならない。(3)事実調査においても上記が適用される。」と述べる。
- c. この条文は、ナチス時代における税務当局に都合が良い恣意的な税法規解釈の究極的基盤となった。これに基づき連邦最高租税裁判所は、納税者にわずかな租税上の利益をもたらした取引にまでGAARの適用を認めるといった踏み込んだ判決を下した。このように、GAARには運用面で危険性がつきまとうことを否定できない²²。

以上、本章ではMDRの基本的事項とGAARとの関係性について、その概略を説明した。第Ⅲ章では主要国におけるMDR対応の状況・執行状況について、国別に説明する。

²¹

https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/interchange/aotca2018_report.pdf

2018年AOTCA ウランバートル会議レポート 日本税理士会連合会国際部 P6

²²

https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/interchange/aotca2018_report.pdf

2018年AOTCA ウランバートル会議レポート 日本税理士会連合会国際部 P9～12 基調講演後のパネルディスカッションにおいては、中里実教授は個人的な見解と前置きをした上で、以下の発言を行っている。（引用）『私は、政府税制調査会会長ですから、公的な見解は言えません。しかし、私見ですが、今のところGAARの国内法への導入や、特定事例への適用はありません。コモンローの国、つまり、判例法の国では(GAARを採用することが)いいかもしれません。しかし、大陸法の国においては、行政権が非常に強く、GAARの導入は好まれないのではないかと考えます。事前のメールのやり取りで、一般的否認規定を置くかどうか、また個別の否認規定を置くかどうかと質問されましたが、段階的に適用範囲を絞った個別否認規定(TAAR、Targeted Anti Avoidance Rule)を蓄積していく方が、より納税者にとって受け入れやすいのではないかと考えています。長期的に見た場合、GAARが与えられると税務当局がアグレッシブなタックス・プランニングのスキームに対する研究をしなくなるのではないかと思います。逆に、TAARの適用については、税務当局がきちんと研究するでしょうから、こちらの方がいいと考えています。』（引用終）

Ⅲ 主要国における MDR 対応の状況・執行状況について

1. アメリカ

(1) アメリカの対応状況について

アメリカにおいては、現行の報告取引（Reportable Transaction）に係る開示制度が BEPS プロジェクトの義務的開示制度に相当すると考えられている。

アメリカでは、法人税・所得税に関する Internal Revenue Code 1.6011-4 に従い一定規模以上の法人・個人・信託・遺産・パートナーシップ等の申告時に Form 8886 を添付することを義務付けしている。この結果、国内における節税策についても報告義務を課しているということで、納税者の事務負担はかなり大きいようである。

IRS は、ラージビジネス&インターナショナル課（Large Business & International Division, LB & I）にタックス・シェルター課を設置し、悪質な取引に対し調査、召喚、訴訟などあらゆる方策を通じて強靱な対策をとっている。しかし、アメリカにおける義務的開示制度への対応はまだ不透明な部分もあり、必ずしも OECD と同期同調的に行動計画を内国法改正として対応しているとは限らず、今後の開示対象取引等の改正については、引き続きその動向に注目することが有益と考えられる。

(2) アメリカにおける執行状況

新型コロナウイルス感染症に係る経済対策として 2020 年 3 月に制定された

「Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security Act (CARES 法)」をはじめ、家計や企業を支える経済対策関連の支出が急増している中、経済財政政策の財源確保のために一件あたりの更正金額が比較的大きい移転価格調査の執行強化が進められる環境にある。

アメリカ歳入庁（IRS）において、移転価格調査を含む大規模調査を担当する LB & I の人員は年々減少していたが、2019 年に一転して大幅に人員を拡充する傾向に変わった。今後もこの傾向は続くものと予想される。

2020 年 4 月に「移転価格文書に関する FAQs」と題するガイダンスが IRS より公表されたが、新型コロナウイルス感染症の影響により、最近の税務調査は全体的にスローな状況ではあるものの一般税務調査においても移転価格文書の提出を求めるケースが以前に比して増加しており、移転価格調査に進展している事例もある。

2021 年 2 月に IRS から公表されたガイダンスにより一定の条件下において、LB & I が移転価格に係る更正処分を下す際には、事前確認及び相互協議（Advance Pricing and Mutual Agreement, APMA）への事前相談を義務付けることとなっている。

コロナ禍において移転価格をめぐる状況は不確実性を増しているが、移転価格調査・更正リスクを排除し、将来の予見可能性を確保することが可能となる事前確認制度（Advance Pricing Agreement, APA）は、一考の価値があると考えられている。IRS は、APA に係る手続き細則の暫定修正案を公表し、当面の間、電子による APA 申請を認めている。調査に比べ、APA は納税者が自発的に税務当局へ事前確定を依頼する性格上、建設的な意見交換がしやすいメリットがあるとされている。

(3) アメリカにおいて報告義務対象となる「タックス・シェルター取引」に係るアメリカ連邦法・州法の規定

内国歳入法には (IRS Section 6011-4) 一定の取引をタックス・シェルター取引として情報開示義務を課し、連邦税申告時に「報告義務対象取引開示書」の添付を課している

(一定の取引)

- i. 指定取引 ii. 守秘義務を要する取引 iii. 結果補償付取引
- iv. 損失取引 v. 潜在的租税回避取引 (Transaction of interest)

(4) 報告義務対象取引の開示方法

報告義務がある納税者は、取引を行った課税年度の連邦税申告書に Form 8886「報告義務対象取引開示書」を添付申告しなければならないことになっている。

(5) 報告開示義務違反に対する罰則

期限内の報告義務を怠った場合には罰則が適用されることになっている。

IRS Section 6707A

(6) 州税においても同様の規定及び罰則

現在、カリフォルニア、コロラド、イリノイ、ミネソタ、ニューヨーク、オレゴン、ユタ、ウェストバージニア、ウィスコンシンの9州が連邦法と同様のタックス・シェルター取引の情報開示義務について、州法を規定している。

2. カナダ

カナダは、ニュージーランドやオーストラリアより遅れて 1988 年に GAAR (General Anti-Avoidance Rule、いわゆる一般的租税回避否認規定) を立法化し運用している。これまでの 30 年以上の期間において相当数の運用実績を有している。

General という文言があるように GAAR の適用要件は一般的かつ抽象的であり、あらゆる取引に適用可能であることから、意図的な租税回避を抑止する有効な手段になり得ると考えられる。しかし一方では、国や行政による公平性に欠く恣意的な適用も懸念される制度でもある。

(1) GAAR の意義と適用要件について

カナダにおける GAAR 導入の契機となったのは、1984 年 Stubart 事件において最高裁判決で税務当局が敗訴したことである。この最高裁判決は、黒字会社の節税を目的に赤字会社に営業譲渡をして、赤字会社でこの黒字を通算して申告したという事案であるが、税務当局はこの事案において、節税以外には事業目的がなく、このような通算は認められないと主張したが、最高裁において事業目的の法理は採用できないとさ

れた。

そこで、カナダ政府は、このように合理的な事業目的のない、節税だけを目的とした取引を税法上否認するために、所得税法 245 条を提案し、立法に至った。従ってカナダの GAAR の課税要件は所得税法 245 条に依拠する。

所得税法 245 条を適用し一般的否認と呼ばれる処分を行うための要件としては、

- ① 取引または一連の取引から生じる租税上の便益 (tax benefit)、
- ② 租税上の便益を得ること以外の真正な目的 (bona fide purpose) のための取引及び一連の取引の一部であると合理的に考えることができない取引 (取引そのものが租税回避取引である)、
- ③ 法の濫用 (abuse)、または誤用 (misuse) による租税回避取引であることがあげられている。

また、GAAR を適用するためには、GAAR 委員会 (The GAAR Committee) において具体的な事案について適用のための条件の検討がなされなければならない。本委員会は、カナダ歳入庁 (Canadian Revenue Agency, CRA) の助言機関として非制定法機関として 1988 年に設立された。

本委員会のメンバー構成員は、CRA、財務省及び法務省の職員から成る。その機能は、所得税法 245 条に関するルーリング制度及びその行政処分に対して当該規定の適用可否を検討し、CRA に助言するものであるが、この委員会は、あくまでも GAAR の統一的な適用と慎重な運用を目的とした課税当局内部の諮問機関であるため、委員会の決定が裁判所を拘束することはない。

法の施行後 2018 年の時点までで、GAAR 委員会には 1,472 件の照会がなされ、全体の 79%につき、GAAR 適用を推薦したとされている。

カナダにおける GAAR の父とされる、B・アーノルド教授によると、「GAAR の実効性には限界があるが、濫用的な租税回避スキームを狙った個別的な租税回避否認規定を設けるという手法は、期待したようには機能しなかった。諸外国における様々な事案を鑑みるとやはり一般的租税回避否認規定は、税制が要求する租税負担を、意図的に回避しようとするスキームに対して必要不可欠な対応策である。」とされている。

また、従前より存在する個別的租税回避否認規定と所得税法 245 条の関係について、アーノルド教授は、「所得税法 245 条を導入することは個別的租税回避否認規定が不必要であることを意味しているのではなく、所得税法 245 条導入によって結果として不必要になった個別的租税回避否認規定があり、実際には所得税法から削除されている。」とも述べられた。また「GAAR はラスト・リゾート規定である」とも述べられ、このことから、個別的租税回避否認規定を適用できなかった場合に、所得税法 245 条が適用されるものであると考えられている。

(2) カナダにおける MDR の概要

カナダにおける MDR (Mandatory Disclosure Rules) としては、1989 年にプロモーター (国際的租税回避スキームを積極的に開発する者及び租税回避スキームの適用

を促進する仲介者の両方の意味で用いられている。すなわち租税回避の専門家集団を指す)や納税者に対するタックス・シェルターの開示義務が制定された(所得税法 237 条)。

開示事項の内容として、プロモーターに支払う対価が課税逃れ額によって変わる、いわゆる歩合制を採用する制度やその節税策が税務当局によって課税された場合には一定の補償がプロモーターから納税者に支払われる契約形態も含まれる。

この制度はアメリカの開示制度と同様のものであるが、開示義務を履行しない場合には、否認の対象となるか否かに関係なく税効果を認めないとされている。開示時期であるが、カナダでは、租税回避スキームが開示基準を満たした後、毎年 6 月 30 日を期限としている。MDR における租税回避取引の規定は、GAAR の定義を使うとされていた。

2021 年 4 月にカナダ財務省は MDR の改正案を公表した。これは報告すべき取引についてより詳細な規定を設け、かつ報告義務者についても厳格な規定とすることで、これまで報告を免れていた事例について網を掛けるものである。

現在、パブリックコメントを募集しているが、2020 年 1 月からの取引についてその報告を義務付けることとしている。

今回の改正案となった背景には、OECD による強力な支持があったことと、隣国、アメリカにおいて報告実績が相当数となっているのに比較して、カナダでの報告実績が非常に低いという実態があったものと推測される。

本改正案に関するカナダ国税庁のホームページ記載内容を和訳しているので参照されたい(「付録」 pp.45-58)。

3. イギリス

(1) イギリスの義務的情報開示制度の概要

イギリスには 2004 年財政法により規定された義務的情報開示制度である DOTAS (Disclosure of Tax Avoidance Schemes) のほか、複数の開示ルールが存在する。以下、DOTAS とそれ以外の制度について概説する。

① DOTAS の概要²³

DOTAS は、租税回避スキームに関与した者に対して、そのスキームに関する情報を歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC) に提供する義務を定めた制度である。

HMRC による DOTAS のガイダンス資料 (以下「DOTAS ガイダンス」)²⁴によれば、

²³ 以下出典を示すものを除き 1 の記述は HMRC (2018) *Disclosure of Tax Avoidance schemes: guidance*. Available at: <https://www.gov.uk/guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-overview> から引用している。

²⁴ HMRC (2018) *Guidance Disclosure of Tax Avoidance schemes: guidance*. Available at: <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>.

この制度の目的は：

- ・ スキームに関する情報を早期に入手しどのような仕組みかを把握すること。
- ・ 誰がスキームを利用しているかを迅速に知ること。

とされる。

なお、このスキーム開示義務に違反した者は制裁金（penalty）を課される可能性がある。

最初の義務的開示規定は、2004 年財政法 307 条に定められ、現在まで頻繁に改正・追加が行われている。

② 開示の効果

DOTAS ガイダンスによれば、スキームの開示行為そのものは、具体的課税関係に直接影響を及ぼさない。しかし、開示されたスキームは、議会によって遡及的に無効化される場合があると記述されている。

③ DOTAS 以外の情報開示規則

a. DAC6 (Directive on Administrative Cooperation 6)

EU 指令 (Council Directive 2018/822) により EU 全域で 2018 年から導入された義務的開示規則である。

DOTAS に類似するが、DAC6 は 2 か国以上が関係するクロスボーダー取引 (Cross-Border Arrangement, CBA) の場合のみ、仲介者 (Intermediary. DOTAS でいうところのプロモーターに相当) が所在する加盟国に対する報告義務が課される (ただし Brexit によりイギリスでは DAC6 による報告義務の大部分が停止されている)²⁵。

b. VAT 及び他の間接税に関する開示規則 (DASVOIT)

Disclosure of Tax Avoidance Schemes: VAT and other indirect taxes (DASVOIT) は、従来の VAT disclosure regime (VADR) に代わり、2018 年から適用された間接税に関する義務的開示規則である。VAT (付加価値税) のほか、様々な間接税に対して適用され、原則としてスキームのプロモーターに対し、一定の基準に該当する租税回避スキームの開示を義務付けるものである²⁶。

(2) DOTAS の内容²⁷

ここでは、イギリスの基幹的な義務的情報開示制度である DOTAS について、規定の主な内容をみていく。

²⁵ HMRC (2021) “Check if you need to tell HMRC about a cross-border arrangement: guidance”, HMRC website.

