

(日本側質問)

3. BEPS 行動計画 12 の義務的開示制度について

【回答】

租税回避と関連して、最近関心の対象となっているのが「義務報告制度 (mandatory disclosure rules)」である。これは、納税者または租税戦略を設計または販売した税務助力者が、当該戦略を事前に課税当局に申告するようにすることで、攻撃的な租税回避 (ATP) を事前に抑制する制度をいう。

「BEPS」(Base Erosion & Profit Shifting) は、国際取引を利用した多国籍企業等の租税回避の試みを指し、OECD BEPS 課題別 (行動計画) 国内推進現況は次の通りである。

一方、企画財政部は Action15 (多国間協約) と関連して、2020 年 5 月 13 日 OECD に批准書を採択し、9 月 1 日から多国間協約が発効した。

ECD BEPS 課題別の国内推進状況

課題別		BEPS issue	措置現況
Action 1	デジタル経済	インターネット事業等のデジタル経済における新規課税問題発生	('14 年) 海外オープンマーケットで取引されるアプリへの付加価値税の課税
Action 2	混成不一致解消 (注1)	国家間税法の違いに応じて、両国において二重非課税される混成商品登場	('17 年) 混成不一致防止制度導入
Action 3	特定外国法人留保所得課税強化	海外子会社所得を本国に配当せず長期留保→留保所得みなし配当	関連制度 既運営中
Action 4	利息費用控除制度	過度な借入(利息費用)を通して、源泉地国課税回避→費用控除される利子範囲制限	('17 年) 所得対比過大利子費用控除制限導入
Action 5	有害租税制度廃止	国家間移動性の高い活動(IP)に対する競争的租税減免→各種租税支援の有害性判断及び情報交換等の透明性向上	('17 年) 移転価格事前承認資料 国家間情報交換容認 ('18 年改正案) 外国人投資企業法人税減免廃止
Action 6	条約濫用廃止	名目会社設立等を通して租税条約受益資格を不当取得→租税条約特典適用を受ける法的地位制限	(続き) 租税条約制・改正時反映中
Action 7	固定事業所回避防止	短期契約締結等の固定事業所回避	('18 年改正案) 国内事業所範囲拡大
Action 8~10	移転価格税制強化	無形財産及び経営上の危険に関する取引を通して低税率国で課税所得移転→実質的寄与によって所得分配	関連制度 既運営中
Action 11	統計分析	企業の租税回避戦略に対する課税当局の情報不足→租税回避戦略を策定・勧告したローファーム・会計法人等に	〈立法検討〉
Action 12	強制的報告	強制的報告義務付与	

Action 13	移転価格 草案化	課税官庁が、入手する移転価格情報不十分→ 他国籍企業に対する移転価格資料提出義務付 与	('15年) 個別・統合企業報告書 ('16年) 国家別報告書導入
Action 14	紛争解決	条約当事者国家間紛争解決能力脆弱 →相互合 意の手続き改善	('16年) 源泉地国においても 相互 合意申請容認
Action 15	多国間協約	BEPS 勧告事項を各国両者租税条約に反映する のに、長い時間を消費→多国間協約開発	('17年) 多国間協約加入 ('19年) 国会批准同意 ('20年) 多国間 協約 発効

1. 序論

世界経済のグローバル化と IT 産業の急激な成長で複雑な形態の国際取引が増加するにつれ、各国の税法上の抜け穴を利用した租税回避も高度化しており、韓国でも域外脱税と攻撃的租税回避に対する調査が徐々に増加しており、これに対する体系的な対応が必要だと考えられている。

そこで、最近 EU 加盟国を中心に導入が行われている義務報告制度の国内導入の必要性及び導入方法を検討しようとしている。

2. 調査及び分析結果

1) 韓国の関連制度運営状況

- ◆韓国も租税回避を防ぐために様々な規定を運営中である。義務報告制度と同様の趣旨の制度として、国際取引に対する資料提出義務、海外金融口座申告制度、未申告域外所得・財産自主申告制度、脱税行為などに対する情報提供者賠償金支給制度、誠実申告確認制度、誠実納税条約制度などがある。
- ◆しかし、現制度は事後申告制度として急速に進化する租税回避取引に効果的に対応するには限界がある。租税回避に対する先制的対応が難しい点、主に納税者の誠実申告に依存する点、加算税などの金銭的制裁に焦点を当てている点で、租税回避抑制効果が制限的である。
- ◆従って、租税回避取引に関与した税務助力者に申告義務を事前に付与する義務報告制度導入が租税回避を効果的に予防・抑制するのに役立つものと見られる。

