

# KPMG Japan tax newsletter

## BEPS最終報告書(Action 12) 義務的開示制度



経済協力開発機構(OECD)は10月5日、税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクトにおける15の行動計画(Action Plan)に関する最終パッケージを公表しました(最終パッケージの概要については、[KPMG Tax メールマガジン No.101](#)(2015年10月7日発行)をご参照ください。)。この最終パッケージは、10月8日のG20財務大臣・中央銀行総裁会議にて報告され、G20諸国の財務大臣により承認されており、さらに、11月15日・16日に行われるG20サミットにおいて報告される予定です。

このニュースレターでは、15のAction Planのうち、Action 12(Mandatory Disclosure Rules/義務的開示制度)の最終報告書の概要をお知らせいたします。

BEPSとは、各国の税制のギャップやミスマッチを利用して、税務上の利益を消失させたり、税率が低く、かつ、実際には事業活動がほとんど行われていない国に税務上の利益を移転させて、税負担を少額又はゼロにするタックス・プランニングの手法です。

BEPSは主に多国籍企業により利用されており、既存の租税回避防止策では対処することが困難であることから、BEPSから生じるさまざまな課題に対処するために、BEPSプロジェクトが立ち上げられました。これまで、OECD加盟国・G20諸国をはじめとする60カ国以上が議論に参加し、税務関係の地域間組織や国際機関も作業に貢献し、23の公開草案が取りまとめられ、11のパブリック・コンサルテーションが行われてきました。

## I. Action 12の背景と最終報告書の構成

税務当局が直面している重要な問題のひとつとして、租税回避をもたらさうるタックス・プランニングに関する適切な情報をタイムリーに入手することが困難であることが、BEPSプロジェクトにおいて認識されました。

そこで、Action 12では、すでに義務的開示制度を有する国々（アメリカ、イギリス、カナダ、アイルランド、イスラエル、韓国、ポルトガル、南アフリカ）の制度を検討し、これを踏まえて、勧告がとりまとめられました。

Action 12の最終報告書では、まず、義務的開示制度の目的と制度の設計にあたり考慮すべき原則について、以下の点を確認しています。

義務的開示制度の目的	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 租税回避スキーム情報の早期入手</li> <li>• スキーム、スキームのユーザー及びプロモーターの特定</li> <li>• 租税回避スキームの推進や使用を減らすための抑止力としての役割</li> </ul>
義務的開示制度の設計原則	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 明確で理解しやすいものであること。</li> <li>• 納税者の事務負担の増加と税務当局が得られる便益とのバランスがとれていること。</li> <li>• 意図した政策目的の達成のために有益であり、正確に関連スキームを特定するものであること。</li> <li>• 集められた情報が効果的に使用されるものであること。</li> </ul>

そして、義務的開示ルール（モデル）について、以下の7つの項目に対して複数のオプション等を示し、各国がそれぞれの法体系に適したオプション等を組み合わせて制度設計することを勧告しています。

1. 開示義務者
2. 開示対象取引を特定する方法
3. 開示対象取引を特定する基準
4. 開示時期
5. ユーザーの特定
6. 遵守・不遵守の効果
7. 手続/税務行政に関する項目

また、国際的租税スキームに関する義務的開示ルールの設計において考慮すべきこととして、いくつかの項目が指摘されています。

## II. 義務的開示ルール(モデル)のオプション

以下の7つの項目について複数のオプション等が示され、各国がそれぞれの法体系に適したオプション等を組み合わせて制度設計することが勧告されています。

### 1. 開示義務者

開示義務者に関して、以下の2つのオプションが示されています。

Option A	Option B
プロモーター及び納税者	プロモーター又は納税者 一義的な開示義務者は、プロモーターとする。 ただし、以下の場合には納税者が開示義務者となる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>プロモーターが国外にいる。</li> <li>プロモーターが存在しない。</li> <li>プロモーターが専門家としての法定秘匿特権を主張する。</li> </ul>