²⁶ HMRC (2018) 前掲注(23)。

²⁷ 以下出典を示すものを除き II の記述は HMRC (前掲注 23) より引用している。

① 対象税目

DOTAS は、所得税、法人税、譲渡益税、相続税等の直接税に適用される。

② 開示期限

開示義務者は、そのスキーム利用を他者に提案した日、他者により利用可能な状態とした日、または実行した取引が開示対象スキームに該当することを知った日から 5 日以内に HMRC に情報開示をしなければならない。

③ 開示義務者は誰か

開示義務は、原則としてスキームのプロモーター (scheme promoter)²⁸に課される。しかし以下の場合にはスキームの利用者に開示義務が課される。

- ・プロモーターがイギリス国外の者であり、当該者が開示をしなかった場合²⁹
- ・プロモーターである弁護士が法曹職務特権により開示を免れる場合
- ・自社開発のスキーム等、プロモーターが存在しない場合

④ 開示対象となる租税回避スキームとは何か

開示対象スキームとなる条件は以下のとおりであり、これらすべてを満たす場合に開示対象スキームとされる。

- ・ある作為 (arrangement) により税務上の利益 (tax advantage) の発生を予定するものであること。
- ・その作為の主要な便益の 1 つ (one of the main benefits) が税務上の利益の獲得であること。
- ・Hallmarks (基準)³⁰として類型化されたものの 1 つ以上に該当するスキームであること。

⑤ その他の義務

スキームが HMRC に開示されると、必要に応じてその開示者にスキーム・レファレンス番号 (Scheme Reference Number, SRN) が通知される。プロモーターは、HMRC より適用される説明書とともにこの SRN を顧客に引き渡さなければならない。

プロモーターは、情報開示 (AAG6 様式を使用) 後に HMRC から与えられた SRN を、そのスキームを購入したすべての顧客に引き渡さなければならない。そして、当

²⁸ プロモーターとは、スキームの開発者または販売者など、他者による利用を前提としてスキームを組成し企画した者 (2004 年財政法 307 条に定義あり)。

²⁹ イギリス国外のプロモーターであっても開示義務がある (2004 年財政法 309 条)

³⁰ Hallmarks は 8 つあり、1 秘匿性 (プロモーターがいる場合)、2 秘匿性 (プロモーターがいない場合)、3 報酬の特別性、4 (なし)、5 標準化された商品性、6 損失スキーム、7 リーススキーム、8 使用人所得スキーム、9 金融商品性などと定められる。基本的にいずれか 1 つの Hallmark に該当すれば足りるが、2、3 及び 7 については中小企業以外の企業 (職員数 250 人以上、売上高 5,000 万ユーロ超 (約 68 億円) など一定の要件を満たす企業) に限り適用される。DOTAS ガイダンス (前掲注 24) には Hallmarks についての詳細な説明がある。

該スキームの利用者は利用したスキームの SRN を AAG4 様式により HMRC に通知しなければならない。

プロモーターはスキームの提案先である顧客のリストを定期的に HMRC に提供しなければならない。

⑥ 制裁金 (Penalty)

租税回避スキームが利用可能になった日または利用された日から 5 日以内に HMRC に開示されなかった場合、開示義務者には初期制裁金として 1 日当たり最大 600 イギリスポンド (約 10.1 万円)³¹が課されるが、この制裁金が十分でないと認められる場合、制裁金は最大 100 万イギリスポンド (約 1.7 億円) まで引き上げられることがある。

雇用者が租税回避スキームに参加した場合、年末報告書にて開示もれであった被雇用者 1 人当たり最大 5,000 イギリスポンド (約 84 万円) の制裁金が雇用者に課される。その後不開示状態が継続すれば、被雇用者 1 人につき、1 日当たり最大 600 イギリスポンド (約 10.1 万円) の制裁金が課される。

開示義務のあるプロモーターが、顧客に SRN の引渡しをしなかった場合、その顧客 1 人当たり最大 5,000 イギリスポンド (約 84 万円) の制裁金がプロモーターに課される。その後 SRN を引渡さない状態が継続すれば、顧客 1 人当たり 1 日最大 600 イギリスポンド (約 10.1 万円) の制裁金が課される。

租税回避スキームの利用者が SRN を HMRC に通知しなかった場合、初期制裁金として最大 5,000 イギリスポンド (約 84 万円) の制裁金が課される。その者が再度 SRN の通知を怠った場合、最大 7,500 イギリスポンド (約 126 万円) の制裁金が、また 3 度目の違反時には最大 10,000 イギリスポンド (約 168 万円) の制裁金が課される。

(3) 開示の効果

以下では、DOTAS により租税回避スキームが開示された場合の効果について、税務当局と納税者それぞれの立場から検討する。

① 税務当局の見地から

HMRC のウェブページ上、DOTAS のガイダンスには、開示の効果について、「スキームの情報開示をすることと具体的課税関係との間に直接の関連性はないが、開示されたスキームは議会により遡及的に無効とされる場合がある」との記載がある。

これが何を意味するか具体的説明はないが、スキーム開示の時期が、通常は納税者による確定申告の前になるため、納税者が申告をする前に、そのスキームを無効にするための遡及的な個別立法（または否認のための論理構成の準備）をする場合があるという意味にとれる。

また、イギリスには 2013 年改正により主要な直接税に対して、GAAR (General

³¹ 2021 年 11 月 1 日時点の為替レート、1 イギリスポンド=167.90 円として換算

Anti-Abuse Rule, 一般的濫用行為否認規定)³²が導入されている。この GAAR は納税者が実行したスキームが「濫用的 (abusive)」³³であり、かつ、そのスキームの主要な目的または主要な目的の一つが租税利益 (tax advantage) を得ることにあつた (このスキームを「租税作為 (tax arrangement)」と呼ぶ。) と合理的に判断される場合に、その租税利益を取消す形で修正を行う権限を HMRC に与えたものである³⁴。

DOTAS によるスキーム開示義務の要件には、「濫用的」であることというものはないため、DOTAS により開示義務が課されるスキームの範囲は、GAAR の対象となる租税作為の範囲よりもかなり広いものとなる。つまり当然のことながら、DOTAS で開示されたスキームが自動的に GAAR の適用要件を満たすわけではなく、DOTAS によるスキーム開示と GAAR の適用には直接の関連性はないことになる。ただし、開示されたスキームが吟味された結果「濫用的」と判断される場合には、GAAR による否認も視野に入るものと思われる。

② 納税者の見地から

a. 発見査定 (discovery assessment) の制限

私的取引の内容を開示させるからには、適正に開示した者に対する優遇的な措置が必要と思われる。この点、イギリスにおいては、適正に開示した場合 (注意義務を果たした場合) には、一定の条件のもとに、以下のように更正を受けた場合の制裁金 (加算税) の免除だけでなく、HMRC による更正権限が制限される場合がある。

イギリスでは所得税、法人税等の直接税につき、納税申告書を提出した納税者に対する税務調査の開始 (照会調査通知書の送付) は、原則としてその申告書提出後 12 か月以内に限定されている³⁵。すなわち、申告書提出後 12 か月 (照会調査開始可能期間) を過ぎると、通常の税務調査は開始できないということである。ただし、照会調査開始可能期間を経過した後に他の方法³⁶によりその納税者の過少申告が発覚した場合には、発見査定 (discovery assessment)³⁷による課税処分ができることになっている。

これに対し、1997 年の申告納税制度導入を契機に、納税申告書を提出した納税者に対する発見査定の行使に関し、HMRC の権限を制限する新規定が盛

³² 2013 年財政法 (Finance Act 2013) の 206 条から 215 条に規定されている。

³³ その租税作為が行われた状況を総合的にみて、その作為が関係税法規定に照らし合理的な行為であると合理的に認められない場合 (いわゆる Double Reasonable Test を満たす場合) に、その租税作為は「濫用的」とされる。合理的な行為と認められるか否かの判断に当たり、①その作為によりもたらされた結果が関係税法規定の趣旨目的に合致するか、②その作為の手段に不自然 (contrived) または異常 (abnormal) な行為が含まれるか、③その作為が税法規定の欠陥点 (shortcomings) の利用を意図したものであるかが考慮される (2013 年財政法 207 条)。

³⁴ HMRC (2021) “General anti-abuse rule (GAAR) guidance”。

³⁵ 照会調査通知書 (enquiry notice) 制度は、1997 年の申告納税制度導入と同時に租税管理法 (Taxes Management Act 1970) 9A 条により導入されている。

³⁶ 例えば 2008 年財政法 (Finance Act 2008) 附則 36 条に規定される情報提供通知書 (information notice) の送付による調査等の方法が考えられる。

³⁷ 租税管理法 29 条等に規定されている。

り込まれている。すなわち、租税管理法 29 条(3)以後において、納税申告書を既に提出している納税者に対しては、納税者の不注意や故意、または不十分な情報開示等の一定の要件³⁸に該当しない限り、発見査定を行使することはできないとされている（租税管理法 29 条 (3)～(5)、1998 年財政法附則 18 条 43～44）。

DOTAS に関する事例としては、DOTAS によりプロモーターが適正に情報開示を行っており、かつ、納税者も DOTAS による申告書への記載義務を果たしていた場合に、後年において HMRC が行った発見査定が無効とされたものとして、Charlton 事件（2012 年上級審判所裁決）³⁹ がある。

b. 過少申告等に対する制裁金（penalty）の減免

また、イギリスの過少申告等制裁金規定においては、制裁金の賦課要件として、最低でも納税者の「不注意（carelessness）」の存在が必要であることから、不注意の認められない（合理的注意を伴う）過少申告等であれば、調査により更正があったとしても制裁金の対象にはならない（2007 年財政法附則 24 条 1）。ここで「不注意」の定義として、2007 年財政法附則 24 条 3(1)では、「合理的注意（reasonable care）の欠如」とされている。

この合理的注意の欠如の考え方は、前章でみた発見査定規定の要件①にも採用されているもので、納税者の「過失（negligence）」を一つの要件とする旧制裁金規定の適用判断においても用いられてきたものである。

DOTAS との関連では、DOTAS により開示されたスキームを利用した納税者が税務代理人を委任して納税申告書を作成し、その申告内容を合理的注意をもって吟味し、DOTAS のスキーム番号等を記載したうえで申告している場

³⁸ 一定の要件とは次の 2 要件をいい、このうち少なくとも 1 つを満たさない限り、発見査定は適用できない。

要件① 納税者やその代理人の不注意により（carelessly）、または故意により（deliberately）過少申告等が行われていたこと。

要件② 照会調査開始可能期間の末日、または照会調査終了時点までに納税者から調査担当者に提供されていた（made available）情報のみでは、過少申告等の事実を推定し得なかったと合理的に見込まれること。

要件①は、納税者と代理人が合理的注意を払って申告したと認められる場合には満たされず、要件②は納税者がその申告と共に十分な情報開示を行っていた場合には満たされない。つまり、納税者及びその代理人が納税申告に当たって合理的注意を払い、かつ、十分な情報開示をしていた場合には、発見査定による課税処分が無効とされる可能性がある。

³⁹ HMRC v. Charlton, Corfield, [2012] UKUT770(TCC). この事件では、納税者が生命保険の段階的解約スキームを利用してキャピタル・ロスを発生させ損失申告を行ったが、当該スキームは DOTAS により HMRC に開示されていて、かつ、納税者はスキーム番号（SRN）に加え、取引内容の説明文も記載して申告を行った。HMRC は照会調査を開始することなく申告後 12 か月を経過してから、当初の納税者の情報開示が不十分であり、過大損失申告の事実を推定することは不可能であったとして、要件②を満たすとして発見査定をしたが、納税者が要件②を充足しないこと等を主張して争ったものである。裁決では要件②については、納税者が申告書にスキーム番号とともに説明文を記していることから、納税者の情報が不十分であったとはいえないとして、発見査定を無効と判断した。この裁決書では、このように正直に完全な情報開示をした納税者の権利を保護することが現在の発見査定規定が意図するところであることが繰り返し述べられている。

合には、たとえ後に課税処分を受けたとしても、制裁金の賦課の減免を受けられる可能性がある⁴⁰。実際に、プロモーターが DOTAS による開示を行っており、納税者も申告書上に DOTAS スキームであることを記載したうえで申告した事案で、後に課税処分を受けたが制裁金が減額されたケースとして Litman & Newall 裁決（2014 年第一段階審判所裁決）⁴¹がある。

（４） まとめ

以上のように、イギリスでは 2004 年から義務的情報開示制度が導入されており、比較的長期間にわたり存続している。DOTAS による開示をしなければ罰則があるため、いずれかの Hallmarks に該当する可能性があるスキームを販売するプロモーターにとっては、不開示によるリスクは大きく、開示の徹底につき相当の実効性があると考えられる。

当然ながら、開示されたスキームがすべて税務当局により問題視されるわけではなく、是認されるものがある一方で、その性質により個別規定や GAAR 等による租税利益の否認、更正が企図されるものもあると考えられる。税務当局にとっては、スキームの構造についての詳細と、その利用者を把握できるため、情報の非対称性が解消し、スキームの法的有効性の検討と、照会調査の対象の選定を効率的に行うことができる。また、プロモーターと納税者にとっては、開発した、または利用したスキームが否認の対象と捉えられるか否かの結論を早期に得ることができるといえるであろう。

私的経済取引につき詳細な報告義務を課すことは、被規制者に対する過重な負荷であるようにも見受けられるが、一方で、プロモーターと納税者の双方が法に従い適正に開示のうえ申告した場合には、イギリスの手続法規定上、発見査定の制限や制裁金の減免といった効果も生じ得る。その意味で、DOTAS についても、納税者の義務と権利の一定のバランスが保持されることを前提として運用されているといえることができる。

4. EU・ドイツ

（１） 概要・現在の状況

ドイツでは 2019 年に欧州指令（DAC6）に基づき MDR の導入が決められた。これ

⁴⁰ イギリスでは DOTAS 案件に限らず、税務代理人が介在した場合の制裁金免除規定（いわゆるセーフハーバー規定）として、2007 年財政法附則 24 条 18(3)が存在する。過少申告等の理由が納税者の依頼を受けた税務代理人が犯した誤りによるものであり、その納税者としてはその誤りを防ぐための合理的注意を払っていたと認められる場合には、その納税者に対して制裁金を課さないとされるものである。

⁴¹ Bernard Peter Litman & Ann Newall v HMRC [2014] UKFTT 89 (TC) TC03229. この事件では譲渡益税（Capital gain tax）に関する DOTAS スキームが否認され、過少申告として課された制裁金の適否が争点となった。納税者は DOTAS で開示された申告であるし、税務代理人の助言に従って処理したため、自らに不注意はないと主張した。この申告が租税回避スキームに基づくものであったこともあり、結果として納税者の請求は棄却され制裁金は適用されたが、申告書上での情報開示が行われていたことが認められて制裁金は減額された。また、この裁決の中では、税務代理人の専門に属する複雑かつ高度な税務問題に関し、その詳細を理解し得ない納税者がその能力の範囲内で必要な注意を払っている場合には、結果として過少申告であったとしても、その納税者に不注意はないという見解が示されている。

により当初は 2019 年の取引から報告義務を課すとしていたが、報告システムの導入に支障があるとして導入が延期された。法律は 2020 年 3 月にその草案が公表され、会計事務所による解説が多く出されている。2021 年 5 月時点では、それ相当の報告が行われたものと見込まれるが、税務当局としてどのような対応をとるか、いまのところ不明であるとされている。これらに関して EY 会計事務所の説明文を翻訳して掲載しているので参照されたい（「付録」(pp.58－60)）。

5. オーストラリア

(1) オーストラリアにおける MDR の対応状況

① BEPS 行動計画 12 への取組み

オーストラリア政府課税庁 (Australian Taxation Office, ATO) はウェブサイトにて BEPS に関する公表情報として、オーストラリア政府は BEPS 行動計画において 2, 5, 8-10, 13, 14 そして 15 については法制化に取り組んでいることを記載しているものの、未だ義務的開示制度が記された BEPS 行動計画 12 に基づく法制化にまでは至っていない状況にあると考える⁴²。

しかしながら、オーストラリア国内法に基づき税務情報の透明化の観点から ATO による納税情報の公開制度、税務情報の自主的開示の行動規範が存在するので以下記述する。

② 大企業の納税情報の公開制度

ATO が企業の納税情報を公開する制度

大企業（総収入金額 1 億オーストラリアドル（約 95.3 億円）⁴³以上；\$100 million or more）が対象であり、公表内容（申告書から抜粋され公表される事項）は以下のとおり。

- a 企業の名称及びオーストラリアンビジネスナンバー
- b その年の総収入金額 (total income)
- c その年の課税所得（繰越欠損金控除前の金額）(taxable income)
- d 法人税額（予定納税差引前の金額 (income tax payable)

③ 税務情報自主的開示の行動規範

豪州での売上が年間 5 億オーストラリアドル（約 476.7 億円）(\$500m)を超える企業が開示を求められる自主的開示の内容は以下のとおり

- a Part A: 財務諸表の注記による開示情報の増加

⁴² オーストラリア政府課税庁ウェブサイト

<https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Base-Erosion-and-Profit-Shifting/>

“Australia’s implementation of the BEPS package Australia is committed to acting to address BEPS risks and has implemented recommendations from BEPS Actions 2, 5, 8–10, 13, 14 and 15.”

