

# OECD・BEPS 最終パッケージの公表 行動 12 - タックス・プランニングの開示義務

30 October 2015

## *In brief*

2012年6月にOECD/G20により開始されたBEPSプロジェクトは、2013年7月19日に公表されたBEPS行動計画に基づき議論が重ねられ、2014年9月16日の第一次提言の公表を経て、2015年10月5日に15の行動に関する最終報告書がまとめられた最終パッケージが公表されました。

行動12は、国内法上でタックス・プランニングの開示義務制度を整備するにあたり既存の開示義務制度を参考に、その在り方等を検討するものであり、約100頁にわたる最終報告書が取りまとめられています。

最終報告書では、ミニマム・スタンダードではなく、各国が自国に適した制度設計が可能となるよう、開示義務制度の基礎的な要素(開示義務者、開示の対象範囲、開示手続等)について、それぞれ推奨される複数のオプションが提案されています。また、国際的な税務スキームをターゲットとした場合の留意事項や開示義務制度により収集した情報について各国税務当局間で交換する仕組みの提案も行われています。

## *In detail*

### 1. 最終報告書の概要

租税回避を抑制し、また、租税回避スキームに効果的に対応するためのタックス・プランニングの開示義務制度を検討することを目的としている行動 12(タックス・プランニングの開示義務制度)については、2015年3月31日にディスカッション・ドラフトが公表され、パブリック・コメント及びコンサルテーションを経て、2015年10月5日に最終パッケージのなかの1つとして最終報告書が公表されました。

最終報告書では、既に類似の開示義務制度を導入している国々(英国、米国、アイルランド、ポルトガル、カナダ及び南アフリカ)の制度を参考にして提言内容が取りまとめられています。まず初めに、タックス・プランニングの開示義務制度の目的および制度設計上で考慮すべき基本原則が整理され、それに続き、各国が自国に適した制度設計が可能となるよう、ミニマム・スタンダードではなく、開示義務制度の基礎的な要素(開示義務者、開示の対象範囲、開示手続等)について、それぞれ推奨される複数のオプションが提案されています(モジュラー方式)。また、国際的な税務スキームをターゲットとした開示義務制度を導入するにあたって、国際的な税務スキームの特徴を踏まえた留意事項についても提示されています。さらに、開示義務制度によって収集された情報について、各国の税務当局間での情報交換は、国際タックスシェルター情報及び協調ネットワーク(JITSIC Network: Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network)を活用するのが効果的であるとしています。

## 2. タックス・プランニングの開示義務制度の目的及び考慮すべき基本的原則

最終報告書では、タックス・プランニングの開示義務制度の目的として次の3つを挙げています。

- 潜在的な租税回避スキームに関する情報を早期に入手すること
- 租税回避スキームに関わる関係者(利用者およびプロモーターなど)を認識すること
- 租税回避スキームの利用に対して抑止力として働くこと

また、タックス・プランニングの開示義務制度の設計上で考慮すべき基本的な原則として次の4つを挙げています。

- 制度が明確で誰もが理解できるものであること
- 制度の導入により増加するコンプライアンスのコストと制度導入により得られるベネフィットに大きな乖離がないこと
- ターゲットとする租税回避スキームを効果的に捕捉できる制度であること
- 報告された税務スキームの情報が有効に活用されること

## 3. タックス・プランニングの開示義務制度に係る基礎的要素ごとのオプション

### (1) 開示義務者

開示義務者については、次の2つのいずれかのオプションを選択することとし、②を採用する場合には、一義的にはプロモーターに開示義務を課し、プロモーターが海外にいる又は存在しない等の場合には納税者に開示義務を課す方法を提案しています。

- ① プロモーターと納税者の双方に開示義務を課す方法
- ② プロモーター又は納税者のいずれかに開示義務を課す方法

プロモーターの定義については、既存の開示義務制度におけるプロモーターの定義に共通する原則的な要素が示されており、新たに制度を導入する場合には、プロモーターの定義にこれらの原則的な要素を含めることが提案されています。

- プロモーターとは、報告すべき税務スキームに関する設計、販売、企画又は管理について責任を有する者又は関与する者
- 上記の定義には、報告すべき税務スキームに関する設計、販売、企画又は管理について、重要な援助、支援又は助言を行う者を含むことが可能

### (2) 開示の対象範囲

#### A. 閾値テスト

開示の対象とする範囲を決定するアプローチとして、次の2つのオプションが示されています。

- ① シングル・ステップ・アプローチ:  
閾値を設定せず個別的にホールマークを定義し対象範囲を決定する方法
- ② マルチ・ステップ・アプローチ又は閾値アプローチ:  
包括的なホールマークに加え閾値を設定して対象範囲を決定する方法

上記アプローチの代替的又は追加的な基準として、少額な金額を対象範囲から除くデスミニミス・フィルター (De-minimis Filter) も提案されています。

#### B. ホールマーク (Hallmarks: 税務スキームの特質の記述方法)

開示義務制度の対象としたい税務スキームの特質を記述する方法であるホールマークについて、次の2つを提示しています。

- ① 包括的ホールマーク (Generic Hallmarks): 新しく革新的な税務スキームを把握することが可能
  - ✓ 守秘義務、プレミアムフィー、その他 (契約補償、スタンダード化された租税商品など)
- ② 個別的ホールマーク (Specific Hallmarks): 既知の税務スキームを対象とすることが可能
  - ✓ 損出スキーム、リースバック取引、従業員信託スキーム、所得区分変更スキーム、など既知の税務スキーム

