

## (参考:第4回提出資料)外国子会社合算税制:改正に当たっての論点 2

○ 現行の外国子会社合算税制においても、一定の資産性所得については、合算課税対象としている。

### 【現行制度の対象範囲】

- (1) 持株割合10%未満の株式等に係る配当
- (2) 債券の利子
- (3) 債券の償還差益
- (4) 持株割合10%未満の株式等の譲渡益
- (5) 債券の譲渡益
- (6) 特許権等の使用料
- (7) 船舶・航空機の貸付けの対価

※(1)~(5)は事業の性質上重要で欠くことのできない業務から生じたものを除く。

- ⑥ 現行制度の対象は、租税回避リスクの高い所得を過不足なく捉えているか。  
例えば、自らは開発に関与せず単に親会社から移転されただけの知的財産が価値の大部分を占める財やサービスの販売から得られる所得について、対応する必要があるか。

## 2. 義務的開示制度について

## 【行動12】タックス・プランニングの義務的開示制度：制度の基本及び「BEPSプロジェクト」の結論

○ 「BEPSプロジェクト」では、「**企業の活動に関する透明性向上**」の観点から、(会計士や税理士等の)プロモーター及び利用者が租税回避スキーム<sup>(注)</sup>を税務当局に報告する制度(「**義務的開示制度(MDR: Mandatory Disclosure Rules)**」)を勧告。制度の目的には、リスク評価のために潜在的に行き過ぎた又は濫用的な租税回避スキームの早期の情報取得、租税回避スキームやその利用者・プロモーターの適時の特定、租税回避スキームのけん制・抑止が挙げられている。

(注) 一般的に義務的開示制度は、「租税回避」を定義していないが、ここでは便宜上、一定の報告基準に該当するスキームを「租税回避スキーム」という。

※ 現在、米国、英国、カナダ、アイルランド、イスラエル、韓国、ポルトガル、南アにおいて、義務的開示制度が導入されていることから、「BEPSプロジェクト」では、これらの国々の知見を踏まえて勧告を作成。