⁴³ 2021 年 11 月 1 日時点の為替レート、1 オーストラリアドル＝95.34 円として換算

- b 会計上の利益と税務上の費用ならびに納税額/未納税額との調整
- c 重要性の高い一時差異/永久差異
- d オーストラリア及び全世界レベルでの実効税率
- e Part B: 納税額に関する情報開示
- f 税務戦略及び税務ガバナンス
- g オーストラリアでの税金支払額のサマリー
- h 海外の関連会社との取引

豪州での売上が年間 1 億オーストラリアドル（約 95.3 億円）（\$100m）を超え、5 億オーストラリアドル（約 476.7 億円）以下である企業が開示を求められる自主的開示の内容は以下のとおり。

- a 上記 Part A の開示情報

なお、上記税務情報自主的開示の行動規範は、納税者に対して強制的に税務情報の公開を求めるものではなく、税務情報開示の義務化の法規制については不透明な状況にある。

（2）オーストラリアにおける MDR の執行状況

① 税務ポジションの申告書添付報告書

2018 年 6 月 30 日以後に終了する課税年度より、Reportable Tax Position Schedule (RTPS) の提出が求められる納税者の範囲が拡大され、豪州国内で 2.5 億オーストラリアドル（約 238 億円）以上の事業年収がある経済的企業グループに属する会社は、ATO から書面通知を受ければ、RTPS を法人税申告書に添付して提出することが義務付けられた。さらに、2019 年 6 月 30 日以後に終了する課税年度から、ATO による書面通知要件が廃止され、下記に該当する納税者は法人税申告書を提出する際、RTPS の提出が義務付けられることとなった。

RTPS の提出が義務付けられる納税者

豪州国内で事業年収が 2.5 億オーストラリアドル（約 238 億円）以上の公開企業または外国企業子会社、または豪州国内で総事業年収が 2.5 億オーストラリアドル（約 238 億円）以上の公開企業または外国企業支配経済的グループに属する、事業年収が 2,500 万オーストラリアドル（約 24 億円）以上の企業

RTPS は企業にとって重要、かつ、不確実性のある税務ポジションを下記 3 つのカテゴリに区分して開示する必要がある。なお、移転価格の対象となる査定項目の一つである。

カテゴリーA：法人税申告書上の税務上の取扱いが不確実な事項

カテゴリーB：財務諸表（関連者を含む）上の税務上の取扱いが不確実な事項

カテゴリーC：ATO が発表した特定のタックスアラート（TA）及びプラクティカル・コンプライアンス・ガイドライン（PCG）の対象となる取り決め

なお、カテゴリ A と B には企業の税金費用に基づき重要性基準値が設けられている。その重要性基準値を超えるポジションのみ開示の対象となる。移転価格ポジションの開示必要性の判定プロセスについては以下にて解説する。

ステップ 1：開示の必要性についての判定

以下の要件を満たす取引は、開示対象外となる。

- 1 事前確認（APA）の対象である取引、または
- 2 適正な移転価格文書の対象である取引、かつ、以下の要件に合致していない ATO が公表した PCG に提示される高リスクゾーンに位置している、または、実際の取引金額がベンチマークから外れており、かつその差額により移転価格利益が生じている取引

なお、適正な移転価格文書とは、関連する移転価格関連規定に従って作成されているもので、その文書に含まれているベンチマークが企業の状況に妥当なもの、かつ、税務専門家によりサインオフされる文書を指す。

ステップ 2：ポジションの金額の計算

上記以外の移転価格ポジションの計算方法は以下の通りとなる。

- 1 284-255 文書の対象である移転価格取引については、実際に支払った税額と、ベンチマークの中位数を適用した場合に、支払った税額との差額
- 2 284-255 文書を備えていない取引については、以下いずれの方法を採用することが可能。
 - ・監査基準（AASB 112）に基づき計算される金額
 - ・実際に支払った税額と、独立企業間価格を適用した場合に支払った税額の差額

上記、独立企業間価格を算出するための移転価格の比較分析を行わなかった場合は、簡易版移転価格記録保持基準（STPRK）が適用できる取引については、STPRK の関連 PCG に提示されるベンチマークを使用することができるが、一方で、STPRK が適用できない場合は、取引金額の総額に法人税率をかけて算出する金額を使用する必要性が生じてしまうことになる。

6. 韓国

（1）韓国における現状

韓国では、2000 年代に入り、外国投資ファンドの租税条約濫用による租税回避事件が多発した。従来、韓国では、租税回避防止のために、各税法で個別規定を設け対応してきた。所得税法 41 条および法人税法 52 条に不当行為計算否認規定、付加価値税法 13 条に不当行為の時価計算等の規定および国際課税においては移転価格税制、過少資本税制、タックスヘイブン等の規定を設けていた。その後、数次の改正が行われた。その中でも

代表的なものは、2003年12月30日に新設された相続税および贈与税法2条3項の完全包括主義と同条4項の経済的実質に応じた課税規定で、2006年5月24日には国際租税調整に関する法律2条の2に国際取引に関する実質課税規定が新設された。2007年12月31日には、国税基本法14条3項が追加された。なかでも特にこの国税基本法14条3項（『第3者を通じた間接的な方法または2以上の行為あるいは取引を経る方法で、この法律または税法の恩恵を不当に受けるためのものと認められる場合には、その経済的実質内容にしたがって、当事者が直接取引を行ったものとみなすか、あるいは連続した一つの行為あるいは取引をしたものとみなして、この法律または税法を適用する』）は、GAARとして評価されてはいるが、適用要件が不明確で抽象的であるため、法的安定性と予測可能性を害する可能性が指摘されており、韓国大法院も基本的に、消極的な立場を取っている。

そのような中で、BEPS行動計画を中心とした最終報告書が2015年9月に公表された後、OECD加盟国である韓国においても、その勧告内容に沿った国内法および租税条約の改正が着実に進行している。その一連の流れの中で『義務的開示制度』導入の議論も行われているが、いまだ導入には至っていない。韓国において、義務的開示制度に類似した趣旨の制度として、2019年1月1日以後開始事業年度から非居住者および外国法人のPE認定の範囲が拡大され、また、日本の国外財産調書制度にあたる「海外金融口座申告制度」の申告基準額が2019年申告分から5億ウォン（約5,600万円）⁴⁴に引き下げられる等、海外財産の把握を強化している。

しかし、制度自体が、自己申告制度であることから、租税回避行為に対して、効果的に対応するには限界があり、その点においても導入の議論が行われている状況である。

以上、本章では主要国別のMDR対応の状況・執行状況について説明した。上記のとおり、各国の状況等は各国の政治経済社会の多様性を反映していることが確認できた。

第IV章では、これまでの論点を踏まえ、我が国におけるMDR対応の状況について説明する。

⁴⁴ 2021年11月1日時点の為替レート、100ウォン＝11.23円として換算

7. まとめ 主要国の MDR 対応状況リスト

主要国のMDR等の導入の状況	アメリカ	カナダ	EU		オーストラリア	韓国	日本
			イギリス	ドイツ			
MDRの有無	有	有	有	有	なし	なし	なし
MDRの根拠法又は規制ルール	内国歳入法 6011-4	所得税法237条	Finance Act 2004 s307以降	租税通則法 第138d条	N/A	N/A	N/A
GAARの有無	N/A	所得税法245条	有	有	有	なし	N/A
TAARの有無	N/A	有	有	有	有	有	有
アドバンスルーリングの有無	N/A	注 1	有	なし	有	なし	なし
その根拠法又は規制ルール	N/A		Income Tax Act 2007 s701ほか		Income Tax Assessment Act 1936等	N/A	N/A
その他の自主開示の有無	N/A		無		有	有	有
その根拠法又は規制ルール	N/A				Tax Administration Act 1953等		NTA個別通達等
MDR開示対象取引の基準の有無			有	有			
MDR具体的な取引の例示		注 2	秘匿性				
			特別報酬性				
			標準化商品				
			損失創出スキーム				
			リーススキーム				
			使用人所得スキーム				
			金融商品スキーム				
MDR開示義務者	納税義務者	○	○	○	—		—
	プロモーター	◎	◎	◎			
MDR開示手続の内容	開示先	JRS	CRA	HMRC	BZSt		—
	開示期限	申告期限	45日以内	基準日から5日以内	30日以内		
	記載内容	フォーム8886	注 3	スキームの詳細			
MDR履行の場合の法的効果	加算税の減免	N/A		発見査定の際の制限の可能性 制裁金(加算税)の減免の可能性			—
MDR不履行の場合の罰則等	有		有	有	—		—
備考							
* MDR: 法令又は規制ルールによる義務的開示 * GAAR: 法令による一般的租税回避否認規定 * TAAR: 法令による個別的租税回避否認規定							
注1: 1970年代にカナダに導入されたが、これは税務当局が自主的に、納税者の法令順守意識の高揚に役立つものとして現在も行われている。 注2: 次の3つの一般的基準のうち少なくとも2つが含まれている必要があります。 1. 取引に関するプロモーターまたは税務専門家は、しばしば「条件付手数料」と呼ばれる報酬を受け取る権利があります。それらは - 取引により節税される額に起因するもの - 取引により節税された額を条件とする、または - 取引に関係した納税者、または取引における節税に関してプロモーターまたは税務専門家から助言に繋がる情報を提供された納税者の数に基づくもの 2. プロモーターまたは税務専門家が取引に関して「機密保持」を要求している。 3. 納税者、または納税者の利益のために取引を行った者は、取引に関して「契約上の保証」を受ける場合(最初の取引に記載されている手数料負担の場合を除く)。これらの目的から、契約上の保証には次の点が含まれます。 - あらゆる形態の保証(標準的な職業賠償責任保険を除く)またはその他の保証(賠償、補償、または保証を含む)で、即時または将来において、絶対的または偶発的に次のいずれかに該当するもの: - 取引による節税の恩恵を受けることのできない人を保護する、または - 取引による節税に関して、紛争の過程で発生する可能性のある費用、手数料、税金、利子、違約金、または同様の金額の支払い、または払い戻しを行う、 - 取引による節税に関して、紛争中の者に対しプロモーター、または独立した対等な関係ではない者によって、即時または将来において、絶対的または偶発的に、直接的または間接的にいかなる形であれ、提供されるあらゆる形態の保証 注3: 報告義務のある取引とするためには、一般的基準が1つだけ満たされる必要があることが提案されています。また、これらの目的のために「租税回避取引」の定義を修正するよう提案されています。税負担の軽減をすることが主たる目的の1つとして合理的に結論付けられる場合、その取引を租税回避取引であると見なします。							

IV 日本の現状について

1. MDR に関する税制改正の動向

MDR に関する税制改正の動向について、2017 年度税制改正大綱の別紙資料では、「4. 個別の制度改革に当たっての視点」

「(2) 今後の取り組み」

「②中長期に取り組むべき事項」として、以下の様に記載している。

○タックスプランニングの義務的開示制度

『「BEPS プロジェクト」の最終報告書や諸外国の制度や運用実績等も踏まえ、日本での制度導入の可否を検討』

また、政府税制調査会説明資料「国際課税」[2017.11.1 総 14-1]⁴⁵では、

- ・【BEPS 行動 12】義務的開示制度の基本及び BEPS プロジェクトの結論
 - ・【BEPS 行動 12】義務的開示制度の制度設計における項目ごとのオプション・勧告等
- として、MDR の概要を説明すると共に、以下の様に記載している。

『日本としては、勧告の内容を踏まえ、「義務的開示制度」の導入の可否を検討する』

その後の税制改正大綱の中では、特に MDR に関する具体的な記述は見当たらないが、2017 年度の税制改正大綱にて検討の必要性が明記されたことを踏まえると、その後も議論を重ねて一定の方向性は固まってきているのではないと思われる⁴⁶。

なお、2020 年度の与党税制改正大綱では、検討事項の一つとして、「投資家が多様な金融商品に投資しやすい環境を整備する観点から、多様なスキームによる意図的な租税回避行為を防止するための実効性ある方策の必要性を踏まえ、検討する。」⁴⁷との記載があり、これまで国際的租税回避スキームを通じた利益移転と税源浸食（BEPS）への対抗策の一つとして議論されていたものが、国内の個人投資家等を対象とした議論へとその方向性は変化しつつも、MDR の議論は継続されているようにも思われる。

しかし、具体的な制度設計に至る過程において、以下のような課題についてどこまで議論が尽くされ、一定の結論に至っているのかは明らかにされていない⁴⁸。

- ・開示対象とする範囲をどうするのか？
- ・開示期限はいつまでとするのか？

⁴⁵ 第 14 回税制調査会 財務省説明資料（国際課税について）（cao.go.jp）

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen14kai1.pdf>

⁴⁶ 月間国際税務 2020.3 P55 特別対談「国際課税を巡る最近の議論と今後の見通し」 川田剛、伏見俊行、国際税務研究会

⁴⁷ 「令和 2 年度税制改正大綱について」 P103 2020 年 12 月 自由民主党

https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/140786_1.pdf

⁴⁸ 「一般否認規定と租税回避判例の各国比較－GAAR パッケージの視点からの分析－」 P3 財経詳報社 中央大学商学部教授 矢内一好

- ・行き過ぎた租税回避や過度なタックスプランニングをどう定義するのか？
- ・誰が開示義務者になるのか？租税回避商品の購入者に対しても開示義務を課すのか？
- ・開示を義務付けた場合、その義務違反に対してどう対応するのか？どのような罰則を科すのか？
- ・国内取引の場合とクロスボーダー取引の場合とで異なる基準を設けるのか？

2. 現行の租税回避否認規定について

他国においては、MDR を GAAR の補強策として位置付けている国もあることから、日本でも一般的租税回避否認規定の導入の議論と合わせて MDR についての議論が行われる可能性もあるだろう。課税当局としては、開示されたタックスプランニングが是認できないにも関わらず、それを否認するための根拠条文がない場合に備えて、包括的な一般的租税回避否認規定の創設について検討する必要性が高まるものと思われる。