なお、「プロモーター」の定義は各国が自由に定義できるとしているものの、定義案として示された以下の内容を包含する定義であることが推奨されています。

- プロモーターとは、税務に関するサービスを提供する過程において、開示対象取引の税務上の利益の要素の設計、販売、組成又は管理に関与する者をいう。
- 開示対象取引となりうる取引の税務上の側面の設計、販売、組成又は管理に関し、重要な援助、支援又はアドバイスを提供する者も含めることが可能である。

### 2. 開示対象取引を特定する方法

開示対象取引を特定する方法として、以下の2つのオプションが示されています。

Option A シングル・ステップ・アプローチ (Single-step approach)	Option B マルチ・ステップ・アプローチ/ 閾値アプローチ (Multi-step approach or Threshold approach)
基準(Hallmark)のみで開示対象取引を特定	Step 1: 閾値テスト(Threshold test)により取引を絞る ↓ Step 2: 基準(Hallmark)で開示対象取引を特定

Option Bの閾値テストについて、その最も一般的なものとして、税務上の利益がその取引を行うことの主要なベネフィットのひとつであるか否かを判定する、主要ベネフィットテスト(Main benefit test)が紹介されています。

### 3. 開示対象取引を特定する基準

開示対象取引を特定するルールには、以下の2つの基準を併用することが推奨されています。

一般基準 (Generic hallmarks)	個別基準 (Specific hallmarks)
<ul style="list-style-type: none"> <li>新しく革新的なタックス・プランニングを捉えるために有効である。</li> <li>以下の2つが典型的な基準とされる。 <ul style="list-style-type: none"> <li><u>守秘義務 (Confidentiality)</u> 納税者に対し守秘義務を課したもとで、提供される取引である。</li> <li><u>割増報酬・成功報酬 (Premium or contingency fee)</u> プロモーターの報酬が、取引から生ずる税務上のベネフィットの額と連動しているものである。</li> </ul> </li> <li>標準化されたマスマーケットを対象とするスキーム (Standardised tax products) 等の基準も適用しうる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>すでにリスクが高いものとして特定されている分野から基準を定める。</li> </ul> <p><u>現行の各国のルールで適用されている基準の例</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 損失利用スキーム (Loss schemes)</li> <li>✓ リース取引 (Leasing arrangements)</li> <li>✓ 雇用スキーム (Employment scheme)</li> <li>✓ 所得変更スキーム (Converting income schemes)</li> <li>✓ 軽課税国所在の事業体を利用したスキーム (Schemes involving entities located in low-tax jurisdictions)</li> <li>✓ ハイブリッド手法を利用したアレンジメント (Arrangements involving hybrid instruments)</li> <li>✓ 税会不一致を利用した取引 (Transactions with significant book-tax differences)</li> <li>✓ リストされた取引 (Listed transactions)</li> <li>✓ 当局が関心を持つ取引 (Transactions of interest)</li> </ul>

### 4. 開示時期

開示時期については、開示する者がプロモーターか納税者かに応じて以下のようなタイミングが推奨されています。

プロモーターが開示する場合	納税者が開示する場合
税務当局が早急に対応し、納税者の行動に影響を及ぼすことができるよう、開示時期は、開示対象取引が利用可能となってから短期間に設定すべきである。	開示時期は、開示対象取引の実行とリンクさせるべきである。  ただし、納税者のみが開示義務者である場合には、税務当局がその取引に対し速やかに対処できるよう、開示時期を短期間に設定すべきである。

### 5. ユーザーの特定

開示対象取引のユーザーを特定する手段として、「スキームの参照番号」の導入や「クライアント・リスト」の提出が考えられますが、これらの取扱いについては、開示義務者に応じ、以下が推奨されています。

開示義務者がプロモーター(一義的開示義務者)である場合	開示義務者がプロモーター及び納税者である場合
「スキームの参照番号」の導入や「クライアント・リスト」の提出を行うべきである。	「スキームの参照番号」の導入や「クライアント・リスト」の提出は、不可欠ではない。