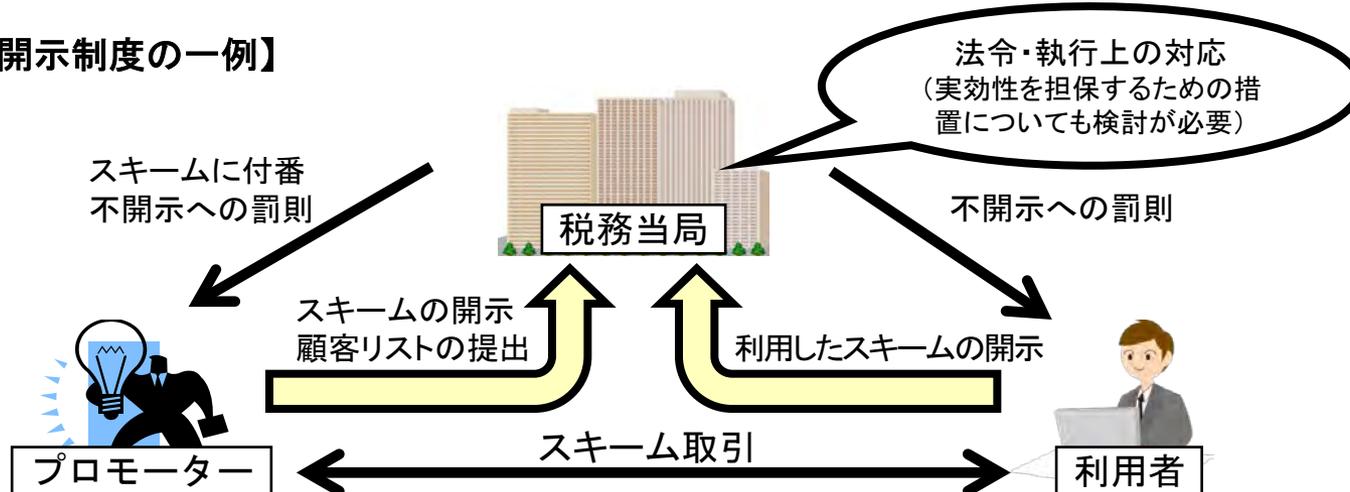
○ 「BEPSプロジェクト」の勧告は、

- ・ 開示義務者(プロモーター、利用者(納税者))
- ・ 開示内容(守秘義務の伴うスキーム、成功報酬のあるスキーム、損出しスキーム等)、
- ・ 開示手続(開示のタイミング等)

等の項目について複数の選択肢を用意し、各国が自国に最適な様式を選択することを認める形(モジュラー方式)で行われた。

○ 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必要。

### 【義務的開示制度の一例】



## 開示対象の範囲

- 主に二つのアプローチを提示
  - ・ 主要便益テストを設けた上で、一般・個別報告基準により開示対象の範囲を特定するアプローチ
  - ・ 主要便益テストを設けず、一般・個別報告基準のみにより開示対象の範囲を特定するアプローチ

### 前提条件

- 租税回避に着目
  - ・ 主な便益が税務上の利益を得ることか（主要便益テスト）等

### 一般基準

- 販売活動に着目
  - ・ 守秘義務（納税者）
  - ・ 成功報酬 等

### 個別基準

- 高リスク分野に着目
  - ・ 損出しスキーム
  - ・ リースバック取引 等
  - ※ デミニマス（金額）基準も採用可

（いずれか一つを満たせば報告対象）

## 開示義務者

- プロモーター及び納税者  
又は
- プロモーター又は納税者（原則、プロモーターのみ）

## 開示時期及びスキームを利用した納税者の特定方法

開示義務者	開示時期	スキームを利用した納税者の特定方法
プロモーター	スキームが利用可能と なって一定期間内	スキーム参照番号及び顧客リスト 又は 顧客リストのみ
納税者	スキームを実行してから 一定期間内	スキーム参照番号

## コンプライアンス

### 遵守の効果

- 開示対象取引に該当すること  
⇒ 必ずしも租税回避を意味しない
- 当局からの指摘がないこと  
⇒ 取引の有効性・容認を意味しない

### 不遵守の効果(金銭的ペナルティ)

- スキーム開示、顧客リスト提出等の義務に違反した場合、  
⇒ 早期開示を促す観点から、日々定額のペナルティを賦課  
⇒ 税務上の利益・受取報酬額に応じたペナルティを賦課

## 開示すべき情報

- プロモーター及びスキームを利用した納税者の詳細、スキームの詳細、該当する開示基準・関係租税法令、予想される税務上の利益、顧客リスト(プロモーターの場合のみ)等

## クロスボーダースキーム

- 国際的な租税スキームに対応するためには、上記の制度は以下の通り修正が必要
- クロスボーダースキームに焦点を当てた開示基準を設定
  - 自身がスキームの一因であり、自国に重大な税務上の影響が及ぶ場合に開示義務が発生(その場合、主要便益テスト等の前提条件は不要)
  - 開示義務者が不十分な情報しか有していない場合、その開示義務者は、不足している情報を有していると考えられる者を特定すべき

## ○ 他の情報開示制度等との関係

ルーリング等の情報開示制度及び一般的租税回避否認規定と相互補完関係にある。

### ルーリング

納税者が自主的に特定の取引等を税務当局に開示し、税務当局がその税法上の取り扱いについて見解を示す制度

### 調査及びアンケート

リスク評価を行う目的で、納税者の特定のグループから情報を収集する制度

### 自発的開示

納税者が自主的に特定の取引等を税務当局に開示した場合に、租税回避や脱税に対して課せられるペナルティを軽減する制度

### 協力的コンプライアンス・プログラム

プログラムに参加する納税者が、重要な税務上の問題と取引について、その取引と税務上の影響について理解するに十分な情報を税務当局に提出する制度

### 一般的租税回避否認規定

租税回避行為の税効果を否認することを可能にする税法上の規定。義務的開示制度により開示された租税回避行為に対して、税務当局が直ちに対処することを可能とし、同時に、義務的開示制度の抑止効果を高める

