

# 欧州における義務的開示ルール (DAC6) の概要と日系企業における留意点

Meijburg&Co. (KPMGオランダ)GJPシニアマネージャー 宮本 健一  
Meijburg&Co. (KPMGオランダ) パートナー Cees van der Helm  
シニアマネージャー Arichi Mohamed  
タックスコンサルタント Willem Hermans

## はじめに

2018年欧州連合（以下、EU）は、EU指令 2011/16 を修正する形で、特定の国境を跨ぐ取引に係る税務上のアレンジメントについて義務的開示を規定するEU指令（EU理事会指令 2018/822）、通称、DAC6指令（Directive Administration Cooperation number 6：報告対象クロスボーダーアレンジメントに関する税務分野における義務的情報開示及び自動情報交換）について合意している。DAC6指令は、特定の仲介者（以下、4. (1) を参照）及び納税者（以下、4. (3) を参照）に対して、EU加盟国の税務当局に「報告対象クロスボーダーアレンジメント」を報告することを義務付けており、アグレッシブなタックスプランニングに該当する可能性のある取引等を報告する必要がある。仲介者又は納税者からの情報開示後、当該情報は集中管理用データベースを経由して、四半期ごとに他のEU加盟国の税務当局と自動的に交換されることとなる。DAC6指令の目的は、潜在的にアグレッシブなタックスプランニングに該当し得る取引等に係る情報を早期に税務当局側で把握することにある。

報告義務を負う可能性が生じる日本の仲介者は、一般的にEUの「ネクサス（EU域内における経済的関連性）」<sup>1</sup>を欠いているため、EU加盟国の税務当局に対象取引を報告する義務はないが、EU域内における経済的関連性を有する多国籍企業、つまりEU域内に税務上の居住者と見なされるEUエンティティ（オランダにおいてはいわゆる非公開会社となるB.V.やオランダにおける恒久的施設（PE）などが含まれるものと考えられる）がある場合は、DAC6の報告義務が適用される場合がある。EUエンティティが、EUネクサスを欠く仲介者<sup>2</sup>（例えば、日本の仲介者）によって「アドバイス」された報告対象クロスボーダーアレンジメントを実施する場合、または「内部」で独自に検討の上、アレンジされた報告対象クロスボーダーアレンジメントを実施する場合は、EUエンティティは常に自らが当該アレンジメントを報告する義務を負う。仮に報告対象取引について報告を実施しない、又は要求される期限内に報告を行わない、若しくは事実と異なる報告がされた場合は、厳格な罰則規定が適用される可能

1 日本の仲介業者がEU域内に恒久的施設（PE）を有すると見做される場合、報告義務を負う仲介業者に該当する可能性が生じる。

2 もしくはEU加盟国の法令に基づく秘匿特権（legal professional privilege under the law of an EU Member States）の適用対象となる場合を含む。当該秘匿特権の具体的な構造は、各EU加盟国によって異なっている。

## 特集 欧州における義務的開示ルール（DAC6）の概要と日系企業における留意点

性があるため、注意する必要がある。罰金額は、EU加盟国ごとで大きな幅があり、例えばポーランドでは最大EUR2.5百万に達する可能性がある一方、フランスでは最大EUR1万となっている。DAC6指令については、全てのEU加盟国において、各国で当該指令に対応する法律を制定することが求められているが、DAC6指令内の専門用語について同指令内で明確に定義されておらず、一定の解釈の余地が生じる部分がある。従って、EU加盟国間で各国内法による同制度の実装にあたり、取扱いの相違が生じる可能性があり、一方のEU加盟国において報告不要であるものの、他方のEU加盟国においては報告対象と見做される可能性がある。

本稿においては、DAC6が与えるEUエンティティへの影響の大きさを踏まえ、可能な限りオランダにおけるDAC6に関する実務執行状況を含め、DAC6指令における専門的な取扱いについて解説を行うこととする。一定のアレンジメントがDAC6指令の下で報告対象クロスボーダーアレンジメントに該当するか否かを評価するにあたり、以下の4つのステップに従うことが推奨されることから、本稿においても以下のステップに応じて、日系グローバル企業にとって重要なDAC6の検討事項について詳説することとする。

### i. クロスボーダーアレンジメントの定義の

確認及びクロスボーダーアレンジメントに該当するか否かの判断

- ii. 当該クロスボーダーアレンジメントが報告対象であるか否かの判断
- iii. 報告義務者の判断
- iv. 報告対象クロスボーダーアレンジメントの報告時期及び報告内容