2) 義務報告制度に関する国際的議論

- ◆義務報告制度は納税者又は税務助力者に租税回避取引申告義務を付与することを骨子とするので、申告義務者、申告対象取引、申告期限、未遵守時制裁等の内容を含み、下記の表は各段階で議論・合意された主な内容を要約している。

義務報告制度に関する国際的な議論の比較

区分	OECD の BEPS Action 12	OECD の 模範 CRS 基準	EU の DAC 6
正式名称	Mandatory Disclosure Rules	Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements And Opaque Offshore Structures	The 6th version of The EU Directive on Administrative cooperation
主要内容	租税回避のおそれがある租税戦略を義務的に課税当局へ報告する制度に対する基本の枠を提示	共通義務報告を回避しようとする租税戦略と不透明な域外取引を利用する租税戦略に対する利用者とサービス提供者の課税情報を提供	EU 各加盟国において、攻撃的租税戦略を課税当局に義務的に報告
申告義務者	(1案) 企画者と納税者双方 (2案) 企画者、納税者のうちどちらか一方又は企画者に課された義務	(原則) 助力者 (intermediary) (例外) 納税者	(原則) 助力者 (intermediary) (例外) 納税者
申告対象 取引判断	一般的特徴指標 (秘密保持、割増手数料、標準化商品) と個別的特徴指標 (誠実取引) で申告対象取引を判断	共通義務報告を回避しようとする租税戦略と域外取引を利用した租税戦略に対する特徴目的で申告対象判断	国際取引のうち義務報告対象になる租税戦略判断のための特徴指標と主要利益審査を通して申告対象判断
申告期限	(企画者) -1 案: 利用可能な時点 -2 案: 実行可能な時点 (納税者) 実行可能な時点	当該租税戦略に対する契約をしたり、関連サービスを提供しようとする時点以後 30 日以内	当該国家取引が実行可能な日、実行準備が完了した日のうち、最も早い日から 30 日以内
未遵守時の 制裁	当該国家の法・規則にあう制裁導入	当該国家の現況に合わせ制裁導入	当該国家の法・規則にあう制裁導入

◆義務報告制度の国内導入時、OECD の BEPS Action12 (強制的報告)、EU の DAC 6 および EU 各国の立法例を積極的に参照すれば、国際的整合性を高めることができ、制度の効果的な運営が可能と期待される。

特に国内外の多国籍企業の納税協力費用を削減し、租税回避防止活動をより体系的に運営できると予想される。

3) 海外義務報告制度の立法例の現況

◆OECD の BEPS Action12 発表以前から義務報告制度を導入・運営してきた国は合計 8 カ国に過

ぎなかったが、2020年7月1日からすべてのEU加盟国が義務報告制度を導入しなければならないことにより、義務報告制度が広範囲に導入される予定である。

- #◆（既導入国の立法例現況）制度を既に導入した8カ国の立法例検討結果、義務報告制度は大きく米国型システムと欧州型システムに大別され、欧州型システムがOECDおよびEUの議論を経て、国際システムに発展したと思われる。米国型システムは納税者にも報告義務を付与し、報告対象取引を列挙するのに対し、欧州型システムは原則として、税務代理人に報告義務を付与し、特徴指標に基づいて(hallmark based)報告対象取引を規定する点が最大の相違点である。
- ◆（EU加盟国の導入現況）28のEU加盟国の立法動向を調べた結果、ほとんどの国がDAC6による国際取引に限って義務報告制度を導入し、DAC6に規定されている特徴指標(hallmark)と一致して申告対象取引の範囲を規定する加算税は各国の状況に合わせて設定され、国ごとにかんがりの偏差を見る事ができる。
- ◆（立法失敗国家事例）過去の義務報告制度を立法しようとしたが失敗したフランス、ブラジルおよびドイツの事例を見た結果、「租税回避」の不明確性による法的安定性の毀損が立法失敗の主な原因であり、国内導入時にもこれら問題を認識し、追加の検討が必要になる。