## 参考①：各国の義務的開示制度の内容

	アメリカ	イギリス
開示対象税目	所得税(個人、法人)、遺産・相続税、その他の連邦税	所得税、法人税、譲渡収益税、土地印紙税、相続税等
開示義務者	プロモーター及び納税者 ※一定以上の収入を得るプロモーターに限る	プロモーター又は納税者 ※プロモーターが国外にいる等の場合に、納税者に開示義務が課される
開示対象取決め	以下の基準のいずれかに該当する取決め ・税務当局が指定した取決め ・守秘義務を伴う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ・損失を生み出す取決め ・税務当局が関心を有する取決め	税の軽減が主要な便益である、以下の3つの一般基準又は4つの特別基準のいずれかに該当する取決め ○一般基準 ・守秘義務を伴う取決め ・成功報酬を伴う取決め ・標準化された取決め ○特別基準 ・損失を生み出す取決め ・リースに関連する取決め ・給与所得に関する取決め ・居住用不動産税に関する取決め
開示手続	・プロモーターは、開示義務者になった暦年四半期末の翌月末までに税務当局にプロモーター登録書を提出する ・プロモーターは、税務当局が付番する9桁の取決め番号を納税者に通知する ・納税者は、税務申告書に利用した取決めの取決め番号を記載する ・プロモーターは、顧客リストを作成し、税務当局から要請があった日から20営業日以内に提出する	・プロモーターは、取決めが納税者に利用可能となった日から5日以内に、税務当局に開示する ・プロモーターは、税務当局が付番する9桁の取決め番号を納税者に通知する ・プロモーターは、四半期に一度、取決めを利用した納税者リストを税務当局に開示する ・納税者は、税務申告書に利用した取決めの取決め番号を開示する
開示の効果	・開示によって取決めが適法であると認められるわけではない。	・開示によって取決めが適法であると認められるわけではない。
罰則	・不開示に対し、各種の罰金あり (・不開示は、取決めの効力に影響しない)	・不開示に対し、各種の罰金あり (・不開示は、取決めの効力に影響しない)

アメリカ

- 1984年に導入。
- BEPS最終報告書によると、指定取引<sup>(注1)</sup>等の報告対象取引の報告件数は、年々減少。同報告書では、その原因について、経済全体における動向など複数の理由によるものの、通常、義務的開示制度の報告対象に指定されることは抑止効果を持ち、納税者が同様の取引を行う可能性は低くなると評価。

・ 納税者による報告対象取引の開示件数(Form8886)<sup>(注2)</sup>

暦年	2007	2008	2009
指定取引	6,139	1,348	1,293
損失取引 <sup>(注3)</sup>	88,371	50,782	88,582
指定取引以外 (損失取引を除く)	6,283	712	292
合計	100,793	52,842	90,167

(出典) 米国会計検査院(GAO)「濫用的な租税回避取引」報告書(2011年5月)をもとに作成

注1 指定取引は、IRSが既に租税回避取引であると決定した取引と同じか、又は実質的に同じ取引として規則等により指定した取引をいう。

注2 GAO「濫用的な租税回避取引」報告書において、2007年と2008年間の計数の急激な減少は計算方法の変更が原因であること、また、2009年の損失取引の増加は経済状況の変化が原因であること、が指摘されている。

注3 報告された損失取引の多くは、これまでIRSから租税回避であるとみなされていない。

イギリス

- 2004年に導入。
- BEPS最終報告書によると、特に義務的開示制度導入初期において、スキーム情報がより多く入手可能となるにつれ、法改正により抜け穴を封じ込める措置が増加。
- また、同報告書によると、義務的開示制度の導入以来、開示されたスキームの数は年々減少している状況。近年その減少幅は縮小しているが、英国税務当局は、その状況をスキーム市場の規模の縮小と評価。