## 6. 遵守・不遵守の効果

義務的開示ルールを遵守したことによる効果及び遵守しなかったことによる効果については、以下のように示されています。

遵守の効果 (Consequences of compliance)	不遵守の効果 (Consequences of non-compliance)
<ul style="list-style-type: none"> <li>各国は国内法において、義務的開示ルールに基づき行われた開示の効果（スキームの開示が、そのスキーム又はそのスキームがもたらすベネフィットを税務当局が認めることを意味するものでないこと。）を明らかにするべきである。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>義務的開示ルールに従わない場合には、金銭的ペナルティを課すことが推奨される。</li> <li>各国の国内法との統一性の観点から、非金銭的ペナルティを課すことも自由である。</li> </ul>

## 7. 手続/税務行政に関する項目

義務的開示ルールにより開示されるべき項目や義務的開示ルールの執行における税務行政上のあり方については、以下のように示されています。

開示項目	<ul style="list-style-type: none"> <li>プロモーター及びユーザーの情報 (Identification of promoters and scheme users)</li> <li>そのスキームが開示対象とされる根拠法令の詳細 (Details of the provisions that make the scheme reportable)</li> <li>スキームの内容及び呼称がある場合にはその呼称 (Description of the arrangements and the name by which they are known (if any))</li> <li>税務上の利益の根拠法令の詳細 (Details of the statutory provisions on which a tax advantage is based)</li> <li>税務上の利益の内容 (Description of the tax benefit or advantage)</li> <li>国内法が認める範囲におけるクライアント・リスト・・・プロモーターのみの開示項目 (List of clients (promoter only) – where domestic law allows)</li> <li>予測される税務上の利益の金額 (Amount of expected tax benefit)</li> </ul>
税務当局に付与すべき権限	<p>税務当局が以下のことを行えるような規定を設けるべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>開示を怠った理由に関する調査</li> <li>プロモーターや仲介者を特定する調査</li> <li>報告を受けた後、開示項目に関する追加情報のリクエスト</li> </ul>
情報の利用	<p>開示情報を効果的に利用するために、税務当局に開示情報のリスクを評価し、当局内の調整を図る小規模な部署の設立が推奨される。</p>

### III. 国際的租税スキームに関する義務的開示ルール

国際的租税スキームに関する義務的開示ルールの設計において考慮すべきこととして、以下の点が示されています。

- クロスボーダー取引に関する義務的開示ルールには、閾値テストは不要である。
- クロスボーダー取引の節税効果を特定する新しい基準を設定すべきである。  
(たとえば、同一の資産の減価償却が2ヵ国以上で計上されるもの、グループ内の支払で、受取側において課税されないもの)
- クロスボーダー取引は、それが国内納税者に対し直接的に節税効果をもたらすものでない場合であっても、その国内納税者が関与するものである限り、規模の大きなものは開示対象取引とすべきである。
- 過度の負担を避けるため、開示情報は開示義務者が合理的に知りうるものに限るべきである。
- 納税者は、グループのメンバーと課税関係に重要な影響を及ぼす取引を始める場合には、それらのグループメンバーにその取引がクロスボーダー取引の節税効果をもたらすものか否か確認すべきである。  
上記の場合において、守秘義務等の問題により、その情報が入手できないときは、その旨を課税当局に通知すべきである。
- 各国は開示義務者を誰にするのか(納税者か、プロモーターか、両方か)定めるべきである。
- プロモーターに開示義務を課す場合には、節税効果の内容等を理解していないアドバイザー等ではなく、重要な役割を担うアドバイザー等に開示義務を課すべきである。
- 開示項目は、国内取引に係る開示項目と同様とすべきである。

### IV. 今後の対応

現在、日本には義務的開示制度がありませんが、Action 12の勧告を踏まえて、導入の必要性が検討される予定です

#### KPMG税理士法人

〒106-6012  
東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー  
TEL:03-6229-8000  
FAX:03-5575-0766

〒530-0005  
大阪府大阪市北区中之島2-2-2 大阪中之島ビル15F  
TEL:06-4708-5150  
FAX:06-4706-3881

〒451-6030  
愛知県名古屋市西区牛島町6-1  
名古屋ルーセントタワー30F  
TEL:052-569-5420  
FAX:052-551-0580

[www.kpmg.com/jp/tax](http://www.kpmg.com/jp/tax)  
[info-tax@jp.kpmg.com](mailto:info-tax@jp.kpmg.com)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.