以下、解説にあたり、原則として「直接税」のみがDAC6指令の対象であり、EU加盟国<sup>3</sup>において賦課される全ての種類の税目が対象となるものの、VAT、関税、物品税、社会保険料についてはDAC6指令の適用対象には含まれていない点、注意が必要である<sup>4</sup>。ただし、一部のEU加盟国は、DAC6指令に定める対象範囲を超えた独自の義務的開示ルールを制定しているか、今後制定する可能性があるため、適宜状況の確認を実施することが肝要である。例えば、ポーランド及びポルトガルにおいては、DAC6指令との主な相違として、VATが報告対象に含まれ、さらにポーランドにおいてはクロスボーダーアレンジメントのみならず、国内取引についても報告対象となっている点が挙げられる。DAC6の報告義務が生じ得るVATにおけるクロスボーダーアレンジメントについては、主に金融サービス業を行う多国籍企業に関するもの（金融取引におけるVAT免税取引）が該当すると見込まれる。

## 2. クロスボーダーアレンジメントの定義及びクロスボーダーアレンジメントに該当するか否かの判断

クロスボーダーアレンジメントの該当性の判断については、まずは“アレンジメント”に該当するものが存在するか否かの確認が必要となる。“アレンジメント”についてDAC6指令で具体的に定義が設けられておらず、当該用語に

ついては、それぞれのEU加盟国における国内法において具体的に定義付けすることとなる。統一的な定義若しくは解釈が存在しない場合、当該用語についてEU加盟国における取扱い又は解釈において矛盾が生じる可能性がある。例

<sup>3</sup> Pursuant article 2 paragraph one, Directive 2011/16 EU.

<sup>4</sup> Pursuant article 2 paragraph two, Directive 2011/16 EU.

## 特集 欧州における義務的開示ルール（DAC6）の概要と日系企業における留意点

例えば、オランダはローン契約における金利の移転価格調整についてはそれ自体を“アレンジメント”とは見做さない一方で、フランスにおいては実際に、この移転価格調整自体を“アレンジメント”と捉えている。従って、フランスにおいては報告対象クロスボーダーアレンジメントが存在すると判断される一方、オランダにおいてはアレンジメントに該当しないため、報告対象クロスボーダーアレンジメントには含まれないと判断されることとなる。

続いて、当該アレンジメントがクロスボーダー（国を跨いで実施されるもの）であるかの確認が必要となる。EU指令2011/16第3条第18項によると、「クロスボーダーアレンジメント」とは、以下の条件のうち少なくとも1つが充足される2ヵ国以上のEU加盟国におけるアレンジメント、又はEU加盟国とEU加盟国以外の国におけるアレンジメントとして整理されている。

- a) 当該アレンジメントへの全ての参加者が、同一の国において税務上の居住者に該当しないこと。
- b) 当該アレンジメントへのいずれかの参加者が2以上の国において同時に税務上の居住者に該当すること。
- c) 当該アレンジメントの参加者の1人又は複数が、一方の国において恒久的施設を通じて事業を行い、当該アレンジメントがその恒久的施設において行われる事業

の一部または全体に関連していること。

- d) 当該アレンジメントの参加者の1人又は複数が、他方の国において税務上の居住者に該当することなく、又は他方の国において恒久的施設を有することなく事業活動を行っていること。
- e) 当該アレンジメントが、自動情報交換の要件又は受益者の特定にあたって影響を与えるものであること。

続いて、アレンジメントがクロスボーダーアレンジメントに該当するかを適切に判断するためには、アレンジメントに関与している参加者を特定する必要がある。この点、“参加者（Participant）”についても、DAC6指令において具体的に定義されていないため、“アレンジメント”など定義が明確になっていない用語と同様に、“参加者”についてもそれぞれのEU加盟国における国内法において具体的に決定されることとなり、各国における取扱いに相違があれば、同一の取引についてそれぞれの加盟国において異なる判断がされる可能性がある。DAC6の各国（例えばオランダやベルギー等）における導入に関する協議文書によると、“参加者”の範囲には、関連納税者及びその他当該アレンジメントにより影響を受ける全ての個人または団体が含まれている。なお、アレンジメントを設計する仲介者に関しては、通常、アレンジメントの“参加者”とは見做されない。

### 3 当該クロスボーダーアレンジメントが報告対象であるか否かの判断

クロスボーダーアレンジメントと見做される場合、当該クロスボーダーアレンジメントが一定のホールマーク（租税回避の潜在的なリスクを含むクロスボーダーアレンジメントの特徴）の該当性に基づき、報告義務の有無の判断が行われることとなる。なお、ホールマークについては、主要ベネフィットテスト（The Main Benefit Test, 以下MBT）に該当することが

求められるものがある（MBTの詳細については以下3.（2）を参照）。

#### （1）ホールマーク（Hallmarks）

あるアレンジメントが、MBTを要件としなないホールマークに該当する場合、当該アレンジメントは原則として報告対象となる。一方で、

## 特集 欧州における義務的開示ルール（DAC6）の概要と日系企業における留意点

あるアレンジメントがMBTに該当することを要件とする場合、当該アレンジメントはMBTに該当する場合においてのみ報告対象となる。ホールマーク及びMBTの対応関係については