ホールマークは、包括的ホールマークと個別的ホールマークの両方を用いることが提案されています。その際、包括的ホールマークについては、守秘義務とプレミアムフィーの2つのホールマークを含むことが必要であるとしています。また、個別的ホールマークについては、各国の政策方針や優先度を踏まえて開示対象とする税務スキームを記述するホールマークを選択することが提案されています。なお、デスミニミス・フィルターを採用するかは任意とされています。

### (3) その他の基礎的要素

#### 開示のタイミング

2つのオプション(①税務スキームの利用可能となるタイミング、②税務スキームの実行するタイミング)が示され、プロモーターに報告義務を課す場合には①のタイミング、納税者に報告義務を課す場合には②のタイミングとすることを提案しています。

#### 利用者の特定方法

2つのオプション(①照会番号とクライアントリストを用いる方法、②クライアントリストのみ用いる方法)が示され、プロモーターに一義的に報告義務を課す場合には①の方法として、税務当局が開示された税務スキームに対して照会番号を発行し、納税者に対して税務申告書にその照会番号を記載する義務を課し、さらに、プロモーターに対してその税務スキームに係る顧客リストを税務当局に報告する義務を課すことを提案しています。

#### 開示義務履行の位置付け・罰則

開示義務制度に基づく税務当局への税務スキームの開示は、税務当局の承認を得たことを意味するものではないこと、又は、開示された税務スキームの全てが租税回避を意図した取引であることを意味するものではないことを、国内法上で明記することを提案しています。また、罰則については、開示義務制度の実効性を確保するため罰則規定を設けることを提案しています。

#### 開示情報の内容

開示義務の対象者の属性(納税者かプロモーターか)ごとに、開示情報の内容が提案されています。

### 4. 国際的税務スキームに係る開示義務制度の留意点

国際税務スキームは複数の関係者に対し関係する国々にまたがってタックス・メリットが発生し、また、一般的にその影響も大きくなるなど、国内税務スキームと比較していくつかの相違点があることから、これらの相違点を考慮した国際税務スキームにフォーカスした開示義務制度を設計するにあたっての留意事項を提示しています。

- 国際的税務スキームについては閾値テストは不要
- クロスボーダー取引に係る節税効果(二重控除など)が生じる国際的税務スキームについて、アレンジメントの構造に関わらず、同等の節税効果が得られるように設計されたアレンジメントについては等しく補足されるよう、節税効果に着目したホールマークの開発が必要
- 国内の納税者が、クロスボーダー取引に係る節税効果が生じるアレンジメント上の重要な取引に関与している場合には、そのアレンジメントが開示義務の対象となるよう、広い開示対象範囲の定義が必要
- 納税者等に対して過度な負担とならないよう、納税者等がクロスボーダー取引に係る節税効果を認識していることが合理的に見込まれる場合に限り開示義務が課されるようにすることが必要
- 納税者等に対し、納税者等が知ることができる範囲内の重要な情報は全て開示させるようにすることが必要 等

### 5. 各国の税務当局間での開示情報の共有方法

開示義務制度により収集された情報について、各国の税務当局の間で交換する仕組みとして、OECD税務長官会議(FTA: Forum on Tax Administrator)によって、国境を越えた租税回避に重点を置いた国際的基盤として創設されたJITSICネットワークに基づく自発的情報交換の仕組みを活用するのが有効であるとされています。

2015年10月5日に公表されたBEPS行動12(Mandatory Disclosure Rules)の最終報告書の原文(英語)については、以下のOECDのウェブサイトをご参照ください。

<http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

電話：03-5251-2400(代表)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

高野 公人

03-5251-2698

[kimihito.k.takano@jp.pwc.com](mailto:kimihito.k.takano@jp.pwc.com)

顧問

岡田 至康

03-5251-2670

[yoshiyasu.okada@jp.pwc.com](mailto:yoshiyasu.okada@jp.pwc.com)

パートナー

佐々木 浩

03-5251-2184

[hiroshi.sasaki@jp.pwc.com](mailto:hiroshi.sasaki@jp.pwc.com)

マネージャー

中原 拓也

080-4104-5347

[takuya.nakahara@jp.pwc.com](mailto:takuya.nakahara@jp.pwc.com)

PwC税理士法人は、PwCのメンバーファームです。公認会計士、税理士など約520人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwCは、世界157カ国におよぶグローバルネットワークに208,000人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスの提供を通じて、企業・団体や個人の価値創造を支援しています。詳細は[www.pwc.com](http://www.pwc.com)をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2015 PwC税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwCとはメンバーファームであるPwC税理士法人、または日本におけるPwCメンバーファームおよび(または)その指定子会社またはPwCのネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は[www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure)をご覧ください。