ここで、GAAR を整理すると以下のような特徴を有する規定であると言える⁴⁹。

- ① 国内法として規定され、課税当局にとって租税回避の対抗立法であると共に、租税回避を抑制する効果を持つ。
- ② その目的が租税上の便益を得ることのみである取引に対して租税上の便益の否認する権限を課税当局に与える規定である。
- ③ その適用範囲が広く、所得税、法人税、相続税等にとどまらず、その他の税目にも適用される一般原則である。
- ④ GAAR の規定自体は、比較的簡素であり、その適用に関して委員会制度やアドバンス・ルーリング制度等を設けている国もある。
- ⑤ GAAR の規定自体が課税当局の判断で執行される場合と、事前に外部委員会等の審査を要する等、その適用を巡っては国により異なるが、GAAR に関しては、法的見地と執行上の手続きの2つの側面から議論が必要である。

また、GAAR 以外に租税回避否認規定の一つとして、限定的租税回避否認規定 (Specific Anti-Tax Avoidance Rules, SAAR) という概念がある。また、前述したが、税法における特定の税目或いは適用範囲における個別的租税回避否認規定 (Targeted Anti-Tax Avoidance Rules, TAAR) という用語が使用される場合もある。これらの用語の異同については、この領域の専門研究者の知見に依拠するしかない。これらの状況を踏まえた上で、本稿では、日本の同族会社等の行為または計算の否認規定 (法人税法 132 条) は、上記の分類からすると、SAAR に近く、連結納税、組織再編及び PE 帰属所得に係る行為計算否認は、TAAR として分類できるものとする。なお、GAAR については、制定法として定めている国もあれば、判例法におけるドクトリン (公理) として確立している国もある。

なお、日本の現行税法における租税回避否認規定について、国税庁税務大学校研究部

⁴⁹ 「一般否認規定と租税回避判例の各国比較－GAAR パッケージの視点からの分析－」 P3 財経詳報社
中央大学商学部教授 矢内一好

教授の鈴木久志氏は、「租税回避行為の否認についての一考察 ―我が国の租税法へ一般的租税回避否認規定を導入することの必要性を中心に―」と題した論文にて、以下のよう
に説明し、その導入の必要性を主張している⁵⁰。

『学説上も裁判例上も、明文の法律の根拠なしに租税回避行為の否認は認められない
ものと解されているところであり、租税回避行為が行われた場合に、法令上それを防止
するような個別的な否認規定がない場合には、その租税回避行為について、税務上、否
認することはできないといわれている。この点、日本には、「同族会社等の行為または計
算の否認」や「組織再編成に係る行為または計算の否認」といった特定の分野を対象と
した租税回避に対応する一般的な否認規定はあるものの、全ての分野・取引等に係る租
税回避行為を包括的に対象とする一般的否認規定は存在していない。

また、今から 50 年以上前の 1961 年（昭和 36 年）に国税通則法制定に係る政府税制調
査会から実質課税の原則の一環として我が国に租税回避に対する一般的否認規定を導入
すべしとの提言がされたが、その導入は見送られることとなった。当時の事情として、
導入が見送られた理由は、事柄の性質上、規定の内容が抽象的な表現とならざるを得ず、
規定の解釈問題を生じ、税務当局者による拡大的、恣意的解釈に委ねることとなつては、
納税者の正当な権利利益を擁護する上に大きな不安が生ずることになるのではないかと
いう懸念を抱かせる基になること、諸外国の実情をみても、実質課税の原則について、
必ずしも実定法によってではなく、主として、個々のケースにおける判例の上に立ち、
その意味で具体的な相貌のものとして受け容れられているといった点を考慮したものとい
われており、その後、日本では、租税回避行為に対しては、個別的な否認規定を設け
ることによって対処してきた。

現在、G7 各国で一般的租税回避否認規定を有していないのは日本だけであり、G20 各
国をはじめ、EU 諸国のほとんどが一般的租税回避否認規定を導入してきている。そのよ
うな国際的な潮流の中で、我が国だけが一般的租税回避否認規定を有していないという
ことでは、国際的な租税回避への対応という点で問題があるといった議論もある。また、
国内における租税回避行為に対しても、現状の個別的否認規定では十分な対応がとれて
いないといった問題意識もあり、我が国に一般的否認規定を導入すべきとの意見が多く
みられるところである。（筆者年号加筆）』

このように、日本においても、一般的租税回避否認規定の導入の必要性を主張する意
見がある一方で、既存の同族会社等の行為または計算の否認等の規定との整合性の他、
納税義務者の権利保護の観点から委員会制度やアドバンス・ルーリング制度等のセーフ
ティネットの整備など一般的租税回避否認規定の制度設計についてはまだ多くの課題も
あり慎重に議論を進めることが必要であると指摘する意見もある。

以上のことから、仮に MDR が導入されても、一般的租税回避否認規定の導入には課題
も多いことから、MDR と同時に一般的租税回避否認規定が導入されることはないものと

⁵⁰ 「租税回避行為の否認についての一考察 ―我が国の租税法へ一般的租税回避否認規定を導入すること
の必要性を中心に― 国税庁税務大学校研究部教授 鈴木久志

思われる⁵¹。ただし、政府税制調査会の2016年10月25日付の会議資料に記載のあった一般的租税回避否認規定が、2017年10月16日付の政府税制調査会の会議資料には見当たらないことから、場合によっては、最初にMDRを導入し、その後様子を見てから一般的租税回避否認規定を導入する二段階導入を想定しているのではないかとする見方もあり⁵²、今後の課税当局や財務省等の動向に注視していく必要があると思われる。

3. 議論の方向性

今後、日本において、MDRの導入を検討する際には、主に以下の問題点についての議論を深める必要があるだろう。

まず、課税当局側の対応として、開示対象取引は、税務署所管分と国税局所管分に分かれる可能性もあり、税目別でも所得税、法人税、相続税、消費税等に分類されることも予想されており、課税当局側の組織では、その対応と開示後の事案の処理について詰めた検討が必要になると思われる⁵³。

次に、大企業を中心とした議論として、日本経済団体連合会（以下「経団連」とする）では、2015年4月28日に「BEPS 行動計画12（義務的開示ルール）に係わる公開討議草案に対する意見」⁵⁴を公表し、以下の4つの視点が重要と指摘している。

① 他のBEPS 行動計画との関係

行動計画13のマスターファイル、ローカルファイルにより情報が提供され、また、他の行動計画の勧告（2、4、6、7、8～10等）によりBEPSテクニックは相当程度封殺されることで、国際税務に係る環境はよりコンプライアンスが高まったものになる。国際協調の視点も重要だが、他の行動計画によってどれだけ進展があったのか、また、それを踏まえて国内当局がどの程度リスクを依然として抱えているのかを検証することが重要であり、行動計画12の内容を早期一律に適用しなければならない状況かどうかについては議論の余地がある。

② 仮に義務的情報開示制度が導入された場合の制度設計

明確・簡便、且つ納税者のコンプライアンスコストと税務当局の便益のバランス等に十分配慮したルール設計が必要である。

③ 他の開示ルール（事前ルーリング制度、協力的コンプライアンス(CC)等）との関係

これら制度を既に導入している国においては、義務的情報開示制度導入により二重の報告義務が発生しないよう、報告内容について現行制度との調整を図ることが必要である。特に、事前ルーリング制度が法的拘束力を有していない国においては、義務的情報開示制度の導入とともに、事前ルーリング制度の法制化も併せて導入すべきと

⁵¹ 「税理」2019.4 租税回避対策の現状と展望～義務的開示制度導入に関する今後の動向～P7 国際課税研究所主席研究員 矢内一好

⁵² 中央大学経理研究所「経理研究」第60号（2018年） 国際税務にける最近の諸問題－電子商取引・BEPS条約・義務的開示制度－P23 中央大学商学部教授 矢内一好

⁵³ 「税理」2019.4 租税回避対策の現状と展望～義務的開示制度導入に関する今後の動向～P7 国際課税研究所主席研究員 矢内一好

⁵⁴ <https://www.keidanren.or.jp/policy/2015/043.html>

考える。なお、行動計画 12 の作業は協力的コンプライアンス（CC）の作業との調和を図るとされていたはずだが、本草案を読む限り、義務的情報開示に従う納税者が協力的コンプライアンス（CC）の枠組みにおいてどのように位置づけられるのかが必ずしも明確になっておらず、この点についても十分な検討が必要である。

④ 国際税務スキームへの応用

行動計画 12 は BEPS の議論であることから、国際税務スキームへの応用が中心的な課題であると考えられるが、適用要件に各国の拡大解釈の余地があり、納税者における情報開示量の不当な増大が強く懸念される。また、開示された情報を各国税務当局が税収確保のために一方的に使うことも予想され、二国間相互協議が多くの国において実質的に機能していない状況が続く中で、新たな二重課税を惹起するリスクがある。国際間の情報連携が非常に重要な論点であるにもかかわらず、行動計画 5、13 における検討と合わせ別途検討とされているのみ（パラ 13 及び 254）であり、ガイダンスが不十分との印象を拭いきれない。

以上、経団連の意見は開示義務を求められる企業側の立場を代表しており、極めて現実的な内容となっている。

一方で、中小企業の多くは、BEPS や GAAR、MDR といった議論は、国際的な企業や取引に関する規定であり、中小企業には関係のないことと認識しているものと思われる。そもそも行動計画 12 の義務的開示制度の趣旨としては、国際的租税回避スキームを通じた利益移転と税源浸食への対抗策の一つとして勧告されたものであることから、日本国内における節税対策までを義務的開示制度の対象として議論されることは、これまでも決して多くはなかったかのではないと思われる。よって、今後、仮に MDR の導入に関する議論が進展した場合においても、クロスボーダーの過度な国際的租税回避スキームを対象とした発生頻度の少ない取引を想定した議論なのか、国内の個人や中小企業等においても影響が及ぶような議論なのかも注視していかなければならないだろう。

また、税理士の立場からは、仮に MDR が導入された場合において、

- ・開示しないまま、税務調査で関与先が課税処分を受けた場合の税理士としての責任は、どこまで及ぶのか？
- ・顧客が得た税務上の便益と税理士が顧客から得た報酬について、成功報酬として支払われたものだけを対象とするのか？
- ・顧客に守秘義務を課した場合と課さない場合で報告義務に違いが生じるのか？
- ・所轄税務署との間で事前照会等の機会は設けられるのか？

など税理士としての責任の範囲や権限について明確に定めることも必要になるだろう。

そして、仮に MDR を導入するのであれば、ルーリング（納税者による事前照会とそれに対する回答のあり方）との関係についても議論を深める必要があるだろう。日本においては、租税回避に絡むような事案は、事前照会の対象にならないとされていることから、納税者サイドからすれば、予想可能性確保の観点から、できるだけ広い範囲でルー

リングを得られることが望ましいと思われる。さらに、近年、税務署においては、税理士からの相談には応じないとする方針が強まっている傾向も見受けられることから、MDRにより税理士への一定の義務を課すことがあるとした場合には、それに応じた税理士と税務当局との関係のあり方についても再検討し、相互の信頼関係が保たれることを前提に、課税当局として、そして税理士としてのそれぞれの役割を明確化することが重要になることだろう。

以上、本章では我が国における MDR 対応の状況について、説明した。

第 V 章では、日本税理士会連合会の付設機関としての当研究会の立場を鑑み、MDR が税務専門家業務に与える影響について論述する。

V MDR に関する税制改正及び税務専門家業務に与える影響についての考察

1. MDR 導入の背景

MDR は、経済取引のデジタル化や急速なボーダーレス化に伴う税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) を目的とする過度な税務プランニング (Aggressive Tax Planning, ATP) に関する報告義務を関係者に課すことで租税回避の動向を早期に把握し、対処するための制度である。MDR の目的は、ATP を駆使した課税権の浸食が結果として納税者の不公平感、企業間競争及び国家財政への悪影響を生ずることから、「二重非課税に終止符を打ち、課税と経済活動及び価値創出との一致」を促し⁵⁵、二国間租税条約及び税務当局間の CRS (共通報告基準に基づく自動的情報交換)⁵⁶と相まって、国際取引による租税回避抑制策として行動計画 12 で提唱された。

近年、我が国における租税回避を争点に最高裁まで争われる事案は、国境を越えた租税回避スキームに関連した内容が主流になってきた、と指摘されている⁵⁷。ATP を活用した租税リスクとコンプライアンスに関する訴訟は、納税者と課税庁双方に大きなコスト負担を余儀なくすることになり、今後も増加することが予想される。こうした時代背景から、我が国においても MDR が税制上の課題として浮上してきている⁵⁸。

MDR の導入に伴う問題は、MDR と補完関係にあるとされる GAAR の取扱いである。GAAR は、古くはニュージーランド⁵⁹をはじめ OECD 主要加盟国で既に導入されているが⁶⁰、憲法の要請する課税要件に厳格な我が国の法体系下で MDR 導入と税務専門家業務に与える影響について、以下検討する。

2. MDR と国内法の調整

(1) 税制改正大綱における方針

MDR の国内法制化は、各国の既存の法制度との整合性を踏まえた自由度を持つモジュラー方式 (modular framework) によるものとなっている⁶¹。2017 年度与党税制改正大綱は、各国の法制化を促す行動計画 12 の趣旨を踏まえ、今後の国際課税のあり方

⁵⁵ OECD プレスリリース <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/index.htm>、7 月 15 日閲覧。

⁵⁶ 福地啓子「租税回避取引調査と情報交換 その歩みと今後～CRS(共通報告基準)を踏まえて～」(『月刊 国際税務』VOL.39 No.8 2019 年) P46。近年の租税回避は大企業に限らず中小企業、個人に及びマルチ化、多層化、多段階化してきたと指摘する。

⁵⁷ 一高龍司「租税回避分野の最高裁判例に見る租税法律主義の実相」(日本税法学会『税法学』 585 号 2021 年) P150。租税回避をめぐる国家の課税権と自国財政を守ろうとする姿勢を示す判例や「租税法律主義の要請に譲歩を強いる」ような最高裁判決を多面的に分析している。

⁵⁸ 平成 29 年度与党税制改正大綱。

⁵⁹ 酒井貴子「租税回避行為と包括的租税回避規定 -ニュージーランド版 GAAR を参考に-」(岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』ミネルヴァ書房 2015 年) P241。GAAR の原型は 1878 年に導入。近年、税務訴訟事例の 20%～30%は GAAR の適用を争う事案が占め、その適用範囲の予測可能性を高めることが課題として指摘されている。

⁶⁰ 鈴木久志「租税回避行為の否認についての一考察 -我が国の租税法へ一般的租税回避否認規定を導入する事の必要性を中心に-」(税務大学論叢 94 号 2018 年) P74。

⁶¹ 緒方健太郎「BEPS プロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」(財務省財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』2016 年 通巻第 126 号) P215。

に関する中期的に取り組むべき事項として、租税回避スキームの「開発・販売者あるいは利用者に税務当局へのスキーム情報の報告を義務付ける『義務的開示制度』について、『BEPS プロジェクト』の最終報告、諸外国の制度や運用実態及び租税法律主義に基づく税法体系との関係等も踏まえ、我が国での制度導入の可否を検討する。」と記述し、租税法律主義の下で許容される MDR の要件、その前提となる ATP の範囲規定に慎重な対応姿勢を示している⁶²。その際、特に課題となるのは GAAR の規定にあると考えられる。