以下のとおり分類される。なお、以下の内容に関してさらに3.（3）においてEUに子会社を有する日本企業に見られる典型的な具体例を取り纏めている。

ホールマーク		主要ベネフィットテスト
<b>A</b>	<b>一般的ホールマーク</b>	
1	納税者が機密保持条件に従う契約をしているアレンジメント	適用あり
2	仲介者が受け取る報酬がアレンジメントによりもたらされる税務上の利益等に連動している（成功報酬となっている）場合におけるアレンジメント	
3	標準化されたアレンジメントであり、一定の形式により多数の納税者に対して提供することが可能なアレンジメント	
<b>B</b>	<b>個別的ホールマーク</b>	
1	納税者が繰欠欠損金を有する法人を取得し、納税義務を軽減させるために当該欠損金を使用するアレンジメント等の特定のタックスプランニングの特徴を含むアレンジメント	適用あり
2	ある所得を異なる性質の所得へ変換することにより税務上の優遇措置が適用されるアレンジメント	
3	資金の迂回取引等を含むアレンジメント	
<b>C</b>	<b>クロスボーダー取引に係る個別的ホールマーク</b>	
1	2以上の関連企業間で行われるクロスボーダーでの支払（支払者側において費用として認められるもの）を伴うアレンジメントのうち、以下のいずれかに該当するもの a) 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 b) 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 (i) 受領者側の所在する国において税を課さない、又は税率がゼロ（若しくはほぼゼロ）となる国 (ii) EUブラックリスト若しくはOECDにて定める税の透明性に関する非協力的な国として定める国 c) 受領者がその税務上の居住者である国において、その受領した部分について課税が免除されること d) 受領者が税務上の居住者である国において、その受領した部分について優遇税制が適用されること	b)(i), c) 及びd): 適用あり a)及びb)(ii): 適用無し
2	同一の減価償却資産に係る減価償却費について2以上の国において税務上の費用として取り扱うアレンジメント	適用無し
3	同一の所得について2以上の国において2重課税の排除を受けるアレンジメント	
4	国を跨ぐ資産の譲渡で、当該譲渡対価について重大な差異が認められるアレンジメント	
<b>D</b>	<b>自動情報交換及び受益者の判定に関する個別的ホールマーク</b>	
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アレンジメント	適用無し
2	受益者の特定を困難にさせることを目的としたアレンジメント	

## 特集 欧州における義務的開示ルール（DAC6）の概要と日系企業における留意点

E	移転価格に関する個別的ホールマーク	
1	ユニラテラルなセーフハーバールールを利用するアレンジメント	適用無し
2	評価困難な無形固定資産（The transfer of Hard-To-Value-Intangibles, HTVI）の譲渡を伴うアレンジメント（信頼できる比較対象が存在せず、将来キャッシュフロー若しくは収益の予測が不確実な場合）	
3	グループ内の機能及び/又はリスク及び/又は資産のクロスボーダーの譲渡取引を伴うアレンジメントで、譲渡により譲渡者のEBIT（Earnings Before Interest and Tax）に一定の影響が生じるアレンジメント	

## （2）主要ベネフィットテスト（The Main Benefit Test）

MBTについては、関連する全ての事実及び状況を考慮した上で、アレンジメントの当事者が当該アレンジメントから合理的に期待できる主要なベネフィットが税制上の恩典/優遇措置の効果を享受することであると認められる場合に、該当することになる。各EU加盟国において、MBTの概念はそれぞれの法制度の下で解釈されるため、加盟国間で異なる解釈が生じる可能性がある点、留意が必要である。この点で、例えばオランダにおいては、MBTの解釈について、「主要ベネフィットに関しては、当該規則の導入目的を踏まえ、当該アレンジメントによる税務上の結果が、当該アレンジメントを規定する法令の立法趣旨と完全に一致している場合、当該アレンジメントは税制上の恩典/優遇措置を得ることではない」と判断するといった、英国のDAC6コンサルテーション文書を参照している。従って、オランダにおいては、一般的に、得られた税制上の恩典/優遇措置が関係国において適用される法令の立法趣旨に沿っていると判断し得る場合、MBTは満たされない（つまり、MBTが要求されるホールマークについてクロスボーダーアレンジメントは報告対象とはならない）と結論付けることとなる。従って、オランダにおけるDAC6運用の観点からは、税制上の優遇措置の適用がオランダの税法を含む法令に明確に準拠している場合、当該優遇措置の適用は立法趣旨に沿ったも