・ プロモーター(又は納税者)による開示件数(所得税、法人税、譲渡収益税)

会計年度	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
件数	205	102	116	97	116	59	28	5未満

※2014年度については2014年4月—9月分。

(出典) 英国歳入関税庁(HMRC)「租税回避開示統計」(2004年8月～2014年9月)をもとに作成

## 参考③：他の情報開示制度との関係

	義務的開示	ルーリング	追加的な報告義務	リスク評価のための統計調査・アンケート	罰則軽減のための自発的開示	協力的コンプライアンス
<b>1. 報告義務者</b>						
納税者	全ての納税者	全ての納税者	全ての納税者	一定の納税者	全ての納税者	一定の納税者
第三者	プロモーター	対象外	対象外	対象外	対象外	対象外
<b>2. 報告対象情報</b>						
取引の種類	租税回避：既知のリスク領域や潜在的な濫用的取引	主として租税回避を把握するためのものではない(注a)	租税回避スキームを対象としたものではないか、特定取引のみを対象とする	特定の既知のリスク領域	あらゆる租税回避及び濫用を対象とすることができる	プログラムの対象となる納税者の行う税務プランニング等
プロモーターに関する情報	対象(注b)	対象外	対象外	対象外	対象外	対象外
<b>3. 効果</b>						
納税者の期待の保護※	なし	あり(該当取引のみ)	なし	なし	なし	あり
納税者への抑止効果	あり	あり	あり	あり	あり	あり
サプライ側への抑止効果(注c)	あり	なし	なし	なし	なし	なし
開示の時期	早期に情報を得られる。	早期に情報を得られる。	一般的に確定申告の過程に伴うことから、早期発見はない	不定-早期発見は可能性が低い	不定-早期発見は限定的	早期に情報を得られる。
報告義務の性質	義務的	自発的	義務的	義務的	自発的	自発的

(出典) BEPSプロジェクト行動12最終報告書をもとに作成

(注)

- a. いくつかの国は、ルーリング制度は租税回避に関する情報を提供するという見解を示している。この見解は検証されていないが、本表および本章におけるコメントは、本報告書の作成作業に関与した国におけるルーリング制度の一般的な適用関係について述べている。
- b. プロモーターに関する情報は、納税者のみが報告を行う非常に限られたケースを除き、提供される。
- c. 抑止効果の程度はその測定が困難であるものの、義務的開示制度は他の制度と比べて、より高い抑止効果を有すると考えられる。なぜなら、アグレッシブなタックス・プランニングが主な開示対象とされており、納税者にとって、税務当局が税務上のリスクに対処するために早期措置を講ずる目的で当該開示内容を精査することが、予測できるからである。

※ 納税者の期待の保護とは、納税者が開示した取引等の課税関係について、執行当局により問題が無いものとして処理されることを意味する。

## 参考④：我が国における情報提供制度・情報提供を受ける手続の概要（1）

### 法定調書

給与所得の源泉徴収票等、「所得税法」等の規定により税務署に提出が義務づけられているもの

### 多国籍企業情報の報告制度

直前の最終親会社等の会計年度の連結総収入金額が1,000億円以上の多国籍企業グループの最終親会社等に対して、組織構造、事業の概要、財務状況等の報告を義務付ける制度

### 文書回答手続

納税者から、具体的な取引等に係る税務上の取扱いに関して事前照会があった場合に、文書により回答する制度。取引等の主要な目的が国税の軽減等であるものや通常の経済取引等としては不合理であると認められるものは対象外

### 移転価格税制の事前確認

納税者の申出に基づき海外の関連企業との取引に係る独立企業間価格の算定方法について税務当局が事前に確認する制度。事前確認を受けた国外関連取引について事前確認の内容に適合した申告を行っている場合には、当該取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱う