(2) GAAR の取扱い

MDR 導入の前提として、ATP の抑制に有効とされる GAAR の取扱いをめぐって大きく見解が分かれている。GAAR の積極的導入論者は、「課税の公平」を論拠に課税要件法定主義の立場から個別法規定のみを否認根拠とした場合、立法手続きの遅れから新たな租税回避行為は許容されることになり、課税の公平が損なわれる。そして諸外国が GAAR を導入している中で「日本がねらい撃ちされる」点を指摘し、GAAR 導入を主張している⁶³。また、租税回避問題の本質は「『伝統的な納税者対課税当局』という図式から、『莫大な資金と人的資源をつぎ込んだプロモーター対税務当局』の知恵比べ」という変化を指摘した上で GAAR の必要性を主張している⁶⁴。

一方、GAAR 導入の消極論者は、租税法律主義で求められる課税要件規定の曖昧さに起因する法的安定性と予測可能性への影響及び課税庁の裁量権行使に対する懸念を指摘している。その背景には、我が国憲法の要請する租税法律主義を租税法建付けの前提とする基本的な立場がある。租税回避は脱税や節税とは異なり「課税要件の充足そのものを回避」する行為⁶⁵であることから、法律の根拠なしに納税者の選択した私法上有効な法形式を否認し、課税要件の充足を認定して課税する権限を租税行政庁に認めることは、否認の論拠をめぐって行政も司法も「決め手の無い負担」を負うことになり認められない⁶⁶、という主張である。また、日本税理士会連合会税制審議会（会長＝金子宏東京大学名誉教授）は、1997 年に森金次郎会長（当時）からの「租税回避について」という諮問に対し、租税回避の学術上の定義として私法上の法形式の濫用、経済的効果の実現、結果として税負担の減少または排除に要約した上で、「租税法律主義の下では、法律の根拠なしに納税者の行った適法・有効な私法取引をそれと異なった法形式に引き直し、一定の課税要件を創出することは許されず、また、そのような権限を課税庁に認めることも許容できない」と結論付けている⁶⁷。すなわち、租税回避

⁶² 前掲・注 58 P139。

⁶³ 鈴木・前掲注 60 P103～104。

⁶⁴ 森信茂樹「BEPS と租税回避への対応—一般的否認規定（GAAR）の整備を—」（財務省財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』通巻第 126 号 2016 年）P12。

⁶⁵ 金子宏『租税法』（弘文堂 第 24 版 2019 年）P135。

⁶⁶ 金子・前掲注 65 P139。

⁶⁷ 日本税理士会連合会税制審議会『「租税回避について」の諮問に対する答申—平成 9 年度諮問に対する答申—』P3。平 9 答申.PDF (nichizeiren.or.jp) 2021 年 8 月 21 日閲覧。同諮問では「税理士のなかには、税法に否認規定がなければ租税法律主義に反しないとして、租税回避ともいえる税務相談を行う者」が

行為の否認には法律の根拠を要するとして答申をしている。また、同族会社の行為計算を否認する規定について、租税法律主義の立場から行為否認には明文規定を根拠とする法の支配を優先すべきだとし、立法技術上の問題については通達や「百歩譲って」課税庁の情報開示によって納税者の予測可能性を担保すべきである、との指摘もある⁶⁸。

このような GAAR を一体とした MDR の導入による二極化した主張に対し、「租税回避スキームの開示・制度」と不履行に対するペナルティー賦課を先行させ、GAAR をその後の課題とする二段階説⁶⁹、また、MDR の制度化を求める行動計画 12 の主目的は ATP に関する早期の情報収集と抑制・対処する点にあり、GAAR 導入の論拠としては弱いとしつつ MDR については、個別的否認規定導入を助長する機能に着目すべきである、との指摘もみられる⁷⁰。

国家の課税権を浸食する ATP への対処は、経済取引のデジタル化や急速なボーダーレス化にあって近々の課題であることに異論はない。今後、課税要件と周辺制度としての通達、ガイダンスの整備、第三者機関の設置、事前照会制度、行政の立証責任及び制度構築時のパブリックコメントの実施等行政の裁量権の抑制策、コンプライアンスの確保、納税義務者の権利保護と事業活動の阻害防止等の視点から慎重な制度設計が求められることになろう⁷¹。

3. 税理士業務への影響

(1) ATP と税理士の業務

MDR で求める義務的開示の特徴は、一定の ATP に関する開示行為であり、その効果は ATP の有効性を結論づけるものではないとされる。また、個別案件に係る事前確認制度とも異なるもので、不履行の場合のペナルティーが想定されている。

税理士は、通常、委嘱契約に基づいて租税に関する税務代理、税務書類の作成及び税務相談の税理士業務（独占業務）に加え、記帳代行等のいわゆる会計業務を含めて継続的に行われる。こうした委嘱契約は、法的には民法の委任・準委任の複合的契約と解され、税理士法に特別の規定がない限り民法上の善管の注意義務を負うものと考えられている⁷²。納税者は常に税負担の軽減に関心を寄せており、税理士は余分な税負担の回避策を講じて委嘱者の利益になるよう「善良な管理者の注意義務」を負っていると考えられる⁷³。従って、MDR 導入による開示義務は、制度の内容如何で税理士業

いるという指摘がされているが、答申ではこの点に関する言及はない。

⁶⁸ 大淵博義「著名税務判決の判例理論とその不整合性（Ⅱ）～組織再編成の租税回避否認規定創設時の趣旨とヤブー判決等の問題点の検証～」(『租税訴訟No.14 山本守之会長追悼版』中央経済社 2021年) P15。

⁶⁹ 川田剛「GAARの補強策、代替策としての租税回避商品の開示、登録制度」(財務省財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』2018年 通巻第126号) P99。

⁷⁰ 長戸貴之「分野を限定しない一般的否認規定(GAAR)と租税法律主義」(財務省財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』通巻第129号 2017年) P175。

⁷¹ 高橋里枝「一般的租税回避否認規定の対象領域と実効性 ―英連邦諸国の経験からの一考察―」(公益財団法人租税資料館) <https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/024/z-pdf/ronbun-h27-05.pdf> 8月21日閲覧。

⁷² 松沢智『税理士の職務と責任 期待される税理士像を求めて』(中央経済社 第3版 1996年) P92。

⁷³ 松沢・前掲注72 P135。

務へ影響することになる。

(2) MDR の制度設計

経団連の税制委員会企画部会は、MDR 導入時の制度設計案として、コンプライアンスコスト及び当局との紛争防止の観点から「予見可能性の確保、納税者情報の守秘確保」を前提に以下のような要旨のコメントを出している。開示義務者は第一にプロモーターが望ましく、報告対象は金額基準を盛り込んだ「税の便益の享受が主目的である場合」に限定した客観的報告基準の採用が望ましい。そして、報告時期はスキームが利用可能となって一定期間とし、開示義務違反に対する罰則に対して適切に遵守した納税者へのインセンティブの付与も考慮すべきである、と提案している⁷⁴。

企業団体からの見解として示唆に富む内容であり、予見可能性を担保するために①開示義務の明確な基準設計、②誰が報告義務者か、③開示情報の内容、④報告の時期、⑤義務不履行者に対する措置等について客観的基準を採用し、開示義務者にコンプライアンスコストの過重な負担を避けるよう求めている。同時に、MDR の対象が全て否認対象になるわけではないことから、納税者情報の守秘確保を求めている。

また、我が国の税目ごとの法体系で MDR 規定の建付けをどうするか、という課題がある。2017 年度与党税制改正大綱で示されたように、租税法律主義の下で MDR に関する用語の概念、開示要件及び手続規定を網羅するためには、「租税特別措置法の適用状況の透明化等に関する法律」を参考に、MDR に関する特別法方式が望ましいように思われる⁷⁵。

(3) MDR と税理士の責任

MDR の導入先進国の例によれば、開示義務者はプロモーターとしてのコンサルタント、会計士、弁護士及び ATP の利用者が予定されており、これらの者が単独または共同で開示義務を負うとされている⁷⁶。従って、MDR は委嘱契約に基づく一連の税理士業務が租税回避を問われた場合、税理士は債務不履行による損害賠償のリスクを負うことが考えられる⁷⁷。具体的には ATP に関する関与の程度及び関与の段階によって異なるものと考えられる。

第一に、税理士の判断で採用した税務対策が ATP に該当する場合、税理士はスキームの選択判断をした当事者として開示義務の責任を負うことになる。同スキームが結果として否認された場合、ATP が脱税を構成するものではない限り納税義務者の適正な納税義務の実現を妨げたとして税理士法違反の責任を問われることはないと解され

⁷⁴ 一般社団法人日本経済団体連合会が OECD 租税委員会に 2015 年 4 月 28 日付けで提出したパブコメ。
<https://www.keidanren.or.jp/> 2021 年 7 月 15 日閲覧。

⁷⁵ 国税通則法での規定に言及する者として鈴木・前掲注 60、高橋・前掲注 71 等がみられるが、2015 年 10 月の最終報告では開示義務担保の罰則までを網羅することが求められている。

⁷⁶ 日本税理士会連合会国際税務情報研究会『米国税制視察報告書』P34～35（2019 年）、同『カナダ税制視察報告書』P56（2020 年）。

⁷⁷ 浪花健三「税理士と租税回避—税理士法の視点から—」（岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』ミネルヴァ書房 2015 年）P211。

る⁷⁸。しかし、税理士が採用した租税回避スキームが結果として否認された場合、税理士法 37 条の「信用失墜行為」に該当し、その処分の必要を説く見解がある⁷⁹。プロモーターとしての行為は税理士業務の範囲に含まれるのか、また、税理士が委嘱者から求められる相談業務に応じる場合の留意点について、今後検討を要することになる⁸⁰。

第二に、期中または申告書作成過程で納税者の取引内容が ATP に該当すると認識した場合である。MDR の開示義務者の規定如何によっては、納税者に開示義務者に該当する旨の助言義務を負うのか、という疑問が生じる。現行税理士法は「課税標準等の基礎となるべき全部もしくは一部を隠蔽し、若しくは仮装している事実があることを知ったとき」（税理士法 41 条の 3）に助言義務を求めていることから、ATP に該当することをもって直ちに現行法上の助言義務を問うことは出来ないものと解されるが⁸¹、その場合でも委嘱者との間で債務不履行を問われるリスクが残る。

第三に、外部のプロモーターから推奨されたスキームを内容とする確定申告が結果として脱税と認定された場合である。税理士は、税務代理若しくは税務書類の作成につき故意性がなかったとしても、「相当の注意を怠り」結果として当該取引を看過したことで税理士法違反（税理士法 45 条）のリスク及び委嘱者からの債務不履行を問われるリスクがある。

税理士は、確定申告書をはじめ各種の税務上の法定書類の提出を税務代理行為として行っており、その効果は原則として法制度上の便益が受けられる点にある。MDR は、これまでの税理士業務の範疇にない新たな内容とリスクを含んでいる。日税連・税理士会として税理士法における税理士業務との関連性を明確にし、債務不履行に問われない法的対策及び必要に応じた税理士賠償保険の整備を要する⁸²。

以上、本章では MDR が税務専門家業務に与える影響について論述した。

第Ⅵ章では、これまでの議論を総括する意味で当研究会としての結論を提言する。

⁷⁸ 浪花・前掲注 77 227 頁。ただし委嘱者との間で債務不履行のリスクは残る。

⁷⁹ 中村弘「租税負担の不当な回避行為に対抗するサンクション体系」（税務大学校論叢 56 号 2007 年）。同論文は、脱税相談等の禁止規定に準じ、租税回避相談等を禁止する税理士法上の措置の必要性についても言及している。P285。

⁸⁰ 浪花・前掲注 77 P239。

⁸¹ 浪花・前掲注 77 P235

⁸² 前掲注 67 の税制審議会答申は、納税者の法的安定性と予測可能性を高める目的でアドバンス・ルーリング（租税法解釈の事前照会手続）の導入や、租税回避行為の否認に関するすべての行政通達と税務行政上把握した資料等の情報開示制度の導入を早急に検討すべきである、と提言している。今日の MDR の課題に通じる指摘といえる。

VI 結論

本稿の目的は、税務専門家の視点から、2015年にOECDが公表した15項目に渡るBEPS行動計画のうち、現在、日本での制度導入が検討中である行動計画12・MDRに焦点をあて、そもそも論としての制度導入の是非、導入の際の制度設計のあり方や税務専門家への影響についてまで、論稿することにある。

第I章「リサーチの主旨」では、BEPSの意義とその全体構成、BEPS行動計画の歴史・背景・経緯について考察したうえで、日本におけるMDRの議論と今後の展望に触れながら、日本の状況に適した日本版MDR制定についての期待を示している。

第II章「MDRの基本的事項と一般的租税回避否認規定（GAAR）の関係性」では、租税回避行為に対する一連の制度設計の必要性の検討をするために、事前規制としてのMDRの位置づけと事後規制としてGAARの位置づけを明示している。その上で、事前規制についての他の選択肢であるルーリング、追加報告義務制度、自主的情報開示、共同コンプライアンスプログラム等を提示し、事後規制については、他の選択肢としてのTAARとGAARとの比較考量を切り口として論述している。

第III章「主要国におけるMDR対応の状況・執行状況について」では、アメリカ、カナダ、イギリス、EU・ドイツ、オーストラリア、韓国におけるMDR導入の有無や執行状況について、紹介している。特に、カナダにおいては、当研究会の2019年のカナダ税制視察の成果を示す意味でも、付録として詳細に紹介している。

第IV章「日本の現状」では、日本におけるMDRに関する税制改正の動向について触れた上で、日本においては、事後規制であるGAARが導入されていない点を確認した上で、現行の租税回避否認規定について、同族会社等の行為または計算の否認規定をSAARと分類し、連結納税（現行のグループ通算制度）、組織再編及びPEの帰属所得に係る行為または計算の否認規定をTAARとして分類し、これらの類型化を試みている。そして、そもそもMDRの射程取引であるグローバル企業によるATPとは関係性の希薄な国内中小企業が行う取引や国内における節税対策までを議論対象とする必要性の是非について言及している。

第V章「MDRに関する税制改正及び税務専門家制度に与える影響についての考察」では、前章までの論述を俯瞰したうえで、MDR導入が日本の税理士業務に与える影響について、当事者の立場から、税理士の責任論を示しながら、税理士法違反リスクや委嘱者からの債務不履行指摘リスクについてまで、深掘しながら論述している。

各章の論述は、それぞれ、当研究会専門委員会の担当委員が多様なバックグラウンドを基礎に論述していることから、時として、一部論点の重複や専門用語の用法について、不統一性が散見されるが、論述の主旨からは逸脱するものは存在しないと判断し、その論述の柔軟性を重視している点は、読者のご高配を賜りたい。