のであり、税務上の恩典を取得するために人工的にアレンジメントされたとは判断しない。

## （3）EU子会社を持つ日系グローバル企業の留意点

次にオランダ子会社を保有する日系グローバル企業について、DAC6が適用される事例を紹介し、適用の状況について説明する。

### （a）標準化された文書（ホールマークA3/MBT適用あり）

DAC6指令のオランダにおける解釈によると、ホールマーク A3は、原則として、アドバイザーが標準化された形式で（納税者ごとに大幅な変更を加える必要なしに）複数のクライアントが利用できるようなタックスプランニングのアレンジメントを提供するといった状況を対象としている。加えて、ホールマークの文言を踏まえると、組織（納税者）が独自の標準化された文書を使用する状況も対象に含まれると考えられる。オランダにおけるDAC6ガイダンスでは、（オランダの）会社が外国のグループ会社に対してローンを提供し、ローンの条件が第三者に対して使用されるものと同様である場合は常に、そのような標準的なローン契約書は「標準化された文書」に該当するものとしている。通常の資金調達目的で実施される場合、ローンの提供はMBTに該当するものではないため、当該アレンジメントはホールマークA3に該当する報告対象取引に該当することはないと考えら

## 特集 欧州における義務的開示ルール（DAC6）の概要と日系企業における留意点

れる。ただし、一定の条件のもと、標準化された契約書類（例えば、移転価格関連文書、雇用契約書、出向契約書、秘密保持契約書等）の使用が特定のEU加盟国での報告義務に繋がる可能性があることを踏まえ、日系グローバル企業においてもグループ内で使用される標準化された文書をモニタリングすることはDAC6の観点から重要となる。

### （b）資本への転換取引（ホールマークB2/MBT適用あり）

一定の所得を資本又はより軽減された税率（もしくは非課税）が適用される異なる性質の所得に変換する効果を有するアレンジメントは、MBTに該当する場合、ホールマークB2に該当し報告対象取引となる。

例えば、日系グローバル企業内の関連当事者間（親会社と子会社）でローン契約が締結されており、移転価格ポリシーに基づき利息を請求しているケースは多い。ローン契約に続いて、当該ローンを資本に変換した（具体的には、貸付人から借入人への当該ローン債権が現物出資される場合、Debt-Equity-Swap、以下、DES）場合、通常、債権者において生じていた課税対象の利息収入は、資本参加免税制度の適用により非課税の所得（配当）になるという効果がある（日本の法人税法による場合、外国子会社配当益金不算入制度により配当収入が95%免税となる）。当該DESを実施する理由が主に税務上の恩典を得ることでは無い場合（つまり、MBTに該当しない場合）、報告義務は発生しないこととなる。当該DESについて合理的な事業上の理由がある場合、例えば、グループ間における関係会社間債権債務の簡素化を目的とするものである場合や、外国子会社におい

て一定の資本金額の維持を求められる最低資本金要件を充足することを目的としている場合、又は、債務者側が損失を計上しており、貸付金回収の見込みが低い場合に資本へ転換することを目的とする場合には、MBTに該当しないと考えられる。従って、日系グローバル企業は、オランダ又はEU子会社が関与するDESを実施する場合、当該アレンジメントを実行する合理的な事業上の理由を適切に文書化することが重要となる。DESに関して報告しない場合には、税務当局に対して、当該文書をもって、MBTに該当しないことを立証する必要がある。

### （c）IPライセンス（ホールマークE2/MBT適用無し）

評価困難な無形資産の譲渡は、ホールマークE2（MBT適用無し）に該当し報告対象となる。OECD移転価格ガイドラインにおいて、ライセンスの付与は無形資産の限定的な権利<sup>5</sup>を移転する方法であるとしていることから、ここでいう評価困難な無形資産の譲渡には、無形資産のライセンス供与（使用权）も含まれる。OECDガイドラインによると、評価困難な無形資産（HTVI）には、関連会社間での譲渡時において、（i）信憑性のある比較対象が存在せず、（ii）取引が実施された時点において、譲渡された無形資産から得られるであろう将来のキャッシュフロー又は収益の予測又は無形資産の評価に使用された仮定が、非常に不確実であり、無形固定資産の譲渡時点において無形固定資産の取得による最終的な効果を予測することが困難な状況における、無形資産又は無形資産に係る権利が含まれる。

OECDガイドラインは、評価困難な資産/IPが有する特徴について以下のとおり述べてお

5 See para. 6.26 OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris: 6.26 無形資産に係る限定的な権利は、書面、口頭若しくは黙示かどうかに関わらず、一般にライセンス又は他の類似する契約上の取決めにより移転される。そのようにライセンスされた権利は、使用範囲、使用期間、地理的範囲等が限定されることがある。限定的な無形資産の権利自体は、本章 A.1 の無形資産に該当する。