### 税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組

税務調査において、納税者の税務に関するコーポレートガバナンスの状況を確認し、その状況が良好で、調査必要度が低いと判断される法人については、一般に国税当局と見解の相違が生じやすい取引等を自主的に開示し、当局がその適正処理を確認することに同意することを条件に次回調査までの間隔を延長する取組

# 参考⑤：我が国における情報提供制度・情報提供を受ける手続の概要（2）

	法定調書	多国籍企業情報の報告制度	文書回答手続	移転価格の事前確認	税務コーポレートガバナンス
根拠法令等	所得税法、相続税法、租税特別措置法、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律	租税特別措置法	事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）	移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針） 恒久的施設帰属所得に係る所得に関する調査等に係る事務運営要領の制定について（事務運営指針）など	税務に関するコーポレートガバナンスの充実に向けた取組の事務実施要領の制定について（事務運営指針）
対象となる者	金銭等の支払いをする者等	直前の最終親会社等の会計年度の連結総収入金額が1,000億円以上の多国籍企業グループの最終親会社等	事前照会者	事前確認申出法人	実地調査を実施する国税局特別国税調査官所掌法人
情報提供の条件	義務	義務	任意	任意	任意
対象となる取引等	各法律で規定する支払い等の事実（例：給与の支払い、国外送金等の事実）	（国別報告事項）事業が行われる国ごとの収入金額、当期利益、納付税額等（事業概況報告事項）組織構造、事業の概要、財務状況等	個別の取引、事実等	国外関連取引、内部取引、国外事業所等帰属資本相当額の計算、恒久的施設帰属資本相当額の計算	一般に国税当局と見解の相違が生じやすい取引等（※1）
効果	金銭等の支払いなどの事実等を把握	多国籍企業グループの活動状況に関する情報の把握	個別の取引、事実等に係る国税に関する法令の解釈・適用等についての予測可能性の確保	対象となる取引等に係る独立企業間価格の算定方法等についての納税者の予測可能性の確保	一定の基準を満たす法人（※2）は、自主開示に同意することを条件に、次回調査までの間隔を延長
期限	各法律で規定する期限（例：支払の確定した日の属する年の翌年1月31日）	最終親会社等の会計年度終了の日の翌日から1年以内	申告期限前（源泉徴収等の場合は納期限前）	事前確認を受けようとする事業年度のうち最初の事業年度開始の日までに申出	なし
その他	法定調書は60種類（平成28年6月30日現在） ※ 未施行分を含む	平成28年4月1日以後に開始する最終親会社等の会計年度から適用	対象外の照会 ①複数の選択肢がある事実関係に基づくもの ②税の軽減を主要な目的とするもの など	非関連者の間では通常行われられない形態の取引を確認対象取引とすること等により、経済上の合理的な理由なく我が国での租税負担が軽減されることとなると認められる場合は対象外	（※1） 具体例は、特別損失計上取引、一時の損金計上取引など  （※2） 税務調査の結果、税務に関するコーポレートガバナンスの状況が良好であり、調査必要度が低いと判断されること

## 参考⑥：諸外国の一般的租税回避否認の法理とMDR

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス	カナダ
条文	内国歳入法典 7701条(o)項	2013年財政法 206条～215条	租税通則法42条	なし ※租税手続法典 64条	所得税法245条
導入時期	2010年	2013年	1919年	※1941年	1988年
対象税目	連邦所得税等	所得税等 ※付加価値税を除く	連邦所得税等	—	連邦所得税等
否認対象	取引	取決め	法的形成	—	取引
否認基準	事業目的、 経済合理性	濫用	濫用	—	濫用
立証責任	納税者	歳入関税庁	原則、国税庁	納税者 (諮問委員会の 同意を経た場合)	原則、納税者
開示義務 (MDR)	あり (1984年)	あり (2004年)	—	—	あり (1989年)