さて、前記の論述を踏まえ、日本におけるMDR導入について当研究会としての本稿の結論を次に示したい。

【本稿の結論】

- A 制度設計上、事前規制である MDR と事後規制である GAAR は一連のフレームワークとして、導入されるべきと考えるが、必ずしも同時導入する必要性はないと考える。
- B A に代え、事前規制としてはルーリングを、事後規制としては SAAR・TAAR の一連のフレームワークを導入することがより現実的であると考ええる。
- C A において、MDR を導入する場合については、その対象取引はグローバル企業による ATP に焦点を当て、グローバルエコノミーを利用した ATP とは、関連性が希薄であり、かつ、課税上弊害のない、国内中小企業が行う取引や国内における重要性に乏しい節税対策は対象外とすべきと考える。
- D A において、MDR の開示義務者として、税務専門家が対象となる場合は、日本の税理士法違反リスクや民法上の専門家責任リスクの側面について、十分に配慮した制度設計をすべきと考える。

当研究会は、2020 年から本稿の作成作業をスタートさせたが、作業の終盤の 2021 年 10 月には OECD/G20 から、BEPS2.0 と称される「市場国への新たな課税権の配分」と「グローバル・ミニマム課税」の 2 つの柱を提示する包摂的合意が公表された。当該合意内容を検討すると、合意内容による規制の影響を受けるのは、グローバル企業、特にデジタルエコノミーをその事業インフラストラクチャーとして活用する大企業と識別できる。この点で、2015 年公表の 15 項目の BEPS 行動計画（BEPS1.0）の具現化としては、本稿の論述との共通の認識基盤を有する極めて現実的な国際的意思決定がなされたと評価できる。

今後の国際社会における税制の議論の方向性についても、拙速な理想論に固執することなく、各国の政治経済社会の多様性を鑑み、国家、国民、企業、税務専門家のそれぞれの立場に配慮した柔軟的な現実論に基づく展開に期待しつつ、本稿を結ぶものとする。

以 上

付録

ここでは、MDR について 2019 年日本税理士会連合会カナダ税制視察で得られた情報を紹介する。

○MDR に関するパブコメ募集 2021 年 9 月 3 日まで (CRA 発遣)

誰もが公平に負担するという税制は、多岐にわたる取組みが求められます。これには、脱税と意図的な租税回避行為を撲滅するというカナダ歳入庁の能力の強化が含まれます。この目的を達成するために、政府は、カナダの所得税法における義務的開示制度を強化するための法案について協議しています。この法案の詳細は、2021 年予算案の附則 6 の「節税策：補足情報」に記載されています。

具体的には、この協議では、所得税法の報告義務のある取引規則の変更案、届出義務のある取引の報告義務、及び特定の法人に対する不確実な節税策の報告義務の新設について取り上げます。

このパブコメの対象は？

このパブコメを通じて、税務専門家、市民グループ、一般の人々を含む利害関係者の意見を聞きたいと考えています。意見をお寄せいただく際には、以下を含めてください。

- ・ フルネーム
- ・ 所属先団体名
- ・ 電話番号（市外局番）
- ・ 返信先メールアドレス

メールによる意見提出について

COVID-19 公衆衛生上の注意事項により、電子メールでの提出が推奨されます。ご意見は、(fin.taxdisclosure-divulgationfiscscale.fin@canada.ca) 宛に「MDR パブコメ」という件名でお送りください。

ご意見を郵送提供される場合は、お近くの税務署にご提出ください。

次のステップは？

私たちは皆様方からのフィードバックを収集し、省庁担当者の分析と一緒に検討したうえでカナダの所得税の義務的開示制度の強化案の決定に役立てます。

ご意見の提出にあたり知り得た情報は、情報アクセス法及びプライバシー法の対象となります。意見提供者は、投稿を行ったことが特定できるよう個人または法人名を明示するよう求められます。プライバシーと守秘義務の遵守のため、意見を提供する際には、次の点についてご留意ください。

- ・ 意見の全部または一部の開示に同意する。
- ・ 公表前に自身の身元及び個人識別情報の削除を求めます。
- ・ 意見のいかなる部分も機密保持が望まれる（その場合、機密部分を明確化すること）。

あなたが意見またはその一部を機密としたい場合、財務省はこの情報を保護するために合理的に努めます。

・義務的開示ルールについて

過度な租税回避策に関する情報を適宜、包括的かつ具体的な形で得ることが出来ないということは、世界中の税務当局が直面する主な課題の一つです。このような情報を早期に得ることにより、リスク評価、調査及び法令改正を通じて税源毀損リスクに迅速に対応する機会を得ることになります。

所得税法には、特定の取引についてカナダ歳入庁（CRA）に報告することを求める規則が今でも含まれています。ただし、これらの規則を導入して以来、CRA の実績はこれらの規則が懸念事項に対処するのに十分に機能していないことを示しています。

OECD 及び G20 による BEPS 行動計画 12 の最終報告では、MDR の導入に係るいくつかの提言を行っています。同報告において提言されている措置の多くが、同様の税制を有する国で導入されています。行動計画 12 報告書による措置に加えて、アメリカ及びオーストラリアの両国は、監査済み財務諸表に不確実性が認められる取引を行った特定の納税者に対して報告義務を付しています。これらの国における経験は、カナダで同様のルールを規定する際に役立つモデルとなっています。

現在政府は、カナダの義務的開示ルール（MDR）を強化するための提案について協議しています。この協議では、次の事項を扱っています。

- ・ 所得税法における報告義務規則の対象となる取引の変更
- ・ 報告すべき取引の新たな要件
- ・ 特定の企業が不確実な節税策を報告する新たな要件、及び
- ・ 一定の状況において、更生手続きのための一定期間の延長及び罰則の導入を規定する関連規則

この提案措置が適用される課税年度の範囲について、この協議の結果を受けた修正案は 2021 年以降に始まる課税年度に適用されることが提案されています。取引の範囲は、2022 年 1 月 1 日以降の取引を対象とする修正案が適用されます。ただし、本法の制定すなわちロイヤル・アセント（国王による認証：法案が議会を通過したこと）より前に発生した取引については、罰則は適用されません。

利害関係者は、協議の一環として数週間以内に発表予定の法案及び届出すべき取引例だけでなく、以下に示す提案についてコメントを提供するよう求められています。コメントは、2021 年 9 月 3 日までに財務省に提出する必要があります。

メールにて fin.taxdisclosure-divulgationfiscale.fin@canada.ca にお送りください。

・ 所得税法における義務的開示の対象となる取引について

所得税法には、納税者によって、または納税者の利益のために行われた特定の取引について、納税者が **CRA** に報告することを要求する規則が含まれています。これらの規則に基づいて報告の対象となる取引には、所得税法において **GAAR** の目的として定義される「租税回避取引」である必要があります。また、取引には、次の 3 つの一般的基準のうち少なくとも 2 つが含まれている必要があります。

1. 取引に関するプロモーターまたは税務専門家は、しばしば「条件付手数料」と呼ばれる報酬を受け取る権利があります。それらは
 - 取引により節税される額に起因するもの
 - 取引により節税された額を条件とする、または
 - 取引に関係した納税者、または取引における節税に関してプロモーターまたは税務専門家から助言に繋がる情報を提供された納税者の数に基づくものであります。
2. プロモーターまたは税務専門家が取引に関して「機密保持」を要求しているもの。
3. 納税者、または納税者の利益のために取引を行った者は、取引に関して「契約上の保証」を受ける場合（最初の取引に記載されている手数料負担の場合を除く）。これらの目的から、契約上の保証には次の点が含まれます。
 - あらゆる形態の保証（標準的な職業賠償責任保険を除く）またはその他の保証（賠償、補償、または保証を含む）で、即時または将来において、絶対的または偶発的に次のいずれかに該当するもの：
 - 取引による節税の恩恵を受けることのできない人を保護する、または
 - 取引による節税に関して、紛争の過程で発生する可能性のある費用、手数料、税金、利子、違約金、または同様の金額の支払い、または払い戻しを行う、
 - 取引による節税に関して、紛争中の者に対しプロモーター、または独立した対等な関係ではない者によって、即時または将来において、絶対的または偶発的に、直接的または間接的にいかなる形であれ、提供されるあらゆる形態の保証

一連の取引のうち少なくとも 1 つが租税回避取引である場合、一連の取引のすべてに報告義務が課せられます。複数の当事者が取引を報告する必要がある場合、いずれかの当事者による報告でも要件を満たすことができます。報告義務のある取引は、その取引が最初に報告義務のある取引となった暦年の翌年の 6 月 30 日までに **CRA** に報告しなければなりません。

現在の規則は、**CRA** に必要な情報を提供することを目的としていますが、現状、納税者による報告は非常に限られています。

BEPS 行動計画 12 報告書は、MDR を導入する国は報告義務のある取引について一般的基準及び個別基準の両方を含めることを推奨しており、それぞれの存在が開示要件に繋がるとしています。一般的な基準は、機密保持の要件や条件付手数料の支払いなど、推奨される節税策に共通する特徴を対象としています。個別の基準とは、例えば繰越損失金取引など特定の分野を対象としています。

BEPS 行動計画 12 報告書では、MDR の目的は、GAAR の下で租税回避取引として分類される取引よりも幅広い租税政策及び歳入リスクに関する情報を関連する税務当局に提供することであると述べています。開示の対象となる「報告すべき節税策」は、GAAR が対象とする租税回避策の定義よりも広く、タックスプランニングの観点から過激または高リスクと見なされる節税策を含む必要があります。

BEPS 行動計画 12 報告書は、カナダの現在の 6 月 30 日を報告期限としている制度は、他の国における租税回避計画への迅速な対応能力と比べると効果が低いと述べています。また、プロモーターと納税者の両方に報告を求めることの利点は、これが租税回避策の供給側（プロモーター）と需要側（納税者）の両方により強い抑止効果をもたらす可能性があることと結論付けています。例えば、納税者の開示内容をプロモーターの開示内容と照合し、提供された情報が正確かつ完全かどうかを確認できるため、二重報告アプローチは不適当な開示リスクを軽減することもできます。

カナダの MDR の有効性を改善し、国際的な高水準の実務に適合させるために、MDR の修正案が提案されています。特に、報告義務のある取引とするためには、一般的な基準が 1 つだけ満たされる必要があることが提案されています。また、これらの目的のために「租税回避取引」の定義を修正するよう提案されています。税負担の軽減をすることが主たる目的の 1 つとして合理的に結論付けられる場合、その取引を租税回避取引であると見なします。

報告義務のある取引を行う納税者、または納税者のための税負担の軽減を得るためにそのような取引を行う他の者は、その取引の日（下記参照）から 45 日以内に CRA への報告が求められます。

1. 納税者が取引を開始することが契約上の義務を負う日、または納税者の利益のために取引を開始した者が契約上の義務を負う日、そして
2. 納税者が当該取引を開始した日、または納税者の利益のために取引を行った者が当該取引を開始した日

さらに、節税策の取引（報告義務対象取引として）が実施された場合、プロモーターまたは税務専門家（及び独立した対等な関係にない、取引に関して手数料を受け取る権利がある者）によって同じ期限内の報告が必要とされる報告義務取引となります。また、報告要件の例外として秘密保持特権の範囲が税務専門家に適用可能とすることが提案されています。

上述したように、BEPS 行動計画 12 報告書において、効果的な義務的開示制度とするためには一般的基準及び個別基準の両方を含めることを推奨しています。個別基準は、関連する特定の分野を対象としています。報告書は、政府が対象を絞り適切な対応を迅

速に策定できるように、特定の節税策を適時に開示させることを推奨しています。

アメリカには、**BEPS 行動計画 12 報告書**において示されている記載されるべき「取引の例示」及び「取引となり得る例」に関連する義務的開示制度があります。アメリカの「取引の例示」は、内国歳入庁（**IRS**）が租税回避取引であると判断し、通知またはその他形式で公表された指針によって識別された取引と同じまたは実質的に同様な取引です。アメリカの「取引となり得る例」とは、**IRS** とアメリカ財務省が租税回避または脱税の可能性のある取引と見なしていますが、その決定を行うための十分な情報が不足している取引です。

同様の規則は、イギリス（租税回避策または **DOTAS** の開示）、オーストラリア（分類 **C** の下、報告すべき節税策として開示されている。）、及び **EU** でも施行されています。また、ケベック州は特定の取引を行った納税者に対し、ケベック歳入庁に情報を申告することを義務付ける法案を制定しました。

CRA に租税回避取引（一連の取引を含む）及びその他の利害取引に関する適切な情報を適宜提供するため、「届出すべき取引」として知られる個別基準の分類を導入することが提案されています。この手続きの下、国税庁長官は財務大臣の同意を得て、取引を届出すべき取引として指定する権限を有します。

アメリカが採用した手続きと同様に、届出すべき取引には、**CRA** が不正行為であると判断した取引及び届出すべき取引に類似した取引として識別された取引の両方が含まれます。届出すべき取引の概要は、納税者が開示規則に準拠できるように、その取引を構成する要素または十分に詳細な結果を定めています。また、一定の状況における例示も含まれます。協議の一環として、届出すべき取引の記述例が公表されます。

届出すべき取引を行う納税者、または届出すべき取引に実質的に類似する取引または一連の取引を行う納税者、または納税者の税制上の租税回避を得るためにそのような取引または一連の取引を行う別の者は、次のいずれか早い日から **45** 日以内に、所定の形式で取引または一連の取引について **CRA** に報告することが求められます：

- ・ 納税者が取引または一連の取引を開始する契約上の義務者となる日、または納税者の利益のために取引または一連の取引を開始する者が契約上の義務者となる日、そして
- ・ 納税者が取引または一連の取引を開始した日、または納税者の利益のために取引または一連の取引を行った者が取引または一連の取引を開始した日

節税策が実施された場合、届出すべき取引または届出すべき取引に実質的に類似する取引または一連の取引となる節税策を提供するプロモーターまたは税務専門家、及び独立し対等な関係ではない取引に関して手数料を受け取る権利がある者（第三者ではない）は、同じ期限内に報告する必要があります。さらに、税務専門家は報告要件の例外に機密保持特権の範囲を適用可能とすることが提案されています。

これらの修正案は、**CRA** に情報を提供することを目的としており、取引に関する税制上の措置を変更するものではありません。

例えば、現行の所得税法に基づき納税を無期限に延期するように設計された両股計画と呼ばれる過度な一連の取引を行った納税者に関するカナダ租税裁判所の最近の判決 (*Paletta v. The Queen*) において、CRA は通常の更正期間外に関連する課税年度について納税者を更正しようとしたましたが、敗訴しました。この一連の取引により、損失の即時実現と納税の無期限繰延べが発生しました。*Paletta* の場合のような、通常の更正期間後に行われた課税年度の更正に関連する負担により、CRA は納税者が納税申告書について懈怠、不注意、または故意の不履行に起因する虚偽の申告を行ったことを証明する必要があるため、更正は CRA にとって、多くの課題と時間を要します。この過度な両股計画に関連する取引が届出すべき取引とされていた場合、CRA は通常の更正期間内に納税者を調査できるように期間内に通知していただいでしょう。提案された届出すべき取引制度により、CRA はその利点に基づき、このような計画に即時に異議を唱えることが可能となります。