## 特集 欧州における義務的開示ルール（DAC6）の概要と日系企業における留意点

り、これらの特徴は、ドメイン名の譲渡又はライセンス供与が評価困難な無形資産の該当性を評価するための実務的なアプローチとなる。

- 無形資産の開発が初期段階にあること。
- 無形資産が商業目的で利用されていないこと。
- 無形資産自体はHTVIの定義に含まれないが、当該無形資産がHTVIの定義に含まれる他の無形資産の開発又は強化に不可欠であること。
- 無形資産は譲渡時において斬新な方法で利用されることが見込まれるものの、同様の無形資産の開発又は利用の実績がないため、当該予測が困難であること。
- OECD移転価格ガイドラインのパラグラフ6.189に基づくHTVIの定義を満たす無形資産であり、関連企業に対して一括で譲渡されること。
- 無形資産が、費用拠出契約（Cost Contribution Agreement, CCA）又は当該契約と類似の取り決めに基づき使用若しくは開発されること。

譲渡を含む既存商標のライセンス供与に関しては、通常上記の特徴のいずれにも該当することはなく、評価困難な無形資産の譲渡とは、主に開発段階にあり未だ商業的に利用されていない無形資産の譲渡が該当するケースが多い。従って、IPを所有する日系グローバル企業は、EU子会社と締結しているライセンス契約を特定し、ライセンスされたIPがHTVIに該当するかを評価することが重要となる。仮に評価困難な無形資産に該当するものをライセンスしている場合、ライセンス契約が締結された段階で報告対象として報告を行う必要が生じる。なお、通常、当該ライセンスに係る個別の対価の支払いごとに報告する必要はない。

### （d）リストラクチャリング（組織再編行為） （ホールマークE3/MBT適用無し）

ホールマークE3は、EUネクサス<sup>6</sup>を有する資産/機能及びリスクのクロスボーダーでの譲渡<sup>7</sup>全てに適用される可能性があるため、日系グローバル企業は、全てのEUにおけるリストラクチャリングに関して当該ホールマークを考慮することが重要となる。EUにおけるリストラクチャリングは、対象資産等の譲渡後3年間における各年のEBITが、当該譲渡が行われなかった場合の各年のEBITと比較して50%未満に低下した場合に報告対象となり、特に合併及び清算の場合が該当する。

EBITテストを検討するにあたり、譲渡後の譲渡会社全体（譲渡した資産等も含む）の想定年間EBITを考慮する必要があり、譲渡後に残存する資産等に起因する利益と、譲渡された資産等の対価として受領した資産等に起因する価値のいずれも考慮する必要がある。EBITの減少は、機能及び/又はリスク及び/又は資産の譲渡に関連している必要があり、譲渡に関係のない外部要因は除外する必要がある。参考までに、オランダ議会での検討手続におけるEBITに関する考慮事項について、以下のとおり記載する。

- DAC6指令においてもオランダ国内法においても、EBITは会計目的の数値に関するものであるとするオランダ議会における発言記録以外に、EBITの定義は明記されていない。
- 当該会社に適用される会計処理方針に応じてEBITを検討することとなる。例えば、金融機関（もしくは金融業務を実施する場合）に該当する場合、利息収入はEBITに含まれることとなり、株式保有を目的とする場合、配当収入もEBITに含まれることとなる。

6 EU域内の税務上の居住者が関与する場合を意味する。

7 とりわけオランダの税務当局は、オランダ法人が海外子会社同士の同一国内における合併に係る株主である場合であっても、ホールマークE3の範囲に含まれるとの見解を持っている。

## 特集 欧州における義務的開示ルール（DAC6）の概要と日系企業における留意点

- EBITテストは、譲渡直後のタイミングでのみ検討することとなる。
- 実際に譲渡が行われた後の3年間における各年の予測EBITのいずれかが、譲渡が行われなかった場合における対応する

3年間の各年の予測EBITの50%以上であれば、ホールマークE3の文理解釈に基づき、納税者にて報告対象アレンジメントに該当しないと主張抗弁できる。

### 報告義務者の判断

報告対象取引は、原則、仲介者（Intermediaries）が報告を行うものの、前述のとおり、以下の条件下では、報告義務は関連納税者に移転する可能性がある。

- 報告対象クロスボーダーアレンジメント（The Reportable Cross Border Arrangement: RCBA）に仲介者が関与しておらず、当該アレンジメントを納税者自身が設計している場合<sup>8</sup>。
- 関与する仲介者がEU加盟国との関連を有さない場合（例えば、EU加盟国以外の税務上の居住者である場合等）。
- 仲介者に対して法律専門家に対する秘匿特権が適用される場合<sup>9</sup>。

報告義務者の議論は、仲介者、秘匿特権が適用される仲介者及び関連納税者の解釈に係るものであり、以下、具体的に説明する。

#### （1）仲介者

「仲介者」とは、“報告対象クロスボーダーアレンジメントを設計し、マーケティング、組織化、又は実行をサポートする者、若しくは当該アレンジメントの実施を管理する者”として、EU Directive 2011/16第3条第21項において定義される。また、仲介者の範囲には、設計、マーケティング、組織化、又は実施若しくは実施にあたっての管理に関して、直接又は他の者を介して間接的に支援又はアドバイスの提供を引