3. 政策提言

1) 義務報告制度の導入により増える報告費用及び行政費用に対する懸念の視線は少なくないが、長期的には納税者と課税当局の両方に費用を超える効益が発生すると予想される。

長期的に制度が安定すれば、納税者は不確実性を事前に除去し、課税当局の立場を事前に認知することで将来発生可能な紛争費用を削減でき、課税当局は納税者の租税回避を抑制することで追加的な税源確保が可能になる。

2) 義務報告制度の国内導入方法

国際的な流れに合わせて、Action 12 および DAC 6 をベンチマーク対象に設定することが望ましい。この前提の下、具体的には以下の事項を考慮して国内制度を設計することを提案する。

- ◎（導入範囲）義務報告制度を最初に導入する時点には、国際取引、そして法人税に限って申告義務を付与し、導入の衝撃を最小化する必要がある、以後制度が安定化すれば国内取引と他の細目に拡張していく事を考慮
- ◎（申告義務者）より多くの情報を保有した税務助力者に一次的な申告義務を付与することが望ましい。この場合、税務助力者には、「当該契約をデザイン、販売、組織もしくは利用可能にする者や実際に実行する者だけでなく、当該契約を支援したり、補助・支援もしくは助言した者」を包括することができる。ただし、導入初期には、一定規模以上納税者の税務助力者又は一定手数料以上の取引を諮問した税務助力者等に制限することを考慮することができる。
- ◎（申告対象取引）義務報告制度の導入時期を多少遅くしても、Action 12 及び DAC 6 に勧告された完全な形態の義務報告制度を導入しなければならない。ただし、次善策で義務報告制度を先取りした後、できるだけ早い時間内に一般租税回避防止規定(GAAR)を整備する方案も考慮することができる。
- ◎（申告期限）EUのように猶予期間を与え、過去一定期間の間の租税回避を特定時点までに報告するよう要求し、猶予期間以降は報告可能になった日から30日以内取引を申告するようになることが望ましい。
- ◎（申告様式）租税戦略の具体的な内容は、申告義務者が直接作成するようにしますが、申

告すべき情報に関するガイドラインをできるだけ詳細に提示する必要がある。

その他にも、根拠法律の立法方案、収集された情報の活用方案、倫理基準強化方案、インセンティブ付与方案など、制度の成功的な安定のための多様な方案を追加的に模索する必要がある。

<韓国税務士会／セミナー開催>

2022年6月16日、韓国税務士会館で開催された第21回「韓国税務フォーラム」で「攻撃的租税戦略に対する義務報告制度の導入に関する争点研究」をテーマにセミナーを開催した。（コロナ19防疫規則に基づき、教授等発表者及び討論者のみ参加）

租税回避行為を抑制するための方案が様々な国の課税当局を通じて模索されているとし、OECDが2015年に採択した「BEPS Action12 攻撃的租税戦略に対する義務報告制度」が代表的な事例だと紹介した。

国内の場合、義務報告制度の導入が避けられない。現在、OECDは「BEPS Action12 攻撃的租税戦略に対する義務報告制度」の導入を、いまだ義務報告制度を導入していない国家に勧告しており、域外取引を利用した租税回避取引を抑制し、国際的整合性を備えた税法体系を備える必要があるからである。

<韓国／企画財政部の立場>

現在、Action12（強制的報告）に対する研究サービスも実施しておらず、EU側でも法的に完全に整備された国がないため動向を把握中である。

※参考文献：韓国租税財政研究院 KIPF ISSUE PAPER No. 92（2020. 4. 27） 外

（注1）混成不一致とは、A国で負債ならば、B国においても負債として財務諸表に記載しなければならないのに、B国においては、資本として財務諸表に反映すれば分類が合わない。この事が、国際会計における混成不一致として、例として混成証券がある。