・不確実な節税策

不確実な節税策とは、企業の所得税申告で使用される、または使用される予定の節税策であり、その節税策が税法に従って許容されるかどうか不確実なものです。現在、カナダでは不確実な節税策を開示する義務はありません。ただし、アメリカとオーストラリアの両国では不確実な節税策に関する報告要件があります。さらに、イギリスは最近、不確実な節税策の報告要件導入に関して公開協議を実施し、必要な法律を制定する意向を発表しました。この点に関して、大企業はすでにオーストラリアとアメリカの報告制度に精通しており、これによりイギリスでも納税者を対象に同様の制度に移行させることが容易になることが示されました。カナダでの同様の制度導入についても同じことが言えます。

アメリカの未確定租税地位ルールの下では、一定の資産規模以上及びその他の特定の条件を満たしている企業は、アメリカの所得税申告で未確定租税地位を取得した際、企業または関連当事者のいずれかが記録した場合、(未確定租税地位に関する明細書に基づき) 監査済財務諸表における未確定租税地位に関する記録を報告する必要があります。同様に、オーストラリアの規則の下では、一定の収益規模以上及びその他の特定の条件を満たしている企業は、課税年度のオーストラリアの所得税申告で未確定租税地位を取得した際、企業または関連当事者が監査済財務諸表の未確定租税地位に関する不確実性を認識または開示した場合 (分類 B:財務諸表における税務上の不確実性に基づき) 報告する必要があります。

カナダでも同様の報告制度を導入することが提案されています。そのため、特定の法人 (納税者) は、特定の未確定租税措置を CRA に報告する必要があります。

カナダでそのような義務を導入すると、次のようになります:

- ・ CRA がより効率的に問題を特定し、コンプライアンス活動に資源を割り当てることができるようになる、そして
- ・ CRA が問題となる取引に関する調査活動を適宜実施できるようになる

- ・ 不確実な節税策に関する会計上の取り扱い

企業の財務諸表、またはその親会社の財務諸表が、カナダの一般に公正妥当と認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles, GAAP）に準拠して作成され、その納税申告書において採用または採用される予定の節税策に関して不確実性がある場合、その不確実性の影響を財務諸表に反映させる必要があるかもしれません。カナダの GAAP では、公開企業は国際財務報告基準 (IFRS) に準拠することを規定しており、非公開企業が選択した場合に採用することができます。IFRS において、税務当局が不確実な節税策を受け入れる可能性があるかどうかを企業は考慮しなければならないと規定しています。この文脈における「税務当局」とは、税法の下で節税策が許容されるかどうかを決定する機関を指し、カナダにおいては、裁判所を最終的には意味しています。税務当局が不確実な節税策を受け入れる可能性があるとして企業が結論付けた場合、IFRS は、企業が所得税申告において、節税策で使用または使用予定の課税対象利益もしくは損失、課税ベース、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率は、採用した取り扱いもしくは予定している取扱いにおいて継続的に適用しなければならないと規定しています。

ただし、税務当局が特定の節税策を受け入れる可能性は低いと企業が結論付けた場合（従って、IFRS 解釈指針委員会が示しているように、企業は特定の節税策に関連した金額を受け取るか支払う可能性が高い）、企業は、関連する課税対象利益もしくは損失、課税ベース、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除または企業が特定の節税策を予測するに適した額に近いもしくは期待値のいずれかによる税率を決定する際に、その節税策の影響を反映しなければなりません。

そのため、カナダの公開企業及び IFRS を利用することを選択したカナダの非公開企業には、財務諸表のために不確実な節税策を特定する既存の要件があります。そのような法人が、税務当局が不確実な節税策（法人によって支配されている企業に関連する不確実な節税策を含む）を受け入れる可能性が低いと判断した場合、その不確実性の影響は法人の財務諸表（支配する企業と連結ベースで表示される）に反映されます。

- ・ 不確実な節税策の報告義務

特定された法人納税者は、特定の不確実な節税策を CRA に報告することを求めることが提案されています。報告しなければならない法人は通常、以下の条件が満たされた課税年度に不確実な節税策を報告する必要があります。

- ・ 法人は、課税年度におけるカナダの所得税申告書を提出する必要があります。つまり、カナダの居住法人、及びカナダで課税事業を行う非居住法人です。
- ・ 法人は、課税年度（または課税年度の終了前に終了する最後の会計年度）と一致する会計年度の終わりに、少なくとも 5,000 万カナダドル(約 50.3 億円)⁸³の資産を持っていること。この値は、個々の法人に適用されます。
- ・ 法人または関連法人は、IFRS に準拠するか、または他の国で公開会社が準拠する固有の GAAP（例えば、アメリカ GAAP）に準拠して作成され監査された財務諸

⁸³ 2021 年 11 月 1 日時点の為替レート、1 カナダドル=100.67 円として換算

表を有していること。

- ・ 課税年度における法人のカナダ所得税に関する不確実な節税策は、監査済財務諸表に反映されていること。つまり、税務当局が不確実な節税策を受け入れる可能性は高くないと企業が結論付けたため、IFRS 解釈指針委員会が示すように、企業が不確実な節税策に関連する金額を受け取るか支払う可能性が高いこと。

法人が 5,000 万カナダドル（約 50.3 億円）以上の資産を有しているかどうかは、会計年度末における法人の貸借対照表上の資産の帳簿価額を用いて決定されます。法人が貸借対照表を作成していなかった場合、またはカナダの GAAP（または国内会社に関連する他の国固有の GAAP）に準拠して貸借対照表を作成していなかった場合、使用される金額は GAAP に準拠して作成された財務諸表に反映された金額になります。金融機関の監督官、または同様の地方当局によって規制されている銀行及び保険会社は、規制目的のため、金融機関の監督官庁によって承認された金額を使用します。

上記のように、カナダの GAAP では、公開企業の監査済財務諸表は IFRS に準拠して作成されていることが要求されています。その結果、特定の不確実な税務上の取り扱いを報告する要件は、資産の基準を条件として、カナダの公開企業に適用されます。IFRS では、公開企業の財務諸表は、傘下の企業と連結ベースで作成されることが求められるため、特定の不確実な節税策を報告する要件は、資産の基準を条件として、カナダの公開企業によって支配されている企業にも適用されます。

特定の不確実な節税策を報告する要件は、資産基準を満たす民間企業または関連企業が IFRS に準拠して作成された財務諸表を監査している場合に適用されます。通常、民間企業は IFRS に準拠して作成された財務諸表を監査しませんが、監査が行われる場合、それらの財務諸表は、傘下の企業と連結ベースで表示され、適切な場合には、それらの企業に関連する不確実な節税策に係る不確実性は反映されます。

特定の不確実な節税策を報告する要件は、企業が資産基準を満たし、企業またはその関連企業が国内法人に係る別の国固有の GAAP（例：アメリカ GAAP）に準拠して作成された財務諸表を監査した場合にも適用されます。例えば、アメリカ所在法人がカナダの所得税申告において、ある 1 年において税務申告義務を負った場合、アメリカ GAAP に準拠した監査済財務諸表にその税務申告義務に関して計上した場合、資産の基準に応じて、報告の要件が適用されます。提案のこの部分は、特定の不確実な節税策を報告する要件が、企業が非居住法人によって管理されているカナダ法人であるか、またはカナダで課税事業を行う非居住法人である場合に適切に適用されることを保証することを意図しています（例えば、恒久的施設を有してカナダで事業を行っている場合）。

報告義務のある企業の不確実な節税策はそれぞれに、企業が問題となっている税金の額、関連する事項の簡潔な説明、節税策（所得税法の関連項目を含む）及び不確実性が恒久的または一時的に税額の差異に関係するかどうか、などの所定の情報を提供する必要があります。報告する情報は広範囲ではなく、財務諸表の作成の一環として不確実な節税策を分析する必要にこたえるためだけなので、報告する企業の事務負担は限定的であると予想されます。

不確実な節税策は、報告する企業のカナダの所得税申告期限と同時に報告する必要が

あることが提案されています。特定の不確実な節税策を報告する要件の導入は、CRA が所得税法をより効率的に管理及び施行できるようにするために情報を提供することを目的としています。法人納税者の納税額に直接影響を与えることはありません。

- 更正決定期間

納税者が課税年度の所得税申告書を提出した場合、CRA は申告書の初期調査を実施し、納税義務がある場合はすべての納税額を査定する必要があります。CRA は通常、「標準更正期間」と呼ばれる一定期間を設け、初期調査の後、その期間を過ぎると納税者に対して更正決定することはできません（つまり、課税年度の更正決定は時効となる）。標準更正期間は、納税者の種類にもよりますが、通常 3 年または 4 年です。

新しい義務的開示制度による支援の下、納税者が課税年度の所得税申告に関連する取引に関して報告要件義務を怠っている場合、標準更正期間は納税者が報告要件を満たすまで、その取引に関して開始されないことが提案されています。その結果、納税者が取引に関する課税年度の義務的開示報告要件を遵守しない場合、取引に関するその年の更正は時効となりません。

- 罰則

BEPS 行動計画 12 報告書は、開示規則が遵守されない場合に適用される罰金を国が導入し、取引の規模または節税の度合いに基づいてその一定割合を罰金とすることを考慮することを推奨しています。

- 納税者の罰則

提案された報告要件を支援するために、報告義務のある取引または届出すべき取引を開始する人、またはそれらの取引から税制上の優遇措置（税額控除）が生じる人に関して、報告義務のある取引または届出すべき取引の報告不履行毎に週 500 カナダドル（約 50,000 円）の罰金を課すことが下記の提案と一緒に提案されています。

- ・ 25,000 カナダドル（約 252 万円）と節税額の 25%のいずれか大きい方を課す、または
- ・ 総帳簿価額が 5,000 万カナダドル（約 50.3 億円）以上の資産を有する法人の場合、週に 2,000 カナダドル（約 20.1 万円）の罰金を 100,000 カナダドル（約 1,007 万円）と節税額の 25%のいずれか大きい方に課す。

- プロモーターの罰則

また、報告義務のある、または届出すべき取引に係る税務専門家及びプロモーター、及び独立した対等な関係にあり、取引に関して手数料を受け取る権利がある者（関連者間ではない）に関して、以下の総額を、報告を怠った毎に罰金として課すことも提案されています：

- ・ 節税の恩恵を受ける人物に対して、その者が請求する手数料の 100%
- ・ 10,000 カナダドル（約 101 万円）；そして

- ・ 報告不履行が続く 1 日につき 1,000 カナダドル（約 10.1 万円）、最大 100,000 カナダドル（約 1,007 万円）

二重の罰則を課すのを避けるため、1) 他者の利益のために報告義務のある、または届出すべき取引を開始した場合、2) 報告義務のある、または届出すべき取引の対象であり税務専門家またはプロモーターと独立した対等な関係ではなく手数料を受け取る権利がある場合、この両方に当てはまる者は上記の罰則のうち、より高い方のみを課されることが提案されています。

・ 不確実な節税策の罰則

不確実な節税策を報告する義務がある法人において、特定の不確実な節税策を報告しなかった場合、週毎に 2,000 カナダドル（約 20.1 万円）、最大 100,000 カナダドル（約 1,007 万円）の罰金を課することが提案されています。

・ 納税回避行為

所得税法には、納税者が十分な対価を得ずに、独立した対等な関係にない者に資産を譲渡することにより、納税義務の回避することを防止する目的で回避防止規則（納税義務回避規則）があります。このような状況では、規則により、譲渡された資産の公正な価値が譲渡対価の額を超える部分について、譲受者は、譲渡人と連帯して現年度または直前年度の納税義務について責任を負うことになります。

一部の納税者は、租税回避規則の適用を回避しようとする複雑な取引に関わっています。この計画は、次の方法で規則の適用を技術的に回避しようとしています。

- ・ 資産譲渡が行われる課税年度の終了後に納税義務が具体化するように調整する、
- ・ 資産譲渡時に譲渡人が譲受人と独立した関係すなわち関連者間ではないと調整すること、または
- ・ 資産が譲渡された時点の評価基準に違反しない一連の取引を使用して、譲渡人の純資産価値を低く抑えその対価を考慮すること。

この計画は、譲渡人の根底にある納税義務を排除しようとする極めて過度な節税策と一括りにされることが多く、後者の計画が失敗した場合、CRA は納税負債のある納税者が資産を剥奪されることにより、適正な税を徴収できなくなります。

2021 年の予算案では、この計画に対処するための多くの措置とそのようなスキームを考案及び促進する者に対する罰則が提案されています。具体的な提案の概要は以下のとおりです。

・ 税債務の繰り延べ

租税回避規則の目的上、財産の移転が行われる課税年度の終了前に納税義務が発生したとみなされることが妥当であると考えられる下記のような場合、回避防止規則が導入されます。

- ・ 譲渡人（または譲渡人と独立した対等な関係にない者）が、課税年度の終了後に

支払うべき税額が発生する（または追加のタックスプランニングとして移転を含む一連の取引の一部として行われない場合の税額）ことを知っていた（または合理的な疑問として認識していたであろう）場合、そして

- ・ 将来の納税義務の支払いを回避することが財産譲渡の目的の 1 つだった場合

・ 関係者間による租税回避

2021 年予算案では、租税回避規則の目的のために、資産の譲渡時に譲渡人と譲受人が独立した関係のない当事者（関連者間ではない）でなければ、次の時点において、資産の譲渡が関連者間で行われたと見なすことを規定する回避防止規則が提案されています：

- ・ 譲渡を含む一連の取引または事案のいかなる時も、譲渡人及び譲受人が第 3 者間取引を行わない場合、そして
- ・ その取引または事案（または一連の取引もしくは事案）の目的の 1 つが、譲渡時に譲渡人と譲受人が独立した第 3 者間取引ではないと結論付けることが合理的な場合。

・ 評価

一連の取引または事案の一部である資産の譲渡について、譲渡時の価値が単純に利用されるよりも、全体的な結果が譲渡される資産の価値及びその対価を決定する際に考慮されるという規則が導入されます。

・ 罰則

租税回避スキームの計画者やプロモーターにも罰則が導入されます。次のいずれか少ない方と等しい罰金が科されます：

- ・ 回避しようとした税額の 50%、そして
- ・ 100,000 カナダドル（約 1,007 万円）に加えて、スキームに対するプロモーターまたは計画者の報酬額

この罰則は、適用基準を含む特定の虚偽の陳述に関して、所得税法に既存するいわゆる「第三者民事罰」を反映するものであります。

・ 適用

この規則は、予算施行日以降に生じる財産の移転に関して適用されます。

・ 他の規則

他の連邦法における類似の条項に対しても同様の改正が行われるでしょう（例：2001 年物品税法第 325 号、物品税法第 297 号、及び温室効果ガス汚染価格法第 161 号）。

・ 調査権限

所得税法は、カナダ歳入庁（CRA）に納税者を調査し、所得税法への準拠を保証する

権限を与えています。この権限の範囲は、最近の裁判所の判決において、CRA 当局が所得税法の管理または執行に関連して適切な質問に回答し、合理的な支援策の提供を求めることができる範囲に疑問を投げかけています。この判決は、CRA 当局が口頭での回答を求めることができる範囲についても疑問を投げかけています。