き受けたことを合理的に期待し得る者も含まれ、一般に“支援仲介者（Assisting intermediary）”と呼ばれる。

仲介者が、複数のEU加盟国において同一の報告対象クロスボーダーアレンジメントを報告する義務を有する場合、原則として、以下のリスト（EU指令2011/16 Section 3 第8ab条パラグラフ4）に従い、該当するEU加盟国1カ国のみで報告する必要がある。

“仲介者が複数のEU加盟国の管轄当局に報告対象クロスボーダーアレンジメントに関する情報を提出する義務を負う場合、当該情報は以下のリストに最初に該当する加盟国のみで提出されるものとする。”

- 仲介者が税務上の居住者であるEU加盟国。
- 仲介者が恒久的施設を通じてアレンジメントに係るサービスを提供する場合における当該恒久的施設が所在するEU加盟国。
- 仲介者が法人として所在している、又は該当法令に準拠しているEU加盟国。
- 仲介者が法務、税務又はコンサルタントサービスに関する専門家協会に登録されているEU加盟国。

また、複数の仲介者が、同一又は複数の管轄区域で同一の報告対象クロスボーダーアレンジメントを報告する義務を有する場合、いずれを

<sup>8</sup> Pursuant article 8ab paragraph six, Directive 2011/16 EU.

<sup>9</sup> Pursuant Article 8ab paragraph five, Directive 2011/16 EU.



## 特集 欧州における義務的開示ルール（DAC6）の概要と日系企業における留意点

優先するかについて具体的なルールは存在しない。例えば、同一の報告対象クロスボーダーアレンジメントがイタリア及びオランダに所在する異なる仲介者によってアレンジされているため、イタリア及びオランダにおいて報告義務が生じている場合、原則として両仲介者が当該アレンジメントについて当局へ報告しなければならない（イタリアで報告する前にオランダで報告する法的義務はなく、その逆も同様である）。ただし、EU加盟国が同一の報告内容を相互に交換することを防ぎ（報告内容の重複を回避）、仲介者に係る手続きの実務負担を考慮して、仲介者において当該アレンジメントが既に他のEU加盟国に対して報告済であることの証拠を提出できる場合、原則的には報告義務が免除される。例えば、前述の例に基づき、イタリアの仲介者が既にイタリアにおいて報告義務を履行している場合、オランダ当局は、オランダの仲介者が同一のアレンジメントを再度報告する義務を免除する必要がある<sup>10</sup>。ただしオランダの仲介者がオランダ税務当局に対して関連情報（イタリアでの報告時に他の仲介者が取得したアレンジメントID及びディスクロージャーID）を電子申告にて提供する必要がある、その結果、仲介者は報告対象クロスボーダーアレンジメントに関して既に報告済みであり、報告義務が免除されるものであることを証明することが可能となる<sup>11</sup>。

ただし、DAC6に関するEU域内での実施内容の相違があるため、仲介者は他のEU加盟国で報告が行われたことをもって対応が不要であると形式的に判断することは、DAC6に係る報告義務を確実に履行するといった観点からは問題となる点を認識しておくことが重要となる。実施内容の相違により、例えばイタリアの仲介者は当該アレンジメントにホールマークB

が含まれるため報告対象となり、一方でオランダの仲介者は当該アレンジメントにホールマークCが含まれるため同一アレンジメントについて報告対象となる場合、イタリアでの報告完了をもってオランダでの報告が不要となるものではないため、実質的には仲介者は他のEU加盟国における報告結果をそのまま信頼し、それに依拠することは難しい。それぞれの仲介者において個別具体的に判断せざるを得ない状況になることもDAC6における対応を困難なものにしている。

### （２）秘匿特権が適用される仲介者

EU加盟国は、DAC6に係る報告義務がそれぞれのEU加盟国内における国内法に基づく秘匿特権に抵触する場合、当該報告義務を免除する権利を付与することが認められる<sup>12</sup>。当該免除規定は国内法に基づくものであるため、仲介者に対する秘匿特権の内容は各EU加盟国によって異なっている。例えば、オランダにおいて仲介者が秘匿特権による報告義務の免除を選択した場合、一般税法（The General Taxes Act (AWR) Section 53a）に準拠した秘匿特権が適用され、仲介者にて報告義務が免除されることとなる。オランダにおいて弁護士資格を有していない税務専門家（税務アドバイザー）及び会計士は、一般税法第53a条の規定に該当しないため、秘匿特権は認められていない。一方で、ドイツにおいては、税務専門家（税務アドバイザー）は、秘匿特権により保護されている<sup>13</sup>。