CRA が調査を行い、その他のコンプライアンス活動を実施するために必要な権限を持つことを保証するために、2021 年予算では、所得税法、物品税法、2001 年物品税法、航空旅行者セキュリティチャージ法、及び温室効果ガス汚染価格法第 1 部の修正を提案しています。これらの修正は、CRA 当局が、関連法令の管理または施行に係る目的のため、すべての適切な質問に回答し、すべての合理的な支援策を提供することを求める権限を有していることを確認します。また、CRA 当局が指定する形式を含む、口頭または書面で質問に回答することを求める権限を持っていることを規定します。これらの修正により、CRA は判決前と同じ方法で調査及びその他のコンプライアンス活動を行うことができます。

これらの措置は、ロイヤルアセント（国王の裁可）をもって施行されます。

以 上

○MDR と GAAR についての所感（カナダ等の税制視察を経て）

現代のビジネス取引の変化のスピードを考えた場合、そもそも各国が制定している税法（主として所得税法）において、すべての経済活動に関わる取引を網羅することは不可能である。従って、税法の穴をくぐるような取引や行為、すなわち租税回避行為は後を絶たない。

これに対して 20 世紀に入り慣習法をベースとする国々において、税法の改正では対処できない行為について GAAR、すなわち一般的租税回避行為否認規定を導入し、これにより租税回避行為を阻止する動きが出てきた。

しかしながら GAAR を法制化して運用したとしても、最期は個別事案の判断となり、それが常に行政寄りとなるとは限らず、GAAR の限界も言われてきた。更に、GAAR の導入は行政による権力の濫用の恐れがあり、OECD 加盟国においても一般的なものにはなりえなかった。

日本において同族会社の行為否認規程、法人税法 132 条に加え組織再編を対象とした法人税法 132 条の 2 の導入で脚光を浴びたが、その適用は限定的である。

他方、国際的企業が各国の税制の穴を利用した節税スキームを利用することによる各国の税源が浸食されているという考えは深刻で、これらに対応するために考えられたのが MDR である。

すなわち、納税者が税法の穴を利用した節税策を導入する際、行政に対してその節税策の開示を義務付けるというものである。

これは、一定の租税回避行為について申告を待たずに、そのような取引を行ったら直ちに税務当局への報告を義務付けるという制度である。

その後、21 世紀に入り OECD において、BEPS が大きな議題となり、12 番目の行動

計画として MDR が打ち出され各国において、導入が進められてきている。EU においては DAC6 という指令により加盟国における導入が義務付けられた他、現在のところ導入している国は、カナダ、オーストラリア、インド、南アフリカ、中国、ブラジル、アメリカ、イギリスなどがある。

しかしながら、この制度を導入したアメリカにおいて、申告書を作成する会計事務所では、取り得る税制に選択の余地があり、納税者に有利な選択をした場合すべて Form 8886 に記載して IRS に提出するという話を聞いた。これは相当の事務量と見込まれた。

一方、早くから GAAR と MDR を導入したカナダにおいて同じように会計事務所で聞くと、そのような報告をしなければならないような税対策を行わせないことが会計事務所の役目であるという反応であった（2019 年時点）。

このため 2020 年にカナダにおいて、OECD モデルを導入する税制改正が行われ現在導入に向けての最終調整が行われている。

翻って日本の現状を見ると、良い例が生命保険会社の商品開発である。毎年のように新たな商品を開発するがそのほとんどが税制の網をくぐるようなものであり、販売した数年後にはその効果が無くなるような税制改正が行われ、それが長い間継続している。

私見ではあるが、このような現状から、考え得るに納税者としてはオランダにおいて運用されているアドバンス・タックス・ルーリングというような制度を幅広く利用し、税務上の懸念の無い取引を行うという形が好ましいのではないだろうか？

以 上

○ドイツにおける MDR EY のニュースレターの記事⁸⁴

2020 年 3 月 4 日、ドイツ連邦財務省（MoF）は、2019 年 12 月 30 日にドイツ連邦官報で公開した最終的なドイツの義務的開示制度（MDR）の立法化に関するガイダンスを含む通達草案を公表しました。新たに公表されたこの通達草案は、範囲、特徴、及び報告手順に関する財務省の解釈とほぼ一致しており、ドイツの MDR 法が EU 指令と合致していることを確認しました。

通達草案には、原則として報告義務のない取り決めであるいわゆる「ホワイトリスト」も含まれています。ただし、この「ホワイトリスト」は予想よりも短いですが、一般的には利用されない節税策に係る取り決めが含まれています。担当するドイツ連邦国税庁（BZSt）におけるネット報告環境の整備が遅れているため、最初の報告の提出期限が 2020 年 9 月 30 日までに 1 回限り延長が許可されています。

通達草案は公開されており、最終的な通達は遅くとも 2020 年 6 月末までに公開される予定です。

通達草案の重要箇所を以下に要約します。

⁸⁴ [German Ministry of Finance publishes draft MDR guidance \(ey.com\)](https://www.ey.com/de/de/germany/german-ministry-of-finance-publishes-draft-mdr-guidance)

特筆事項

通達草案は 56 ページにわたり、その内容は立法過程においてドイツ政府が発表した説明文に基づいています。そのため、法案に導入された様々な用語や規則に関する詳細な説明と実例が含まれています。特定の部分において、通達草案は説明文を越える財務省や税務当局による用語と規則の解釈について追記されています。

適用範囲

通達草案には、「節税策への他の関与者」という用語が初めて定義されていますが、これには利用者とそのビジネスまたは契約上のパートナー（つまり、資産の買い手または売り手、貸主または借主、借り手または貸し手）が含まれています。

報告義務のあるクロスボーダー節税策の定義を満たしているかどうかを判定するために、節税策の関与者を確定することが重要です。

さらに、通達草案は「仲介者」という用語をさらに定義し、仲介者はクロスボーダー節税策に直結し、積極的に機能していることを明確にしています。通達草案によると、これには（潜在的な）利用者へのマーケティング、設計、組織化、利用可能化、または節税策の実装が含まれます。主な利益テストの対象となる特徴については、（潜在的な）利用者にとって節税策の主な利益が税制上のメリットであることを認識していない場合、または客観的に認識できない場合、ガイダンスに従い、仲介者としての資格はありません。これは、関連するすべての事実と状況及びそのようなサービスを提供するために必要な専門知識と理解に基づいて判定する必要があります。

また、節税策において特定の個別ステップにのみ関与している場合、その人は仲介者としての資格がないことも明確にしています。例として、通達草案は、その銀行が関与していないクロスボーダー取引の一部である融資を提供する銀行について言及しています。銀行が「他の関与者」としてではなく「仲介者」としての資格を得るには、原則として、単に融資を行うだけでは十分ではありません。

さらに、通達草案は、法的に独立した事業体の社内税務チームが、相互に独立して、仲介者、利用者、または他の関与者として資格を得ることができることを明確にしています。例えば、他のグループ会社のため、社内税務チームにより企画実装された報告義務のある節税策を指します。投資ファンドまたは特別投資ファンドの場合も同様であり、仲介者、利用者、または取決めの他の関与者としての資格を得られます。

公開基準の概要と利益享受基準

通達草案の付録には、原則として報告義務のない特定の種類の節税策を示す、いわゆる「ホワイトリスト」が含まれています。ドイツの MDR 法では、ドイツ連邦国税庁がホワイトリストを定義できると規定し、具体的にはドイツ国内において税制上のメリットをもたらす取引の場合としています。この便益はドイツの法律によって意図されています。従って、そのようなリストの公表は一般的に予想されていたが、草案の付録に掲載されている「ホワイトリスト」は予想よりも少なく、これまでのところ、相

続税／贈与税、所得税／退職金と研究報償法といった 8 種の分類に留まっています。

さらに、A.3（標準化された文書または構造）に関する「ホワイトリスト」があり、特定の標準契約は原則として報告要件から除外されます。これは、たとえば、会社の設立、ローンまたはライセンスの付与、従業員の出向、サービスの契約、または上場金融商品の取得などの銀行において典型的な取引に使用される標準契約に適用されます。契約が非典型的な方法で構成されている場合、または税制上の利点を達成するために追加の手順が付されている場合、報告義務が発動する可能性があります。

2 段階の報告手続き

ドイツ連邦財務省によると、報告義務のある取引に関して開示される情報は、ドイツ語でのみ提出できます。ただし、一部の情報は英語で提出される場合もあります。ドイツの MDR 法に沿って、通達草案は税制上の恩恵が最初に得られた、または得られるべき時期の年次納税申告書に報告義務のある取引を記載する義務があることを繰り返し示しています。

一般に、ドイツの法律では、最初のステップが 2018 年 6 月 25 日から 2020 年 6 月 30 日の間に開始した報告義務のある節税策については、2020 年 8 月 31 日までに報告を提出する必要があります。しかしながら、技術的な理由により、ドイツ連邦中央税務署への報告インターフェース接続による電子提出は、2020 年 8 月 1 日から利用可能になる可能性があるため、2020 年 9 月 30 日までに提出するとされました。この延長措置は、実施の準備が整っているか、2020 年 7 月に最初の実装が行われた節税策に適用されます。従って、最初の通知は 2020 年 9 月 30 日までに提出する必要があります。

今後

報告義務のあるクロスボーダー節税策があるかどうかを判断することは、納税者と仲介者にとって複雑な技術的及び手続き上の問題を生じさせます。ドイツで事業を展開する納税者及び仲介者は、これらの義務を果たすための十分な準備ができるように、税務取引について記録及び報告に関する方針と戦略を見直す必要があります。

以 上

参考文献

- ・ 一高龍司「租税回避分野の最高裁判例に見る租税法律主義の実相」、『税法学』585号 2021年、日本税法学会、p.150.
- ・ 今村隆「租税回避の意義と G8 各国の対応」
- ・ 大淵博義「著名税務判決の判例理論とその不整合性（Ⅱ）～組織再編成の租税回避否認規定創設時の趣旨とヤフー判決等の問題点の検証～」、『租税訴訟No.14 山本守之会長追悼版』、中央経済社 2021年、p.15.
- ・ 緒方健太郎「BEPS プロジェクト等における租税回避否認をめぐる議論」、『フィナンシャル・レビュー』通巻第126号、財務省財務総合政策研究所 2016年、p.215.
- ・ 加藤浩「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—」815号、2018.12
- ・ 金子宏『租税法 第24版』、弘文堂、2021年、pp.137-139.
- ・ 川田剛「GAAR の補強策、代替策としての租税回避商品の開示、登録制度」、『フィナンシャル・レビュー』2018年 通巻第126号、財務省財務総合政策研究所、p.99.
- ・ 川田剛、伏見俊行 特別対談「国際課税を巡る最近の議論と今後の見通し」、『月間国際税務』2020.3、国際税務研究会、p.55.
- ・ 酒井貴子「租税回避行為と包括的租税回避規定 —ニュージーランド版 GAAR を参考に—」、岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』、ミネルヴァ書房 2015年、p.241.
- ・ 自民党公明党「平成 29 年度税制改正大綱 中期的目標」MDR 導入、平成 28 年（2016）12 月
- ・ 自由民主党「令和 2 年度税制改正大綱について」、2020 年 12 月、p.103.
- ・ 鈴木久志「租税回避行為の否認についての一考察 —我が国の租税法へ一般的租税回避否認規定を導入する事の必要性を中心に—」、『税務大学論叢 94 号』 2018 年、p.74.
- ・ 政府税制調査会「BEPS プロジェクトの勧告を踏まえた国際課税の在り方に関する論点整理」、平成 28 年（2016）11 月
- ・ 政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制の在り方」、令和元年（2019）9 月
- ・ 高橋里枝「一般的租税回避否認規定の対象領域と実効性 —英連邦諸国の経験からの一考察—」、公益財団法人租税資料館
- ・ 中村弘「租税負担の不当な回避行為に対抗するサンクション体系」、『税務大学校論叢 56 号』2007 年
- ・ 長戸貴之「分野を限定しない一般的否認規定（GAAR）と租税法律主義」、『フィナンシャル・レビュー』通巻第129号、2017年、財務省財務総合政策研究所、p.175.
- ・ 浪花健三「税理士と租税回避—税理士法の視点から—」、岡村忠生編『租税回避研究の展開と課題』、ミネルヴァ書房 2015年、p.211.
- ・ 日本税理士会連合会国際税務情報研究会『米国税制視察報告書』、2019年、pp.34-35.
- ・ 日本税理士会連合会国際税務情報研究会『カナダ税制視察報告書』、2020年、p.56.
- ・ 日本税理士会連合会国際部「2018 年 AOTCA ウランバートル会議レポート」

- ・日本税理士会連合会税制審議会「『租税回避について』の諮問に対する答申-平成 9 年度諮問に対する答申-」、p.3.
- ・福地啓子「租税回避取引調査と情報交換 その歩みと今後～CRS(共通報告基準)を踏まえて～」、『月刊 国際税務』vol.39 No.8 2019 年、p.46.
- ・松沢智『税理士の職務と責任 期待される税理士像を求めて』、中央経済社 第 3 版 1996 年、p.92.
- ・森信茂樹「BEPS と租税回避への対応」、『ファイナンシャル・レビュー』、通巻第 126 号、財務省財務総合政策研究所、2016 年 3 月、p.12.
- ・森信茂樹「デジタル経済と税 AI 時代の富を巡る攻防」、日本経済新聞社 2019 年、p.86.
- ・矢内一好 中央大学商学部教授「一般否認規定と租税回避判例の各国比較－GAAR パッケージの視点からの分析－」、財経詳報社、p.3.
- ・矢内一好 中央大学商学部教授「国際税務における最近の諸問題－電子商取引・BEPS 条約・義務的開示制度－」、『経理研究』第 60 号 (2018 年)、中央大学経理研究所、p.19. 図表、p.23.
- ・矢内一好 国際課税研究所主席研究員「租税回避対策の現状と展望～義務的開示制度導入に関する今後の動向～」、『税理』2019.4、p.7.

以 上

日本税理士会連合会
国際税務情報研究会

《有 識 者》

会 長	中 里 実	東京大学名誉教授
会 長 代 理	川 田 剛	大原大学院大学客員教授
	早 川 眞一郎	専修大学大学院教授・東京大学名誉教授
	宮 本 十至子	立命館大学経済学部教授
顧 問	川 北 力	野村資産承継研究所理事長

《専門委員会》

専門委員長	長谷部 光 哉	東 北 会 ※
副 委 員 長	瀧 谷 和 隆	北海道会 ※
委 員	江 本 尚 浩	関東信越会
同	田 尻 吉 正	東 京 会 ※
同	小 出 一 成	東 京 会 ※
同	藤 本 則 子	東 京 会
同	呉 幸 哲	近 畿 会 ※
同	石 丸 修太郎	北海道会 ※
同	金 山 知 明	中 国 会 ※
同	松 岡 宣 明	四 国 会 ※
同	前 田 富 和	沖 縄 会
担当副会長	太 田 直 樹	東 海 会
担当専務理事	高 橋 俊 行	千葉県会
前 委 員	友 利 博 明	沖 縄 会 ※

※ワーキンググループ構成員（起草担当者）を示す。