秘匿特権による報告義務免除を選択する仲介者は、遅滞なく他の仲介者及び関連納税者に通知する必要があるが、「遅滞なく」について具体的な期限に関するガイダンスがないため、該当する仲介者の判断に基づくこととなる。

10 Pursuant article 8ab paragraph four, Directive 2011/16 EU.

11 Pursuant Article 10h lid 9 WIBB.

12 Pursuant article 8ab paragraph five, Directive 2011/16 EU

13 すべてのEU加盟国は、秘匿特権による報告義務の免除を適用している。

## 特集 欧州における義務的開示ルール（DAC6）の概要と日系企業における留意点

## （3）関連納税者

前述のとおり、報告対象クロスボーダーアレンジメントに関与する仲介者がいない場合、又は秘匿特権を適用する仲介者のみである場合において、当該アレンジメントの報告義務は関連納税者が負うこととなる。“関連納税者（Relevant taxpayer）”とは、DAC6指令第3条（22）で以下のとおり定義されている。

“報告対象クロスボーダーアレンジメントを実行できる者、又は報告対象クロスボーダーアレンジメントの実行準備が完了している者、若しくはそのようなアレンジメントの最初のステップを実施した者。”

この点で、DAC6に関するオランダ議会での検討の際の議事録にて、税務コンサルティングファームで採用されている個人（税務アドバイザー）が（一時的に）関連納税者のオフィスで勤務し、実際にその関連納税者によって管理監督される場合においては、関連納税者は原則的に報告義務があると指摘されている。

関連納税者が複数のEU加盟国で報告義務を負っている場合、仲介者の場合と同様、一定のリスト（EU指令2011/16 Section 7 第8ab条）に従い、該当するEU加盟国1カ国のみで報告する必要がある。また、複数の関連納税者が、

同一又は複数の管轄区域で同一の報告対象クロスボーダーアレンジメントを報告する義務を有する場合には、複数の仲介者が報告義務を有する場合と異なり、優先順位に関する規定に従い、報告義務を履行すべき者を判定することとなる。当該優先順位に関する規定は、法律上、最初に報告義務が履行されるべき国を指定するものであることから、どこに報告すべきかについては選択の余地は生じないこととなる（以下、EU指令2011/16第8ab条パラグラフ10参照）。

“各加盟国は、複数の関連納税者が報告義務を有する場合、第6項に従って報告義務を有する関連納税者が以下のリストに該当する場合に報告義務を有することにつき、必要な措置を講じるものとする：

- a) 報告対象クロスボーダーアレンジメントについて仲介者と合意した関連納税者。
- b) 報告対象クロスボーダーアレンジメントの実行を管理する関連納税者。”

関連納税者は、各EU加盟国において適用される国内法に従って、他の関連納税者によって報告対象クロスボーダーアレンジメントに関する情報が既に提出されていることを証明する場合に限り、報告義務が免除されることとなる。

## 5 報告対象クロスボーダーアレンジメントの報告時期及び報告内容

## （1）報告時期

DAC6指令は、2018年5月25日に欧州連合理事会によって正式に承認され、2018年6月25日に発効している。当該指令に基づき、EU加盟国は遅くとも2019年12月31日までに加盟国における国内法において立法化する必要がある<sup>14</sup>、国内法において導入された規定は、その後2020年7月1日から適用される見込であつ

た。しかし、COVID-19パンデミックによる混乱の影響で、2020年6月にEUレベルでDAC6に係る最初の税務当局への報告期限を6か月延長することで合意された。延長については各EU加盟国の任意となっていたこともあり、ドイツ及びフィンランドについては延長措置を取らず、オーストリアについては3か月の延長措置を取り、ほぼすべての加盟国が6か月の報告期限延長の措置をとったものの、全ての

14 Pursuant article 3, Directive 2018/822 EU.

## 特集 欧州における義務的開示ルール（DAC6）の概要と日系企業における留意点

加盟国が足並みを揃えるものではなかった。

報告期限の延長期間及び遡及的に報告対象となっていた期間（2018年6月25日以降）を除いて、2021年1月1日時点で実行可能となっているクロスボーダーアレンジメント、又は実行準備が整っているクロスボーダーアレンジメント、並びにクロスボーダーアレンジメント実施の最初のステップが取られているものについては、これらのうち最も早い日から通常30日以内に税務当局へ報告する必要がある。

実務上、この30日の期限の開始日の判断については非常に多くの議論が生じている。特に、仲介者が納税者に対してアドバイスやスキームを提供した時点特定することが困難である点に加えて、DAC6は、「実行可能となっている」、「実装準備が整っている」、又は「実施の最初のステップが取られている」との点について、これらが正確にどの時点の意味するものかについてガイダンスが提供されていないことから、判断が困難となっている。いずれにせよ、「実施の最初のステップが取られている」時点が、対象取引を報告するための30日間の期間開始日の始まる最新の時点であることに注意する必要がある。

実務上、仲介者が関与する場合であれば、仲介者の観点から、クロスボーダーアレンジメント、仲介者によるアドバイス、又はスキームが、「実行可能となっている」、「実装準備が整っている」、又は「実施の最初のステップが取られている」タイミングについて、仲介者と協議の上、具体的にタイミングについて取り決めることも対策方法の一つと考えられる。また、仲介者が関与していない場合、又は法律専門家に対して秘匿特権が適用され、報告義務が関連納税者となった場合においては、関連納税者自身が30日の期間の開始時について、評価の上、判断することが非常に重要となる。

### （2）報告内容

報告対象クロスボーダーアレンジメントについて報告すべき情報は、以下の内容となる。

- a. 仲介者および関連納税者の情報（氏名、生年月日及び出生地（個人の場合）、税務上の居住地、納税者番号（Tax Identification Number, TIN）等）
- b. 報告対象クロスボーダーアレンジメントが該当する具体的なホールマーク
- c. 報告対象クロスボーダーアレンジメントの内容
- d. 報告対象クロスボーダーアレンジメントを実施するための最初のステップが行われた、又は行われる予定の日付。
- e. 報告対象クロスボーダーアレンジメントに対して適用される国内法令の詳細。
- f. 報告対象クロスボーダーアレンジメントの価値（税務上の恩典のみならず、当該アレンジメントがもたらす全体の価値）。
- g. 関連納税者が所在するEU加盟国及び報告対象クロスボーダーアレンジメントに関係する可能性のあるその他のEU加盟国。
- h. 報告対象クロスボーダーアレンジメントにより影響を受ける可能性のあるEU加盟国に所在する他の納税者の情報<sup>15</sup>。

各EU加盟国において、必要な情報の報告方法を定めており、オランダにおいては、仲介者/関連納税者は、ウェブフォーム（報告対象クロスボーダーアレンジメントの開示）を使用して報告するか、XMLファイルをアップロードする形で、同時に複数の開示対象取引を報告することが可能となっている。オランダにおける当該報告対応の際には、必要となるソフトウェアの提供等、外部のソフトウェアサプライヤーによるサポートが必要となる。

15 Pursuant article 8ab paragraph 14, Directive 2011/16 EU.

## 6 総括

DAC6に基づく報告義務が、クロスボーダーアレンジメントについてアドバイスを提供した仲介者にのみ適用されるとの認識は適切ではない。既に説明したとおり、日系グローバル企業がEU域内に子会社を有し、EU域外の仲介者又は秘匿特権を有する仲介者が関与する場合、若しくは社内で独自にアレンジメントを開発した場合においては、DAC6指令に基づく報告義務が、関連納税者として日系グローバル企業に対して生じ得る可能性があり、当該報告義務が適切に履行されない場合、日系グローバル企業に対して厳格な罰則規定が適用されることを認識する必要がある。

本稿においてはさらに、DAC6指令における報告義務が税務上の恩恵を受けることを主目的としないアレンジメントに対しても適用されることを述べており、これは、MBTが課されないアレンジメントが該当することとなる。当該アレンジメントに係る税務上の具体的なケースについては、本稿3.において取り纏めており、とりわけHTVIのグループ内ライセンス取引（ホールマークE2に該当し報告対象となる可能性がある）や、法人組織の合理化又はEUエンティティの清算（ホールマークE3に該当し報告対象となる可能性がある）などによる組織再編取引が含まれる。また、報告義務を有する仲介者及び関連納税者は、報告対象クロスボーダーアレンジメントの実施準備が完了し

た、若しくは実施できる状態となったとする判断基準の解釈が明確ではないため、報告対象取引について正確にどのタイミングで報告すべきか（すなわち、どのような事実をもって報告期限である30日間の期間開始となると判断すべきか）に関して、手探りで対応を行っているのが現状である。

日系グローバル企業は自身のDAC6に係る報告業務を管理する必要があるだけでなく、日系グローバル企業が関与する報告対象クロスボーダーアレンジメントの報告義務があるEU域内の仲介者と良好な関係を維持し、情報交換を行うことも同様に重要な点になると考える。日系グローバル企業は、DAC6指令の対象となり得る取引についての検討内容を踏まえ、EUの税務当局にどのような取引が報告対象となり、実際に報告しているかを把握することにより、DAC6指令への対応を管理監督することが可能となる。従って、税務当局によるEU子会社への調査実施に備え、税務アドバイザーが提供するDAC6関連管理ツールなどDAC6への対応状況を管理監督するためのフレームワークを導入し、現地のDAC6に係る法令に準拠するために実際に行われた対象取引の検討過程及び検討結果、並びに報告内容について適切に文書化（ディフェンスファイルの作成）し、客観的に説明可能な状況とすることが推奨される。